
PARLEMENT WALLON

SESSION 2020-2021

26 FÉVRIER 2021

RAPPORT INTRODUCTIF *

sur la réforme du précompte immobilier

présenté par

M. Furlan

En date du 6 janvier 2020, la Commission du budget et des infrastructures sportives a décidé d'organiser un débat sur le thème de la réforme du précompte immobilier, en application de l'article 71 du Règlement, précédé d'un rapport introductif. Monsieur Furlan a été désigné pour élaborer ce rapport introductif. Messieurs Bayenet et Bourgeois, Professeur à l'Université Libre de Bruxelles (ULB) et Professeur à l'Université de Liège (ULiège), ont contribué, en qualité d'experts externes, à l'élaboration du rapport.

LE PRÉCOMPTE IMMOBILIER ET LA FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

Rapport au Parlement de Wallonie,
de Monsieur le Député Paul FURLAN

Rapport introductif sur le précompte immobilier et la fiscalité
immobilière en application de l'article 71 du Règlement du
Parlement de Wallonie avec la collaboration de Messieurs
Benoit Bayenet et Marc Bourgeois

Février 2021

Table des matières

Introduction	11
Executive summary	16
1. La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière	18
1.1. Le cadre général	18
1.1.1. <i>La Belgique, un État fédéral et décentralisé</i>	18
1.1.2. <i>Le cadre général dans lequel le pouvoir fiscal est exercé en Belgique</i>	19
1.1.2.1. Reconnaissance d'une autonomie fiscale dans le chef des collectivités politiques mentionnées aux articles 170 et 173 de la Constitution	19
1.1.2.2. Principe constitutionnel de légalité (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution)	20
1.1.2.3. Principe constitutionnel d'annualité (art. 171 de la Constitution)	20
1.1.2.4. Principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172 de la Constitution)	20
1.1.2.5. Principes de nature constitutionnelle identifiés par la Cour constitutionnelle	21
1.1.2.6. Principes découlant du caractère d'ordre public du droit fiscal	22
1.1.2.7. Principes découlant du droit international ou du droit européen	22
1.1.2.8. Exigence de loyauté fédérale	22
1.1.2.9. Principes repris dans la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 des Communautés et des Régions	23
1.1.3. <i>La distinction entre les concepts d'impôt (ou taxe) et de redevance (ou rétribution)</i>	23
1.1.3.1. Intérêt de distinguer « l'impôt » par rapport à la « redevance/rétribution ».	23
1.1.3.2. Notion d' « impôt »	24
1.1.3.3. Notion de « redevance/rétribution »	25
1.1.3.4. Les prélèvements « <i>sui generis</i> »	27
1.1.4. <i>Les sources du droit fiscal régional et local</i>	27
1.2. Les prérogatives de l'autorité fédérale en matière de fiscalité immobilière	28
1.2.1. <i>Les impôts sur les revenus : impôt des personnes physiques (IPP), impôt des sociétés (ISoc), impôt des personnes morales (IPM) et impôt des non-résidents (INR)</i>	28
1.2.2. <i>La TVA</i>	28
1.2.3. <i>Certains droits d'enregistrement</i>	29
1.2.4. <i>La taxe compensatoire des droits de succession</i>	29
1.2.5. <i>Le droit d'hypothèque</i>	29

1.2.6. Les droits et taxes divers	29
1.2.7. Les exceptions apportées à l'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales.....	29
1.3. Les prérogatives des Régions en matière de fiscalité immobilière.....	30
1.3.1. Les taxes régionales propres (= autonomie fiscale propre)	30
1.3.2. Les « impôts régionaux » (= autonomie fiscale dérivée de premier type)	32
1.3.3. L'impôt des personnes physiques régional (= autonomie fiscale dérivée de second type)	35
1.3.4. Les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière de fiscalité immobilière	36
1.3.4.1. Considérations générales	36
1.3.4.2. La fiscalité immobilière des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise	38
2. Aperçu des différents impôts liés aux biens immeubles dans le système fiscal belge	42
2.1. Taxation des revenus liés à un immeuble	44
2.1.1. Impôt des personnes physiques	44
2.1.1.1. Distinctions et qualifications possibles - Arborescence	44
2.1.1.2. Les revenus IMMOBILIERS.....	47
2.1.1.2.1. Schéma récapitulatif	48
2.1.1.2.2. Immeuble bâti non donné en location ou donné en location à des personnes physiques qui ne l'affectent pas à l'exercice d'une activité professionnelle	48
2.1.1.2.3. Terrain, matériel et outillage non donné en location ou donné en location à des personnes physiques qui ne l'affectent pas à l'exercice d'une activité professionnelle.....	49
2.1.1.2.4. Immeuble donné en location dans le cadre d'un bail à ferme	49
2.1.1.2.5. Immeuble donné en location dans d'autres circonstances	50
2.1.1.2.6. Constitution ou cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires	51
2.1.1.2.7. Exonérations immobilières	52
2.1.1.2.8. Cas de l'immeuble situé à l'étranger	52
2.1.1.3. Revenus DIVERS de nature immobilière	54
2.1.1.3.1. Sous-location et cession de bail (art. 90, 5° CIR)	55
2.1.1.3.2. Concession du droit d'utiliser un emplacement (art. 90, 5° CIR)	56
2.1.1.3.3. Aliénation de biens immobiliers (art. 90, 1°, 8° et 10° CIR)	57
2.1.1.3.3.1. Schéma récapitulatif	58
2.1.1.3.3.2. Plus-value sur immeuble non-bâti (art. 90, 8° CIR)	59

2.1.1.3.3.3. Plus-value sur immeuble bâti (art. 90, 10° CIR)	60
2.1.1.3.3.4. Gestion anormale d'un patrimoine privé (art. 90, 1° CIR)	61
2.1.1.4. Revenus PROFESSIONNELS de nature immobilière	63
2.1.1.4.1. Immeuble affecté à l'exercice de l'activité professionnelle	63
2.1.1.4.2. Immeuble(s) donné(s) en location.....	64
2.1.1.4.3. Aliénation d'un immeuble professionnel avec réalisation d'une plus-value	65
2.1.1.5. Réductions et crédits d'impôt liés à l'acquisition et à la conservation de bien immeubles	66
2.1.1.5.1. Notion d'habitation propre	66
2.1.1.5.2. Schéma de raisonnement quant à l'applicabilité de l'un des droits régionaux ou du droit fédéral	67
2.1.1.5.3. Réductions d'impôt régionales pour l'acquisition ou la conservation d'une habitation.....	68
2.1.1.5.3.1. Généralités.....	68
2.1.1.5.3.2. Le « chèque habitat » wallon.....	70
2.1.1.5.4. Réductions d'impôt fédérales pour l'acquisition d'une habitation	72
2.1.2. <i>Impôt des sociétés</i>	72
2.1.2.1. La taxation des revenus d'immeubles à l'impôt des sociétés.....	72
2.1.2.2. Les frais déductibles liés aux immeubles	73
2.1.2.3. Schéma récapitulatif	75
2.1.3. <i>Impôt des non-résidents (« INR »)</i>	75
2.1.3.1. Impôt des non-résidents (personnes physiques).....	75
2.1.3.1.1. Assujettis.....	75
2.1.3.1.2. Règles de localisation.....	76
2.1.3.1.3. Pouvoir d'imposition.....	76
2.1.3.1.4. Base d'imposition	76
2.1.3.1.5. Détermination du montant imposable.....	78
2.1.3.1.6. Bénéfice des avantages fiscaux liés à l'acquisition et à la conservation de biens immobiliers	79
2.1.3.1.7. Précompte et cotisations sur les plus-values immobilières	80
2.1.3.2. Impôt des non-résidents (sociétés).....	80
2.1.3.2.1. Assujettis.....	80
2.1.3.2.2. Assiette de l'impôt.....	80
2.1.3.2.3. Globalisation et détermination du montant imposable.....	81
2.1.3.2.4. Exonération de certains revenus immobiliers.	81
2.1.3.2.5. Précompte professionnel sur les plus-values immobilières.	81

2.1.4. Impôt des personnes morales	81
2.1.5. Précompte immobilier.....	84
2.1.6. Taxes communales, provinciales et d'agglomération affectant les revenus de biens immeubles.....	84
2.1.6.1. Taxe additionnelle communale et d'agglomération à l'impôt des personnes physiques.....	84
2.1.6.2. Centimes additionnels communaux, provinciaux et d'agglomération au précompte immobilier	84
2.2. Taxation de la détention d'un immeuble.....	85
2.2.1. Taxes régionales propres sur la détention d'un immeuble	85
2.2.1.1. Taxe wallonne sur les sites d'activité économique désaffectés	85
2.2.1.2. Taxe wallonne sur les bénéfices résultant de la planification	87
2.2.2. Taxes communales, provinciales et d'agglomération sur la détention d'un immeuble	87
2.2.2.1. Taxes sur les secondes résidences	88
2.2.2.2. Taxe communale sur les logements loués meublés	89
2.2.2.3. Taxes sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés	89
2.3. Taxation de la constitution ou transmission d'un droit réel sur un immeuble	90
2.3.1. Droit d'enregistrement sur les ventes et extensions du champ d'application du régime du droit de vente.....	90
2.3.1.1. Généralités	90
2.3.1.2. Base imposable	90
2.3.1.3. Taux d'imposition et régimes régionaux.....	91
2.3.1.4. Schéma récapitulatif	91
2.3.1.5. Régime particulier de l'acquisition par un ou plusieurs associé(s) d'immeuble(s) provenant du patrimoine de la société.....	92
2.3.2. Droit d'enregistrement sur les apports.....	92
2.3.2.1. Apports de biens immeubles soumis au droit de vente	93
2.3.2.2. Autres apports.....	93
2.3.3. Droit d'enregistrement sur les partages	93
2.3.3.1. Généralités	93
2.3.3.2. Perception du droit de partage.....	94
2.3.4. Droit d'enregistrement sur la donation d'immeuble	94
2.3.4.1. Généralités	94
2.3.4.2. Région compétente	95

2.3.4.3. Taux	95
2.3.4.4. Base imposable	95
2.3.4.5. Exonérations/réductions.....	96
2.3.4.6. Réserve de progressivité	96
2.3.5. <i>Droit d'enregistrement sur la constitution ou cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie</i>	96
2.3.6. <i>Droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque</i>	96
2.3.7. <i>Droit de succession et droit de mutation par décès</i>	97
2.4. Taxation de la constitution ou cession d'un droit personnel sur un immeuble	97
2.5. Taxation de la consommation liée à un bien immeuble (au travers d'une livraison de bien ou d'une prestation de service).....	98
2.5.1. <i>Introduction</i>	98
2.5.2. <i>Principes généraux</i>	98
2.5.3. <i>La TVA appliquée aux opérations immobilières</i>	98
2.5.3.1. <i>Introduction</i>	98
2.5.3.2. <i>Les exemptions en matière immobilière</i>	99
2.5.3.2.1. <i>Les opérations d'achat/vente d'immeubles</i>	99
2.5.3.2.1.1. <i>Dispositions applicables</i>	99
2.5.3.2.1.2. <i>Régime applicable</i>	99
2.5.3.2.1.3. <i>Synthèse</i>	100
2.5.3.2.2. <i>Les opérations de location d'immeubles</i>	100
2.5.3.3. <i>Les taux réduits en matière immobilière : les opérations de construction, démolition et rénovation</i>	101
3. Le précompte immobilier wallon	102
3.1. Bref historique du régime du précompte immobilier	102
3.2. Éléments juridiques essentiels du régime du précompte immobilier wallon	105
3.2.1. <i>Généralités</i>	105
3.2.2. <i>Base imposable du précompte immobilier</i>	107
3.2.3. <i>Taux du précompte immobilier</i>	108
3.2.3.1. <i>Principe</i>	108
3.2.3.2. <i>Taux réduits</i>	109
3.2.4. <i>Les réductions/remises de précompte immobilier</i>	110
3.2.5. <i>Les règles de procédure et la reprise du service de l'impôt par la Région wallonne</i>	113

4. La base imposable du précompte immobilier : le revenu cadastral – examen descriptif et appréciation critique.....	113
4.1. Évolution historique, administrations compétentes et utilité du RC.....	114
4.1.1. <i>Origine.....</i>	114
4.1.2. <i>Administration en charge de la gestion du RC et données dont elle dispose</i>	114
4.1.3. <i>Utilisation du RC.....</i>	116
4.2. Fixation du revenu cadastral.....	117
4.2.1. <i>Considérations générales.....</i>	117
4.2.2. <i>Les différentes méthodes de fixation du RC.....</i>	118
4.2.2.1. <i>La valeur locative.....</i>	119
4.2.2.2. <i>La valeur par comparaison</i>	120
4.2.2.3. <i>La valeur vénale.....</i>	121
4.2.2.4. <i>La valeur d'un bien immobilier sis à l'étranger</i>	122
4.2.3. <i>Les différentes procédures (hypothèses) de détermination du RC</i>	123
4.2.3.1. <i>La péréquation générale</i>	123
4.2.3.2. <i>Les révisions extraordinaires.....</i>	124
4.2.3.3. <i>Les révisions spéciales.....</i>	124
4.2.3.4. <i>Les évaluations et réévaluations des revenus cadastraux – Informations à disposition de l'AGDP</i>	125
4.2.3.4.1. <i>Renseignements fournis par les communes.....</i>	127
4.2.3.4.2. <i>Modification notable : quid des commerces réaffectés en logements ?</i>	128
4.2.3.5. <i>Droits du contribuable : réclamation</i>	129
4.3. Approche critique et réflexions en cours.....	129
4.3.1. <i>Difficulté d'évaluer des biens actuels par rapport à un marché locatif de 1975 ..</i>	129
4.3.2. <i>Difficultés suite à l'utilisation par les experts de barèmes fixés par commune</i>	130
4.3.3. <i>Le RC sert comme base tant au précompte immobilier qu'à l'IPP.....</i>	131
4.3.4. <i>Comment neutraliser l'impact des investissements économiseurs d'énergie ? ...</i>	132
4.3.5. <i>Valeur locative ou valeur vénale ?</i>	132
4.3.5.1. <i>Valeur locative et valeur vénale : avantages et inconvénients de chacune des deux méthodes.....</i>	132
4.3.5.2. <i>Impact des différences cadastrales sur le précompte immobilier en raison de la variété des taux d'additionnels communaux et provinciaux.....</i>	133
4.3.5.3. <i>Immeubles commerciaux pénalisés par la méthode de la valeur locative ? .</i>	134
4.4. Nouvelles méthodes d'évaluation développées par l'administration fédérale	134

4.5. Alternative à une péréquation classique	136
4.1. Conclusion	143
5. Le régime du précompte immobilier en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale	143
5.1. Région flamande	143
5.1.1. Introduction.....	143
5.1.2. Personnes imposables et base imposable.....	144
5.1.3. Tarifs.....	144
5.1.4. Exemptions.....	147
5.1.5. Réductions.....	154
5.2. Région de Bruxelles-Capitale	159
5.2.1. Introduction.....	159
5.2.2. Personnes imposables et base imposable.....	159
5.2.3. Tarifs.....	159
5.2.4. Exonérations.....	160
5.2.5. Réductions.....	163
5.2.6. Exemptions et réductions cumulatives	166
5.2.7. Prime BE HOME.....	166
5.2.8. Rapport final de la Taskforce Réforme fiscale	167
6. La taxation de la détention et de la transmission des immeubles en France et aux Pays-Bas : éléments choisis.....	170
6.1. France	170
6.1.1. Les frais « fiscaux » D'ACQUISITION d'un bien immobilier	170
6.1.2. Les taxes liées à la DÉTENTION d'un bien immobilier.....	171
6.1.2.1. L'impôt sur le revenu	171
6.1.2.1.1. Les différentes catégories de revenus fonciers	172
6.1.2.1.2. Détermination du résultat foncier – Base imposable à l'impôt sur le revenu	172
6.1.2.1.3. Régime d'imposition des revenus fonciers.....	173
6.1.2.2. Fiscalité locale	173
6.1.2.2.1. La taxe d'habitation	174
6.1.2.2.2. La taxe foncière.....	174
6.1.2.3. L'impôt sur la fortune immobilière	175
6.2. Pays-Bas.....	176
6.2.1. Les frais d'ACQUISITION d'un bien immobilier.....	176

6.2.2. Détermination de la valeur du bien immobilier (« de waarde onroerende zaken - WOZ »)	176
6.2.3. Les taxes liées à la DÉTENTION d'un bien immobilier	178
6.2.3.1. L'impôt sur les revenus	178
6.2.3.1.1. « Box » 1	178
6.2.3.1.2. « Box » 2	179
6.2.3.1.3. « Box » 3	179
6.2.3.2. La taxe foncière	180

7. Les enseignements de la littérature économique en matière de fiscalité 180

7.1. Analyse microéconomique de la fiscalité.....	186
7.1.1. Le critère d'efficacité.....	187
7.1.1.1. Principe de neutralité.....	189
7.1.1.2. Externalités et incitations.....	191
7.1.2. Le critère d'équité	192
7.1.2.1. Equité de la procédure.....	193
7.1.2.2. Equité par rapport aux attentes légitimes	193
7.1.2.3. Equité de traitement ou équité horizontale	193
7.1.2.4. Progressivité des impôts ou équité verticale.....	194
7.1.3. Autres critères d'analyse d'un système fiscal	199
7.1.4. La recherche d'un système fiscal optimal	201
7.1.4.1. La théorie des impôts optimaux	203
7.1.4.2. Théorie de la fiscalité optimale et revenus du travail.....	204
7.1.4.3. La fiscalité optimale et la fiscalité sur le capital.....	206
7.1.4.4. Le régime fiscal dans son ensemble.....	208
7.1.4.4. L'absence de réformes améliorant d'efficacité et l'équité du système fiscal	209
7.2. Analyse macroéconomique de la fiscalité.....	210
7.2.1. Analyses empiriques.....	211
7.2.2. La répartition du pouvoir fiscal dans une structure institutionnelle à plusieurs niveaux de décision	214
7.3. La répartition théorique du pouvoir fiscal	214
7.3.1. Les principes de base de la répartition du pouvoir fiscal	214
7.3.2. Le principe du bénéfice.....	214
7.3.3. Le principe de la capacité contributive	215
7.3.3.1. La théorie de la coordination verticale	216

7.3.3.2. La théorie de la coordination horizontale.....	218
7.4. Conclusions de la partie 7	219
7.5. Bibliographie de la partie 7	220

Introduction

Le Parlement Wallon a un rôle essentiel à jouer dans la construction d'une Wallonie moderne, efficiente, et résiliente.

D'abord parce qu'il est un lieu d'écoute, de débats et de propositions au sein duquel peuvent se confronter les idées de nos formations politiques respectives en dehors du contexte strict d'une Déclaration de Politique Régionale.

Ensuite, parce qu'il est également l'endroit qui nous permet collectivement de prendre la hauteur et le recul nécessaires par rapport à certains enjeux de société essentiels. C'est pour ces raisons, que je me suis porté candidat à être le rapporteur de ce travail introductif.

Ce document n'a d'autre ambition que d'être une première étape pour lancer une vaste réflexion sur la fiscalité immobilière. Le rapport n'est donc pas suivi de propositions de résolutions, de motions ou de propositions de décret.

Ce travail se veut être la première pierre d'une construction que notre Parlement a voulu initier sur les enjeux de la fiscalité immobilière. Il fixe un cadre de réflexion et d'analyse indispensable à une réforme de la fiscalité immobilière.

Le résultat final dépendra, quant à lui, du temps et de l'énergie que les parlementaires et les groupes politiques voudront y consacrer.

J'adresse mes remerciements généraux aux personnes ayant contribué à la réalisation de ce rapport parlementaire.

Je tiens particulièrement à remercier chaleureusement Messieurs Benoit Bayenet, professeur de finances publiques à l'Université Libre de Bruxelles et à l'Université de Liège, ainsi que Marc Bourgeois, professeur de droit fiscal et de finances publiques à l'Université de Liège, de même que tous leurs collaborateurs chercheurs¹. Sans leur expertise la rédaction de ce rapport n'aurait tout simplement pas été possible.

Je tiens aussi à remercier les services du greffe ainsi que le Président du Parlement de Wallonie qui ont fait preuve de souplesse quant à la date de remise du rapport suite aux conséquences liées à la crise du Coronavirus.

Enfin, je tiens à remercier le collaborateur de mon groupe parlementaire en la personne d'Hakim Bouzbib avec qui j'ai collaboré pendant tout le processus de rédaction.

La fiscalité est un ensemble de mesures, de règles, de lois, de décrets, utilisés par un État ou une collectivité publique composé d'élus (*no taxation without representation*) pour percevoir des impôts, taxes et autres prélèvements obligatoires.

¹ Amandine Baltus (chercheuse Tax Institute ULiège) pour la partie 2 ; Martin Cajot (chercheur Tax Institute ULiège) pour la partie 6 ; Xavier Defoy (Collaborateur scientifique Tax Institute ULiège) pour la partie 2 ; Jean de Lame (Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales - ICHEC) pour la partie 4 ; Sabine Garroy (chercheuse Tax Institute ULiège) ; Philippe Herman (Administrateur SPF Finances - Documentation patrimoniale - Mesures et Évaluations) pour la partie 4 ; Sylvie Klinkenberg (chercheuse Tax Institute ULiège) pour la partie 2 ; Charline Marcelle (collaboratrice scientifique Tax Institute ULiège) pour la partie 2 ; Laura Naderimehr (chargée de recherche – ULB) pour les parties 3 et 7 ; Antoine Vermeire (chercheur Tax Institute ULiège) pour la partie 2 ; Céline Verscheure (chercheuse Tax Institute ULiège) pour les parties 2 et 4 ; Fanny Voisin (chercheuse Tax Institute ULiège) pour les parties 2 et 3 ; Kaj Zee (doctorant UHasselt – ULiège) pour la partie 5.

Elle sert à financer, au même titre que d'autres outils tels que la dette ou les autres types de recettes, les dépenses publiques.

Elle peut également constituer un moyen de régulation des activités humaines. D'une façon générale, on peut indiquer que, quelle que soit la société dans laquelle nous évoluons, sans fiscalité, il n'y a pas de capacité d'agir et donc pas de destin commun.

Outre le fait qu'elle permet de financer les missions de services publics, la fiscalité joue également un rôle dans les fonctions de redistribution et de stabilisation. Cependant, l'impact de la fiscalité n'est pas neutre. Il est indispensable de l'analyser en tenant compte de différents critères d'efficacité et d'équité notamment mais pas seulement. Cependant l'arbitrage entre les différents critères reste un choix politique.

La fiscalité n'est pas seulement une question technique ; c'est aussi une question philosophique et politique.

En démocratie, il s'agit de faire en sorte que le citoyen puisse choisir souverainement et démocratiquement les ressources qu'il souhaite consacrer au projet commun : formation, santé, retraite, emploi, enseignement, sécurité, développement durable, patrimoine public, etc.

Si l'on tient compte de la dimension socio-économique des finances publiques, on peut s'accorder pour indiquer que *six fonctions de la fiscalité* peuvent être distinguées :

- La fonction classique financière, qui consiste à réaliser des recettes pour financer des dépenses publiques ;
- La fonction de régulation économique, qui consiste à surtaxer dans une but dissuasif ou, au contraire, à réaliser des dépenses dites fiscales c'est-à-dire à accorder des exonérations et des avantages fiscaux spécifiques afin d'orienter le comportement des ménages ou des entreprises. Par exemple : le chèque habitat ;
- La fonction sociale, qui permet une certaine redistribution des revenus avec l'objectif de réduire les inégalités entre les individus. C'est la raison essentielle de la progressivité de l'impôt. Cette fonction sociale permet également de reconnaître à certains groupes sociaux une importance et une participation légitime à la société. Par exemple : la fiscalité de la famille ;
- La fonction territoriale, particulièrement importante dans le contexte de la régionalisation des compétences au sein de notre Belgique fédérale. Elle permet d'approcher les territoires sous l'angle des inégalités qui peuvent être produites par la fiscalité, et donc, du développement économique qui en est la conséquence. Par exemple : les exonérations fiscales à des fins de compétitivité ou de renforcement de l'attractivité (zones franches) ;
- La fonction environnementale ou écologique qui complète les fonctions sociale et économique en utilisant la fiscalité en vue d'orienter les comportements des individus, des ménages et des entreprises afin de préserver l'environnement. Par exemple : les écotaxes ;
- La fonction politique, qui définit la fiscalité comme étant la contribution du citoyen au financement des services publics, des institutions et des politiques publiques. Elle induit des débats comme la légitimité politique de l'impôt, le civisme fiscal, la démocratie financière ou le consentement du citoyen par rapport à la pression fiscale.

On peut également aborder la fiscalité au regard des *quatre grandes familles de prélèvements* :

- prélèvements sur les revenus, qui impliquent la taxation d'un « flux » entrant ;

- prélèvements sur le capital, qui implique la taxation d'un « stock » (le cas échéant à l'occasion de la transmission de celui-ci d'un patrimoine vers un autre) ;
- prélèvements sur la consommation (TVA, accises,...), qui présupposent que l'on puisse définir ce qu'est un acte de consommation (notamment, vis-à-vis d'immeubles) ;
- enfin, les cotisations sociales, apparues au XXe siècle. Il s'agit d'un prélèvement obligatoire sur les revenus (souvent du travail) pour financer la sécurité sociale et les revenus de remplacement ; son acquittement est associé à la naissance de droits en matière de protection sociale.

Enfin, ces prélèvements peuvent être :

- proportionnels ;
- progressifs ;
- régressifs ;
- neutres.

L'innovation majeure du XXe siècle en matière fiscale est certainement l'impôt progressif sur les revenus qui a joué un rôle considérable dans la réduction des inégalités.

Notons que beaucoup s'accordent pour constater que l'impôt comme outil de réduction des inégalités est maintenant menacé, d'une part, par la concurrence fiscale entre États membres de l'Union européenne et autres collectivités territoriales mais aussi, d'autre part, parce que les bases de tels impôts ne correspondent plus à l'évolution sociétale.

La fiscalité immobilière, sujet du présent rapport introductif, est principalement une fiscalité sur le capital ou sur les revenus qui en sont issus. Dans ce cadre, un impôt sur le patrimoine immobilier est un impôt sur le stock. C'est une façon essentielle de faire contribuer des personnes qui disposent d'un patrimoine élevé au fonctionnement de la société. Mais cet impôt, quand il ne tient pas compte de la capacité contributive des individus, peut devenir inefficace et inéquitable.

Un impôt sur les revenus issus du patrimoine immobilier est un impôt sur les flux, il permet d'orienter le comportement des épargnants en mettant en concurrence la rentabilité des différents types de placements, à condition que les règles fiscales soient identiques. Ce type d'impôt poursuit donc, le cas échéant, une logique incitative.

Ces impôts sont donc complémentaires !

Il faut noter que la fiscalité n'est ni bonne ni mauvaise en soi. Tout dépend de la manière dont on la prélève et de ce que l'on en fait. La question de l'efficacité et de l'efficience du système fiscal ne peut donc être ignorée.

On peut aussi, légitimement, poser la question en ces termes : pour une masse totale de prélèvements plus ou moins nécessaires en proportion du PIB, comment améliorer le fonctionnement des services publics (hôpitaux, crèches, remboursement des soins de santé, écoles, universités, retraites, routes, sécurité,...) ?

Sans ce débat démocratique, un consensus autour du niveau des prélèvements sera constamment remis en cause et, partant, la notion même d'État social sera contestée.

Quelques considérations générales sur la *notion de capital*, que l'on peut aussi appeler le patrimoine matériel, peuvent être ici exposées.

- Le capital est l'ensemble des actifs (non humains) qui peuvent être possédés, échangés ou transmis sur un marché. Ce capital peut être privé ou public. Il est constitué d'actifs non-financiers tels que les logements, terrains, bâtiments, brevets, etc., ainsi que d'actifs financiers tels que des comptes en banque, placements, obligations, actions ;
- Que le capital soit financier ou non-financier, pour avoir une vision objective de la hauteur de celui-ci, il faut soustraire des actifs les passifs financiers qui ont permis de le constituer ;
- Le processus d'accumulation et de concentration des patrimoines est partout vérifié dans les sociétés à faible croissance (économique et démographique). Il peut prendre des proportions importantes, surtout si le taux de rendement du capital est supérieur au taux de croissance. Dans cette hypothèse, qui est historiquement vérifiée, mécaniquement, le patrimoine hérité se capitalise plus vite que le rythme de progression de la production et des autres revenus. Les héritiers s'enrichissent plus vite que les travailleurs ;
- En terme d'inégalités, le problème semble cependant moins être le capital que la concentration de la propriété du capital. Un capital national important mais bien réparti n'est pas un souci ;
- Pour ce qui est de la taxation du capital ou des revenus du capital, il faudrait également idéalement pouvoir tenir compte de l'amortissement de ce patrimoine et/ou des charges nécessaires à son entretien ;
- Le revenu du capital est un flux tandis que le capital lui-même est un stock. Il peut se diviser en deux parties : le capital destiné au logement et le capital destiné à la production ;
- Le capital est soumis à la loi des rendements cumulés qui implique que, surtout dans une période de croissance démographique et économique faible, la progression du capital est considérable sur le long terme. Ainsi une rentabilité de 2 % cumulée pendant 20 ans donnera des progressions du patrimoine non négligeables ;
- Dans un pays où la population épargne beaucoup et où la croissance est faible, l'accumulation du stock de capital aura des conséquences sur la structure sociale et sur la répartition des richesses. La part du patrimoine hérité dans le revenu d'un ménage prend alors une importance considérable ;
- Il n'est pas simple, à court terme, de fiscaliser le capital immobilier car la valeur, et donc la base taxable, d'un actif dépend aussi de l'anticipation de son prix de vente, lui-même issu de l'anticipation de plus-values ou de moins-values. C'est l'aspect spéculatif du capital ;
- Le prix du capital n'est pas que la confrontation entre une offre et une demande ; c'est aussi une construction sociale et politique. Ainsi, le prix de l'immobilier dépendra bien entendu, de son rendement, mais celui-ci dépend aussi de la réglementation (bail) et de la fiscalité sur le capital.

Pourquoi un travail parlementaire sur la fiscalité immobilière en Wallonie ?

Depuis la sixième réforme de l'État, la Wallonie a complété son arsenal de compétences en matière de fiscalité immobilière. Parmi les impôts régionaux figurent certes les droits d'enregistrement, en ce compris le droit de donation, et les droits de succession, mais aussi le précompte immobilier dont le service administratif vient d'être repris par la Région wallonne. La TVA sur la construction et les immeubles neufs, le revenu cadastral, ainsi que la base de calcul des impôts sur les revenus, restent cependant de compétence fédérale, ce qui peut constituer une limite à l'efficacité d'une fiscalité immobilière Wallonne. Au demeurant, les communes et les pouvoirs ont des prérogatives en matière de fiscalité et leurs recettes budgétaires dépendent aussi des choix opérés par les niveaux de pouvoir fédéral et régionaux.

Actuellement, cette fiscalité immobilière s'avère complexe, désuète, inadaptée à l'évolution de la société et même parfois, régressive.

Or, il est essentiel pour la Wallonie de disposer d'une fiscalité juste et moderne. En effet, comme indiqué précédemment, la fiscalité n'a pas pour seul objet de financer le fonctionnement des services publics. Elle est aussi un outil qui doit avoir également pour objectif de réduire les inégalités, en assurant un certain degré de redistribution des richesses, ou d'orienter le comportement des ménages et des entreprises.

Les questions sur la progressivité doivent s'analyser à l'échelle du système social et fiscal. Il est extrêmement compliqué de le faire impôt par impôt. Pour le moins, s'il fallait l'analyser au niveau de la fiscalité immobilière, il faudrait tenir compte de l'ensemble des impôts concernés.

Cette fiscalité immobilière est également fragmentée entre différents niveaux de pouvoir et elle peut frapper, le cas échéant, tant le capital immobilier que ses revenus, sa transmission en soi, ou encore, les plus-values réalisées lors d'une cession immobilière.

Les réductions ou exonérations d'impôts (les dépenses fiscales) doivent être mieux coordonnées afin de mieux venir en appui aux politiques wallonnes, notamment en matière de logement, sans altérer la progressivité de l'impôt.

Au titre des *contraintes* ou des *défis*, on peut relever sans être exhaustif :

- l'absence de péréquation fiscale ;
- les modifications multiples des législations tant civiles que fiscales, notamment en matière de successions et de donations ;
- la taxation des revenus immobiliers, qui est différente selon que l'on est une personne physique ou une personne morale ; selon que l'on s'adresse à l'habitation propre, à un immeuble donné en location ou à une seconde résidence ; selon que le bailleur est une personne physique privée, une personne physique professionnelle ou une personne morale ; selon que le locataire est une personne privée ou un professionnel ;
- les revenus locatifs peuvent constituer le fruit de l'épargne d'une vie et devenir ainsi un complément vital aux montants des retraites ;
- l'absence de réglementation sur la régulation des loyers ;
- les effets sur l'économie de la fiscalité immobilière, notamment pour le secteur de la construction ;
- l'insuffisance des moyens publics pour la construction et la rénovation de logements ;
- la nécessité de mobilisation de l'épargne privée vers le secteur du logement locatif ;
- le manque de coordination entre les outils fiscaux de la Région et ceux de l'autorité fédérale, notamment en matière de TVA ou d'impôts sur les revenus.

« Le monde déteste le changement, c'est pourtant la seule chose qui lui a permis de progresser. »
(Charles F. Kettering)

Paul FURLAN
Député du Parlement de Wallonie
Février 2021

Executive summary

par Benoît Bayenet et Marc Bourgeois

Le présent rapport introductif a pour objectif d'alimenter la réflexion prospective, menée par le Parlement wallon, à propos de l'avenir de la fiscalité immobilière wallonne, dont en particulier le précompte immobilier, dans le contexte général du système fiscal de la Belgique fédérale. Son contenu est à la fois institutionnel, juridique, fiscal et économique, ce qui lui confère une nature pluridisciplinaire. Il a été élaboré dans le souci permanent d'indépendance et d'impartialité propres à une recherche académique à proprement parler. Outre son aspect descriptif, le rapport suggère déjà diverses orientations prospectives alternatives.

Le débat sur la fiscalité immobilière n'est pas un débat propre à la Wallonie. De nombreuses réflexions et analyses alimentent le débat dans de nombreux pays européens. Les parties 6 et 7 présentent de manière succincte une comparaison internationale de la fiscalité immobilière.

Dans un premier temps, le cadre institutionnel qui régit la répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière est examiné attentivement. Ainsi constate-t-on que ces compétences sont fragmentées entre différents niveaux de pouvoir. Pareille fragmentation accentue la difficulté propre à toute réforme fiscale en général et, surtout, complexifie la lisibilité du système pour les citoyens. Au fil du temps, en conséquence des réformes institutionnelles successives, les responsabilités des Régions se sont considérablement accrues, de manière telle qu'elles occupent une position prédominante pour ce qui a trait à la fiscalité immobilière, même si leurs marges de manœuvre demeurent restreintes en fonction des subtilités et des contraintes résultant de la législation institutionnelle en vigueur. Il faut en outre tenir compte de ce que les compétences matérielles, dans la Belgique fédérale, sont réparties selon un système de règles distinct de celui qui régit la distribution du pouvoir fiscal entre les différentes collectivités politiques. Dès lors que l'impôt est utilisé non pas seulement dans un objectif de collecte de moyens financiers, mais aussi à des fins de régulation des comportements, cette option institutionnelle fondamentale ne manque pas d'engendrer diverses difficultés d'ordre politique et juridique (partie 1). Les problèmes de répartition des compétences dans une structure fédérale ou décentralisée sont également examinés de manière théorique dans la partie 7 afin de préciser les critères objectifs de répartition du pouvoir fiscal entre différents niveaux de pouvoir.

De manière à contextualiser la réflexion proprement wallonne, le rapport propose ensuite un aperçu descriptif des différents impôts liés aux biens immeubles dans le système fiscal belge (droit fédéral, droit wallon et droits communal et provincial). On envisage ainsi les régimes de taxation des revenus provenant directement ou indirectement d'immeubles, de la détention des immeubles, de la constitution ou transmission d'un droit réel sur un immeuble, de la constitution ou cession d'un droit personnel sur un immeuble, ainsi que de la consommation immobilière (partie 2).

Ce cadre d'ensemble étant tracé, un examen plus détaillé du régime actuel du précompte immobilier tel qu'applicable aujourd'hui en Région wallonne est proposé (partie 3). Outre un historique de cet impôt, les développements portent sur sa matière imposable et ses redevables, sa base d'imposition, ses taux, ainsi que ses exonérations au sens large (en ce compris les réductions), non sans oublier la mention de la reprise de son service par la Région wallonne depuis le 1^{er} janvier 2021 (partie 3).

Dès lors que le revenu cadastral (indexé) constitue la base d'imposition du précompte immobilier wallon, il est nécessaire d'en exposer le régime, tout en le resituant dans son contexte historique. Objet de critiques, ce revenu cadastral continue de se déterminer, par voie de principe, en fonction de l'état du marché locatif en 1975, et ce en raison de l'absence, depuis 1980, de péréquation générale. L'autorité fédérale reste exclusivement compétente vis-à-vis du revenu cadastral, même si les Régions ont la faculté de « remplacer » celui-ci par une autre base taxable en matière de précompte immobilier. Outre le volet descriptif du régime actuellement en vigueur, le présent rapport détaille les points de déséquilibres et de tensions qui caractérisent la procédure de fixation et la distribution entre immeubles des revenus cadastraux. Il propose enfin diverses orientations de réforme ou d'amélioration, tenant compte notamment d'un travail de réflexion prospective déjà réalisé au sein du SPF Finances (partie 4).

Dans le souci d'ouvrir la réflexion à d'autres expériences pouvant être sources d'inspiration pour le futur des politiques wallonnes, le régime du précompte immobilier en vigueur en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale est décrit avec précision (partie 5). De manière plus concise, un aperçu des modes de fiscalisation des revenus, de la détention et de la transmission des immeubles en France et aux Pays-Bas est offert (partie 6).

La dernière partie du rapport (partie 7) cherche à fixer un cadre d'analyse sur les grands principes d'organisation d'un système fiscal. Évaluer et réformer l'impôt doit se faire dans un cadre normatif. L'analyse économique de la fiscalité apporte des éclairages particuliers sur les arbitrages à réaliser dans la mise en œuvre d'un impôt ou l'évaluation d'un système fiscal. Les critères les plus connus et les plus importants sont l'efficacité et l'équité. L'efficacité vise à maximiser le bien-être économique et à réduire les distorsions liées à la fiscalité. L'équité est souvent abordée par les concepts d'équité horizontale et verticale. L'équité verticale se rapporte aux aspects redistributifs d'un système fiscal. Elle repose sur l'idée que la charge fiscale augmente avec la « capacité de payer » d'un contribuable et est souvent liée au concept de progressivité de l'impôt. L'équité horizontale vise quant à elle à traiter fiscalement de la même manière des individus présentant des situations identiques. La difficulté réside dans la définition des caractéristiques à prendre en compte comme, par exemple, la charge liée aux enfants. Le concept d'équité peut également prendre d'autres formes comme l'équité de la procédure, l'équité des légitimes attentes ou encore l'équité de traitement.

Même si de nombreux débats portent sur l'arbitrage entre les principes d'équité et d'efficacité, d'autres critères doivent également être pris en considération : l'efficacité du système fiscal, sa simplicité, la stabilité, la flexibilité, ainsi que les conséquences de la fiscalité sur la compétitivité et l'attractivité des territoires.

Dans la recherche d'un système fiscal optimal, il est inévitable que surgissent des conflits entre ces différents objectifs, ce qui implique des arbitrages de nature politique en fonction du poids que l'on désire mettre sur un objectif plutôt qu'un autre. L'impôt idéal ou le modèle fiscal idéal n'existent pas. Il s'agit de minimiser au maximum les inefficacités en fonction des objectifs politiques de la réforme.

En ce qui concerne la taxation du capital et la fiscalité immobilière, l'analyse économique n'est pas unanime sur les choix à opérer. Le rapport présente un relevé de la littérature micro- et macroéconomique. Les résultats ne sont pas unanimes sur le fait de taxer le stock ou les revenus du capital. Toutefois, en ce qui concerne leur impact redistributif, les impôts fonciers actuels sont souvent régressifs et peu corrélés avec le revenu des propriétaires. Par conséquent, la fiscalité immobilière semble avoir un impact anti-redistributif dans son ensemble. Le cadre théorique présenté devrait permettre d'aider à concilier les différents objectifs, notamment en termes d'efficacité et d'équité, lorsqu'il s'agira d'analyser une réforme de la politique fiscale immobilière wallonne.

1. La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière

Les **compétences en matière de fiscalité portant sur les immeubles** sont **fragmentées** entre différents niveaux de pouvoir, à savoir l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales (provinces, communes et agglomération bruxelloise). Cette fragmentation complexifie la lisibilité du système pour les citoyens. Au fil du temps, en conséquence des réformes institutionnelles successives, les responsabilités des Régions se sont considérablement accrues, de manière telle qu'elles occupent une position prédominante pour ce qui a trait à la fiscalité immobilière, même si leurs marges de manœuvre demeurent restreintes en fonction des subtilités et des contraintes résultant de la législation institutionnelle en vigueur.

1.1. Le cadre général

Sous cette première section, les caractéristiques fondamentales de la « *Belgique fédérale* » sont rappelées de manière concise et les grands principes qui encadrent la répartition des compétences fiscales entre les différents niveaux de pouvoir sont brièvement exposés.

1.1.1. La Belgique, un État fédéral et décentralisé

Selon l'article 1^{er} de la Constitution, « La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions ». La fédéralisation de l'État belge, au fil des réformes institutionnelles successives (six à ce jour) n'a pas remis en cause son caractère « décentralisé » déjà présent en 1831 : les collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise, mais aussi polders et wateringues) bénéficient d'une autonomie consacrée par la Constitution. Compte tenu du caractère de « pouvoirs subordonnés » des collectivités locales, cette autonomie est néanmoins encadrée par les normes supérieures et sujette à la tutelle administrative des autorités supérieures compétentes.

En ce qui concerne les attributions respectives de l'autorité fédérale et des entités fédérées, le système institutionnel belge distingue deux types de compétences dont la répartition obéit à des règles distinctes : les **compétences matérielles**, d'une part, et les **compétences fiscales**², d'autre part. Les compétences matérielles se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non-fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances. Elles doivent être distinguées des compétences fiscales qui relèvent du pouvoir de lever l'impôt. Alors que les compétences matérielles sont régies par le Titre III de la Constitution, notamment mis en œuvre par la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (« LSRI »), par la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises (« LSBxl ») et par la loi ordinaire du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, la répartition des pouvoirs fiscaux est réglée par le Titre V de la Constitution, et précisée par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après : « LSF »).

² La Cour constitutionnelle a d'ailleurs très récemment rappelé que « l'exercice de la compétence fiscale fédérale est dissocié des compétences matérielles de l'État, des communautés et des régions » (C.const., 5 décembre 2019, n° 196/2019).

L'autorité fédérale, les Communautés et les Régions se trouvent sur un pied d'égalité en ce qui concerne leurs compétences respectives et elles adoptent des normes de valeur équivalente. Dès lors, les décrets régionaux et communautaires ont la même force juridique que les lois³.

1.1.2. Le cadre général dans lequel le pouvoir fiscal est exercé en Belgique

Le contenu et les limites du pouvoir fiscal de chaque collectivité politique en Belgique se déterminent en fonction des règles dites de répartition des compétences fiscales. La mise en œuvre de la faculté d'établir et de fixer le régime des impôts est encadrée par **une série de principes généraux**, qui sont évoqués ci-après.

1.1.2.1. Reconnaissance d'une autonomie fiscale dans le chef des collectivités politiques mentionnées aux articles 170 et 173 de la Constitution

La Constitution détermine les **collectivités politiques** qui, en Belgique, **peuvent établir des impôts** et qui bénéficient, partant, d'une autonomie fiscale (art. 170 et 173 Const.) : il s'agit de l'autorité fédérale (art. 170, § 1^{er}, Const.), des Communautés et des Régions (art. 170, § 2, Const.), des provinces (*ou* des collectivités supracommunales)⁴ (art. 170, § 3, Const.), des communes, des agglomérations⁵ et des fédérations de communes⁶ (art. 170, § 4, Const.), ainsi que des polders et waterings (art. 173 Const.). Une collectivité politique non reprise dans ces dispositions ne dispose, constitutionnellement parlant, d'un pouvoir fiscal (ex. les Commissions communautaires bruxelloises – Cocof, Cocom, VGC). En ce qui concerne les deux plus grandes Communautés – la Communauté française et la Communauté flamande – le pouvoir fiscal que la Constitution leur confère est délicat voire impossible à mettre en œuvre, et ce en raison d'un problème de territorialité dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale⁷. Ce défaut de territoire exclusif bien défini ne concerne pas la Communauté germanophone dont la capacité fiscale est bien établie (en dépit de l'absence de mise en œuvre à ce jour).

Au surplus, le texte constitutionnel fixe un certain nombre de **principes à respecter lorsque le pouvoir fiscal est mis en œuvre par les collectivités politiques en question** (art. 170 à 173 Const.).

Comme nous le verrons ci-après, en vertu des articles 175 et 177 de la Constitution, le législateur fédéral est habilité à fixer le système de financement des Communautés française et flamande, ainsi

³ Article 19, § 2, de la LSRI. Ceci s'applique aussi aux ordonnances de la Région de Bruxelles-Capitale, sous certaines réserves formulées dans l'article 9 LSBxl.

⁴ Les collectivités supracommunales, dont la création est désormais permise par la Constitution (sur décision d'une Région), ne pourraient s'ajouter aux provinces mais devraient nécessairement les « remplacer ». Si tel devait être le cas, elles bénéficieraient du pouvoir constitutionnel d'établir des impôts, tout comme les provinces actuellement.

⁵ Il n'existe aujourd'hui formellement qu'une seule agglomération – l'agglomération bruxelloise – dont les compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale. Lorsque ces organes mettent en œuvre la compétence fiscale d'agglomération (et non la compétence fiscale régionale), ils doivent le faire par le biais de règlements d'agglomération (et non par voie d'ordonnance).

⁶ Bien que prévues formellement par la Constitution, les fédérations de communes n'existent pas à proprement parler.

⁷ L'absence de territoire défini fragilise particulièrement la Communauté française, dont l'équilibre financier demeure, malgré les refinancements successifs, précaire. La Communauté flamande subit cette limitation dans une mesure moins dommageable, vu la « fusion » institutionnelle entre Région et Communauté flamandes, d'une part, et la proportion négligeable, d'un point de vue budgétaire, des recettes qui pourraient être obtenues en conséquence de l'imposition effective des Bruxellois néerlandophones.

que des Régions wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale⁸. En conséquence de cette habilitation, la LSF a été promulguée le 16 janvier 1989 et modifiée en 1993 (quatrième réforme de l'État), en 2001 (cinquième réforme de l'État) et en 2014 (sixième réforme de l'État). Cette loi spéciale consolide les prérogatives fiscales des Régions, le cas échéant en restreignant simultanément la marge de manœuvre de l'autorité fédérale en matière d'impôts.

1.1.2.2. Principe constitutionnel de légalité (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution)

Tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de principes, qui constituent autant de contraintes pesant sur l'auteur du prélèvement.

Le texte de la Constitution fonde, tout d'abord, le principe de la légalité de l'impôt en vertu duquel la **décision de lever un impôt et les éléments essentiels de celui-ci** doivent **nécessairement figurer dans une norme adoptée par l'assemblée élue compétente** (loi fédérale, décret régional, ordonnance régionale ou règlement-taxe local). Par voie de conséquence, la décision en question et la fixation des éléments essentiels de l'impôt ne peuvent pas faire l'objet d'une délégation au profit de l'exécutif compétent, sous peine de constat d'inconstitutionnalité du prélèvement⁹ ; au surplus, le principe de la légalité fonde celui de l'interprétation stricte du droit fiscal.

1.1.2.3. Principe constitutionnel d'annualité (art. 171 de la Constitution)

En vertu du principe d'annualité, lui aussi consacré explicitement par la Constitution, les règles qui établissent des impôts n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées. Par conséquent, bien que la législation fiscale puisse avoir une durée de vie indéterminée, sa mise en œuvre par le pouvoir exécutif nécessite une **autorisation annuelle émanant de l'assemblée démocratiquement élue**, qui figure le plus souvent dans la loi formelle portant le budget annuel des recettes.

1.1.2.4. Principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172 de la Constitution)

Enfin, le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination constitue l'unique garantie de justice matérielle de la norme fiscale. Ce principe fondamental, qui consacre l'égalité de tous dans et devant l'impôt, contraint l'auteur d'un prélèvement fiscal à **pouvoir justifier objectivement et raisonnablement** – sous le contrôle d'une instance juridictionnelle – les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes¹⁰. Il va sans dire que les régimes de faveur accordés en

⁸ Conformément à l'article 176 de la Constitution, le système de financement de la Communauté germanophone est, lui, fixé par une loi fédérale ordinaire, à savoir la loi du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, *M.B.*, 18 janvier 1984.

⁹ La Cour constitutionnelle a néanmoins prévu, à ce propos, des « tolérances » pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale et régionale : voy., à cet égard, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, vol. 2, spéc. pp. 1579-1582.

¹⁰ Selon la formule consacrée et généralement reprise (moyennant des variations ponctuelles d'expression) dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et des juridictions judiciaires, « *les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. 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*

matière fiscale (exonérations au sens large, qui comprennent les exemptions, les déductions, les taux réduits, les réductions et les crédits d'impôt) doivent se conformer à cette exigence.

On note aussi que, dans son Titre II, la Constitution consacre, en outre, un certain nombre de **droits et libertés fondamentaux** auxquels le droit fiscal est tenu de se conformer, sous le contrôle de la Cour constitutionnelle pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale ou régionale.

1.1.2.5. Principes de nature constitutionnelle identifiés par la Cour constitutionnelle

En dehors du texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle et, le cas échéant les autres juridictions, ont dégagé un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle qui doivent être respectés lorsqu'une autorité normative met en œuvre son pouvoir fiscal :

- Le **principe de territorialité**¹¹ (qui implique que toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur) ;
- Le principe de **l'union économique** et, plus généralement, de la liberté de concurrence, de la liberté de commerce et de l'industrie (qui sanctionnent les atteintes au cœur même du droit d'exercer une activité économique donnée) et des libertés de circulation intra-belges (qui sanctionnent toute entrave injustifiée au maintien de l'unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes, et qui s'inspire directement du principe européen de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne – C.J.U.E. – en matière de libertés de circulation) ;
- Le **principe de proportionnalité** (qui contraint l'autorité fiscalement compétente, lorsqu'elle établit et fixe le régime juridique d'un impôt, à s'abstenir de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres collectivités politiques, de leurs compétences matérielles). Pour comprendre la portée de ce principe, il faut se rappeler que les compétences matérielles sont partagées, en Belgique, selon un complexe de normes distinct de celui qui organise la répartition des attributions fiscales entre les différentes collectivités politiques. Ceci a pour effet qu'un niveau de pouvoir donné est en mesure de mener, par le biais de l'instrument fiscal, une politique dans un domaine qui, matériellement parlant, ne relève plus de ses attributions matérielles. Le souci d'équilibre est néanmoins garanti par la Cour constitutionnelle par le biais du principe de proportionnalité en question ;
- Le **principe de sécurité juridique** et, plus généralement, de bonne législation (qui implique, entre autres, que le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise et donc adapter son comportement au contenu de la norme juridique).

En relation étroite avec ce dernier principe de sécurité juridique, il convient d'évoquer le principe de non-rétroactivité, qui interdit, par voie de principe, qu'une nouvelle norme ait un champ d'application s'étendant à des situations déjà définitivement acquises au moment de son entrée en vigueur.

des principes en cause ; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ».

¹¹ Voy., à ce propos, C.const., 18 mai 2017, n° 58/2017 ; C.const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018.

Autrement dit, la loi fiscale nouvelle ne peut régir que des situations futures ou les effets futurs de situations nées antérieurement¹².

1.1.2.6. Principes découlant du caractère d'ordre public du droit fiscal

Le droit fiscal est d'ordre public, ce qui implique un certain nombre de conséquences en termes de principes, dont notamment : l'interdiction de la fraude fiscale, l'inopposabilité des accords portant sur des questions de droit conclus entre l'administration et les redevables, ainsi que des transactions formalisées entre le fisc et les contribuables, ou encore, l'interdiction de principe des compensations civiles en matière fiscale.

1.1.2.7. Principes découlant du droit international ou du droit européen

Toute autorité fiscale normative doit se conformer aux exigences découlant du droit international et du droit de l'Union européenne. Ainsi, les traités internationaux, qu'ils concernent ou non directement le domaine de la fiscalité, ont primauté sur le droit belge interne, de manière telle qu'un juge peut écarter l'application de ce dernier en cas d'incompatibilité avec le premier. Les contraintes émanant du droit européen proviennent du droit primaire (essentiellement, les libertés de circulation, l'interdiction de discriminer directement ou indirectement sur la base de la nationalité et l'interdiction des aides d'État (fiscales)) et du droit secondaire (règlements et directives européennes auxquels le droit belge interne est tenu de se conformer : par exemple, les directives en matière d'accises). La nature et la portée de ces contraintes se révèle progressivement au gré des arrêts prononcés par la Cour de justice de l'Union européenne, auxquels les autorités belges sont tenues de se conformer (le cas échéant, en adaptant la législation fiscale concernée). Enfin, il est crucial, pour l'auteur d'un prélèvement fiscal, d'assurer la conformité du régime juridique de celui-ci (et, plus largement, des pratiques administratives et judiciaires le concernant) par rapport aux droits fondamentaux consacrés par les instruments internationaux et européens de protection des droits de l'homme (dont, tout particulièrement, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ainsi que la Charte européenne des droits fondamentaux).

1.1.2.8. Exigence de loyauté fédérale

Pour le surplus, il faut encore noter que tant l'autorité fédérale que les entités fédérées se doivent d'exercer leurs prérogatives en matière fiscale en tenant compte de l'exigence de *loyauté fédérale*, telle que consacrée par l'article 143 de la Constitution¹³.

¹² C.A., 20 mai 1998, n° 49/98 ; C.A., 8 mars 2006, n° 39/2006 ; C.A., 18 octobre 2006, n° 152/2006 ; C.const., 22 avril 2010, n° 34/2010. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle prévoit néanmoins les conditions dans lesquelles une loi, un décret ou une ordonnance adoptée en matière fiscale peut légitimement revêtir un caractère rétroactif, et donc, se justifier à titre exceptionnel. Ainsi, la rétroactivité peut être admise, lorsqu'elle ne constitue pas une discrimination, ce qui suppose que la différence de traitement soit susceptible d'une justification objective et raisonnable : C.const., 26 novembre 2009, n° 186/2009 ; C.const., 17 décembre 2009, n° 199/2009.

¹³ Sur la signification de cette exigence dans le cadre de la répartition des compétences entre l'autorité fédérale et les Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État : précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. p. 180.

1.1.2.9. Principes repris dans la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 des Communautés et des Régions

Lorsqu'elles exercent leur autonomie fiscale dérivée, tant sous la forme des impôts régionaux que de l'IPP régional, les Régions doivent respecter la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution, le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que les principes d'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale, d'évitement de la double imposition et de libre circulation des personnes, biens, services et capitaux (art. 1^{er}ter LSF)¹⁴.

Une concertation sur la politique fiscale et sur le respect des garde-fous prévus à l'article 1^{er}ter de la LSF doit être en principe organisée annuellement au sein du Comité de concertation.

1.1.3. La distinction entre les concepts d'impôt (ou taxe) et de redevance (ou rétribution)

1.1.3.1. Intérêt de distinguer « l'impôt » par rapport à la « redevance/rétribution »

La Constitution belge évoque la notion d'impôt aux articles 170 à 173. L'objectif de cette mention est de prévoir un régime constitutionnel spécifique pour ce qui a trait aux prélèvements « fiscaux » à proprement parler. Ces règles constitutionnelles spécifiques ne s'appliquent donc que si et seulement si la qualification d'impôt, pour une perception donnée, est finalement retenue. Un contentieux s'est ainsi développé, en pratique, devant les juridictions judiciaires, la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État à propos de cette question de qualification en lien avec de nouvelles perceptions introduites par les pouvoirs publics.

Le régime constitutionnel propre aux prélèvements qualifiables d'impôts concerne la *compétence* (quelles sont les collectivités qui peuvent lever l'impôt ?), la *procédure d'adoption des normes* y afférentes (principe de légalité, qui exige l'intervention directe de l'assemblée démocratiquement élue, sans délégation possible au pouvoir exécutif, pour la fixation des éléments essentiels du prélèvement), la *confirmation annuelle* de la norme fiscale par l'assemblée démocratiquement élue (principe d'annualité), ainsi que le *contenu de la norme fiscale* (respect du principe d'égalité et de non-discrimination).

Outre le texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle a « identifié » des principes, de valeur constitutionnelle, dont l'application est subordonnée au constat préalable de l'existence d'un « impôt ». Par exemple, une *distinction* doit être faite, selon la Cour, *entre le régime de répartition des compétences matérielles d'une part, et des compétences fiscales d'autre part*. Ainsi, une collectivité politique détentrice d'un pouvoir fiscal peut être amenée à adopter des mesures relatives à un impôt, qui ont un effet sur des domaines de compétences matérielles qui relèvent d'une autre collectivité politique. Cet effet peut même faire partie des objectifs de l'autorité agissant en matière fiscale. Par exemple, lorsque le législateur fédéral élabore sa politique fiscale immobilière, il est susceptible de mobiliser l'instrument de l'impôt à des fins qui relèvent des compétences matérielles des Régions (logement, aménagement du territoire, protection des biens classés, etc.). Pareils empiètements, par le biais de la fiscalité, sur les attributions matérielles des autres niveaux de pouvoir, n'est admis, selon la Cour constitutionnelle, que si le législateur fiscal respecte le principe de proportionnalité et ne rend donc pas impossible ou exagérément difficile l'exercice, par l'autorité matériellement compétente, de ses compétences. Ce principe dit de « proportionnalité », mobilisé dans ce contexte, vaut pour les « impôts » qualifiés comme tels.

¹⁴ Pour de plus amples développements sur l'autonomie fiscale des Régions *avant* et *après* la sixième réforme de l'État, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 178-204.

De nombreuses normes légales ou réglementaires exigent aussi, pour s'appliquer, que la nature « fiscale » ou non d'une perception ou d'un paiement soit déterminée (compétence du juge pour trancher les litiges et procédure à suivre, applicabilité des règles du droit civil, applicabilité des règles du droit administratif, etc.). Au surplus, les paramètres à respecter pour la fixation du montant du prélèvement ou des régimes de faveur (taux réduits, exonérations) qui l'accompagnent diffèrent selon la nature juridique de celui-ci (par exemple, proportionnalité du montant d'une rétribution-redevance par rapport au coût du service rémunéré par elle).

Enfin, la question de la nature juridique d'un prélèvement obligatoire se pose aussi dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne (par exemple, applicabilité de la taxe sur la valeur ajoutée).

1.1.3.2. Notion d' « impôt »

L'impôt est défini, par la **Cour constitutionnelle**, comme un : « prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »¹⁵.

La définition la plus classique de l'impôt est néanmoins celle donnée, depuis 1950, par la **Cour de cassation** : « l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique »¹⁶.

Selon ces définitions, l'impôt est prélèvement imposé par voie d'autorité ; il est établi par une collectivité politique ; il entretient un lien étroit avec le territoire ; il sert à financer des services d'utilité publique, ce qui n'empêche pas que l'instrument fiscal puisse être utilisé aussi à d'autres fins (incitatives ou dissuasives, c'est-à-dire régulatrices) relevant des politiques de fond au sens large.

En outre, l'impôt engendre des recettes qui sont inscrites au budget et dans les comptes publics de la collectivité politique concernée. Ce critère représente la pratique usuelle. Toutefois, il n'a pas empêché la *reconnaissance, en droit belge, d'impôts levés par une collectivité politique mais dont les recettes sont directement affectées à une autre personne morale de droit public (voire une personne morale de droit privé)*, et ce sans passer par le budget de l'autorité publique ayant établi l'impôt¹⁷.

¹⁵ Voy., notamment, C.A., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1 ; C.const., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.3.2 ; C.const., 16 avril 2013, n° 45/2013, B.5 ; C.const., 5 février 2019, n° 7/2019, B.5.1.

¹⁶ Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191, note W.G. Voy. aussi Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 106, concl. G. VAN DER MEERSCH ; Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, p. 556, concl. DE RIEMAECKER.

¹⁷ Voy. C.A., 20 mai 1998, n° 49/98, B.8.9.3 : « Les droits en cause sont d'ailleurs établis par l'État et au profit de celui-ci, mais, en vertu de l'article 9 de la loi du 13 juillet 1981 portant création d'un Institut d'expertise vétérinaire, la loi elle-même les affecte au financement de cet Institut. L'article 170 de la Constitution n'interdit pas de prévoir une telle affectation » ; C.A., 17 décembre 2003, n° 164/2003 (à propos d'une cotisation à verser au profit de l'ONDRAF, que la Cour qualifie d'impôt) : « B.8.5. Cette qualification n'est pas remise en cause par la circonstance que le produit de cette contribution sert à réaliser un objectif spécifique, à savoir dresser et tenir à jour un inventaire de l'ensemble des installations nucléaires et sites contenant des substances radioactives, et que cette contribution est versée à cet effet à l'ONDRAF, qui a été chargé par la loi-programme du 12 décembre 1997 de cette nouvelle mission. (...) B.10. Les parties requérantes considèrent enfin que la contribution en cause n'est pas versée à l'État, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux communes, aux polders ou aux waterings, qui ont seuls compétence pour établir des impôts, mais bien à un organisme public dont la personnalité juridique se distingue de ces autorités, de sorte que les articles 170 et 173 de la Constitution auraient été violés en l'espèce et que, partant, les entreprises contributrices auraient fait l'objet d'une application discriminatoire, par rapport à l'ensemble des contribuables, du principe de la légalité des impôts. Le

Enfin, l'impôt ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Dans d'autres décisions de jurisprudence, la caractérisation de l'impôt par contraste par rapport à des catégories distinctes de prélèvements ou perceptions a permis de mettre en évidence d'autres éléments d'identification de la nature fiscale ou non d'un impôt. Ainsi, par exemple, l'impôt ne « sanctionne » pas des comportements prohibés formellement ; certes, l'impôt est susceptible de dissuader des activités ou comportements que l'autorité désapprouve ou s'efforce de décourager, mais il ne peut « réprimer » à proprement parler la violation d'un interdit¹⁸.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle¹⁹, ainsi que les avis et arrêts du Conseil d'État²⁰, la circonstance qu'un prélèvement poursuive des objectifs autres que budgétaires, ne suffit pas à le disqualifier en tant qu'impôt.

1.1.3.3. Notion de « redevance/rétribution »

c.1. Comme cela a été déjà dit ci-avant, l'intérêt d'une qualification en tant que rétribution-redevance, plutôt qu'impôt, réside dans le fait que le cadre juridique diffère selon la nature juridique du prélèvement. Le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, qui implique l'intervention d'une assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement, est plus souple pour une redevance que pour un impôt²¹. La collectivité politique habilitée à introduire une redevance est celle qui a la « compétence matérielle » à laquelle cette perception se rapporte²², alors que seule l'autorité qui a la « compétence fiscale » (distincte de la compétence matérielle) peut établir un impôt²³. Une rétribution-redevance implique un service rendu en contrepartie ; celui qui ne bénéficie pas de ce service ne doit jamais acquitter le prélèvement, alors qu'un impôt est susceptible d'être dû même en l'absence de service réellement reçu en contrepartie. Le montant de la rétribution doit nécessairement être proportionné au coût du service offert en retour au redevable considéré isolément²⁴, ce qui n'est pas le cas d'un impôt²⁵. L'applicabilité des règles de droit civil est plus

fait que le prélèvement litigieux est affecté directement à l'ONDRAF en vue de réaliser des objectifs décrits dans la loi ne fait pas perdre à ce prélèvement son caractère d'impôt » (c'est nous qui soulignons).

¹⁸ À cet égard, voy., notamment, Conseil d'État (XVe chambre), 22 novembre 2016, n° 236.487, ASBL F. c. commune de Molenbeek-Saint-Jean (consultable sur le site internet du Conseil d'État : http://www.raadvst-consetat.be/?page=caselaw_page3&lang=fr.).

¹⁹ Voy., notamment, C.A., 23 avril 1992, n° 31/92. Voy. encore, à propos de la taxation des appareils de jeux en Flandre, C.A., 25 mars 1997, n° 18/97, spéc. B.6.3 ; C.A., 11 février 1998, n° 10/98, spéc. B.2.3.

²⁰ Voy., notamment, Conseil d'État, 5 octobre 2004, *SPRL Erivo*, n° 135.709 (à propos d'un impôt local sur les spectacles de charme) ; 12 mars 2004, *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, (à propos d'une taxe communale à charge des établissements sex-shops et peep-shows) ; 17 mars 2003, *SPRL Outdoor immobilière*, n° 117.110, (à propos d'une taxe sur les loges foraines et loges mobiles) ; 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et cons.*, n° 114.119, (à propos d'une taxe sur les serveuses et serveurs de bar et autres établissements analogues) ; 2 octobre 2001, *D'Aoust et cons.*, n° 99.385, (à propos d'une taxe sur les secondes résidences). Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible.

²¹ Voy., notamment, C.const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.2 ; C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.4.

²² Voy., notamment, C.const., 29 juillet 2010, n° 89/2010, B.15.2.

²³ Voy., notamment, C.const., 28 février 2013, n° 21/2013, B.4.3.

²⁴ Voy., notamment, C.const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.4.3 et B.5 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts).

²⁵ Voy., notamment, C.const., 6 juin 2013, n° 80/2013, B.10.

largement admise en matière de redevance. D'autres différenciations de régime juridique pourraient encore être citées, mais ceci montre d'emblée l'enjeu de la discussion.

Dans la suite, les termes de « rétribution » et de « redevance » sont employés indifféremment.

Il convient encore de noter que les juridictions compétentes sont en mesure de requalifier les prélèvements qui leur sont soumis pour appréciation, et ce à l'encontre, le cas échéant, de la qualification donnée par l'auteur du prélèvement²⁶.

c.2. La « rétribution » est visée à l'article 173 de la Constitution. Elle est définie par la Cour constitutionnelle comme « l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément²⁷. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable »²⁸. Dans cette définition, les mots « au bénéfice du redevable considéré isolément » renvoient à la nécessité d'identifier un service qui profite tout particulièrement au redevable de la rétribution, à savoir le « critère de spécialité ». Quant à l'exigence d'un rapport raisonnable entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû, il est de coutume de parler, à ce propos, du « critère de proportionnalité ».

c.3. La « rétribution/redevance » se distingue donc, conceptuellement parlant, de « l'impôt ».

On range dans la catégorie des impôts à proprement parler lesdites « taxes rémunératoires » (sous-catégorie d'impôts) : leur fait générateur renvoie certes à l'idée de rémunération d'un service, mais ce qui les différencie des rétributions (ou redevances) est le fait que les taxes rémunératoires financent des dépenses d'intérêt général au sens strict, et non des dépenses publiques qui profitent directement et immédiatement tout spécifiquement aux redevables concernés. Ainsi, pour reprendre les termes d'un arrêt prononcé par la Cour constitutionnelle, « *bien qu'une telle dépense d'intérêt général bénéficie à un grand nombre de personnes, ou même à tous au sein de la collectivité, le propre d'une taxe rémunératoire est qu'elle soit imposée, en vue du financement des frais dans l'optique desquels elle est établie, à ceux dont l'autorité taxatrice considère qu'ils peuvent tirer le plus grand avantage de ces frais, peu importe si les redevables font ou non usage du service financé au moyen de cette taxe. Les redevables n'ont d'ailleurs pas la possibilité d'échapper de la sorte à la taxe prévue* »²⁹. Dès lors qu'il s'agit d'un impôt à proprement parler, les taxes rémunératoires sont, à l'instar des autres

²⁶ C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5 : « Le fait que le législateur décrétal appelle « rétribution » cette perception ne suffit pas en soi pour qualifier effectivement cette dernière de rétribution ». Voy. aussi, C.const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.2 (à propos d'une perception pratiquée en lien avec l'octroi d'un accès temporaire à une zone de basses émissions en Région bruxelloise).

²⁷ C.A., 22 novembre 2006, n° 172/2006, B.18 ; 28 juillet 2006, n° 124/2006, B.6.3 ; 14 décembre 2005, n° 186/2005, B.8 ; 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.14.2 (à propos de la « cotisation d'emballage » frappant les récipients pour boissons à usage unique lors de leur mise à la consommation) ; 17 décembre 2003, n° 164/2003, B.8.4.1 ; 18 octobre 2001, n° 128/2001, B.6 ; 12 juin 1997, n° 34/97, B.7.4 ; 17 avril 1997, n° 21/97, B.4.3 ; 15 octobre 1996, n° 55/96, B.4.2.4 ; 13 septembre 1995, n° 64/95, B.13 (« paiement d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément ») ; 14 novembre 1991, n° 32/91, 5.B.1.4.

²⁸ C.const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.3 ; C.const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.3 ; C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5. (à propos des droits de port appliqués en Région flamande) ; C.const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C.const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C.const., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.6.2 ; 6 juin 2013, n° 80/2013, B.6 ; 28 février 2013, n° 21/2013, B.3.3 (à propos d'une redevance prévue en Wallonie pour rétribuer l'avantage procuré par la mise à disposition de l'eau dans le cadre de sa distribution publique) ; 11 janvier 2012, n° 2/2012, B.32.

²⁹ C.A., 30 novembre 2005, n° 173/2005, B.6.5.

prélèvements fiscaux, soumises aux règles dont le champ d'application se détermine à partir de la notion d'impôt.

Les taxes rémunératoires sont fréquemment mobilisées par les communes en vue de récupérer les coûts afférents à la construction ou la réfection d'infrastructures urbanistiques (route, trottoir, égouts, etc.).

1.1.3.4. Les prélèvements « *sui generis* »

Dans certaines circonstances données, la Cour constitutionnelle a refusé d'ancrer des prélèvements obligatoires qui lui étaient soumis pour appréciation dans les catégories préexistantes (impôt, rétribution, cotisation sociale – catégorie dont nous n'examinons pas ici les traits caractéristiques – ou prix au sens civil du terme) et consacré l'existence, en droit belge, de prélèvements *sui generis*. Tel fut le cas, notamment, d'un prélèvement sur les bonis sociaux des sociétés immobilières de service public (C.const., 26 avril 1995, n° 36/95), ou encore, d'une compensation forfaitaire imposée au secteur de la presse audiovisuelle pour couvrir la perte, par le secteur de la presse écrite, de recettes publicitaires (C.const., 3 juillet 2002, n° 117/2002). L'option retenue d'ouvrir l'espace de qualification a pour conséquence qu'il existe aujourd'hui des prélèvements publics dont la nature juridique est indéterminée et qui se placent essentiellement en dehors du champ de protection et d'encadrement prévu par la Constitution. Les prélèvements concernés avaient trait à des dispositifs de « solidarité » entre secteurs, mis en place par les pouvoirs publics, sans pour autant que ceux-ci ne jouent, vis-à-vis du produit, un rôle autre que celui de « courroie de transmission » intersectorielle de fonds.

1.1.4. Les sources du droit fiscal régional et local

Les sources de droit principalement mobilisées en matière de fiscalité immobilière régionale et locale sont donc, compte tenu de ce qui précède :

- a) La Constitution ;
- b) La loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« LSF ») (régime des « impôts régionaux » et de l'« IPP régional ») ;
- c) La loi (ordinaire) du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [170], §§ 1er et 2, de la Constitution (principe « *non bis in idem* » et exceptions) ;
- d) Décrets ou ordonnances relatifs à la fiscalité régionale et à la procédure fiscale régionale (ex. Code Flamand de la Fiscalité ; décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ; ordonnance du 6 mars 2019 relative au Code bruxellois de procédure fiscale) ;
- e) Décrets ou ordonnances relatifs aux communes/provinces ainsi que décrets ou ordonnances relatifs à la procédure fiscale locale (ex. Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation ; ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales ; décret flamand du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales) ;
- f) Règlements-taxes des provinces, communes et de l'agglomération bruxelloise ;
- g) Droit fiscal européen / Droit fiscal international.

1.2. Les prérogatives de l'autorité fédérale en matière de fiscalité immobilière

En vertu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, « *Aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi* ».

Outre qu'elle consacre le principe constitutionnel de légalité des impôts fédéraux, évoqué ci-avant, cette disposition constitue le fondement du pouvoir fiscal de l'autorité fédérale. Le texte de ce premier paragraphe ne prévoit aucune restriction, à la différence des paragraphes qui suivent et qui concernent la fiscalité régionale et locale. L'impression première est donc que la marge de manœuvre du législateur fédéral en matière fiscale, en termes de compétences, est illimitée. Il convient néanmoins de tenir compte de l'article 177 de la Constitution qui, pour rappel, habilite le législateur fédéral à fixer, par le biais d'une loi adoptée à la majorité spéciale, le système de financement des Régions. Dès lors que ce « système de financement » peut inclure des éléments relatifs aux impôts et impliquer que des compétences fiscales soient confiées, exclusivement le cas échéant, aux Régions, il peut avoir pour conséquence de restreindre, par voie de corollaire, l'autonomie fiscale de l'autorité fédérale. Autrement dit, si le texte constitutionnel en soi ne restreint pas directement la liberté dont cette dernière dispose d'établir les impôts qu'elle souhaite, il permet que le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale lui retire des prérogatives fiscales au profit des entités fédérées (tout particulièrement, les Régions).

À l'heure actuelle, c'est encore l'autorité fédérale qui détient les compétences fiscales les plus étendues. Du moins, tel est le cas pour les prélèvements fiscaux les plus conséquents en termes de recettes.

1.2.1. Les impôts sur les revenus : impôt des personnes physiques (IPP), impôt des sociétés (ISoc), impôt des personnes morales (IPM) et impôt des non-résidents (INR)

Pour ce qui a trait à la fiscalité des revenus engendrés par les immeubles (en ce compris les « revenus imputés »), le législateur et le gouvernement fédéraux sont responsables de l'évolution du régime des impôts sur les revenus :

- *impôt des personnes physiques* (sous réserve de ce qui est précisé ci-après à propos des prérogatives des Régions, des communes et de l'agglomération bruxelloise vis-à-vis de l'IPP) ;
- *impôt des sociétés* ;
- *impôt des personnes morales* ;
- *impôt des non-résidents* (sous réserve de l'obligation d'adapter le régime fiscal des non-résidents de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que des dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition – art. 54/2 de la LSF) ;
- *précompte professionnel* ;
- *précompte mobilier*.

1.2.2. La TVA

La compétence de l'autorité fédérale est exclusive en matière de TVA immobilière au sens large. Compte tenu du niveau important d'harmonisation, voire d'unification, de ces impôts, il est nécessaire

toutefois de veiller au respect du droit de l'Union européenne, en ce compris les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne.

1.2.3. Certains droits d'enregistrement

Le législateur fédéral est demeuré compétent pour un certain nombre de droits d'enregistrement (le droit sur les baux, les emphytéoses et les superficies, par exemple), à savoir les droits qui ne sont pas régionalisés en vertu de l'article 3 de la LSF (lecture *a contrario*).

Le droit sur les apports (notamment, d'immeubles) dans une société demeure exclusivement fédéral, à l'exception du droit sur les apports faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation (dont la régionalisation est, à titre de dérogation, prévue par l'article 3 de la LSF).

En outre, si le droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique est régionalisé (art. 3, al. 1^{er}, 7^o, a, LSF), le droit proportionnel sur la constitution d'une hypothèque sur un navire est resté fédéral.

L'autorité fédérale conserve, de surcroît, la compétence exclusive pour tout ce qui a trait à la formalité de l'enregistrement.

Enfin, pour les droits d'enregistrement régionalisés, seule une loi fédérale votée à la majorité spéciale (telle que prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la LSF) peut modifier les règles relatives à la matière imposable ou aux redevables de ces impôts (interprétation *a contrario* de l'article 4 de la LSF).

1.2.4. La taxe compensatoire des droits de succession

La taxe compensatoire des droits de succession est perçue annuellement sur la masse des biens (en ce compris immobiliers) que les ASBL et les fondations privées possèdent en Belgique. Elle se trouve encore sous la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale.

1.2.5. Le droit d'hypothèque

Le droit d'hypothèque (à ne pas confondre avec le droit d'enregistrement sur la constitution d'hypothèque qui, lui, est partiellement régionalisé) est perçu sur les inscriptions d'hypothèques et de privilèges sur des biens immeubles. Il demeure fédéral.

1.2.6. Les droits et taxes divers

Les droits et taxes divers sont demeurés sous la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale. Parmi ceux-ci, figure le droit d'écriture qui est exigé sur une série bien délimitée d'actes et d'écrits, pour autant qu'ils soient dressés en Belgique (par exemple, les actes des notaires, les actes des huissiers de justice, ou encore, certains écrits bancaires).

1.2.7. Les exceptions apportées à l'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales

Enfin, on rappelle ici que le législateur fédéral est exclusivement compétent – sous réserve de l'utilisation, par les Régions, de leurs compétences implicites³⁰ - pour apporter des exceptions (dont la

³⁰ Les *compétences implicites* ont été introduites dans l'organisation fédérale de la Belgique par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles suivant lequel « [l]es décrets peuvent porter des dispositions de droit relatives à des matières pour lesquelles les Parlements ne sont pas compétents, dans la mesure où ces dispositions sont nécessaires à l'exercice de leur compétence ». Cette disposition permet aux entités fédérées de régler par décret des matières pour lesquelles elles ne sont *a priori* pas compétentes mais qui s'avèrent nécessaires à l'exercice de leurs propres prérogatives. La Cour constitutionnelle subordonne son

nécessité est démontrée, à l'autonomie fiscale des collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise). Le cas échéant, ces exceptions concernent des aspects de fiscalité immobilière.

1.3. Les prérogatives des Régions en matière de fiscalité immobilière

L'autonomie fiscale normative des Régions revêt principalement trois formes bien distinctes.

Les *taxes régionales propres*, tout d'abord. Cette forme d'autonomie, qui repose directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution, consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien. Comme cela sera précisé ci-après, la marge de manœuvre des autorités régionales est fortement restreinte par ladite règle fédérale *non bis in idem*.

La fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux ». Cette forme d'autonomie trouve son fondement dans les articles 3 à 5 de la LSF et est issue de la décentralisation de prélèvements fiscaux initialement établis et collectés par l'État national. Non seulement le produit de ces impôts, mais aussi les principales compétences normatives se trouvent désormais exclusivement dans les mains des Régions, au détriment de l'autorité fédérale. Au surplus, les Régions ont la faculté de reprendre à leur compte le service de ces impôts, de manière à ce que ceux-ci soient désormais établis et collectés par les administrations fiscales régionales plutôt que par le SPF Finances.

La fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional. Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions bénéficient de prérogatives substantielles en matière d'impôt des personnes physiques : centimes additionnels calculés sur le montant de l'impôt État réduit ; diminutions d'impôt ; augmentations d'impôt, réductions d'impôt et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales. Pour certains faits générateurs de réductions ou de crédits d'impôt, les Régions disposent désormais d'une compétence exclusive, au détriment de l'autorité fédérale.

1.3.1. Les taxes régionales propres (= autonomie fiscale propre)

La première catégorie d'autonomie fiscale a trait aux taxes régionales propres. Ce sont des impôts créés de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien, par chaque Région. Leur régime juridique³¹, en ce compris procédural, est intégralement fixé par le législateur régional compétent et ce sont les administrations régionales qui en assurent le service intégral (établissement concret de la base, calcul de l'impôt, contrôle, perception, recouvrement, gestion des recours *administratifs*)³².

Ces taxes régionales propres ne peuvent être établies que sur des matières imposables qui ne sont pas encore « occupées » par de la législation fiscale fédérale (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989³³) et qui ne correspondent pas à la matière imposable des « impôts régionaux » de la deuxième catégorie (art. 11 de la LSF), évoqués ci-après. Cette restriction trouve sa source dans ce que l'on appelle, dans

usage au respect de trois conditions cumulatives : (1) la réglementation adoptée doit être nécessaire à l'exercice de la compétence de l'entité fédérée, (2) la matière doit pouvoir se prêter à un traitement différencié et (3) l'incidence des dispositions concernées sur les matières pour lesquelles une autre entité est compétente doit être marginale. Cette clause des pouvoirs implicite a déjà été utilisée par certaines Régions pour apporter des restrictions à l'autonomie fiscale des communes.

³¹ Matière imposable, redevables, base imposable, taux d'imposition et éventuelles exonérations.

³² Sous réserve de l'utilisation des pouvoirs implicites prévus par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, les Régions sont néanmoins incompétentes pour édicter des règles relatives aux attributions des juridictions et à la procédure applicable devant celles-ci.

³³ Loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visées à l'article 110 (170), § 1^{er} et 2 de la Constitution, M.B., 24 janvier 1989.

le jargon institutionnel, la règle fédérale *non bis in idem* : les Régions souhaitant créer un nouvel impôt ne peuvent en principe le faire que sur des faits générateurs fiscaux inédits³⁴. Par voie de conséquence, mettre en place une taxe régionale propre est un exercice délicat pour une Région, qui doit faire preuve, à cette fin, de créativité.

La règle fédérale *non bis in idem* n'interdit pas seulement aux Régions de lever un impôt dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État ; elle prohibe aussi la perception de centimes additionnels régionaux aux impôts et perceptions au profit de l'État, ainsi que l'octroi de remises régionales sur ceux-ci (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989).

En guise de compensation de l'effet restrictif sur l'autonomie fiscale des Régions de la règle fédérale *non bis in idem*, le législateur fédéral ordinaire a prévu de réserver aux Régions, à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, le pouvoir exclusif de lever des impôts en matière d'eau et de déchets.

Enfin, il convient de noter que les taxes régionales propres ne sont pas déductibles, en principe, à l'impôt des sociétés. Elles constituent, partant, un coût net pour les sociétés redevables.

En Région wallonne, il existe quelques taxes régionales propres de ce type qui, exploitant des matières imposables encore vierges de toute taxation, ont pu voir le jour en relation avec des immeubles : notamment, la *taxe sur les sites d'activité économique désaffectés*³⁵, *taxe sur les bénéfices résultant de la planification*³⁶. En Région de Bruxelles-Capitale, l'on peut citer, entre autres, la *taxe régionale sur les surfaces non résidentielles*, la *taxe sur les sites inscrits à l'inventaire des sites d'activité inexploités*, la

³⁴ Selon la Cour constitutionnelle, « la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle ». Voy., notamment, C.const., 22 mars 2018, n° 34/2018 (à propos de l'abrogation fédérale de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne et de son impact sur la taxe régionale sur les jeux et paris) ; 22 juin 2017, arrêt n° 83/2017 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008, B.6 ; 19 septembre 2007, arrêt n° 119/2007, B.6 (à propos de la taxe régionale bruxelloise à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles) ; 26 avril 2006, n° 58/2006 ; 5 juillet 2000, arrêt n° 86/2000 ; 21 janvier 1998, arrêt n° 4/98. Sur la notion de « matière imposable », voy. M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 236-241 ; A. GOEGBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.

³⁵ Cette taxe vise à lutter contre les sites constituant une pollution d'ordre visuel. Son but est de contribuer à éradiquer les friches industrielles ou autres, laissées à l'abandon, qui rebutent l'investisseur et sont de nature à réduire l'attractivité de la Région wallonne. Le redevable de la taxe est le propriétaire ou le titulaire du droit réel de jouissance, sur tout ou partie d'un site d'activité économique désaffecté.

³⁶ Prévue par le Code wallon du Développement territorial, cette taxe vise à capter une partie des bénéfices engrangés en conséquence de la modification de destination d'une parcelle ou d'une partie de parcelle résultant de la révision d'un plan de secteur (planification spatiale). Elle constitue, en quelque sorte le pendant naturel du régime d'indemnisation des moins-values d'urbanisme. Concrètement le nouveau Code wallon du Développement territorial établit une liste de vingt-cinq modifications d'affectations réputées générer une plus-value et fixe forfaitairement le montant du bénéfice qui s'attache à chacune d'elles, lequel montant doit être « actualisé » tous les cinq ans. Le régime wallon retarde l'obligation de payer la taxe jusqu'au moment où le propriétaire concerné tire concrètement avantage du changement d'affectation ayant engendré un bénéfice foncier. La taxe n'est donc pas due dès l'entrée en vigueur de la révision du plan de secteur, mais seulement au moment de la cession à titre onéreux du bien qui en fait l'objet ou au moment de l'obtention d'un permis d'urbanisme ou d'urbanisation « qui n'aurait pu être obtenu avant l'élaboration ou la révision du plan de secteur ».

taxe sur les établissements d'hébergement touristique. Parmi les taxes régionales immobilières en vigueur en *Région flamande*, l'on peut citer ici la *taxe sur les sites d'activité économique désaffectés et délabrés*, la *taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale*.

Il arrive parfois que des taxes régionales propres initialement introduites soient ultérieurement supprimées ou que leur applicabilité soit partiellement neutralisée, de manière pour le législateur régional à laisser le « champ libre » aux communes pour la taxation des faits générateur d'impôt en question. Par exemple, en Flandre, la taxe régionale d'inoccupation (des immeubles), introduite par un décret de 1995, a été abrogée en 2009, de sorte que les communes ont été « habilitées » à fiscaliser cette matière taxable. En outre, la taxe régionale sur les bâtiments ou habitations abandonnés a, elle aussi, été supprimée par un décret flamand de 2016 : les communes sont libres d'instaurer une taxe de ce type, mais des éléments d'harmonisation du régime de telles taxes ont été prévus par voie décrétole. Enfin, en 2016 toujours, la Région flamande a rendu inapplicable sa taxe sur les habitations inappropriées ou insalubres, à condition que les communes fiscalisent ce fait générateur, et ce en se conformant à certaines prescriptions minimales reprises dans un décret ; ce n'est que dans l'hypothèse où une commune n'aurait pas établi une telle taxe conforme aux prescrits minimaux prévu par voie décrétole que la taxe régionale trouverait encore à s'appliquer.

On voit ici le dialogue et le mouvement de « va-et-vient » qui peut se créer, en matière de fiscalité immobilière, entre une Région et les communes de son territoire, et ce en dépit de l'interdiction constitutionnelle qui est faite aux Régions de limiter l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux.

1.3.2. Les « impôts régionaux » (= autonomie fiscale dérivée de premier type)

L'article 3 de la LSF énumère toute une série de prélèvements fiscaux qui, au départ levés au niveau national/fédéral, ont progressivement fait l'objet d'une régionalisation de leur produit et des principales compétences normatives s'y rapportant : les budgets régionaux s'alimentent désormais de l'intégralité des recettes engrangées par ces impôts régionaux ; quant aux législateurs régionaux, ils sont devenus exclusivement compétents pour en modifier la base imposable, le taux et les exonérations³⁷. Les Régions sont donc les principales responsables de ces impôts désormais.

L'autorité fédérale a perdu les recettes afférentes à ces impôts et son droit de légiférer sur les éléments constitutifs précités ; elle reste néanmoins exclusivement compétente pour modifier la « matière imposable » ainsi que les « redevables de ces impôts régionaux, mais tout amendement ne peut se matérialiser que par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale (la matière imposable ainsi

³⁷ Avant la cinquième réforme de l'État de 2001, la catégorie des « impôts régionaux » était tout sauf homogène. Un *régime hybride* s'appliquait selon le prélèvement fiscal concerné. Les Régions percevaient déjà la totalité du produit et étaient exclusivement compétentes pour régler la base, le taux et les exonérations de certains de ces impôts. Pour d'autres impôts régionaux par contre, la recette demeurait, partiellement du moins, fédérale. De surcroît, la compétence relative à la base – voire à la base, au taux et aux exonérations – demeurait fédérale, ce qui faisait douter sérieusement de la nature réelle d'impôt régional des prélèvements concernés. L'un des objectifs de la cinquième réforme de l'État a été, outre le fait d'accroître la liste des impôts régionaux (les droits de donation par exemple), d'harmoniser les prérogatives normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) dont les Régions disposent à l'égard de l'ensemble des « impôts régionaux » repris à l'article 3 de la loi spéciale de financement. L'hétérogénéité a donc fait place à l'homogénéité de régime de cette autonomie fiscale régionale de premier type. Pour une description plus détaillée du régime des impôts régionaux antérieur à la cinquième réforme de l'État, voy. M. BOURGEOIS, « Regard sur une réalité qui se construit : l'autonomie fiscale des communautés et des régions dans le système de financement », *Revue générale de fiscalité*, 2001, pp. 197-221 et 231-253.

que les redevables des impôts régionaux sont donc « verrouillés »)^{38/39}. Ainsi, une Région ne peut pas supprimer, à proprement parler, un impôt régional mais elle peut, par contre, ramener son taux à zéro ou étendre le régime des exonérations⁴⁰.

La liste des « impôts régionaux », telle qu'elle figure à l'article 3 de la LSF, est exhaustive et comprend les prélèvements fiscaux suivants (on souligne ceux qui se rapportent directement ou indirectement aux immeubles) :

- les taxes sur les *jeux et paris*, sur les *appareils automatiques de divertissement* et sur *l'ouverture de débits de boissons fermentées* (1^{ère} famille) ;
- le précompte immobilier⁴¹ (2^{ème} famille) ;
- les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ; les principaux droits d'enregistrement (droit sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique⁴² ; droit sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ; droit sur les partages partiels ou totaux de biens immeubles

³⁸ La section de législation du Conseil l'État estime, à propos des « impôts régionaux » visés à l'article 3 de la LSF, que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale pourrait se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux (St., VI. parl., 2013-2014, n° 2210-1, p. 254 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 635/1, pp. 7-8 et 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, pp. 11-12).

³⁹ Dans un avis récemment rendu (qui confirme des avis déjà antérieurement rendus sur le sujet), la section de législation du Conseil d'État a expressément confirmé que la désignation des contribuables ne faisait pas partie des éléments essentiels des impôts régionaux pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de l'article 4 de la LSF : « Vu le lien étroit avec la matière imposable, et par analogie avec les principes qui s'appliquent à une modification de la matière imposable, il faut considérer qu'une modification des contribuables ne peut pas être décidée par le législateur ordinaire, dès lors que la nature des impôts régionaux s'en trouverait ainsi modifiée. Cela reviendrait à modifier à la majorité ordinaire la loi spéciale sur le financement des communautés et des régions. Cette modification législative ne peut par conséquent être adoptée qu'à une majorité spéciale » (avis 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur des amendements sur la proposition de loi 'modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étranger' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019/2020, n° 55-1357/008), n° 6).

⁴⁰ Tant avant qu'après la cinquième réforme de l'État, un important contentieux s'est développé devant la Cour constitutionnelle à propos de la signification concrète des termes de « base d'imposition », « taux d'imposition », « exonération » et « matière imposable ». L'enjeu avait trait à la détermination des limites exactes du domaine de compétence exclusive des Régions. Voy., entre autres, C.const. 19 septembre 2014, arrêt n° 130/2014 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 5 mai 2011, arrêt n° 63/2011 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008 (à propos de la distinction entre la matière imposable du précompte immobilier et sa base imposable) ; 14 octobre 1999, arrêt n° 109/99 (à propos de l'étendue de la compétence régionale exclusive vis-à-vis du taux d'imposition et des exonérations du précompte immobilier) ; 15 juillet 1999, arrêt n° 86/99 ; 15 juillet 1999, arrêt n° 82/99 ; 9 décembre 1998, arrêt n° 128/98.

⁴¹ L'essentiel des recettes engrangées par le précompte immobilier consiste néanmoins dans les centimes additionnels levés par les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise sur le montant de base fixé par les Régions, et ce conformément à l'article 464/1 du C.I.R. 1992.

⁴² Demeure fédérale, néanmoins, le droit sur les transmissions résultant d'un apport dans une société (« droit d'apport »). Cette réserve de compétence fédérale se justifiait notamment par l'harmonisation européenne partielle dont le droit d'apport a fait l'objet. Une exception est toutefois apportée : est régionalisé le droit sur les apports, faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation.

situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745^{quater} et 745^{quinquies} du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ; droit sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique) (3^{ème} famille) ;

- les *taxes de circulation* et de *mise en circulation*, ainsi que l'*Eurovignette*⁴³ (4^{ème} famille) ;
- la *redevance radio et télévision* (5^{ème} famille)⁴⁴.

En ce qui concerne le *précompte immobilier*, les **Régions ne peuvent toutefois pas modifier le « revenu cadastral fédéral »**. Elles peuvent néanmoins décider d'écarter ce revenu cadastral fédéral comme base taxable du précompte immobilier et de le remplacer par une autre base de calcul dont les modalités seraient fixées par leurs soins. Elles sont cependant contraintes, en cas de redéfinition de la base d'imposition, de respecter la matière imposable du précompte immobilier dont on sait qu'elle est ancrée dans la loi spéciale de financement et qu'elle ne peut être amendée, par conséquent, que moyennant l'adoption d'une loi spéciale par l'autorité fédérale.

L'article 5 de la LSF énumère les critères de localisation territoriale des impôts régionaux, grâce auxquels tant le produit que la compétence normative peuvent être ventilés entre les trois Régions. Par exemple, le critère de situation du bien immeuble permet de localiser le précompte immobilier. En guise d'illustration encore, les droits de succession se localisent à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès ; si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès, les droits se localisent à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période.

Contrairement aux taxes régionales propres, les *impôts régionaux* demeurent déductibles à l'impôt des sociétés.

Au surplus, en vertu de l'article 5, § 3, de la LSF et selon la procédure qui s'y trouve indiquée, l'État fédéral assure gratuitement, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des « impôts régionaux »⁴⁵, et ce pour le compte des Régions et en concertation avec celles-ci. Toutefois, chaque Région peut individuellement décider de reprendre à sa charge le service en question, et donc, de faire administrer les impôts régionaux en question par ses propres administrations. Il s'agit d'un système « à la carte » qui explique l'asymétrie actuellement existante entre les trois Régions, certaines ayant repris le service de certains impôts, d'autres non.

En cas de reprise du service, les Régions deviennent aussi compétentes pour fixer les règles de procédure administrative concernant ces impôts.

À ce jour, la *Région wallonne* a repris le service de la taxe sur les jeux et paris, de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, du précompte immobilier, ainsi que des taxes de circulation et de mise en circulation. La *Région de Bruxelles-Capitale* assure, quant à elle, le service du précompte

⁴³ L'Eurovignette est abrogée depuis le 1^{er} avril 2016 suite à l'introduction du prélèvement kilométrique sur les poids lourds.

⁴⁴ Le taux de ce prélèvement a été porté à 0 dans les trois Régions, de manière telle qu'il n'est plus appliqué nulle part en Belgique aujourd'hui (sous réserve du recouvrement des arriérés).

⁴⁵ Le service de l'impôt comprend « le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (...), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, p. 160. Voy. aussi C.const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4).

immobilier. Pour sa part, la *Région flamande* a repris à son compte le service de l'intégralité des impôts régionaux énumérés à l'article 3 de la LSF.

1.3.3. L'impôt des personnes physiques régional (= autonomie fiscale dérivée de second type)

Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions sont dotées de trois catégories de prérogatives, qu'elles exercent vis-à-vis des contribuables domiciliés fiscalement sur leur territoire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Tout d'abord, pour financer leurs politiques, les Régions fixent, chaque année, leurs centimes additionnels régionaux, qui se calculent sur la base de l'impôt État réduit, c'est-à-dire de l'impôt fédéral⁴⁶ diminué par application du facteur dit d'autonomie (24,957 % depuis l'année 2018)⁴⁷. Budgétairement, cette compétence tarifaire régionale correspond, approximativement, à un quart du montant de l'impôt des personnes physiques tel qu'initialement calculé au niveau fédéral. Outre la nécessité de respecter le principe de loyauté fédérale, les Régions doivent s'abstenir de réduire la progressivité de l'impôt⁴⁸. Elles peuvent néanmoins différencier leurs additionnels par tranche d'impôt, conformément aux indications reprises à l'article 5/4 de la LSF (et tout en respectant le principe d'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt⁴⁹).

Ensuite, les Régions sont exclusivement compétentes pour les faits générateurs de réductions d'impôt et de crédits d'impôt énumérés à l'article 5/5, § 4, de la LSF et qui concernent principalement les immeubles, tout particulièrement les habitations (nous soulignons) :

- 1° les dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre ;
- 2° les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ;
- 3° les dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés ;
- 4° les dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux ;
- 5° les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation à l'exclusion des intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 ;
- 6° les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes ;
- 7° les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.

Enfin, les Régions sont autorisées à prévoir des diminutions d'impôt⁵⁰, ainsi que des augmentations d'impôt, des réductions d'impôt et des crédits d'impôt, à condition que ces augmentations, réductions

⁴⁶ À l'exclusion de la partie de l'impôt fédéral calculé sur certains revenus mobiliers et sur certaines plus-values.

⁴⁷ Un rapport de la Cour des comptes du 12 juillet 2017 a dévoilé le facteur d'autonomie définitif, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018. Celui-ci s'élève à 24,957 %. Pour les exercices d'imposition antérieurs, à savoir les exercices 2015 à 2017 le facteur d'autonomie était fixé à 25,99 %.

⁴⁸ Voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 262-266.

⁴⁹ Et sous réserve d'une petite exception restreinte et encadrée à cette interdiction, telle que prévue à l'article 5/6 de la LSF.

⁵⁰ Diminutions forfaitaires applicables à toutes les personnes soumises à l'impôt des personnes physiques dans la Région concernée.

ou crédits d'impôt⁵¹ soient liés aux compétences matérielles des Régions. Il ne s'agit néanmoins pas d'une compétence exclusive des Régions. Par exemple, une Région pourrait décider d'accorder une nouvelle réduction d'impôt en matière d'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui font l'acquisition d'une habitation « autre que propre ». La Région prendrait une telle mesure car elle est compétente à la fois fiscalement mais aussi matériellement en ce qui concerne le logement (par exemple, cette mesure serait destinée à renforcer le stock d'immeubles disponibles et de bonne qualité sur le marché locatif). Mais rien n'empêche l'autorité fédérale de décider, elle aussi, d'accorder une réduction similaire. Ce sont donc des compétences parallèles. Quoi qu'il en soit, les Régions doivent respecter, outre le principe de loyauté fédérale, l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

Il faut observer que les Régions n'ont aucune compétence vis-à-vis de la *matière imposable* et de la *base d'imposition de l'impôt des personnes physiques* (par exemple, les frais professionnels déductibles, ou encore, l'évaluation des avantages de toute nature comme ceux découlant de la mise à disposition d'un immeuble par une société au profit de son dirigeant), vis-à-vis du *service de l'impôt des personnes physiques*, ou encore vis-à-vis des *précomptes professionnel et mobilier*. Toutes ces prérogatives demeurent l'apanage exclusif de l'autorité fédérale.

Enfin, l'article 5/7 de la LSF prévoit une procédure d'information des autres entités fédérées ainsi que de l'autorité fédérale des projets ou propositions régionaux en matière d'IPP, ainsi que le principe d'une concertation avec l'autorité fédérale de manière à garantir l'applicabilité technique des éventuelles réformes régionales dans ce domaine. Le SPF Finances est en effet chargé de mettre en œuvre le droit régional relatif à l'IPP. En outre, la Cour des comptes est chargée de rendre un avis à propos du respect du principe de l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

1.3.4. Les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière de fiscalité immobilière

1.3.4.1. Considérations générales

En vertu de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution :

« § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}.

§ 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

⁵¹ À la différence d'une réduction d'impôt (qui peut aboutir à porter le montant de l'impôt à zéro), les crédits d'impôt sont susceptibles d'engendrer un montant négatif d'impôt, ce qui signifie concrètement une obligation de « remboursement » par l'État au contribuable (ce qui équivaut économiquement à un subside ou une prime).

Combinée avec les articles 41 et 162 de la Constitution, cette disposition fonde l'autonomie fiscale des collectivités locales⁵². Le fondement du pouvoir fiscal propre des communes et des provinces a fait l'objet de controverses doctrinales⁵³.

Pour l'essentiel, l'autonomie fiscale locale prend la forme soit de **taxes locales propres** sur une grande diversité de faits générateurs, soit de **centimes additionnels au précompte immobilier** (cf ci-après). Pour les *communes* et *l'agglomération bruxelloise* uniquement, la faculté est aussi prévue d'établir une **taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques** (cf ci-après).

L'autonomie fiscale des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise est limitée par des lois fédérales. Selon la Constitution, seul le législateur fédéral peut restreindre les prérogatives des collectivités locales en matière d'impôts. Par exemple, l'article 464 du CIR interdit, par voie de principe, aux entités locales de lever des impôts similaires sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus ; des exceptions sont prévues, à cet égard, aux articles 464/1 et 465 du CIR (cf ci-après).

En principe, les décrets ou ordonnances régionaux ne peuvent pas limiter l'autonomie fiscale des communes, des provinces ou de l'agglomération bruxelloise, ceci sous réserve de l'utilisation par les Régions de leurs compétences implicites (sur le fondement de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles)⁵⁴.

Dans l'exercice de leur autonomie fiscale, les communes et les provinces doivent respecter les principes constitutionnels tels que le principe de légalité (intervention de l'assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement) et le principe d'égalité et de non-discrimination. La jurisprudence a étendu le cadre des principes auxquels les collectivités locales doivent se conformer : territorialité, liberté de commerce et d'industrie, principe de capacité contributive, principe de sécurité juridique, principe de non-rétroactivité, etc. Des lois fédérales multiples prévoient aussi des restrictions (ex. interdiction des octrois prévue, pour les communes, par une loi du 18 juillet 1860). Au surplus, tant les juges judiciaires que le Conseil d'État estiment que l'objectif principal des taxes locales doit toujours être de procurer à la collectivité en question des moyens financiers ; les autres objectifs éventuels (fonction régulatrice de l'impôt, incitation ou dissuasion de comportements ou d'activités) ne peuvent être poursuivis qu'à titre

⁵² Il s'agit d'une particularité du système belge. Selon le Conseil d'État, « l'établissement d'un impôt communal est en vertu de la Constitution, notamment de ses articles 41, 162 et 170, §4, une matière d'intérêt communal qu'il revient au conseil communal de régler » (C.E., 24 mai 2002, *Ville de Huy/ Députation permanente du conseil provincial de Liège et Région wallonne*, n° 106.994). Sur le sujet, voy. M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal*, Bruges, Die Keure, 2020 ; V. SEPULCHRE, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2018*, Wolters Kluwer Belgique, 2018.

⁵³ S'il est admis que l'article 170, § 2, de la Constitution fonde la compétence fiscale propre des Communautés et des Régions, la doctrine est divisée sur la portée des articles 170, § 3 et § 4. La doctrine et la jurisprudence majoritaires considèrent que la compétence fiscale des communes et des provinces trouve son fondement dans la combinaison de ces articles avec les articles 41 et 162 de la Constitution. Certains auteurs ne voient néanmoins dans l'article 170 de la Constitution qu'une indication de l'organe local habilité à instituer des impôts locaux. Selon ces derniers, la compétence fiscale propre des provinces et des communes découlerait uniquement des articles 41 et 162 de la Constitution. Sur l'enjeu de cette controverse, voy. M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid : fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, Die Keure, 1996, spéc. pp. 3-36 ; M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal, op. cit.* ; B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *RFRL*, 2018, n° 1, pp. 5-20 ; D. DEOM, « L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites », *RDC*, 2017, n° 3, pp. 28-32 ; D. DEOM et B. LOMBAERT, « L'autonomie et le financement des provinces et des communes », *A.P.T.*, 2002, n° 2, pp. 173-179 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes entre l'État, la Région et l'Union européenne », *RDC*, 2006, liv. 1-2, p. 3 et suiv.

⁵⁴ Sur cette notion de « compétences implicites », voy. *supra*, note n° 29.

accessoire ou secondaire. Enfin, les entités communales et provinciales sont tenues de respecter le droit international et le droit européen (ex. libertés européennes de circulation, interdiction des aides d'État, directives d'harmonisation, etc.), en ce compris le droit international et européen des droits de l'homme (ex. la Convention européenne des droits de l'homme).

L'essentiel de la procédure relative aux taxes locales se trouve réglé dans des décrets ou ordonnances adoptés par les Régions. Ces dernières sont aussi en charge de l'organisation et de l'exercice de la tutelle administrative sur la fiscalité des pouvoirs locaux⁵⁵ ; elles contrôlent que ceux-ci se conforment bien aux normes supérieures et ne blessent pas, lorsqu'ils agissent, l'intérêt général. Les pouvoirs locaux sont en effet des pouvoirs subordonnés.

En ce qui concerne l'agglomération bruxelloise (seule agglomération existant à ce jour), ses compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale. Lorsque ces organes mettent en œuvre la compétence fiscale d'agglomération (et non la compétence fiscale régionale), ils doivent le faire par le biais de règlements d'agglomération (et non par voie d'ordonnance).

1.3.4.2. La fiscalité immobilière des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise

B.1. Tout d'abord, comme cela a été dit ci-avant, les communes et les provinces sont en droit d'établir des taxes locales propres sur les faits générateurs qu'elles jugent opportun d'imposer et leur liberté est *a priori* étendue, sous réserve des interdictions ou restrictions prévues par des lois fédérales (et, exceptionnellement, par les Régions au titre de leurs compétences implicites).

En guise d'illustration, la circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne⁵⁶, pour 2021, prévoit une nomenclature de taxes suivantes et contient des « recommandations » annonciatrices de la manière dont la tutelle administrative (tutelle d'approbation en Région wallonne) s'exercera, sous réserve d'une analyse au cas par cas. Dans le domaine de la fiscalité immobilière, les taxes suivantes peuvent notamment se rencontrer au niveau communal :

- Taxes de remboursement (taxes rémunératoires) pour l'acquisition d'assiettes de voirie, le pavage des rues ou le revêtement de voiries, la construction des trottoirs, la construction d'égouts, ainsi que les travaux de raccordement d'immeubles au réseau d'égouts ; taxe d'urbanisation ; taxe sur l'aménagement spécial des rues piétonnières commerçantes ;
- Taxe sur les immeubles reliés ou reliables au réseau d'égouts ; taxe sur l'entretien des égouts
- Taxe de séjour ; taxe sur les terrains de camping ;
- Taxe sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement ;
- Taxe sur les logements loués meublés ;
- Taxe sur les parcelles non bâties dans le périmètre d'urbanisation non périmé ;
- Taxe sur les terrains non bâtis en bordure d'une voie publique suffisamment équipée ;
- Taxe sur l'absence d'emplacement de parcage ;

⁵⁵ En Communauté germanophone, l'encadrement procédural et la tutelle sur les communes du territoire de la région de langue allemande relèvent désormais de la responsabilité des autorités (législateur et gouvernement) germanophones.

⁵⁶ <https://interieur.wallonie.be/circulaires-budgetaires-2021>.

- Taxe sur les secondes résidences ;
- Taxe sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés ;
- Taxe sur les surfaces de bureau et locaux affectés à l'exercice d'une profession libérale ;
- Taxe sur les surfaces commerciales ;
- Taxe sur les sites d'activité économique désaffectés ;
- Etc.

Cette même circulaire budgétaire prévoit aussi une multiplicité de « redevances » potentielles (ex. droit d'emplacement sur les marchés).

Quant aux provinces de la Région wallonne, la circulaire budgétaire pour 2021⁵⁷, une nomenclature (non contraignante à proprement parler) est aussi prévue, qui comprend des taxes en lien avec les immeubles, dont notamment :

- Taxe de séjour ;
- Taxe annuelle sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement ;
- Taxe sur les secondes résidences ;
- Etc.

B.2. En ce qui concerne les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière d'impôts sur les revenus, il convient de se référer aux dispositions du Titre VIII du CIR.

En vertu de l'article 464, 1°, du CIR, les *provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts*. Cette interdiction générale permet d'éviter de voir se développer, au niveau local, des régimes d'imposition des revenus parallèles à celui existant au niveau de l'autorité fédérale (et désormais, pour partie, des Régions – cf ci-avant).

Les contours de l'expression de « *taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts* » (à savoir, les impôts sur les revenus) ne font pas l'unanimité parmi les juridictions suprêmes. Alors que la Cour constitutionnelle adopte une interprétation stricte des exceptions légales apportées à l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux⁵⁸, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont condamné plus largement les taxes établies sur la base du chiffre d'affaire brut de certaines activités ou sur partie de celui-ci, ou

⁵⁷ <https://interieur.wallonie.be/node/910>.

⁵⁸ La Cour constitutionnelle admet que des taxes locales peuvent être prélevées sur les revenus bruts des activités concernées sans violation de l'article 464, 1° du CIR. Interrogée sur question préjudicielle, elle a tenu le raisonnement suivant : « *bien que les recettes brutes générées par une activité et, plus généralement, les revenus bruts du contribuable constituent le point de départ pour la détermination du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques ou du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, il existe une différence essentielle entre, d'une part, les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou les revenus bruts en général et, d'autre part, les bases imposables précitées. Par la base de l'impôt, la disposition en cause ne vise pas tout élément qui est pris en compte pour le calcul de l'impôt, mais exclusivement le montant sur lequel l'impôt est calculé en définitive* » (CC, 16 février 2012, n° 19/2012, RFRL, 2013/1, pp. 53 et suiv., obs. V. SEPULCHRE, TFR, 2012, pp. 881 et suiv., obs. Th. DE JONCKHEERE.

encore, sur une base reconstituée à partie du revenu cadastral. Ainsi, une jurisprudence abondante existe à propos des taxes industrielles compensatoires, des taxes sur les spectacles et divertissement, des taxes sur les secondes résidences, des taxes sur les hôtels, des taxes sur la mise à disposition ou la location de chambres ou appartements meublés, etc.⁵⁹

Toutefois, par dérogation à l'article 464 précité, les provinces, les agglomérations (en l'occurrence, l'agglomération bruxelloise) et les communes peuvent établir des **centimes additionnels sur le précompte immobilier** (art. 464/1 CIR). L'essentiel de la recette procurée par cet impôt régional consistera d'ailleurs en ces centimes additionnels établis par les pouvoirs locaux. C'est dire évidemment l'impact considérable pour ces derniers que toute réforme du régime du précompte immobilier, initiée par les Régions, est de nature à engendrer.

On note que, depuis l'exercice d'imposition 2019⁶⁰, les communes de la Région flamande ont la possibilité explicite d'établir des exonérations et des réductions, ou toute autre forme de différenciation avec des taux plus bas, des centimes additionnels communaux sur le précompte immobilier (voy. ci-après, le chapitre consacré au régime du précompte immobilier en vigueur en Région flamande). Cette faculté n'est pas formellement consacrée dans les deux autres Régions du pays.

En outre, l'article 464/1 du CIR *autorise les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise à prévoir des centimes additionnels sur une taxe régionale propre* – c'est-à-dire les impôts que les Régions établissent sur le fondement directement de l'article 170, § 2, de la Constitution (*cf* ci-avant) – *qui se référerait au revenu cadastral fédéral comme base d'imposition ou comme élément de sa base d'imposition*. Cette dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du CIR a été introduite par le biais d'une loi fédérale datant du 19 avril 2014 et visait à contrer une jurisprudence – défavorable aux pouvoirs locaux⁶¹ – qui se fondait sur une lecture extensive de l'article 464 précité.

Enfin, par dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du CIR, l'agglomération bruxelloise et les communes sont en droit d'établir une *taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques* (art. 465 CIR). Cette taxe additionnelle se calcule sur la base de l'IPP total (formé de l'IPP fédéral et de l'IPP régional) (art. 466 CIR/92). Toutefois, de cette base de calcul de la taxe additionnelle à l'IPP, il convient d'extraire l'IPP enrôlé sur les revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1^{er}, 1° et 2°, du CIR/92, à savoir les dividendes et les intérêts⁶². Contrairement à ce qui prévaut pour les centimes additionnels au précompte immobilier, il n'est pas permis de différencier le taux de la taxe additionnelle à l'IPP au sein

⁵⁹ Voy. A. RÖMER, « Les taxes industrielles compensatoires respectent-elles l'article 464, 1°, du code des impôts sur les revenus ? état de la jurisprudence sur la question », *RFRL*, 2015, n° 1, pp. 59 et suiv. ; C. PARMENTIER, « L'article 464,1° du Code des impôts sur les revenus 1992 et le pouvoir fiscal des communes - Jurisprudence de la Cour de cassation », *JLMB*, 2018, n° 36, pp. 1703-1709 ; V. SEPULCHRE, « Les taxes industrielles compensatoires et l'article 464,1° du Code des impôts sur les revenus 1992 - Analyse d'une jurisprudence contrastée... et d'une initiative législative à double tranchant », *JDF*, 2014, n° 3, pp. 65-105 ; B. DE CLIPPEL, « Les taxes sur les spectacles, calculées sur les recettes brutes, et l'interdiction faite aux communes par l'article 464,1° du C.I.R./92 d'établir certaines taxes », *JDF*, 2012, n° 9, pp. 261-288. Voy. aussi, entre autres, Cass. 14 mars 2014, *Pas.*, n° 209, *RFRL*, 2014/3, p. 212 ; Cass. 13 février 2014, *Pas.*, 2014, n° 115 ; Cass. 24 mai 2012, *Pas.*, 2012, n°336 ; Cass. 16 juin 2016, *Pas.*, 2016, n° 408.

⁶⁰ Art. 4 du décret flamand du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du Décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *M.B.*, 11 juin 2018.

⁶¹ Voy. Cass., 24 mai 2021, F.11.0057.N, *FJF*, n° 2014/29.

⁶² L'objectif a été de garantir la conformité du régime de la taxe additionnelle communale au droit de l'Union européenne. Sur ce point, voy. CJUE (1^{re} ch.) n° C-233/09, 1^{er} juillet 2010 (Dijkman et Dijkman-Lavaleije).

d'une seule et même commune, ni de prévoir, au niveau communal (ou de l'agglomération bruxelloise), des réductions, exemptions ou exceptions (art. 468 CIR/92).

2. Aperçu des différents impôts liés aux biens immeubles dans le système fiscal belge

	ENTRÉE DANS LE PATRIMOINE	DÉTENTION	SORTIE DU PATRIMOINE
Contribuable = Personne physique	<ul style="list-style-type: none"> Droits d'enregistrement : <ul style="list-style-type: none"> Acquisition entre vifs d'un droit réel ou personnel sur un immeuble non neuf : <ol style="list-style-type: none"> Acquisition à titre onéreux : <ul style="list-style-type: none"> Droit de vente Partage Baux et assimilés Article 129 et 130 Acquisition à titre gratuit : Droits de donation <i>Éventuellement</i> : droits d'enregistrement sur la constitution d'hypothèque 	<p>Impôts sur les revenus- IPP/INR</p> <p>Distinction à opérer entre :</p> <ol style="list-style-type: none"> habitation propre : <ul style="list-style-type: none"> exonération à l'IPP réductions d'impôt régionales pour l'acquisition ou la conservation de l'habitation propre autres immeubles <ul style="list-style-type: none"> imposition des revenus immobiliers déduction des intérêts amortissements réductions d'impôt fédérales pour l'acquisition, la rénovation et la conservation d'une habitation autre que propre 	<p>Impôts sur les revenus – IPP/INR</p> <p>Distinction à opérer entre :</p> <ol style="list-style-type: none"> habitation propre : Exonération de la plus-value autre immeuble Possible imposition au titre de revenus divers de la plus-value : <ul style="list-style-type: none"> plus value exemptée plus value imposée spéculation
<ul style="list-style-type: none"> OU <p>Droits de succession / Droits de mutation par décès: Acquisition à cause de mort</p>	<p>Précompte immobilier</p> <hr/> <p>Taxes régionales propres</p> <hr/> <p>Taxes locales</p> <hr/> <p>TVA Location immobilière soumise à TVA (régime optionnel uniquement pour les assujettis)</p>	<p>ET</p>	<p>Droits d'enregistrement</p> <p>Si et seulement si apport en société : droit d'apport</p> <p>Distinction à opérer</p> <ol style="list-style-type: none"> Apport réalisé par une personne physique d'un immeuble d'habitation Autres apports Apports exclus du droit d'apport

	ENTRÉE DANS LE PATRIMOINE	DÉTENTION	SORTIE DU PATRIMOINE
Contribuable = Personne morale	<p>Droits d'enregistrement : Acquisition entre vifs d'un droit réel ou personnel sur un immeuble non neuf :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Acquisition à titre onéreux : - Droit de vente - Droit de partage - Droit sur les baux et assimilés - Droit d'apport b) Acquisition à titre gratuit : Droits de donation <p>OU</p> <p>Droits de succession/ Droits de mutation par décès: Acquisition à cause de mort</p> <p>OU</p> <p>TVA Acquisition entre vifs d'un bien neuf</p>	<p><u>Impôts sur les revenus- IPM/ISOC/INR</u></p> <p>Distinction à opérer :</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) <u>Contribuable soumis à l'IPM</u> 2) <u>Contribuable soumis à l'ISOC</u> 3) <u>Contribuable soumis à l'INR</u> <p>ET</p> <p><u>Précompte immobilier</u></p> <p><u>Taxes régionales propres</u></p> <p><u>Taxes locales</u></p> <p>TVA Location immobilière soumise à TVA (régime optionnel uniquement pour les assujettis)</p>	<p><u>Impôts sur les revenus – IPM/ISOC/INR</u></p> <p>Distinction à opérer :</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) <u>Contribuable soumis à l'IPM</u> 2) <u>Contribuable soumis à l'ISOC</u> 3) <u>Contribuable soumis à l'INR</u>
			<p><u>Droits d'enregistrement</u></p> <p>Si et seulement si apport en société :</p> <ul style="list-style-type: none"> - droit d'apport - cas d'exclusion du droit d'apport

2.1. Taxation des revenus liés à un immeuble

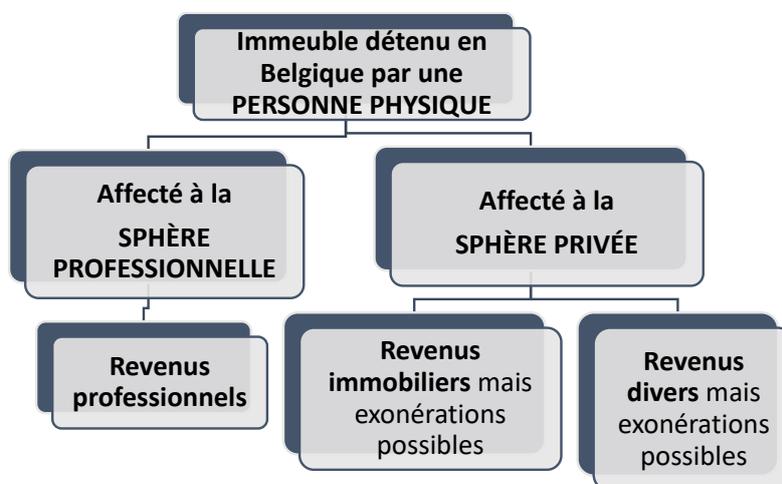
2.1.1. Impôt des personnes physiques

2.1.1.1. Distinctions et qualifications possibles - Arborescence

Conformément à l'article 6 du CIR, un contribuable résident belge, soumis à l'impôt des personnes physiques, est taxé annuellement sur l'ensemble de ses revenus nets lesquels se classent en 4 catégories à savoir : les revenus immobiliers, les revenus de capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers.

La propriété foncière belge bâtie (maison, appartement, bureau, etc.) ou non bâtie (terrain, étang, champ, etc.) ainsi que le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination (pour la définition fiscale : art. 471, § 3 CIR), engendre, dans le chef d'un contribuable personne physique, un traitement fiscal qui varie considérablement en fonction des circonstances propres de chaque espèce (selon que l'immeuble est habité, donné en location, affecté à une activité professionnelle ; selon l'affectation donnée par le locataire, selon que l'immeuble est aliéné avec réalisation d'une plus-value, etc.). Suivant ces différentes hypothèses, l'immeuble procure des revenus professionnels, immobiliers, divers ou, dans certains cas, des revenus exonérés à l'impôt des personnes physiques.

Le schéma qui figure ci-dessous illustre les différentes hypothèses de taxation d'un immeuble détenu en personne physique.



Comme illustré, l'immeuble peut être affecté à la sphère professionnelle du propriétaire (ou titulaire de droit réel de jouissance sur cet immeuble). Tel est la situation dans laquelle l'immeuble est utilisé par le contribuable pour l'exercice de son activité professionnelle (ex : dentiste qui utilise un appartement comme cabinet dentaire) ou lorsque l'utilisation de cet immeuble est telle qu'elle constitue une activité professionnelle en soi au sens fiscal du terme (location immobilière régulière et intensive qui induit une requalification de ces opérations en activité professionnelle). Dans ces hypothèses (d'affectation de l'immeuble à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable),

l'immeuble en question n'engendre pas de revenus immobiliers fiscalement parlant mais des revenus professionnels⁶³, lesquels sont taxés à ce titre selon le barème progressif d'imposition⁶⁴ (art. 37 CIR).

Si l'immeuble en question est utilisé dans le cadre de la sphère privée du contribuable (propriétaire ou titulaire d'un droit réel de jouissance), il peut générer, à l'impôt des personnes physiques, des revenus immobiliers (une maison de campagne, par exemple), des revenus divers (une plus-value réalisée à l'occasion de la vente « rapide »⁶⁵ d'un immeuble) ou des revenus exonérés (l'habitation propre, ou encore, la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble détenu depuis un certain temps⁶⁶). Les revenus immobiliers sont taxés selon le barème progressif d'imposition, alors que les revenus divers sont, en principe, imposés distinctement⁶⁷.

Ci-après, nous examinons séparément et en détails chacun de ces revenus immobiliers, divers et professionnels. Nous envisageons également dans cet examen les hypothèses dans le cadre desquelles certains revenus échappent à ces qualifications ou sont exonérés d'impôt.

Avant d'entamer cet examen, nous souhaitons toutefois préciser, à ce stade que ce qui vient d'être exposé concerne les immeubles détenus en personnes physique. Cette hypothèse est à distinguer de celle d'une personne physique qui détient un immeuble par l'intermédiaire d'une société dans laquelle est logé cet immeuble.

⁶³ L'article 23 du CIR définit les revenus professionnels et distingue 3 catégories différentes. Il existe ainsi :
Les *bénéfices* = revenus professionnels des commerçants, industriels ou agriculteurs indépendants (art. 24 et s. CIR) ;
Les *profits* = revenus professionnels des titulaires de professions libérales (médecin, avocat, notaire, etc.) et d'autre activités indépendantes qui ne tombent pas dans la catégorie des bénéfices (psychologue, logopède, etc.) = catégorie résiduaire (art. 27 CIR) ;
Les *rémunérations* (art. 30 CIR) qui regroupent les revenus de trois types d'activités ayant en commun une relative permanence du débiteur des revenus :
○ Les rémunérations de travailleurs (lien de subordination entre le travailleur et l'employeur) ;
○ Les rémunérations de dirigeants d'entreprise (administrateur ou gérant d'une société) ;
○ Les rémunérations du conjoint aidant.

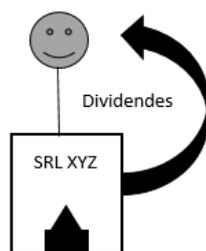
⁶⁴ Article 130 du CIR. Pour 2020, les barèmes sont les suivants :

Tranches	Taux
De 0 à 13.440€	25%
De 13.440€ à 23.720€	40%
De 23.720€ à 41.060€	45%
De 41.060€ à ...	50%

⁶⁵ Nous verrons ci-après que le législateur a fixé un délai de 8 ans pour les immeubles non bâtis et 5 ans pour les immeubles bâtis (art. 90, 8° et 10° CIR). Si le contribuable cède son bien dans ce délai, la plus-value dégagée doit être taxée, en principe, au titre de revenus divers.

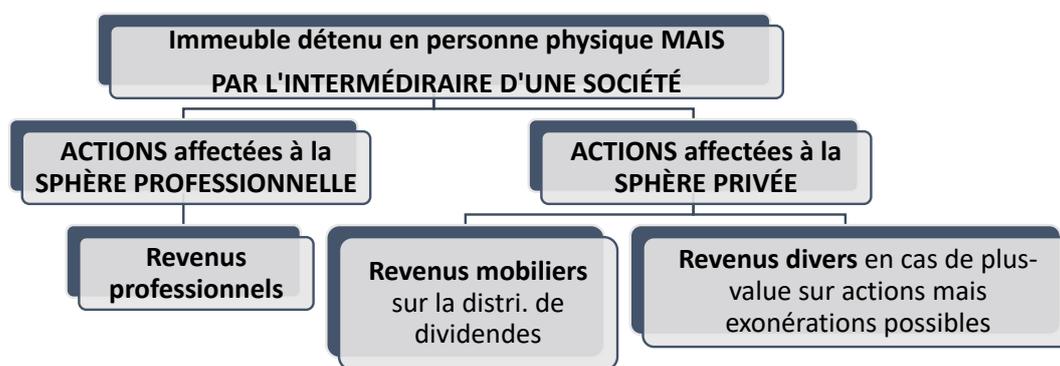
⁶⁶ Détenu depuis plus de 8 ans ou 5 ans, selon que l'immeuble est non bâti ou bâti.

⁶⁷ Article 171 du CIR : taux de 33%, 30% ou 16,5%, sauf si la globalisation est plus avantageuse.



Dans ce cas de figure, et comme illustré par le schéma, les actions de la société ainsi détenues engendrent pour la personne physique :

- Soit des revenus professionnels si les actions sont détenues dans le cadre de l'activité professionnelles du contribuable (que celles-ci génèrent des dividendes ou une plus-value suite à leur aliénation) (art. 37 CIR). Cette hypothèse est rare : la plupart du temps, des actions dans une société – quand bien même il s'agit de la société professionnelle de cette personne – sont détenues par elle dans sa sphère privée. Comme mentionné ci-avant, ces revenus sont taxés selon le barème progressif d'imposition.
- Soit des revenus mobiliers si les actions sont détenues dans la sphère privée et génèrent la distribution de dividendes. La société belge qui distribue ces dividendes est tenue de prélever un précompte mobilier à la source au taux de 30%. Ce précompte est dit libératoire dans la mesure où le contribuable n'est plus obligé de déclarer (mais il peut) ce revenu dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques. Dans l'hypothèse où la distribution du dividende se fait depuis une société étrangère (par exemple) et où donc le précompte mobilier belge à la source n'a pas pu être retenu, alors le contribuable est tenu de mentionner ce revenu dans sa déclaration fiscale. Celui-ci sera, en principe⁶⁸, imposé au taux distinct de 30%⁶⁹.
- Soit des **revenus divers** si les actions sont détenues dans la sphère privée et sont cédées avec réalisation d'une plus-value sauf s'il s'agit d'une « gestion normale d'un patrimoine privé »⁷⁰ auquel cas, cette plus-value est exonérée.



Cette précision étant faite, entamons à présent l'examen des revenus immobiliers dans un premier temps, des revenus divers dans un second temps et des revenus professionnels dans un troisième temps.

⁶⁸ Sauf si la globalisation est plus avantageuse.

⁶⁹ Une exonération est néanmoins prévue pour une première tranche de 800 euros de dividendes (art. 21, al. 1^{er}, 14°, CIR).

⁷⁰ Art. 90, 9° du CIR. Voy. *infra* section 2.1.1.3.3.

2.1.1.2. Les revenus IMMOBILIERS

Comme cela a été dit ci-avant, les personnes physiques assujetties à l'impôt des personnes physiques sont imposables annuellement sur l'ensemble de leurs revenus nets, parmi lesquels figurent les revenus immobiliers.

Conformément à l'article 11 du CIR, pour être imposés au titre de revenus immobiliers, il faut être « propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire, ou usufruitier » d'un bien immobilier.

Comme nous allons le voir, afin de déterminer le montant des revenus immobiliers imposables à l'impôt des personnes physiques, le législateur se base, dans la plupart des cas, sur la notion de revenu cadastral (RC).

Comme cela sera expliqué en détails plus loin⁷¹, le RC est censé représenter le revenu moyen normal net d'une année. Il est établi par l'administration fiscale pour tous les biens immobiliers bâtis ou non bâtis ainsi que pour le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination⁷². Celui-ci doit en principe être revu tous les 10 ans afin de l'adapter à l'évolution du marché locatif. La dernière révision (péréquation) remonte toutefois à 1980 (sur la base du marché locatif de 1975). Partant, les RC actuels sont sensiblement sous-évalués. Pour pallier cette absence de péréquation, les RC sont indexés annuellement depuis l'exercice d'imposition 1992⁷³.

Ce RC sert également de base à la détermination du précompte immobilier. Comme cela sera également davantage exposé ci-après⁷⁴, pour tous les immeubles situés en Belgique, il est perçu un précompte immobilier. A l'origine, ce précompte était – du moins partiellement – une véritable avance à faire valoir sur l'impôt des personnes physiques finalement dû par le contribuable (comme le précompte professionnel qui est imputé sur l'impôt final enrôlé). Toutefois, au fur et à mesure des différentes réformes fiscales (et institutionnelles), le précompte immobilier a perdu sa nature de précompte puisqu'il n'est, en principe⁷⁵, plus imputable sur le montant de l'impôt des personnes physiques. Il est donc devenu un véritable impôt à part, indépendant de l'impôt des personnes physiques.

Partant, les personnes physiques propriétaires d'un immeuble situé en Belgique font généralement⁷⁶ l'objet d'une double imposition puisque l'immeuble dont ils sont propriétaires est soumis au précompte immobilier d'une part, et à l'impôt des personnes physiques d'autre part, les deux étant indépendants l'un de l'autre et chacun faisant appel, le cas échéant, à la notion de RC comme base de calcul.

Cette précision étant faite, focalisons-nous, dans les lignes qui suivent, sur l'examen des revenus immobiliers imposables à l'impôt des personnes physiques.

⁷¹ Voy. *infra* partie 4.

⁷² Art. 471 CIR.

⁷³ Ces trois dernières années, les coefficients d'indexation ont évolué comme suit :

Année d'imposition	Coefficient d'indexation
2018	1,7863
2019	1,8230
2020	1,8492

⁷⁴ Voy. *infra* partie 3.

⁷⁵ Sauf régime transitoire pour prêt hypothécaire conclu avant 2005 (art. 526 CIR).

⁷⁶ Généralement mais pas toujours car il existe des exonérations au précompte immobilier et/ou à l'impôt des personnes physiques, dont la plus courante est l'exonération de l'immeuble qualifiable d'habitation propre, dont nous parlerons davantage *infra*.

2.1.1.2.1. Schéma récapitulatif

La détermination des règles d'imposition des revenus immobiliers dépend de différents critères (nature du bien, utilisateur du bien, affectation du bien, etc.). Le schéma ci-dessous illustre de manière synthétique les différentes hypothèses les plus souvent rencontrées.

Exclusion faite de l'hypothèse dans laquelle l'immeuble est donné en location à une société ou à une personne physique qui l'utilise à des fins professionnelles, la base imposable des revenus immobiliers est déterminée à partir du RC.

<u>Immeuble sis en Belgique</u>		Immeuble bâti (Base imposable)	Immeuble non bâti (Base imposable)	Tarif d'imposition
Loué	à P.P. (usage privé)	RC indexé + 40%	RC indexé	Imposable globalement selon les taux progressifs
	à P.P. (usage prof.) ou société	Loyers + avantages loc. – forfait charges 40% (forfait max. = 2/3 RC revalorisé) min. = RC indexé + 40%	Loyers + avantages loc. – forfait charges 10% min. = RC indexé	Imposable globalement selon les taux progressifs
	Bail à ferme	RC indexé	RC indexé	Imposable globalement selon les taux progressifs
Non loué	Privé	Exonération (si habitation propre) Sinon RC indexé + 40%	RC indexé	Pas imposable ou imposable globalement selon les taux progressifs

2.1.1.2.2. Immeuble bâti non donné en location ou donné en location à des personnes physiques qui ne l'affectent pas à l'exercice d'une activité professionnelle

Le présent point vise les hypothèses suivantes :

- Un immeuble bâti non donné en location mais qui ne constitue pas l'habitation propre du contribuable (exemple : une maison de campagne ou encore un appartement à la mer du nord) ;
- Un immeuble bâti donné en location à des personnes physiques qui ne l'affectent pas à l'exercice d'une activité professionnelle (exemple : investissement dans l'achat d'un appartement dans le centre-ville et mise en location du bien au profit d'un couple qui y habite).

Dans ces hypothèses, le contribuable doit déclarer le RC dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques mais il sera imposé sur la base du RC indexé et majoré de 40%. Ce montant sera ajouté aux autres revenus imposables globalement du contribuable et subira le barème progressif d'imposition.

Exemple : François est propriétaire d'un appartement qu'il a donné en location durant toute l'année 2020 à Sophie qui y habite pour un loyer de 850€/mois (soit 10.200€ pour l'année). Le RC de l'appartement est de 1.000€. François déclarera ce RC de 1.000€ dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques mais sera taxé, pour l'année 2020 (exercice d'imposition 2021), sur une base imposable de 2.588,88€ (c'est-à-dire : $1.000 \times 1,8492 \times 1,4$).

2.1.1.2.3. Terrain, matériel et outillage non donné en location ou donné en location à des personnes physiques qui ne l'affectent pas à l'exercice d'une activité professionnelle

Le présent point vise les hypothèses suivantes :

- Un immeuble non bâti (terrain) ou le matériel et outillage non donné en location (exemple : vous avez investi dans l'achat d'un terrain non encore bâtissable) ;
- Un immeuble non bâti (terrain) ou le matériel et outillage donné en location à des personnes physiques qui ne l'affecte pas à l'exercice d'une activité professionnelle (exemple : vous êtes propriétaire d'un terrain que vous donnez en location à une famille qui habite à proximité et qui utilisera ce terrain comme extension de leur jardin).

Dans ces hypothèses, le contribuable doit déclarer le RC dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques et sera imposé sur la base du RC indexé. Il n'est pas question, ici, de majorer le RC de 40%. Ce montant sera ajouté aux autres revenus imposables globalement du contribuable et subira le barème progressif d'imposition.

Exemple : François est propriétaire d'un terrain qu'il a donné en location durant toute l'année 2020 à la famille Dupont qui l'utilise à des fins privées (potager, etc.) pour un loyer de 80€/mois (soit 960€/an). Le RC du terrain est de 100€. François déclarera ce RC de 100€ dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques mais sera taxé, pour l'année 2020, sur une base imposable de 184,92€ (c'est-à-dire : $100 \times 1,8492$).

2.1.1.2.4. Immeuble donné en location dans le cadre d'un bail à ferme

Le présent point vise les hypothèses suivantes :

- Un immeuble non bâti (terrain) utilisé à des fins agricoles ou horticoles (à l'exclusion de la sylviculture) et donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme ;
- Un immeuble bâti (bâtiment de ferme) utilisé à des fins agricoles ou horticoles (à l'exclusion de la sylviculture) et donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme.

Dans ces hypothèses, le contribuable doit déclarer le RC dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques et sera imposé sur la base du RC indexé. Ce montant sera ajouté aux autres revenus imposables globalement du contribuable et subira le barème progressif d'imposition

Exemple : François est propriétaire d'une ferme qu'il a donné en location durant toute l'année 2020 à Sophie et Luc dans le cadre d'un bail à ferme, et ce pour un loyer de 1.000€/mois (soit

12.000€/an). Sophie et Luc affectent le bien loué à l'exercice de leur profession d'agriculteur. Le RC de la ferme est de 1.000€. François déclarera ce RC de 1.000€ dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques mais sera taxé, pour l'année 2020, sur une base imposable de 1.849,2€ (c'est-à-dire : 1.000 x 1,8492).

2.1.1.2.5. Immeuble donné en location dans d'autres circonstances

Le présent point vise les immeubles bâtis, non bâtis, ainsi que le matériel et l'outillage, qui sont donnés en location à :

- Une personne physique (locataire) qui affecte ces biens à l'exercice de sa profession ;
- Une personne (locataire) autre qu'une personne physique (société, etc.)⁷⁷.

Dans ces hypothèses, le contribuable doit mentionner dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques le RC ainsi que les loyers et avantages locatifs⁷⁸ effectivement perçus durant la période imposable. Il sera imposé sur la base de ces derniers (loyers réels) et non sur la base du RC. On note que, parallèlement, le locataire aura en principe la faculté de déduire les loyers au titre de frais professionnels.

L'imposition se fait toutefois sur la base des montants nets, c'est-à-dire des montants bruts diminués d'un forfait de charge de 40% (qui est censé représenter les frais d'entretien et de réparation du bien).

Il existe par ailleurs deux verrous qui réintègrent la notion de RC absente jusqu'ici :

- Le forfait de charge de 40% ne peut pas être supérieur à 2/3 du RC revalorisé (c'est-à-dire, multiplié par un coefficient dit de « revalorisation »)⁷⁹ ;
- Le montant total des loyers nets ne peut être inférieur au RC indexé et majoré de 40%.

Exemple : François est propriétaire d'un appartement qu'il a donné en location durant toute l'année 2020 à Sophie qui est dentiste et qui occupe le bien pour son activité professionnelle. Le loyer est de 1.500€/mois (soit 18.000€ pour l'année). Le RC de l'appartement est de 1.000€. François déclarera ce RC de 1.000€ dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques ainsi que les loyers bruts de 18.000€ et sera taxé, pour l'année 2020, sur une base imposable de 14.933,33€ (40% de 18.000 = 7.200 mais > 3.066,67 (c'est-à-dire : 2/3 x 1.000 x 4,60) => 18.000 - 3.066,67 = 14.933,33 ok > 2.588,88 (c'est-à-dire 1.000 x 1,8492 x 1,4)).

Il convient de noter que si l'immeuble est loué à une personne physique, en partie à des fins privées et en partie à des fins professionnelles, l'immeuble est considéré comme étant intégralement affecté à l'activité professionnelle du locataire (le propriétaire sera donc imposé sur le loyer réel net), sauf si

⁷⁷ Est exclue l'hypothèse où un immeuble est **donné en location à une personne morale autre qu'une société (exemple : ASBL) en vue de le mettre à disposition de personnes physiques à des fins d'habitation** (cfr. « Agence immobilière sociale »). Dans ce cas, l'imposition est la même que lorsque le bien est donné en location à des personnes physiques qui n'affectent pas le bien à l'exercice de leur activité professionnelle, à savoir le RC indexé + 40%.

⁷⁸ Par avantages locatifs, on entend les charges qui sont imposées contractuellement au locataire à l'avantage du bailleur (exemple : contrat de bail commercial qui prévoit le paiement du précompte immobilier par le locataire).

⁷⁹ Ces trois dernières années, les coefficients de revalorisation ont évolué comme suit :

Année d'imposition	Coefficient de revalorisation
2018	4,47
2019	4,57
2020	4,60

Il est important de ne pas confondre les notions de « coefficient de revalorisation » et de « coefficient d'indexation ».

le bail prévoit une ventilation (entre la partie privée et professionnelle) et que celui-ci a fait l'objet d'un enregistrement. Dans ce cas, la partie privée sera taxée sur la base du RC indexé + 40%.

2.1.1.2.6. Constitution ou cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires

A côté de la location immobilière à proprement parler (plus fréquente en pratique), il convient d'ajouter la possibilité que le propriétaire d'un immeuble a de céder ou concéder un droit réel démembré sur son bien⁸⁰. Les droits réels ainsi visés sont le droit d'emphytéose et le droit de superficie. Le code vise également les « droits immobiliers similaires ». Selon la Cour de cassation, la notion de « droit immobiliers similaire » vise les droits d'usage à long terme, indépendamment de leur caractère personnel ou réel⁸¹.

La matière a fait l'objet d'une importante réforme par la loi du 4 février 2020 portant le livre 3 « Les biens » du Code civil⁸². Les règles relatives aux droits d'emphytéose et de superficie, qui étaient inscrites dans une loi du 10 janvier 1824, sont ainsi transférées dans le nouveau Code civil et adaptées. Cette réforme entrera en vigueur le 1^{er} septembre 2021.

Conformément au Livre 3 du nouveau Code civil, le droit d'emphytéose est défini comme « un droit réel d'usage conférant un plein usage et une pleine jouissance d'un immeuble par nature ou par incorporation appartenant à autrui. L'emphytéote ne peut rien faire qui diminue la valeur de l'immeuble sous réserve de l'usure normale, de la vétusté ou d'un cas de force majeure ; il peut, sauf clause contraire, modifier la destination de l'immeuble »⁸³. Ce droit ne peut, à l'avenir⁸⁴ et en principe⁸⁵, être accordé pour une durée inférieure à 15 ans et supérieure à 99 ans.

Le droit de superficie est quant à lui défini comme « un droit réel d'usage qui confère la propriété de volumes, bâtis ou non, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, aux fins d'y avoir tous ouvrages ou plantations »⁸⁶. Ce droit ne peut, à l'avenir⁸⁷ et en principe⁸⁸, être supérieur à 99 ans.

Les sommes ainsi obtenues (canon, redevance) par le contribuable qui concède un tel droit constituent pour lui, dans leur intégralité, des revenus immobiliers de l'année de leur paiement (ou de leur attribution) même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit et ce, sans possibilité d'étaler l'imposition dans le temps.

⁸⁰ Un droit réel se distingue d'un droit personnel en ce qu'il n'admet pas d'intermédiaire entre la chose et la personne. Le droit réel procure ainsi à son titulaire tout ou partie de l'utilité économique du bien.

⁸¹ Cass., 24 avril 2015, *Fiscologue*, 2015, n° 1436, p. 7 et *Act. Fisc.*, 2015/27. A noter que le droit d'usufruit n'est pas visé par les termes « droits immobiliers similaires ». Partant, les sommes obtenues à la constitution ou cession d'un droit d'usufruit sur un bien immobilier ne constituent pas des revenus immobiliers.

⁸² *M.B.*, 17 mars 2020.

⁸³ Art. 3.167 C.civ.

⁸⁴ Sur la base de l'article 2 de la loi du 10 janvier 1824, ce droit ne pouvait être établi pour un terme excédant 99 ans, ni inférieur à 27 ans.

⁸⁵ Le droit d'emphytéose peut être perpétuel lorsque et tant qu'il est constitué, par le propriétaire de l'immeuble, à des fins de domanialité publique (art. 3.169 C.civ.).

⁸⁶ Art. 3.180 C.civ.

⁸⁷ Avant, la durée maximale du droit de superficie était de 50 ans (il n'y avait pas de terme minimum).

⁸⁸ Le droit de superficie peut être perpétuel lorsque et tant qu'il est constitué par le propriétaire du fonds : soit à des fins de domanialité publique ; soit pour permettre la division en volumes d'un ensemble immobilier complexe et hétérogène comportant plusieurs volumes susceptibles d'usage autonome et divers qui ne présentent entre eux aucune partie commune (art. 3.180 C.civ.).

Quant à l'emphytéote ou au superficiaire, dès lors qu'il a la jouissance réelle de l'immeuble, il sera imposé, au titre de « revenus immobiliers, sur les revenus obtenus ou imputés en lien avec cet immeuble (art. 7 CIR), mais il pourra déduire les redevances versées au propriétaire et afférentes à l'acquisition du droit d'emphytéose ou de superficie (art. 14, al. 1^{er}, 2^o CIR).

2.1.1.2.7. Exonérations immobilières

Certains biens immobiliers sont exonérés à l'impôt des personnes physiques.

Le cas d'exonération le plus courant est celui qui concerne l'habitation propre⁸⁹ du contribuable. En effet, depuis l'exercice d'imposition 2006⁹⁰, le régime de déduction pour habitation a été supprimé et remplacé par un régime d'exonération totale du RC de l'habitation propre.⁹¹ Le contribuable ne doit même plus mentionner cette habitation et son RC dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques. L'exonération ne concerne pas la partie de l'immeuble que le contribuable n'affecte pas à son habitation (exemple : partie occupée pour son activité professionnelle ou donnée en location).

Sont également exonérés à l'impôt des personnes physiques :

- les revenus de biens immobiliers que le contribuable ou l'occupant (en cas de location), a affectés sans but de lucre⁹², à l'exercice public d'un culte, ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maison de repos, de home de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogue de bienfaisance⁹³ ;
- les revenus des biens immobiliers bâtis et non bâtis donnés en location en vertu d'un bail de carrière⁹⁴ et les biens immobiliers non bâtis donnés en location en vertu d'un bail à ferme d'une durée de minimum 18 ans.

A côté de ces exonérations des revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques, il existe des hypothèses de réduction du RC prévu à l'article 15 du CIR pour cause d'inoccupation, inactivité ou improductivité d'un bien et ce, dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance cette inoccupation, inactivité ou improductivité⁹⁵. Cette réduction repose sur l'idée qu'il n'y a pas matière à imposition lorsqu'il n'y a ni usus, ni fructus⁹⁶. Un certain nombre de conditions doivent bien évidemment être remplies pour bénéficier de cette mesure (nombre de jours minimum d'inoccupation/improductivité (90 jours), l'inoccupation doit être involontaire, etc.).

2.1.1.2.8. Cas de l'immeuble situé à l'étranger

⁸⁹ Sur la notion d'habitation propre, voy. *infra* section 2.1.1.5.1.

⁹⁰ Voy. le §3 ajouté à l'article 12 du CIR par la L.progr. 27 déc. 2004 (*M.B.*, 31 décembre) et suppression de l'art. 16 CIR.

⁹¹ Ce régime est accompagné d'une suppression de l'imputation partielle du précompte immobilier, comme mentionné *supra*.

⁹² C'est celui qui donne l'affectation particulière au bien qui doit être dépourvu de « but de lucre ».

⁹³ Art. 12, §1^{er} du CIR.

⁹⁴ Le bail à carrière est un bail conclu pour une période fixe qui prend fin au moment où le locataire atteint l'âge de 65 ans. Cette période fixe doit comporter au minimum vingt-sept ans. La législation sur le bail de carrière, qui fait partie de la matière du bail à ferme, a été régionalisée à l'occasion de la sixième réforme de l'État.

⁹⁵ Les conditions applicables pour la réduction du RC en matière d'impôt des personnes physiques ne sont pas les mêmes que celles qui sont en vigueur pour obtenir les réductions de ce type du précompte immobilier (voy. *infra*). Ainsi, pour pouvoir bénéficier de la réduction de précompte immobilier en Région wallonne, le nombre de jours d'inoccupation passe de 90 à 180 jours ; elle est aussi limitée dans le temps.

⁹⁶ D'AOUT, O., etc., *L'impôt des personnes physiques 2019*, Limal, Anthemis, 2020, p. 126.

Il convient à présent de dire quelques mots de l'immeuble détenu à l'étranger par un contribuable personne physique belge. Que ces immeubles soient donnés en location ou non, ils doivent être déclarés en Belgique.

Si la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition (CPDI) avec le pays dans lequel se trouve l'immeuble, aucun impôt ne sera dû en Belgique relativement à cet immeuble, l'impôt étant généralement taxé à l'endroit où il se situe.

Toutefois, l'administration fiscale belge tiendra tout de même compte de ce revenu pour déterminer le taux qui sera applicable aux (autres) revenus imposables du contribuable belge⁹⁷. En d'autres termes, ce revenu (étranger) est fictivement ajouté à l'ensemble des revenus du contribuable afin de déterminer le taux moyen qui sera applicable aux seuls revenus du contribuable imposables en Belgique. Il s'agit du mécanisme dit de la réserve de progressivité.

Concernant le montant à déclarer dans la déclaration fiscale belge, l'article 7 du CIR disposait que :

- Si l'immeuble n'est pas donné en location, il convient de mentionner la valeur locative (c'est-à-dire une estimation du loyer annuel moyen que le propriétaire pourrait tirer de ce bien s'il était donné en location) de cet immeuble après déduction des impôts étrangers afférents à cet immeuble.
- Si l'immeuble est donné en location, il convient de mentionner le montant total du loyer et des avantages locatifs perçus de cet immeuble après déduction des impôts étrangers afférents à ce revenu ;
- L'administration applique ensuite la réduction de 40% qui représente les frais d'entretien et de réparation liés à l'immeuble.

La situation, en intégrant les immeubles non bâtis, peut ainsi être résumée :

		Immeuble bâti (Base imposable)	Immeuble non bâti (Base imposable)
Étranger	Loué	Loyers + avantages loc. – 40%	Loyers + avantages loc. – 10%
	Non loué	Valeur loc. – 40%	Valeur loc. – 10%

Ce régime fiscal a toutefois fait l'objet de plusieurs condamnations par la Commission européenne et la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), ces dernières estimant que la législation belge actuelle assure une différence de traitement qui est constitutive d'une violation du principe de libre circulation des capitaux⁹⁸.

En effet, selon leur raisonnement, les belges qui possèdent une résidence secondaire à l'étranger, qu'ils la mettent ou non en location, doivent payer des impôts sur la base de la valeur locative de ce bien ou des loyers réels, alors que les belges qui ont une résidence secondaire en Belgique supportent un impôt calculé sur la base du revenu cadastral (indexé et majoré de 40 %). Compte tenu de l'absence de péréquation cadastrale depuis 1975, ce dernier régime fiscal est généralement bien plus avantageux. Par conséquent, les belges sont fiscalement incités à acheter leur résidence sur le

⁹⁷ Pour rappel, à l'impôt des personnes physiques, les contribuables sont taxés suivant le barème progressif d'imposition qui évolue de 25% à 50%.

⁹⁸ CJUE, 11 septembre 2014, C-489/13, *Verest & Gerards* ; CJUE, 12 avril 2018, C-110/17, *Commission européenne c. Belgique*.

territoire national plutôt qu'à l'étranger, ce qui est contraire à la libre circulation des capitaux qui prévaut dans l'Union européenne.

A défaut d'avoir modifié sa législation en la matière⁹⁹, la CJUE vient de condamner la Belgique¹⁰⁰ à une amende de 2 millions d'euros et une astreinte de 7.500€ par jour en raison de son manquement à adapter sa législation en la matière.

C'est peu dire que la dernière décision juridictionnelle citée a accéléré le processus de mise en conformité interne de la Belgique. Alors que les acteurs et la doctrine s'accordaient par le passé pour souligner l'impossibilité de fixer un revenu cadastral pour les immeubles situés à l'étranger, c'est paradoxalement cette solution qui a été retenue par le législateur fédéral belge¹⁰¹.

Par le biais d'une loi toute récente¹⁰², l'autorité fédérale prévoit donc la fixation d'un revenu cadastral également pour les biens immobiliers situés à l'étranger. Ainsi, en ce qui concerne les immeubles bâtis, une nouvelle méthode de fixation du RC est insérée dans l'article 478 du CIR/92. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, trois méthodes de calcul du revenu cadastral pour les biens immobiliers bâtis situés en Belgique étaient prévues (art. 477 et 478 CIR/92)¹⁰³. La première méthode est basée sur les valeurs locatives à l'époque de référence. La deuxième méthode compare le bien à évaluer à des biens similaires dont le revenu cadastral est définitif. La troisième méthode se base sur les valeurs vénales à l'époque de référence, sur lesquelles on applique ensuite un taux de capitalisation de 5,3 %. La nouvelle loi fédérale instaure une quatrième méthode qui vise à reconstituer la valeur vénale de 1975 sur la base de la valeur vénale actuelle des immeubles bâtis¹⁰⁴. Pour ce faire, un facteur de correction unique est appliqué, qui est fixé à 15,036 pour l'année 2020¹⁰⁵. Le SPF Finances publie annuellement le nouveau facteur de correction dans un avis au Moniteur belge. Ensuite, comme pour la troisième méthode précitée, la valeur vénale reconstituée pour 1975 (après application du facteur de correction) est multipliée par le taux de 5,3 %. C'est donc cette « quatrième » méthode qui sera, en principe¹⁰⁶, utilisée pour déterminer le RC des immeubles bâtis étrangers.

2.1.1.3. Revenus DIVERS de nature immobilière

A côté des revenus immobiliers, les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques sont également imposés sur leurs revenus « divers » lesquels sont repris à l'article 90 du CIR.

⁹⁹ A noter toutefois que l'Etat belge avait adopté une circulaire le 29 juin 2016 dans laquelle l'administration belge y reconnaît que la 'valeur locative' à prendre en considération peut en principe toujours être remplacée par "le revenu fictif expressément approuvé ou fixé par une autorité étrangère" pour le bien immobilier concerné (non donné en location) situé à l'étranger. Cette circulaire n'a toutefois pas valeur de loi et ne visait que les biens non donnés en location.

¹⁰⁰ CJUE, 12 novembre 2020, C-842/19, *Commission européenne c. Belgique*.

¹⁰¹ Plutôt que la solution consistant à taxer les revenus des immeubles situés en Belgique sur une base réelle et contemporaine (loyers réels ou valeur locative actuelle).

¹⁰² Loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger.

¹⁰³ Pour les immeubles non bâtis, le revenu cadastral des immeubles situés à l'étranger sera fixé forfaitairement sur la base du montant de 2 euros à l'hectare, soit le minimum utilisé pour les biens immobiliers non bâtis situés en Belgique.

¹⁰⁴ Les auteurs de la loi sont partis du présupposé que la valeur vénale « actuelle » des immeubles bâtis situés à l'étranger est aisée à déterminer pour les propriétaires concernés.

¹⁰⁵ L'idée est de déterminer quel montant fallait-il investir en 1975 pour obtenir un capital équivalent à la valeur vénale actuelle. Le facteur de correction est fixé sur la base du taux pour les obligations linéaires à 10 ans tel que publié par la Banque nationale de Belgique.

¹⁰⁶ Rien n'interdit néanmoins que les autres méthodes déjà existantes soient utilisées pour des immeubles étrangers.

Il s'agit de la dernière catégorie de revenus imposables à l'IPP, également qualifiée de « catégorie fourre-tout » et dans laquelle on y retrouve toute une série d'hypothèses diverses et variées dont certaines touchent à l'immobilier.

Comme précisé plus haut, à la différence des revenus immobiliers qui sont taxés selon le barème progressif d'imposition, les revenus divers sont quant à eux, en principe, imposés selon un taux distinct (art. 171 CIR).

La présente sous-section se compose de trois points distincts. Nous examinons, dans un premier temps, l'hypothèse de la sous-location ou cession de bail (art. 90, 5° CIR). Nous poursuivons avec le cas de la concession du droit d'utiliser un emplacement (art. 90, 5° in fine CIR). Enfin, nous terminons avec l'aliénation d'un bien immobilier, en distinguant selon que l'immeuble est bâti ou non bâti (art. 90, 1°, 8° et 10° CIR). C'est dans cette partie que nous abordons en détails la notion de « gestion normale d'un patrimoine privé » (cfr. art. 90, 1° CIR).

L'hypothèse d'une location immobilière taxable au titre de revenus divers n'est pas envisagée. En effet, comme cela sera précisé ci-après, la Cour de cassation¹⁰⁷ estime que les revenus d'une location immobilière sont, soit des revenus immobiliers, soit des revenus professionnels et ne constituent jamais des revenus divers.

2.1.1.3.1. Sous-location et cession de bail (art. 90, 5° CIR)

Conformément à l'article 90, 5° du CIR, sont taxés au titre de revenus divers « les revenus recueillis, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'occasion de la sous-location ou de la cession d'un bail d'immeubles meublés ou non (...) ».

Contrairement aux revenus immobiliers, il importe peu, ici, pour la qualification de revenu divers, que le sous-locataire affecte le bien à son activité professionnelle ou non. De même, le fait que l'immeuble soit bâti ou non bâti n'a aucune incidence sur le traitement fiscal du revenu obtenu.

Le montant net sur la base duquel le contribuable (premier) locataire¹⁰⁸ sera imposé est calculé sur la base du montant obtenu au terme de la soustraction entre deux termes :

- Le premier terme se compose des loyers + avantages locatifs reçus par le locataire de la part du sous-locataire – les éventuelles charges locatives supportées par le sous-locataire ;
- Le second terme se compose des loyers versés au propriétaire + frais exposés en vue de sous-louer ou céder le bail (frais d'annonce, etc.)¹⁰⁹ – la valeur locative de la partie éventuellement occupée par le (premier) locataire.

Le revenu ainsi obtenu n'ayant pas fait l'objet d'une retenue à la source (précompte mobilier), le contribuable est obligé de le déclarer dans sa déclaration fiscale annuelle. Ce montant sera imposable au taux distinct de 30%¹¹⁰, sauf si la globalisation est plus avantageuse.

Exemple : François prend en location en 2020 un immeuble pour une durée de 3 ans moyennant un loyer de 1.500€/mois (soit 18.000€/an). Il occupe personnellement la moitié du bien (dont la valeur locative équivaut à la moitié du loyer) et donne en sous-location l'autre moitié pour un loyer de 1.200€/mois (soit 14.400€/an). Le montant imposable au titre de revenu divers dans le chef de François et taxé à 30% sera de 5.400€ (soit 14.400 – (18.000 – 9.000)).

¹⁰⁷ Cass., 4 octobre 2013, *FJF*, n° 2014/253.

¹⁰⁸ Le propriétaire du bien est, quant à lui, imposé sur la base du RC indexé et majoré de 40%.

¹⁰⁹ La loi ne prévoit pas de forfait déductible. Il appartient au contribuable de prouver ses frais.

¹¹⁰ Art. 171, 3° du CIR.

Il convient de noter que ce genre d'opération peut s'avérer très intéressante pour le propriétaire qui loue son bien à une personne physique l'occupant à titre privé, laquelle, à son tour, sous-loue le bien à une société. Le propriétaire est, dans ce cas, taxé sur la base du RC indexé majoré de 40% (et non sur la base des loyers réels nets s'il avait directement loué le bien à la société). Le locataire est, quant à lui, taxé au taux de 30% sur la différence entre le loyer qu'il verse et ce qu'il reçoit de la société sous-locataire. Par ailleurs, la société pourra déduire l'intégralité du loyer comme frais professionnels¹¹¹. L'administration garde toutefois ce genre de montage à l'œil et tente de les anéantir en invoquant la simulation ou l'abus fiscal (art. 344 CIR).

2.1.1.3.2. Concession du droit d'utiliser un emplacement (art. 90, 5° CIR)

L'article 90, 5° du CIR, poursuit en prévoyant une taxation au titre de revenus divers pour « les revenus recueillis, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'occasion (...) de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires ».

Sont ainsi visés les revenus obtenus par la concession du droit d'apposer une pancarte, affiche, etc., publicitaire sur un mur, pignon, terrain, ou encore, sur une palissade d'un terrain.

Le contribuable sera imposé sur une base nette à savoir les sommes ainsi obtenues, soustraction faite des frais justifiés pour acquérir ces revenus (ou, à défaut, soustraction faite d'un forfait de charges de 5% des sommes recueillies). Il convient de noter que les loyers anticipés peuvent être répartis sur toute la durée qu'ils couvrent (moyennant convention écrite).

Ce revenu est, ici aussi, imposé au taux de 30%, sauf si la globalisation est plus avantageuse.

Exemple : François concède en 2020 à une société le droit d'utiliser le pignon de sa maison d'habitation pour y apposer une grande affiche publicitaire. La convention prévoit le paiement de 5.000€ pour une concession d'une durée de 10 ans. François sera imposé sur une base nette de 475€ (c'est-à-dire 500€ - 5% de 500€) à un taux de 30%.

Il convient de noter que, par une loi du 13 décembre 2012¹¹², le législateur fédéral avait ajouté aux revenus divers visés à l'article 90, 5° du CIR, les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle à l'occasion de la « concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile ». Dans un arrêt du 19 juin 2014, la Cour constitutionnelle, saisie d'un recours en annulation introduit par le Gouvernement flamand, a annulé cette qualification légale, sans effet rétroactif toutefois. La Région flamande estimait en effet que, ce faisant, le législateur fédéral avait retiré ces revenus de la matière imposable du précompte immobilier attribué aux Régions par la loi spéciale de financement (ceci, étant donné que cette matière imposable s'appuie sur la qualification de « revenus immobiliers » en matière d'IPP). La Cour constitutionnelle a validé cette interprétation et considéré que la disqualification d'un revenu en tant que « revenu immobilier » (pour le requalifier en tant que « revenu divers » taxable à l'IPP) ne pouvait se concrétiser – compte tenu de son incidence sur la matière imposable du précompte immobilier – que par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale. Par le biais d'une circulaire du 2 octobre 2014, l'administration fiscale a précisé que les revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2014 ne sont plus considérés comme des revenus divers mais « sont, comme auparavant (...) considérés comme des revenus immobiliers visés à l'article 7, CIR 92. Ceci signifie concrètement que les contrats doivent à nouveau être analysés au cas par cas pour

¹¹¹ VALSCHAERTS, M., *La fiscalité immobilière*, 2^{ème} édition, Larcier, Bruxelles, 2014, p. 90.

¹¹² M.B., 20 décembre 2012.

déterminer la nature des droits qui sont concédés et obtenir ainsi la qualification fiscale correcte (location, droit de superficie, etc.) ».

2.1.1.3.3. Aliénation de biens immobiliers (art. 90, 1°, 8° et 10° CIR)

Penchons-nous à présent sur l'hypothèse de l'aliénation d'un bien immobilier, bâti ou non bâti, et sur le traitement fiscal de l'éventuelle plus-value dégagée dans le cadre de cette cession.

Techniquement, si cet immeuble est affecté à la sphère privée du contribuable¹¹³, la plus-value ainsi dégagée peut être traitée de trois manières différentes :

- Soit elle est taxée comme revenus divers dans le cadre de l'une des deux dispositions portant spécifiquement sur les plus-values immobilières (art. 90, 8° et 10° CIR) ;
- Soit elle est taxée comme revenus divers au titre de revenus spéculatifs (ou en tant que revenus obtenus en dehors de la « gestion normale d'un patrimoine privé », cfr. règle générale de l'art. 90, 1° CIR) ;
- Soit elle est non imposable si la plus-value ainsi dégagée est considérée comme un acte de gestion normale d'un patrimoine privé (cfr. l'exception prévue à l'article 90, 1° in fine CIR) non visé par les points 8° et 10° de l'article 90 ou si la plus-value réalisée est en principe visée par la disposition spécifique de l'article 90, 10° CIR mais concerne un des cas d'exonération prévus à l'art. 93bis CIR (parmi lesquels figure l'hypothèse de l'immeuble qui a été l'habitation propre du contribuable pendant 12 mois) ou si la plus-value réalisée est en principe visée par la disposition spécifique 90, 8° CIR mais concerne un des cas (assez exceptionnels) d'exonération prévus par l'article 93 CIR (expropriation pour cause d'utilité publique, remembrement légal, etc.)

¹¹³ En effet, si l'immeuble était affecté à la sphère professionnelle du contribuable, la plus-value ainsi dégagée serait imposée au titre de revenus professionnels (voy. *infra* section 2.1.1.4).

2.1.1.3.3.1. Schéma récapitulatif

Le schéma ci-dessous illustre de manière synthétique le traitement fiscal des différents scénarios.

	Nature du bien situé en Belgique		Base imposable	Tarif d'imposition
Gestion anormale d'un patrimoine privé (art. 90, 1° CIR)	Immeuble non bâti		Montant net de la plus-value	Taux distinct de 33%
	Immeuble bâti		Montant net de la plus-value	Taux distinct de 33%
Gestion normale d'un patrimoine privé	Immeuble non bâti (90, 8° CIR)	Achat/cession et donation/cession dans les 5 ans	Montant net de la plus-value Exonération art. 93 CIR	Taux distinct de 33% Pas d'imposition
		Achat/cession et donation/cession entre 5 et 8 ans	Montant net de la plus-value Exonération art. 93 CIR	Taux distinct de 16,5% Pas d'imposition
	Immeuble bâti (90, 10° CIR)	Achat/cession donation/cession dans les 5 ans	Montant net de la plus-value Exonération art. 93bis dont l'habitation propre pendant 12 mois	Taux distinct de 16,5% Pas d'imposition
	Immeuble bâti et non bâti	Autres cas (donc cession en dehors des délais du 90, 8° et 10°)	/	Pas d'imposition

2.1.1.3.3.2. Plus-value sur immeuble non-bâti (art. 90, 8° CIR)

La première disposition spécifique qui concerne les plus-values immobilières est l'article 90, 8° CIR. Cette disposition, qui vise plus particulièrement les plus-values sur immeubles non bâtis, dispose que :

« Les revenus divers sont :

8° les plus-values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres¹¹⁴ qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

a) de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement ;

b) de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement »

La plus-value réalisée sur un immeuble non bâti est donc imposable au titre de revenus divers si cet immeuble est cédé à titre onéreux¹¹⁵ « trop rapidement » c'est-à-dire :

- Dans les 8 ans de la date d'acquisition à titre onéreux du bien ;
- Dans les 3 ans de la date d'acquisition par donation entre vifs¹¹⁶ du bien et dans les 8 ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur.

Le contribuable qui réalise une telle plus-value sera imposé sur une base nette obtenue de la soustraction entre deux termes :

- Premier terme : Prix de cession net (base de perception des droit d'enregistrement – les éventuels frais liés à cette vente¹¹⁷)
- Deuxième terme : Prix d'acquisition majoré :
 - Base de perception des droits d'enregistrement lors de l'acquisition à titre onéreux (le cas échéant par le donateur) + les frais d'acquisition (minimum 25% du prix)
 - + 5% du montant obtenu au point précédent pour chaque année entière écoulée

Exemple : François achète le 2 juillet 2016 un terrain pour 125.000€. Le 14 octobre 2020, il vend le terrain pour 198.000€. Il paie une commission de 6.000€ à l'agence immobilière. Il n'a par ailleurs pas fait de frais significatifs.

- Première grandeur : 198.000€ - frais liés à la vente (6.000€) = 192.000€.
- Deuxième grandeur : 125.000€ + 25 % de frais forfaitaires (+31.250€) = 156.250€ + la revalorisation (4 années écoulées x 5 % = 20 % de 156.250€ = +31.250€) => 187.500€
- 192.000€ – 187.500€ = 4.500€ de base imposable nette

¹¹⁴ Les droits réels visés sont la nue-propriété, l'usufruit, le droit d'usage, ou encore, la servitude.

¹¹⁵ Par cession à titre onéreux, on entend la vente, l'échange, l'apport en société, etc.

¹¹⁶ La disposition légale (8° mais aussi 10°) prévoit bien une donation « entre vifs ». Par conséquent, la plus-value réalisée suite à la vente d'un bien acquis par décès/succession n'est pas visée par cette disposition spécifique. Le traitement fiscal d'une telle plus-value devra donc être apprécié à la lumière de la disposition générale prévue à l'art. 90, 1° (soit imposition si intention spéculative soit non-imposition (ce qui sera vraisemblablement le cas en l'espèce) si pas d'intention spéculative (c'est-à-dire : gestion normale d'un patrimoine privé)).

¹¹⁷ Frais de publicité, frais de commission d'un agent immobilier, etc.

Le résultat positif de cette opération est imposé distinctement au taux de 33% (si l'aliénation a lieu dans les 5 ans) ou 16,5% (si l'aliénation a lieu entre 5 et 8 ans)¹¹⁸.

Enfin, il convient de noter que dans certains cas assez exceptionnels, le législateur a prévu que la plus-value ne sera pas imposable (art. 93 CIR). Il s'agit de plus-values constatées à l'occasion d'échanges d'immeubles effectués dans le cadre d'un remembrement de biens ruraux soumis gratuitement à la formalité de l'enregistrement, ou encore, de la cession de biens appartenant à des mineurs.

2.1.1.3.3.3. Plus-value sur immeuble bâti (art. 90, 10° CIR)

La seconde disposition spécifique qui concerne les plus-values immobilières est l'article 90, 10° CIR. Cette disposition qui vise plus particulièrement les plus-values sur immeubles bâtis dispose que :

« Les revenus divers sont :

10° les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres¹¹⁹ qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

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

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

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

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

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

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

La plus-value réalisée sur un immeuble bâti est ainsi imposable au titre de revenus divers si cet immeuble est cédé à titre onéreux¹²⁰ « trop rapidement » c'est-à-dire :

- Dans les 5 ans de la date d'acquisition à titre onéreux du bien ;

- Dans les 3 ans de la date d'acquisition par donation entre vifs du bien et dans les 5 ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur.

La présente disposition spécifique (90, 10°) prévoit une hypothèse supplémentaire par rapport à la disposition spécifique précédente (90, 8°), à savoir le cas où le contribuable :

- A, dans un premier temps, acquis (ou reçu en donation) un immeuble non-bâti (terrain) ;
- A, dans un second temps, érigé sur ce terrain des constructions qui ont débuté dans les 5 ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur ;

¹¹⁸ Art. 171, 1° et 4° du CIR.

¹¹⁹ Les droits réels visés sont la nue-propriété, l'usufruit, le droit d'usage ou encore la servitude.

¹²⁰ Par cession à titre onéreux, on entend la vente, l'échange, l'apport en société, etc.

- A, dans un troisième temps, aliéné l'ensemble dans les 5 ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Le contribuable qui réalise une telle plus-value sera imposé sur une base nette obtenue de la soustraction entre deux termes :

- Premier terme : Prix de cession net (base de perception des droit d'enregistrement ou de la TVA – les éventuels frais liés à cette vente¹²¹)
- Deuxième terme : Prix d'acquisition majoré :
 - Base de perception des droits d'enregistrement lors de l'acquisition à titre onéreux (le cas échéant par le donateur) + les frais d'acquisition (minimum 25% du prix)
 - + 5% du montant obtenu au point précédent pour chaque année entière écoulée
 - + frais de travaux facturés supportés par le propriétaire

Exemple : François achète en octobre 2016 une maison pour 125.000€ (qu'il va donner en location). En juin 2020, il vend la maison pour 225.000€. En 2017, il avait effectué des travaux dans l'immeuble (20.000€ de facture d'entrepreneurs). Il paie une commission de 6.000€ à l'agence immobilière à l'occasion de la vente.

- Première grandeur : 225.000€ - frais liés à la vente (6.000€) = 219.000€.
- Deuxième grandeur : 125.000€ + 25 % de frais forfaitaires (+31.250€) = 156.250€ + la revalorisation (3 années écoulées x 5 % = 15 % de 156.250€ = +23.437,5€) = 179.687,5€ + les travaux (+20.000€) = 199.687,5
- 219.000€ – 199.687,5€ = 19.312,5€ de base imposable nette

En cas de taxation, la plus-value est imposée distinctement au taux de 16,5%¹²².

Ici aussi, le législateur a prévu des hypothèses d'exonération de la plus-value (art. 93bis CIR). Parmi les cas prévus à l'article 93bis CIR figure l'hypothèse où l'immeuble a été l'habitation propre du contribuable durant une période ininterrompue d'au moins 12 mois¹²³. Dans ce cas, la plus-value réalisée dans les 5 ans ne sera pas imposable du tout.

2.1.1.3.3.4. Gestion anormale d'un patrimoine privé (art. 90, 1° CIR)

Outre les deux dispositions spécifiques relatives aux plus-values immobilières que nous venons d'examiner, il convient d'analyser la disposition générale des revenus divers qui figure à l'article 90, 1° du CIR et qui dispose que :

« Les revenus divers sont :

1° sans préjudice des dispositions (...) 8° et 10°, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers »

Sur base de cette disposition, l'administration fiscale est en mesure d'imposer, au titre de revenus divers, les gains issus de l'aliénation de biens immobiliers réalisée en dehors de l'activité professionnelle si les bénéfices ainsi recueillis dépassent la gestion normale d'un patrimoine privé (90, 1°). On parle alors de plus-values spéculatives occasionnelles.

¹²¹ Frais de publicité, frais de commission d'un agent immobilier, etc.

¹²² Art. 171, 4° du CIR.

¹²³ Le code précise qu'une période de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, pourra s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu.

La détermination d'une intention spéculative est une appréciation du pur fait et il appartient à l'administration de prouver qu'un acte s'écarte de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cette notion et son interprétation ont donné lieu à de nombreux cas de jurisprudence. Ce qui semble caractériser cette intention spéculative est principalement la notion de prise de risque¹²⁴. Inversement, l'opération non spéculative (ou encore, la gestion normale d'un patrimoine privé) suppose un comportement de « bon père de famille » qui, par l'acte en question, ne met pas en danger sa situation patrimoniale.

Les critères retenus par la jurisprudence sont les suivants¹²⁵ :

- La fréquence des opérations ;
- Le recours à l'emprunt pour financer l'opération ;
- Le court laps de temps entre l'acquisition et la cession ;
- La participation de tiers à l'opération ;
- Les moyens mis en œuvre (sommes investies par rapport au patrimoine personnel) ;
- L'appel à des professionnels du secteur immobilier ;
- L'utilisation de ses connaissances et son expérience pour réaliser l'opération ;
- Etc.

Un seul critère ne permet souvent pas de conclure à l'existence d'une gestion « anormale » d'un patrimoine privé ; c'est bien l'accumulation de ceux-ci qui le permettra.

Si le caractère « anormal » de la gestion du patrimoine privé est établi, la plus-value sera imposée au taux de 33%¹²⁶ sur une base nette, c'est-à-dire le montant brut diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés durant la période imposable en vue d'acquies ou conserver ces revenus (art. 97 CIR)¹²⁷. Si l'intention spéculative n'est pas établie (en d'autres termes, si l'opération est considérée comme se situant dans la gestion normale d'un patrimoine privé), la plus-value réalisée ne sera pas imposée, sous réserve des hypothèses de taxation prévues sous les points 8° et 10° de l'article 90 CIR.

Le fait d'acheter plusieurs immeubles en vue de les louer et ce, de manière organisée, en mettant en œuvre des moyens qui dépassent ceux d'un bon père de famille a pu, dans le passé, être considéré comme une activité spéculative taxable sur la base de l'article 90, 1° CIR. Toutefois, dans l'arrêt précité du 4 octobre 2013, la Cour de cassation a cassé un arrêt de la Cour d'appel de Mons¹²⁸ en décidant que « les revenus de biens immobiliers qui sont donnés en location entrent dans la catégorie des revenus immobiliers au sens des articles 6 et 7 et sont soumis à ce titre, s'ils ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 37, al. 1^{er} CIR¹²⁹, au régime ordinaire de taxation des revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques, sans pouvoir être imposés au titre de revenus divers sur la base de l'article 90, 1° »¹³⁰. En d'autres termes, sur le fondement de de cette jurisprudence, les revenus d'une

¹²⁴ VALSCHAERTS, M., *La fiscalité immobilière*, 2^{ème} édition, Larcier, Bruxelles, 2014, p. 125.

¹²⁵ D'AOUT, O., etc., *L'impôt des personnes physiques 2019*, Anthémis, Limal, 2020, p. 212 ; VALSCHAERTS, M., *op.cit.*, p. 124.

¹²⁶ Art. 171, 1°, a) CIR.

¹²⁷ Il n'existe pas de forfait de charge légal en la matière, mais l'administration admettrait en pratique un forfait de charge de 20% (DEGREVE, E., *Manuel IPP : Approche théorique et pratique de l'impôt des personnes physiques*, Tax & Management, Bruxelles, 2019, p. 289).

¹²⁸ Mons, 3 juin 2011, *J.D.F.*, 2011, p. 107.

¹²⁹ L'article 37, al. 1^{er} CIR prévoit que « Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et bien mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus ».

¹³⁰ Cass., 4 octobre 2013, *Act. Fisc.*, 2014/37 ; *Fiscologue*, 13 nov. 2013, n° 1361.

location immobilière (à savoir, des « loyers ») sont, soit des revenus immobiliers, soit des revenus professionnels mais ne constituent jamais des revenus divers.

2.1.1.4. Revenus PROFESSIONNELS de nature immobilière

Jusqu'à présent, nous avons examiné le régime d'imposition des revenus d'immeubles détenus dans la « sphère privée » du contribuable propriétaire (ou titulaire d'un droit réel de jouissance). Les développements qui suivent envisagent désormais les hypothèses dans lesquelles le propriétaire (ou titulaire du droit réel de jouissance) a affecté l'immeuble concerné à son activité professionnelle.

Il s'agit, en premier lieu, de l'hypothèse dans laquelle le contribuable est propriétaire d'un immeuble qu'il affecte à l'exercice de son activité professionnelle (dentiste, avocat, etc.). En second lieu, on envisage le cas de figure dans lequel l'utilisation en soi de l'immeuble (ou de plusieurs immeubles) par le propriétaire est, compte tenu de plusieurs critères ayant trait aux opérations qu'il accomplit, caractéristique d'une activité professionnelle en soi (dès lors que le contribuable met en œuvre un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle, exercée dans un but de lucre)¹³¹.

Le schéma ci-dessous illustre de manière synthétique le traitement fiscal de ces deux scénarios.

		Immeuble bâti (Base imposable)	Immeuble non bâti (Base imposable)	Tarif d'imposition
Belgique	Non loué (affecté à l'ex. de l'activité prof.)	Considéré comme faisant partie des rev. prof. sur la base de l'art. 37 CIR	Considéré comme faisant partie des rev. prof. sur la base de l'art. 37 CIR	Pas d'imposition (<i>de facto</i>)
	Location	Loyers réels nets	Loyers réels nets	Imposable globalement selon les taux progressifs

Enfin, nous dirons quelques mots sur l'hypothèse de l'aliénation de ces immeubles avec réalisation d'une plus-value.

2.1.1.4.1. Immeuble affecté à l'exercice de l'activité professionnelle

Lorsqu'un contribuable propriétaire d'un immeuble l'affecte à l'exercice de son activité professionnelle, un « régime de neutralisation imposition/déduction »¹³² est d'application. Le contribuable en question ne voit aucune base imposable ajoutée à ses revenus car on considère que cette base est déjà intégrée dans les revenus professionnels imposables de ce contribuable.

En effet, lorsqu'un propriétaire décide d'affecter son immeuble à son activité professionnelle, il n'aura aucun loyer à payer (à un tiers) et ne pourra donc déduire aucun loyer (charge professionnelle) de ses revenus professionnels. En conséquence, les revenus professionnels de ce propriétaire seront en principe supérieurs à ceux d'un autre contribuable qui doit prendre un bien immobilier en location afin

¹³¹ Cass. 6 mai 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 803.

¹³² DEGREVE, E., *op.cit.*, p. 195.

d'y exercer son activité professionnelle (et qui a, de ce fait, une charge déductible)¹³³. La loi considère, pour cette raison, que le revenu du bien immobilier – c'est-à-dire sa valeur locative – se retrouve dans les revenus professionnels du propriétaire puisque ceux-ci sont plus importants que dans le cas où un immeuble doit être pris en location en vue d'y exercer l'activité professionnelle dont il est question. Le propriétaire n'est taxé sur aucun revenu de cet immeuble au titre de revenu immobilier. L'immeuble n'est qu'un des éléments servant à produire les bénéfices de l'exploitation du contribuable et le revenu qu'il permet d'obtenir est déjà imposé sous forme de revenus professionnels¹³⁴.

2.1.1.4.2. Immeuble(s) donné(s) en location

Comme cela a été exposé ci-avant, les revenus produits par des immeubles loués peuvent être qualifiés soit de revenus immobiliers, soit de revenus professionnels¹³⁵.

La qualification en tant que revenus professionnels peut se faire soit d'initiative par le contribuable lui-même, qui estime qu'il agit dans le cadre de son activité professionnelle (et déclare ses revenus à ce titre), soit à la suite d'un contrôle par l'administration fiscale, laquelle estime généralement qu'est constitutive d'une activité professionnelle, l'ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une opération continue et habituelle qui tombe en dehors des limites de la gestion normale du patrimoine privé. Cette situation s'apprécie à la lumière des circonstances de fait concrètes (nombre total d'immeubles, financement intégral par fonds empruntés, travaux de rénovation lourds et effectués par le contribuable lui-même, travail administratif important, lien étroit existant entre l'activité professionnelle principale du contribuable et son activité secondaire, disproportion entre les revenus du contribuable, etc.)¹³⁶. Ici aussi, la charge de la preuve incombe à l'administration.

Lorsque les revenus locatifs sont considérés comme professionnels, ils sont taxés comme revenus professionnels sur la base du montant réellement perçu, duquel sont déduits les frais supportés ou faits durant la période imposable en vue d'acquérir ou conserver ces revenus¹³⁷. Dans ce cas, le précompte immobilier sera considéré comme une charge déductible¹³⁸ (à ne pas confondre avec la notion d'imputation : le précompte immobilier n'est jamais imputable sur le montant de l'IPP, pour rappel). Par ailleurs, les immeubles qui ont le statut d'immobilisation corporelle pourront être amortis¹³⁹. Dès lors, l'imposition sur la base du RC au titre « de revenu immobilier » (telle qu'envisagée

¹³³ Art. 52, 1° CIR : « (...) constituent notamment des frais professionnels : 1° le loyer et les charges locatives, [ainsi que le précompte immobilier, y compris les centimes additionnels] afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'exercice de la profession et tous frais généraux résultant de leur entretien, chauffage, éclairage, etc. ».

¹³⁴ Art. 37 du CIR.

¹³⁵ Cass., 4 octobre 2013, *Act. Fisc.*, 2014/37 ; *Fiscologue*, 13 nov. 2013, n° 1361.

¹³⁶ Voy. Gand, 9 octobre 2018, *FJF*, 2018/277 ; Liège, 20 février 2018 (disponible sur Taxwin) ; Gand, 15 mars 2016, *Cour. Fisc.*, 2016/10 ; *Fiscologue*, 2016, n° 1473, p. 11 ; Civ. Liège, 26 mars 2018, *Act. Fisc.*, 2018/41.

¹³⁷ Art. 49 CIR (disposition générale en matière de frais professionnels déductibles), lequel dispose que : « À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable **a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants** ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont [comptabilisés] comme telles »

¹³⁸ Art. 52, 1° CIR.

¹³⁹ Les immeubles ayant le statut d'immobilisation corporelles sont amortissables et cet amortissement est déductible de la base imposable annuelle du contribuable pour autant qu'il s'agisse d'immobilisations corporelles

ci-avant) est exclue dans ces hypothèses. Ces revenus sont taxés selon le barème progressif d'imposition.

2.1.1.4.3. Aliénation d'un immeuble professionnel avec réalisation d'une plus-value

Conformément aux dispositions applicables en matière de revenus professionnels (bénéfices et profits)¹⁴⁰, les plus-values réalisées sur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de la profession doivent être ajoutées à la base imposable du contribuable.

Sont considérés comme « affectés » à l'exercice de l'activité professionnelle :

« 1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif¹⁴¹ ;

2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ;

(...) »¹⁴².

Pour la détermination du caractère taxable d'une plus-value professionnelle, il ne suffit donc pas que l'immeuble soit utilisé dans le cadre de l'exercice de l'activité professionnelle. Si un immeuble est utilisé à des fins professionnelles mais ne figure pas parmi les éléments d'actif ou ne fait pas l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur, la plus-value éventuellement dégagée ne peut être taxée au titre de revenus professionnels¹⁴³.

La plus-value ainsi réalisée et taxable le sera sur une base égale à la différence positive entre¹⁴⁴ :

- D'une part l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien¹⁴⁵, diminuée des frais de réalisation et ;
- D'autre part, sa valeur d'acquisition¹⁴⁶ ou d'investissement diminuée des réductions de valeur ou amortissements admis antérieurement.

En cas de vente d'immeuble, la plus-value est, en principe, imposable l'année au cours de laquelle intervient le compromis de vente (la date de passation de l'acte authentique, le moment de la livraison ou du paiement étant sans incidence).

Il convient toutefois de noter que le législateur a mis en place un régime d'immunité temporaire de la plus-value sous condition de emploi (art. 47 CIR). La plus-value réalisée est immunisée dans un premier temps et est ensuite taxée de manière différée et échelonnée au fur et à mesure de l'amortissement du bien amortissable acquis en emploi (sous réserve du respect de certaines conditions légales). Ce régime vise à favoriser le réinvestissement au sein des entreprises.

Les plus-values réalisées sur immobilisations corporelles affectées à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de 5 ans au moment de leur réalisation et pour lesquelles il n'est pas opté pour la taxation étalée visée à l'art. 47 CIR, sont imposables au taux distinct de 16,5%¹⁴⁷. Les autres

dont l'utilisation est limitée dans le temps (pas les terrains donc) (art. 52, 6° CIR). L'amortissement est censé représenter la réduction de valeur matérielle (l'usure en d'autres termes) et économique du bien.

¹⁴⁰ Art. 24, al. 1^{er}, 2° et 27, al. 2, 3° CIR.

¹⁴¹ Cette hypothèse ne vise que les contribuables qui tiennent une comptabilité.

¹⁴² Art. 41 CIR.

¹⁴³ VALSCHAERTS, M., *op.cit.*, p. 107.

¹⁴⁴ Art. 43 CIR.

¹⁴⁵ Cette valeur est définie comme « le prix net, déduction faite des frais spéciaux (courtages, commissions, impôts) inhérents à l'opération de réalisation » (*Comm. Adm.*, n° 44/58).

¹⁴⁶ Par valeur d'acquisition, il faut entendre le prix d'achat majoré des frais d'acquisition.

¹⁴⁷ Art. 171, 4° CIR.

plus-values sont imposables aux taux progressifs. En cas de réalisation d'une plus-value en raison de la cessation de l'activité professionnelle du contribuable à partir de 60 ans, le taux peut, sous certaines conditions, être ramené à 10%¹⁴⁸.

2.1.1.5. Réductions et crédits d'impôt liés à l'acquisition et à la conservation de bien immeubles

A l'issue de la sixième réforme de l'État, les Régions ont été pourvues de nouveaux outils fiscaux dans le domaine immobilier. En matière d'impôt des personnes physiques, outre la faculté de lever des additionnels élargis, les Régions se sont vues octroyer des compétences exclusives pour l'introduction de réductions et crédits d'impôts relatifs à certaines dépenses privées limitativement énumérées¹⁴⁹. Au sein de cette liste exhaustive figurent notamment les dépenses réalisées en vue de l'acquisition ou la rénovation de l'habitation propre, qui donnaient lieu antérieurement à diverses réductions d'impôt fédérales (communément dénommées : « épargne logement », « bonus logement » et « épargne à long terme »).

Les Régions sont donc désormais exclusivement compétentes pour introduire, régler et modifier le régime, en matière d'impôt des personnes physiques, des réductions d'impôt et crédits d'impôt relatifs aux *dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre* (art. 5/5, § 4, de la LSF).

2.1.1.5.1. Notion d'habitation propre

Pour délimiter le domaine de compétence exclusive des Régions pour ce qui a trait aux avantages fiscaux *régionaux* liés à l'habitation propre, il convient de définir ce concept. Selon l'article 5/5, § 4, de la LSF :

« (...) l'habitation propre est l'habitation que le contribuable, en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier, pendant la période imposable :

1° soit occupe personnellement ;

2° soit n'occupe pas personnellement pour un des motifs suivants :

a) raisons professionnelles ;

b) raisons sociales ;

c) entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l'occupation de l'habitation par le contribuable lui-même ;

d) état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d'occuper effectivement l'habitation ».

Cette définition vaut aussi pour l'octroi du régime *fédéral* d'immunisation du revenu cadastral de l'habitation propre, tel que prévu par l'article 12, § 3, du CIR et évoqué ci-avant (l'article 2, § 1^{er}, 15°, du CIR, renvoie, pour la définition de la notion d'habitation propre, à l'article 5/5, § 4, de la LSF).

Lorsqu'un contribuable occupe plus d'une habitation, l'habitation où son domicile fiscal est établi est considérée comme l'habitation propre. Autrement dit, si son domicile de fait est fixé dans l'une de ses habitations, il n'est pas autorisé à en désigner fiscalement une autre en tant qu'habitation propre.

¹⁴⁸ Art. 171, 2° CIR.

¹⁴⁹ Voy. *supra* partie 1.

Pour les contribuables mariés ou les cohabitants légaux, une seule habitation peut être considérée comme l'habitation propre.

L'habitation propre ne comprend pas la partie de l'habitation qui, pendant la période imposable, est affectée à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable ou d'un des membres de son ménage ou qui, dans certains cas précisément déterminés¹⁵⁰, est occupée par des personnes ne faisant pas partie du ménage du contribuable.

Le dernier alinéa de l'article 5/5, § 4, de la LSF indique que « *en cas de modification durant la période imposable, la qualification d'une habitation comme étant l'habitation propre s'apprécie de jour en jour* ». L'évaluation de la qualification ou non d'un immeuble en tant qu'habitation propre doit donc se faire chaque année, période imposable par période imposable, et surtout, *jour par jour*. Quand le contribuable quitte l'habitation propre pendant une période imposable donnée pour en occuper une autre, l'ancienne habitation propre garde ce caractère jusqu'au jour de « l'occupation » de la nouvelle habitation propre.

En matière d'impôt des personnes physiques, la région compétente, en cas de dépenses en lien avec l'acquisition ou la conservation de l'habitation propre, n'est pas désignée par le lieu de situation de l'immeuble en question, mais par *l'endroit où le contribuable a son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition*.

2.1.1.5.2. Schéma de raisonnement quant à l'applicabilité de l'un des droits régionaux ou du droit fédéral

Pour déterminer quelle réduction d'impôt ou quel crédit d'impôt à l'IPP est applicable dans une hypothèse d'emprunt relatif à une habitation (et, le cas échéant, de contrat d'assurance s'y rapportant), il est conseillé de procéder en trois étapes.

La *première étape* consiste à déterminer le caractère propre ou non de l'habitation concernée au moment où les dépenses d'emprunt ont été faites. La LSF décrit précisément ce qu'il faut entendre par « habitation propre ». L'appréciation du caractère propre de l'habitation se réalise au jour le jour durant la période imposable. Si l'habitation est propre, il faudra s'intéresser aux réductions d'impôt régionales (compétence fiscale exclusive des Régions). Si l'habitation est « autre que propre », l'autorité fédérale est compétente (réduction d'impôt fédérale), et ce parallèlement aux Régions dans le cadre de leurs compétences matérielles.

La *seconde étape* consiste à déterminer quelle Région doit ou peut octroyer un avantage fiscal relatif à l'habitation propre du contribuable. Est compétente la Région sur le territoire de laquelle le contribuable a établi son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Bien que très souvent le domicile fiscal soit établi dans la même Région que l'habitation propre, ce lien n'est pas nécessaire. Ainsi, le déménagement d'une Région à l'autre ou l'absence d'occupation personnelle de l'habitation pour l'une des raisons mentionnées à l'article 5/5, § 4, de la LSF, peuvent justifier une asymétrie.

Enfin, la *dernière étape* utile à la détermination précise de la réduction d'impôt applicable à une hypothèse déterminée est de définir, dans le catalogue des réductions (ou crédits) d'impôt (pour « habitations propres ») offertes par la Région concernée ou l'autorité fédérale, quelle est celle qui est applicable en fonction de la date de conclusion de l'emprunt hypothécaire, de la nature de l'habitation,

¹⁵⁰ Occupation personnelle par le contribuable ; inoccupation par le contribuable pour raisons professionnelles ; inoccupation par le contribuable pour raisons sociales.

etc. ; et ce, en ayant égard aux règles transitoires ou particulières qui peuvent exister pour les emprunts de refinancement.

2.1.1.5.3. Réductions d'impôt régionales pour l'acquisition ou la conservation d'une habitation

2.1.1.5.3.1. Généralités

Par souci de pragmatisme et nécessaire concision vis-à-vis de la multiplication des réductions d'impôt en cette matière, il semble plus utile de proposer ici deux tableaux synthétiques des avantages fiscaux susceptibles d'être octroyés, aujourd'hui, pour les dépenses relatives à l'acquisition d'une habitation propre, plutôt que de s'aventurer dans la description détaillée ou non de ceux-ci. Les tableaux ici reproduits visent à présenter les avantages qui existent toujours et sont susceptibles de bénéficier aux dépenses d'emprunt hypothécaire réalisées en 2020, selon l'année de conclusion de l'emprunt et sous réserve du respect de toutes les conditions posées par le législateur. Formellement, les avantages antérieurs à l'épargne-logement n'ont pas été abrogés mais ils se rencontrent de moins en moins fréquemment en pratique (contrats conclus avant 1993) ce qui a motivé leur omission du Tableau 1.

TABLEAU 1: Avantages fiscaux pour les dépenses relatives à l'acquisition de l'habitation propre et unique réalisées en 2020 suivant l'année de conclusion de l'emprunt et le domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition

	<u>Domicile fiscal au 1er janvier de l'exercice d'imposition</u>		
<u>Année de conclusion de l'emprunt</u>	<u>Région wallonne</u>	<u>Région flamande</u>	<u>Région de Bruxelles-Capitale</u>
1 ^{er} janvier 1993 au 31 décembre 2004 (ainsi que contrats conclus avant le 1 ^{er} janvier 1993)	Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶	Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶	Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶
1 ^{er} janvier 2005 au 31 janvier 2014	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux marginal <u>Si le contribuable a opté pour l'ancien régime :</u> Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux marginal <u>Si le contribuable a opté pour l'ancien régime :</u> Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux marginal <u>Si le contribuable a opté pour l'ancien régime :</u> Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶
1 ^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux de 40%, fin de l'indexation des plafonds de dépenses, inopposabilité des actes ayant pour objet ou effet la prolongation de la durée de l'avantage (article 145 ^{46bis})	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux 40%, diminution et fin de l'indexation des plafonds de dépenses. + Suppr. de la faculté d'option pour l'ancien régime épargne logement	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux marginal <u>Si le contribuable a opté pour l'ancien régime :</u> Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶

	Si le contribuable a opté pour l'ancien régime : Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts. 145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶		
1 ^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2016	Chèque habitat Arts.145 ^{46ter} à 145 ^{46sexies} <u>Règles transitoires :</u> art. 145 ^{46sexies}	Bonus logement intégré Arts. 145 ^{38/1} à 145 ^{38/2}	Bonus logement Arts. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ - taux marginal <u>Si le contribuable a opté pour l'ancien régime :</u> Épargne-logement Arts. 145 ⁴¹ et 145 ⁴² + Réduction complémentaire d'intérêts Arts.145 ⁴⁵ et 145 ⁴⁶
1er janvier 2017 au 31 décembre 2019	Chèque habitat Arts.145 ^{46ter} à 145 ^{46sexies} <u>Règles transitoires :</u> art. 145 ^{46sexies}	Bonus logement intégré Arts. 145 ^{38/1} à 145 ^{38/2}	Néant: suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Art. 145 ^{36bis}
A partir du 1 ^{er} janvier 2020	Chèque habitat Arts.145 ^{46ter} à 145 ^{46sexies} <u>Règles transitoires :</u> art. 145 ^{46sexies}	Néant: suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Art. 145 ^{38/2} , §1 ^{er} , al.1 ^{er} , 1 ^o	Néant: suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Art. 145 ^{36bis}

TABLEAU 2 : Avantages fiscaux pour les dépenses relatives à l'acquisition de l'habitation propre et non unique réalisées en 2020 suivant l'année de conclusion de l'emprunt et le domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition

<u>Année de conclusion de l'emprunt</u>	<u>Domicile fiscal au 1er janvier de l'exercice d'imposition</u>		
	<u>Région wallonne</u>	<u>Région flamande</u>	<u>Région de Bruxelles-Capitale</u>
Au plus tard le 31 décembre 2015	Épargne à long terme Arts. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰ + Réduction ordinaire des intérêts Arts. 145 ⁴³ et 145 ⁴⁴	Épargne à long terme Arts. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰ + Réduction ordinaire des intérêts Arts. 145 ⁴³ et 145 ⁴⁴	Épargne à long terme Arts. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰ + Réduction ordinaire des intérêts Arts. 145 ⁴³ et 145 ⁴⁴
1er janvier 2016 au 31 décembre 2016	Néant : Suppression de l'épargne à long terme et de la réduction régionale ordinaire des intérêts	Bonus logement intégré Arts. 145 ^{38/1} à 145 ^{38/2}	Épargne à long terme Arts. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰ + Réduction ordinaire des intérêts Arts. 145 ⁴³ et 145 ⁴⁴
1er janvier 2017 au 31 décembre 2019	Néant : Suppression de l'épargne à long terme et de la réduction régionale ordinaire des intérêts	Bonus logement intégré Arts. 145 ^{38/1} à 145 ^{38/2}	Néant: suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Article 145 ^{36bis}
A partir du 1 ^{er} janvier 2020	Néant : Suppression de l'épargne à long terme et de la réduction régionale ordinaire des intérêts	Néant : suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Art. 145 ^{38/2} , §1 ^{er} , al.1 ^{er} , 1 ^o	Néant: suppression des réductions d'impôt pour habitation propre Article 145 ^{36bis}

On note que des systèmes de « corbeille » ont été mis en place, de manière à plafonner les avantages fiscaux offerts tant par les Régions que par l'autorité fédérale. L'objectif qui les sous-tend est d'empêcher le cumul d'avantages fiscaux, pour une même habitation ou pour plusieurs habitations, par un même contribuable. Ils ne sont pas examinés plus avant ici. Il faut néanmoins souligner que ces « corbeilles » communes aux Régions et à l'autorité fédérale, introduites dans le prolongement de la sixième réforme de l'État, sont pour le moins fragilisées du fait des réformes adoptées, en cette matière, par les trois Régions du pays¹⁵¹.

2.1.1.5.3.2. Le « chèque habitat » wallon

En Région wallonne, le « chèque habitat » consiste en une réduction d'impôt forfaitaire et individuelle accordée en soutien de l'acquisition par tout un chacun (personne physique) de la propriété de son habitation. L'obtention de l'avantage fiscal est subordonnée à la conclusion d'un emprunt hypothécaire. Celui-ci doit avoir été spécifiquement contracté par le contribuable en vue d'acquérir son habitation propre et unique, et conclu à partir du 1^{er} janvier 2016.

Chaque contribuable a droit, au cours de sa vie, à vingt fois la réduction d'impôt « chèque habitat » (art. 145^{46quinquies}, al. 2, du CIR – version wallonne). Lorsque les vingt « droits de tirage » sont épuisés, le contribuable ne peut plus, en aucun cas (et ce même s'il conclut un nouvel emprunt ou change d'habitation), bénéficier de l'avantage fiscal en question. Il est sans incidence, par contre, d'avoir pu obtenir d'autres avantages fiscaux par le passé (« bonus logement », réduction pour épargne à long terme, réduction pour épargne-logement, etc.).

Le « chèque habitat » est une réduction d'impôt convertible en un crédit d'impôt remboursable.

Seule l'**acquisition** d'une habitation ouvre le droit à la réduction d'impôt. Par conséquent, les dépenses relatives à la conservation (rénovation, travaux d'aménagement, etc.) de l'habitation propre ne permettent plus, par elles-mêmes, d'obtenir un avantage fiscal à l'impôt des personnes physiques en Région wallonne. L'**acquisition** de l'habitation propre s'entend de l'achat d'un bien immobilier (par acte translatif ou déclaratif), la construction d'un bien immobilier ou le paiement des droits de succession ou des droits de donation relatifs à l'habitation (à l'exclusion des intérêts de retard dus en cas de paiement tardif) (145^{46quater}, § 2, du CIR - version wallonne). Le refinancement d'un emprunt hypothécaire conclu à partir du 1^{er} janvier 2016 est assimilé à un emprunt spécifiquement contracté en vue de l'acquisition.

L'emprunt hypothécaire doit être conclu spécifiquement en vue d'acquérir la **propriété** de l'habitation propre. En conséquence, sont exclus les droits d'emphytéose, de nue-propriété, d'usufruit, d'usage et d'habitation. L'acquisition d'une part de propriété, même minime (la part de propriété d'un ex-partenaire, par exemple), est suffisante mais nécessaire. Notons que le superficiaire, en ce qu'il détient un droit de propriété plein et entier sur les constructions, peut également bénéficier du « chèque habitat ».

¹⁵¹ A titre d'exemple, l'article 145⁶ du CIR relatif à la corbeille fiscale fédérale ne vise que les articles 145³⁷ et 145³⁹ du CIR (relatifs au « bonus logement » régional et à la réduction pour épargne à long terme régionale). Or, le chèque habitat wallon est réglé par les articles 145^{46ter} et suivants du CIR. Dès lors que ces dispositions ne sont pas intégrées dans le champ d'application de la « corbeille », elles n'en font pas partie en conséquence de l'interprétation stricte du droit fiscal. Par conséquent, la corbeille fiscale fédérale est encore vide lorsqu'un contribuable bénéficie uniquement du « chèque habitat ».

L'emprunt hypothécaire peut être garanti par une assurance-vie ou assurance solde restant dû. Le cas échéant, les primes d'assurance afférentes à l'emprunt entrent également en ligne de compte pour l'octroi de la réduction d'impôt.

Pour bénéficier du chèque habitat, l'habitation concernée doit être propre¹⁵² et unique. En ce qui concerne l'exigence du caractère **unique** de l'habitation (dont l'emprunt servant à l'acquisition donne lieu au bénéfice du « chèque habitat »), elle doit être, elle aussi, remplie au 31 décembre de l'année de la conclusion du contrat d'emprunt, à défaut de quoi le contribuable sera privé du bénéfice de l'avantage pendant toute la durée de l'emprunt. Le fait que l'habitation obtenue grâce à l'emprunt hypothécaire est unique s'apprécie en fonction du constat que le propriétaire acquéreur possède ou non, au 31 décembre de l'année du contrat d'emprunt, à côté de l'habitation acquise (pour laquelle la réduction « chèque habitat » est sollicitée), une ou plusieurs autres habitations dont il serait plein propriétaire, nu-propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier. Des exceptions à l'exigence d'unicité sont prévues. Ainsi, il n'est pas tenu compte, pour la détermination du droit à la réduction « chèque habitat » (art. 145^{46quater}, § 1^{er}, al. 2, 1° à 3°, du CIR - version wallonne) :

- d'une autre habitation dont le contribuable serait copropriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier par héritage ou par donation¹⁵³ ;
- d'une autre habitation si celle-ci est mise en vente au 31 décembre de l'année de conclusion du crédit hypothécaire, pour autant qu'elle soit effectivement vendue au plus tard le 31 décembre de l'année suivante ; en cas d'absence de vente dans le délai, le bénéfice du chèque habitat est définitivement perdu ;
- des autres habitations données en location via une agence immobilière sociale ou une société de logement de service public.

La réduction d'impôt est calculée par individu et non par habitation, avec les données de la période imposable concernée. Il se compose d'un montant variable et d'un montant forfaitaire qui se cumulent.

Le **montant variable** est fonction du *revenu imposable* défini, pour l'application des dispositions relatives au « chèque habitat », comme l'ensemble des revenus imposables nets, à l'exclusion des dividendes et intérêts n'ayant pas de caractère professionnel, diminué des dépenses déductibles de l'ensemble des revenus nets (c'est-à-dire, les rentes alimentaires déductibles) et après application du quotient conjugal. Le montant variable est de :

- 1.520 euros si revenu imposable < 21.000 euros.
- Lorsque le revenu imposable du contribuable dépasse 21.000 euros mais reste inférieur ou égal à 81.000 euros, le montant variable est calculé suivant la formule :
$$\text{Montant variable} = 1.520 \text{ euros} - ((\text{revenu imposable} - 21.000 \text{ euros}) \times 1,275 \%)$$
- 0 euro si revenu imposable > 81.000 euros.

Le **montant forfaitaire** s'additionne au montant variable. Il est de 125 euros *par enfant à charge au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition*¹⁵⁴. De la même manière que pour le montant variable, lorsque le

¹⁵² Voy. *supra* section 2.1.1.5.1.

¹⁵³ Dans le régime du « bonus logement », seul l'héritage était mentionné. La mention de la donation est une nouveauté propre au « chèque habitat » et à la Région wallonne.

¹⁵⁴ Ce montant n'est attribué qu'une seule fois par enfant. En cas d'imposition commune, les conjoints et cohabitants légaux peuvent se répartir librement la majoration unique de 125 euros par enfant à charge (art. 145^{46ter}, § 2, al. 3, du CIR - version wallonne). En cas de coparenté (hébergement de l'enfant réparti de manière égalitaire entre les parents), lorsqu'il est fait application de l'article 132bis du CIR, le montant forfaitaire en

revenu imposable du contribuable, pour la période d'imposition, est supérieur à 81.000 euros, le montant forfaitaire pour enfants à charge est égal à zéro¹⁵⁵.

Illustration : Madame et Monsieur sont un couple marié avec deux enfants à charge. Ils ont un revenu imposable respectif de 20.000 et 31.000 €. Ils achètent une maison.

Montant variable :

- Madame : 1520 €
- Monsieur : 1520 € – ((31.000-21.000) x 1,275 %) = 1.393 €

Majoration: 2 x 125 € = 250 €

Soit un total de : 250 + 1.520 + 1.393 = 3.163 € pour le couple (= montant total de la réduction d'impôt).

Le montant total de la réduction d'impôt ne peut toutefois jamais dépasser le montant des dépenses d'intérêts, d'amortissements en capital et de primes d'assurance-vie réellement payées, par le contribuable, au cours de la période d'imposition, pour l'acquisition de son habitation propre (art. 145^{46ter}, § 4, al. 1^{er}, du CIR - version wallonne).

2.1.1.5.4. Réductions d'impôt fédérales pour l'acquisition d'une habitation

Au niveau de l'autorité fédérale, il subsiste une réduction d'impôt pour « épargne à long terme », telle que visée aux articles 145¹ et suivants du CIR. Cette réduction d'impôt est octroyée, notamment, pour les dépenses d'amortissement en capital et de primes d'assurances relatives à un emprunt hypothécaire d'une durée minimum de 10 ans conclu spécifiquement en vue d'acquies, de construire ou de rénover l'habitation qui *n'a pas le statut d'habitation propre* (qu'elle soit unique ou non). Le taux de la réduction d'impôt s'élève à 30% et s'applique sur le montant des dépenses effectivement payées pendant la période imposable. Ces dépenses d'emprunt ne sont toutefois prises en compte que dans la mesure où elles concernent la première tranche de 50.000 euros du montant initial de l'emprunt.

2.1.2. Impôt des sociétés

2.1.2.1. La taxation des revenus d'immeubles à l'impôt des sociétés

Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes belges¹⁵⁶.

D'un point de vue fiscal, on entend par « société », toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif et qui possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui le régit¹⁵⁷.

question est automatiquement attribué pour moitié à chaque parent qui entre dans les conditions de mise en œuvre du chèque habitat.

¹⁵⁵ Dès lors, « en cas d'imposition commune, lorsque seul un des conjoints remplit les conditions d'octroi du chèque habitat ou lorsque seul un des conjoints a un revenu imposable inférieur ou égal à 81.000 euros, il obtient, si toutes les autres conditions d'obtention de la réduction d'impôt sont remplies, la totalité de la majoration unique de 125 euros par enfant à charge » (circulaire du 14 juillet 2017, n° 55).

¹⁵⁶ Art. 179 CIR.

¹⁵⁷ Art. 2, § 1^{er}, 5°, a) CIR. On vise aussi les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques régis par un droit étranger qui ne leur accorde par la personnalité juridique mais qui ont une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et qui répondent à la définition de « société résidente ».

On entend par ailleurs par société « résidente », toute société qui a en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration¹⁵⁸. La société qui a son siège statutaire en présumée est néanmoins présumée, sauf preuve contraire, y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration.

Contrairement aux contribuables personnes physiques, dont le patrimoine se subdivise en « sphère privée » et « sphère professionnelle », l'ensemble du patrimoine d'une société est considéré comme étant affecté à l'exercice d'une activité professionnelle¹⁵⁹, de sorte que **les revenus générés par une société ont, par hypothèse, toujours un caractère professionnel¹⁶⁰.**

Pour l'établissement de la base imposable d'une société, constituée du montant total des bénéfices réalisés avant répartition¹⁶¹, il est ainsi renvoyé, sauf dérogations expresses, aux règles de l'impôt des personnes physiques applicables aux revenus professionnels, et plus spécifiquement, aux règles en matière de bénéfices¹⁶².

Cela étant, contrairement à l'impôt des personnes physiques où les revenus d'immeubles peuvent, selon le cas, relever de la catégorie des revenus immobiliers, des revenus professionnels ou des revenus divers (cf ci-avant), tous les revenus d'immeuble constituent, à l'impôt des sociétés, des revenus professionnels (bénéfices).

Autrement dit, à l'impôt des sociétés, les revenus locatifs et les plus-values d'immeubles sont toujours taxables au titre de bénéfices et ce, sur la base des revenus réellement perçus. Par ailleurs, la simple détention d'un immeuble n'entraîne pas de revenus taxables à l'impôt des sociétés dans le chef de la société, en l'absence de règles prévoyant la taxation d'un revenu « imputé » dans les dispositions du Code des impôts sur les revenus relatives aux bénéfices.

Les revenus d'immeubles taxables à l'impôt des sociétés étant ainsi déterminés selon les mêmes règles que celles applicables aux immeubles relevant du patrimoine professionnel à l'impôt des personnes physiques, la seule distinction en matière de taxation se trouve dans le taux d'imposition applicable auxdits revenus.

En effet, là où les revenus d'immeubles relevant de la catégorie des bénéfices sont soumis aux taux progressifs par tranches à l'impôt des personnes physiques, ces mêmes revenus sont, à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020, soumis à l'impôt des sociétés à un taux linéaire de 25%¹⁶³.

Si la société concernée qualifie par ailleurs de « petite société » au sens du Code des sociétés et des associations¹⁶⁴ et respecte certaines conditions¹⁶⁵, ce taux est réduit à 20% sur la première tranche de 100.000 EUR de base imposable¹⁶⁶.

2.1.2.2. Les frais déductibles liés aux immeubles

Un principe fondamental régissant le Code des impôts sur les revenus est celui de la **taxation des revenus nets**.

¹⁵⁸ Art. 2, § 1^{er}, 5^o, b) CIR.

¹⁵⁹ Cass. 26 mars 1963, *Pas.* 1963, I, 813-817.

¹⁶⁰ Cass. 17 mars 1964, *Pas.* 1964, I, 771-772.

¹⁶¹ Art. 185 CIR.

¹⁶² Art. 183 CIR.

¹⁶³ Art. 215, al. 1^{er} CIR.

¹⁶⁴ Art. 1:24 CSA.

¹⁶⁵ Art. 215, al. 3 CIR.

¹⁶⁶ Art. 215, al. 2 CIR.

En vertu de ce principe, les contribuables peuvent déduire de leurs revenus bruts les frais exposés pour les acquérir ou les conserver, de sorte à n'être imposés que sur l'accroissement effectif de leur patrimoine.

À l'impôt des personnes physiques, ce principe de taxation des revenus nets est mis en œuvre par catégorie de revenus¹⁶⁷ : des règles distinctes de détermination du revenu net s'appliquent selon la catégorie de revenus concernée.

À l'inverse, en présence de contribuables sociétés, les mêmes règles de déductibilité s'appliquent à l'ensemble des frais exposés, ces derniers ayant, au même titre que les revenus générés, toujours un caractère professionnel (*cf* ci-avant).

Tant à l'impôt des personnes physiques (pour les revenus professionnels) qu'à l'impôt des sociétés, c'est l'article 49 CIR qui énonce les conditions générales de déductibilité des frais professionnels.

Ainsi, pour que des frais liés à un immeuble soient déductibles à l'impôt des sociétés, ils doivent respecter les trois conditions de déductibilité suivantes :

- Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable (condition d'annualité) ;
- Avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (condition de finalité) ;
- Pouvoir être justifiés quant à leur réalité et à leur montant (condition de réalité).

Par conséquent, pour autant que ces trois conditions soient respectées, les amortissements liés à l'immeuble détenu en société ainsi que tous les frais y afférents seront en principe déductibles à l'impôt des sociétés.

La charge de la preuve du respect de ces conditions repose toutefois sur le contribuable revendiquant la déduction, de sorte qu'il incombe à la société d'être notamment en mesure de démontrer que les frais d'immeubles qu'elle a exposés sont de nature à lui permettre d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Autrement dit, ne seront déductibles fiscalement que les frais d'immeubles qui présentent un intérêt économique propre pour la société qui les a exposés. A l'inverse, s'il s'avère que la société a exposé lesdits frais non pas dans son propre intérêt économique mais dans l'intérêt exclusif d'un tiers, la condition de finalité de l'article 49 CIR ne sera pas rencontrée et les frais professionnels en cause ne seront pas déductibles à l'impôt des sociétés¹⁶⁸.

Cette problématique peut notamment survenir en présence de sociétés propriétaires d'immeubles qu'elles mettent à la disposition de leur dirigeant à titre gratuit pour un usage privé. Le respect de la condition de finalité à l'égard des frais en lien avec une telle mise à disposition dépendra dès lors du fait de savoir si lesdits frais étaient effectivement de nature à permettre à la société d'acquérir ou de conserver des revenus imposables propres.

Selon la jurisprudence, cette preuve peut notamment être rapportée en démontrant l'existence de prestations (complémentaires) effectives du dirigeant réalisées au profit de la société en contrepartie de la mise à disposition de l'immeuble¹⁶⁹, ou encore, en démontrant la possibilité de réaliser une plus-value à terme sur l'investissement immobilier¹⁷⁰. Il convient de souligner que cette jurisprudence est en

¹⁶⁷ Art. 6 CIR.

¹⁶⁸ S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed (...)*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, p. 284.

¹⁶⁹ Cass., 14 octobre 2016, F.15.0103.N ; Cass. 14 octobre 2016, F.14.0203.N.

¹⁷⁰ Gand, 3 décembre 2019, 2018/AR/1530 ; Anvers, 14 janvier 2020, 2018/AR/1207.

développement permanent depuis quelques années et fait l'objet, à intervalles réguliers, de commentaires critiques par la doctrine juridique.

A noter que, même si la société est en mesure de démontrer que les frais d'immeubles respectent les conditions de déductibilité de l'article 49 CIR, en ce compris la condition de finalité, l'administration fiscale reste en droit de faire usage de l'article 53, 10° CIR qui lui permet de malgré tout rejeter la déductibilité de tels frais dans la mesure où ces derniers dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels du contribuable concerné.

2.1.2.3. Schéma récapitulatif



2.1.3. Impôt des non-résidents (« INR »)

2.1.3.1. Impôt des non-résidents (personnes physiques)

Avant toute chose, il faut rappeler (cf ci-avant, partie 1), que l'impôt des non-résidents demeure la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale, mais un dispositif a été prévu dans la LSF (art. 54/2), ainsi que dans le CIR/92, de manière à ce que ce régime puisse tenir compte des dispositions fiscales régionales (centimes additionnels, diminutions, réductions et augmentations d'impôt, crédits d'impôt), afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition. Dès lors, afin de déterminer les dispositions régionales dont il doit être ainsi tenu compte, des critères de localisation régionale des non-résidents ont été insérés dans le CIR/92 par le biais d'une loi fédérale datant du 8 mai 2014.

2.1.3.1.1. Assujettis

Sont assujettis à l'impôt des non-résidents (personnes physiques) les non-habitants du Royaume¹⁷¹. Ceux-ci se définissent simplement comme les personnes qui n'ont pas de résidence fiscale en Belgique, au sens du CIR (c'est-à-dire qui n'ont ni leur domicile, ni le siège de leur fortune en Belgique).

¹⁷¹ Art. 227, 1° CIR.

Autrement dit, lorsqu'un contribuable ne répond pas aux critères de résidence fiscale en Belgique mais qu'il perçoit des revenus imposables en Belgique, il est un non-résident assujéti à l'INR pour les besoins de l'imposition desdits revenus.

2.1.3.1.2. Règles de localisation

Pour localiser un non-résident dans une Région, les règles suivantes sont appliquées successivement :

- Lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans une seule Région, il est censé être localisé dans cette Région ;
- Lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans plusieurs Régions, il est censé être localisé dans la Région où le revenu professionnel net le plus élevé – calculé à deux décimales – a été obtenu ;
- Lorsque le non-résident a obtenu ses revenus professionnels imposables en Belgique dans plusieurs Régions et qu'il a, soit obtenu dans chaque Région un même revenu professionnel net – calculé à deux décimales –, soit obtenu dans deux Régions un même revenu professionnel net le plus élevé, il est censé être localisé dans la Région où le plus grand nombre de jours de travail effectivement prestés a été réalisé ;
- Lorsque le non-résident a obtenu le même revenu professionnel net le plus élevé dans plus d'une Région et que dans chacune de ces Régions, il a presté le même nombre de jours de travail effectif, il est censé être localisé dans la Région dans laquelle il était localisé lors de la précédente période imposable.

2.1.3.1.3. Pouvoir d'imposition

Eu égard aux conventions préventives de la double imposition en vigueur et au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le pouvoir d'imposer les revenus immobiliers appartient, en règle générale, à l'État dans lequel l'immeuble est situé.

Partant, le non-résident sera (notamment) imposable en Belgique sur les revenus des biens immobiliers sis en Belgique¹⁷².

2.1.3.1.4. Base d'imposition

Les personnes physiques non-résidentes sont en principe taxables et doivent par conséquent déclarer l'ensemble des revenus des biens immobiliers sis en Belgique, que ces revenus soient imposables au titre de revenus immobiliers, professionnels ou divers¹⁷³.

Le régime d'imposition ordinaire à l'impôt des non-résidents ne vise toutefois pas les contribuables qui perçoivent exclusivement des capitaux et revenus de biens immobiliers *non donnés en location* ou *non grevés* d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires. Ces contribuables ne subissent pas de cotisation à l'INR mais leurs revenus d'origine belge seront tout de même imposés par la voie de précomptes (précompte immobilier et/ou cotisation sur les plus-values imposables au titre de revenus divers).

Les non-résidents personnes physiques sont, en revanche, imposés globalement au taux progressif¹⁷⁴ sur l'ensemble des revenus tirés de biens immobiliers sis en Belgique (au titre de revenus immobiliers, professionnels ou divers) lorsque ces contribuables recueillent des revenus d'immeubles *donnés en location* ou *des revenus tirés de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie*

¹⁷² Art. 228, §2, 1°, CIR.

¹⁷³ Art. 228 CIR.

¹⁷⁴ Art. 232, al. 1, CIR.

ou de droits immobiliers similaires. Une déclaration de l'ensemble des revenus des biens immeubles situés en Belgique est alors requise qui visera tant les biens loués que non loués.

Toutefois, pour ces contribuables, l'impôt n'est pas établi quand l'ensemble des revenus des biens immobiliers est inférieur à 2500 euros (non soumis à indexation) et que le contribuable n'a pas recueilli d'autres revenus imposables en Belgique¹⁷⁵. La déclaration à l'INR n'est, dans ce cas, pas requise. Pour ces immeubles détenus en Belgique, le contribuable sera tout de même redevable des précomptes immobiliers, professionnels et cotisations spéciales sur les plus-values taxables éventuelles.

En outre, les cas d'exonération des revenus tirés de biens immobiliers, prévus à l'impôt des personnes physiques¹⁷⁶, sont applicables *mutatis mutandis* à l'impôt des non-résidents (personnes physiques), même si leur champ d'application est limité du fait de l'assiette¹⁷⁷. Ils incluent, notamment, les revenus immobiliers tirés de l'habitation propre¹⁷⁸.

Les revenus des biens immobiliers affectés par un État étranger à l'installation de ses missions diplomatiques ou consulaires ou d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations de caractère lucratif sont également exonérés¹⁷⁹.

Schéma récapitulatif

	Revenus	Cotisation à l'INR (application art. 232, al. 1er, CIR 92)	Imposition définitive limitée aux précomptes (application art. 232, al. 2, et art. 248, al 2, 2° CIR 92)
1.	Non-résident qui recueille en Belgique uniquement des revenus de biens immobiliers <u>non donnés en location</u> ou des revenus <u>non tirés de</u> la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie (quel que soit le montant des revenus immobiliers).	Non	Oui
2.	Non-résident qui recueille en Belgique uniquement des revenus de biens immobiliers <u>donnés en location</u> ou des revenus <u>tirés</u> de la constitution ou de la		

¹⁷⁵ Art. 232, al. 2 et 3, CIR.

¹⁷⁶ Art. 10, §2, et 12 CIR. Voy. *supra* section 2.1.1.2.7.

¹⁷⁷ Art. 235, 1°, CIR.

¹⁷⁸ Compte tenu de la définition de la notion d'habitation propre et du moment auquel cette qualité est appréciée – qui, pour rappel, est l'habitation que le contribuable occupe personnellement ou n'occupe pas personnellement pour des raisons professionnelles ou sociales, des entraves légales ou conventionnelles, ou encore, l'état d'avancement des travaux rendant impossible l'occupation personnelle de l'immeuble –, il n'est pas inconcevable qu'une personne physique non-résidente, qui n'a donc pas établi sa résidence fiscale en Belgique, ait une habitation qualifiée d'habitation propre en Belgique pour une partie au moins de la période imposable. Sur la notion d'habitation propre, voy. *supra* section 2.1.1.5.1.

¹⁷⁹ Art. 231, §1 CIR.

Revenus	Cotisation à l'INR (application art. 232 , al. 1er, CIR 92)	Imposition définitive limitée aux précomptes (application art. 232 , al. 2, et art. 248, al 2, 2° CIR 92)
cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie, dont le montant:		
– est inférieur à 2500 euros;	Non	Oui
– est égal ou supérieur à 2500 euros.	Oui	Non
3. Non-résident qui recueille en Belgique uniquement des revenus de biens immobiliers non donnés en location et des revenus de biens immobiliers donnés en location ou des revenus tirés de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie, dont le montant total:		
– est inférieur à 2500 euros;	Non	Oui
– est égal ou supérieur à 2500 euros.	Oui	Non
4. Non-résident qui recueille en Belgique des revenus de biens immobiliers (quels que soient la nature et le montant de ceux-ci) et, d'autre part, encore d'autres revenus "régularisables" produits ou recueillis en Belgique.	Oui	Non

2.1.3.1.5. Détermination du montant imposable

Les règles de détermination du montant imposable sont calquées sur les règles prévues à l'impôt des personnes physiques¹⁸⁰, même si leur champ d'application est limité du fait de l'assiette¹⁸¹. Il faut donc distinguer comme suit :

- Biens non-donnés en location¹⁸² :
 - Bien immobilier non bâti, matériel et outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination : RC indexé ;
 - Autres biens : RC indexé, majoré de 40 % ;
- Biens donnés en location¹⁸³ :
 - Location à une personne physique qui n'affecte ni totalement ni partiellement le bien immobilier à l'exercice de son activité professionnelle :

¹⁸⁰ Sur le régime d'imposition des revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques, voir *supra* section 2.1.1.2.

¹⁸¹ Art. 235, 1°, CIR.

¹⁸² Art. 7, §1, 1°, et 11 CIR ; art. 471, §2, et 518 CIR.

¹⁸³ Art. 7, §1, 2°, et 13 CIR ; art. 471, §2, et 518 CIR.

- Bien immobilier non bâti, matériel et outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, ou habitation propre : RC indexé ;
- Autres biens : RC indexé, majoré de 40 % ;
- Location conformément à la législation sur le bail à ferme et affecté par le locataire à des fins agricoles ou horticoles : RC indexé ;
- Location à une personne morale autre qu'une société (par exemple, une commune ou un CPAS), en vue de le mettre à disposition d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation, ou de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation : RC indexé, majoré de 40 % ;
- Location à une société ou à une personne physique l'affectant à l'exercice de son activité professionnelle : montant net total du loyer et des avantages locatifs ;

Par montant net, on entend le montant brut du revenu diminué d'un forfait de frais d'entretien et de réparation de 10% (pour les immeubles non-bâties), et de 40% (pour les autres immeubles) sans que cette déduction de 40% puisse toutefois excéder les 2/3 du RC revalorisé suivant le coefficient en vigueur pour l'exercice donné ;

En toute hypothèse, le montant net total ne peut être inférieur au RC indexé (pour les biens immobiliers non-bâties), et au RC indexé, majoré de 40% (pour les biens immobiliers bâties) ;

- Biens grevés d'un droit d'emphytéose ou de superficie, ou d'un droit immobilier similaire¹⁸⁴ : sommes obtenues en contrepartie de la constitution et de l'octroi du droit en question ;

Ces sommes sont la redevance (canon) et tous les autres avantages recueillis par le cédant à l'occasion de la constitution ou de la cession du droit. Elles ont la valeur qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires.

2.1.3.1.6. Bénéfice des avantages fiscaux liés à l'acquisition et à la conservation de biens immobiliers

Le bénéfice des avantages fiscaux liés à l'acquisition et à la conservation de biens immeubles, pour les non-résidents (personnes physiques) varie suivant la catégorie de non-résidents dans laquelle se situe le contribuable¹⁸⁵ :

- Si le contribuable a recueilli et perçu des revenus professionnels en Belgique qui représentent 75 % au moins du total des revenus professionnels recueillis et perçus durant l'année de revenus en question (i), et qu'il conserve une résidence fiscale dans un État membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique (ii), alors le contribuable peut prétendre au bénéfice des avantages fiscaux régionaux (pour l'habitation propre) et fédéraux (pour l'habitation non-propre) ;
- Si le contribuable a recueilli et perçus des revenus professionnels en Belgique qui représentent 75 % au moins du total des revenus professionnels recueillis et perçus durant l'année de revenus en question (i) et qu'il ne maintient pas de résidence fiscale dans un État membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique (ii) alors le contribuable peut uniquement prétendre au bénéfice des avantages fiscaux fédéraux (pour l'habitation non-propre), et non les avantages régionaux ;
- Si le contribuable ne se situe dans aucune des catégories précédemment décrites, alors le contribuable ne pourra prétendre au bénéfice d'aucun avantage fiscal.

¹⁸⁴ Art. 7, §1, 3°, et 10, §1, CIR. Sur les notions de droit d'emphytéose, de droit de superficie, et de droit immobilier similaire, nous renvoyons *supra* section 2.1.1.2.6. et *infra* section 2.2.

¹⁸⁵ Art. 243/1 et 244 CIR.

2.1.3.1.7. Précompte et cotisations sur les plus-values immobilières

Lorsqu'un contribuable non-résident réalise une plus-value taxable sur la vente d'un immeuble, le notaire qui acte la vente est exceptionnellement tenu de prélever le précompte professionnel (revenu professionnel) ou la cotisation spéciale (revenu divers) sur la plus-value imposable. Il s'agit d'une mesure propre à l'impôt des non-résidents¹⁸⁶.

2.1.3.2. Impôt des non-résidents (sociétés)

2.1.3.2.1. Assujettis

Sont assujetties à l'impôt des non-résidents (sociétés), les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration¹⁸⁷.

Dans le cadre de l'impôt des non-résidents (sociétés), le concept d'« établissement belge » est important en ce qu'il conditionne généralement l'assujettissement des sociétés étrangères à l'impôt des non-résidents (sociétés) sur les bénéfices produits via leur(s) établissement(s) belge(s).

L'on distingue traditionnellement deux types d'établissements belges¹⁸⁸ :

- Établissement matériel : il y a établissement belge si la société dispose d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle en Belgique.

Exemples : un bureau, un atelier, une usine, une agence, etc.

- Établissement personnel : il y a un établissement belge si la société dispose d'un agent ou autre intermédiaire qui agit en Belgique pour son compte, et ce, indépendamment du fait que cet agent ou intermédiaire ait le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société.

Exemple : un directeur marketing d'une société étrangère qui prospecte en Belgique, le marché belge, et décroche des nouveaux clients pour la société, sans pour autant qu'il signe les contrats avec les nouveaux clients.

Il faut noter que la notion d'établissement belge – tout comme celle d'établissement stable dans les conventions préventives de la double imposition – fait l'objet de (projets de) réformes actuellement en raison de la prise en considération de la digitalisation de l'économie. Ce point n'est pas abordé plus avant dans le présent rapport.

2.1.3.2.2. Assiette de l'impôt

En ce qui concerne les revenus immobiliers, l'impôt d'une société non-résidente est établi¹⁸⁹ :

- Sur les bénéfices liés à la détention d'un immeuble en Belgique, qu'elle produit via son (ses) établissement(s) belge(s), en ce compris les plus-values constatées ou réalisées sur ces immeubles ;
- Sur les bénéfices résultant, même sans l'intervention de son (ses) établissement(s) belge(s), de l'aliénation ou de la location de biens immobiliers sis en Belgique ainsi que de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires.

¹⁸⁶ Art. 270, 5°, art. 227, 1° et 228, §2, 3°, a) et 228, §2, 9°, g) et i) du CIR.

¹⁸⁷ Art. 227, 2° CIR.

¹⁸⁸ Art. 229 CIR

¹⁸⁹ Art. 228, §2, 3°, et 233 CIR.

2.1.3.2.3. Globalisation et détermination du montant imposable.

Les bénéfices imposables d'une société étrangère sont imposables globalement au taux de 25% (ou 20% pour les petites sociétés)¹⁹⁰.

Les règles de détermination du montant imposable sont calquées sur les règles prévues à l'impôt des sociétés, tout en limitant leur champ d'application du fait de l'assiette¹⁹¹.

2.1.3.2.4. Exonération de certains revenus immobiliers.

Des cas d'exonération de revenus tirés de biens immobiliers existent (apport de branche d'activités, fusion, etc.)¹⁹².

2.1.3.2.5. Précompte professionnel sur les plus-values immobilières.

Lorsqu'un contribuable non-résident réalise une plus-value taxable sur la vente d'un immeuble, le notaire qui acte la vente, est exceptionnellement obligé de prélever le précompte professionnel sur la plus-value. Il s'agit d'une mesure propre à l'impôt des non-résidents¹⁹³.

2.1.4. Impôt des personnes morales

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales¹⁹⁴ :

- *L'État, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d'action sociale, les établissements culturels publics, les zones de secours, les zones de police, ainsi que les polders et wateringues ;*
- Les personnes morales qui, en vertu de l'article 180 CIR, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés¹⁹⁵ ;
- Les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181¹⁹⁶ et 182¹⁹⁷ CIR/92 ;
- Les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi¹⁹⁸.

¹⁹⁰ Art. 246 CIR.

¹⁹¹ Art. 235, 2°, CIR.

¹⁹² Art. 231 CIR.

¹⁹³ Art. 270, 5°, art. 227, 2° et 228, §2, 3° du CIR.

¹⁹⁴ Art. 220 CIR.

¹⁹⁵ Sont plus particulièrement concernées par cette deuxième catégorie, certaines intercommunales, régies communales autonomes, etc.

¹⁹⁶ A savoir, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales ne poursuivant pas un but lucratif qui ont leur domicile fiscal en Belgique, qui se livrent, à titre exclusif ou principal, à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, mais qui œuvrent exclusivement ou principalement dans certains domaines privilégiés visés à l'article 181 CIR.

¹⁹⁷ A savoir les associations sans but lucratif et les autres personnes morales ne poursuivant pas un but de lucre qui ont leur domicile fiscal en Belgique et qui se limitent à des « opérations autorisées » visées par l'article 182 CIR.

¹⁹⁸ Cette quatrième catégorie concerne les associations de fait qui peuvent, à certaines conditions, opter pour l'application de l'impôt des personnes morales.

La troisième catégorie précitée est susceptible de concerner les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif, les fondations privées et les sociétés agréées (comme) entreprise sociale, voire également d'autres sociétés¹⁹⁹.

Le régime de l'impôt des personnes morales est dérogatoire au régime de l'impôt des sociétés : si certaines conditions requises pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés sont également, et en principe, applicables, à savoir les conditions relatives à la personnalité juridique²⁰⁰ et au domicile fiscal²⁰¹ en Belgique, l'impôt des personnes morales vise les personnes morales qui *ne se livrent pas* à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Contrairement à l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales ne frappe que certains revenus déterminés, sans référence à des revenus professionnels. Sont principalement concernés les revenus de sources mobilières et immobilières²⁰².

La détermination des revenus imposables pour les entités assujetties à l'impôt des personnes morales diffère selon la catégorie d'assujettis concernée²⁰³.

En ce qui concerne les assujettis de la troisième catégorie, les revenus d'immeubles sis en Belgique soumis à l'impôt des personnes morales sont limitativement :

- Le revenu cadastral de leurs biens immobiliers *non loués* sis en Belgique, lorsque ce revenu cadastral n'est pas exonéré du précompte immobilier en vertu de l'article 253 CIR ou de dispositions légales particulières²⁰⁴ ;
- Les revenus des biens immobiliers sis à l'étranger, *loués ou non*, sauf s'il s'agit de biens dont le revenu cadastral serait exonéré du précompte mobilier si ces biens étaient sis en Belgique²⁰⁵ ;
- La partie du montant net du loyer et des avantages locatifs des biens immobiliers sis en Belgique qui excède le revenu cadastral de ces biens sauf exceptions ;
- Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droit similaires portant sur un immeuble²⁰⁶, sauf les exceptions prévues au deuxième tiret ;
- Les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis sis en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, à l'occasion d'une cession à titre onéreux visée à l'article 90, al. 1^{er}, 8^o CIR ;
- Les plus-values réalisées sur des immeubles bâtis sis en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, à l'occasion d'une cession à titre onéreux visée à l'article 90, al. 1^{er}, 10^o CIR²⁰⁷.

¹⁹⁹ S. GARROY, X. GERARD, A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, *La Fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2020, p. 50.

²⁰⁰ Sauf désormais dans l'hypothèse visée par l'article 220, 4^o, du CIR, concernant certaines associations de fait.

²⁰¹ Voy. not. Com. IR 92, n^o 220/1.

²⁰² S. GARROY, X. GERARD, A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, *op.cit.*, p. 138.

²⁰³ Art. 221-224 CIR.

²⁰⁴ Art. 221, 1^o CIR.

²⁰⁵ Il est important de noter que, pour les biens immobiliers situés dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, le pouvoir de taxation est dévolu à l'État dans lequel se situe l'immeuble, à l'exclusion de l'État de destination des revenus. Par conséquent, dans une telle hypothèse, lesdits revenus immobiliers ne seraient pas imposables en Belgique, sous réserve de l'application de la réserve de progressivité prévue à l'article 155 du CIR (Com.IR/92, n^o222/3).

²⁰⁶ L'immeuble peut être sis en Belgique ou à l'étranger. Dans cette seconde hypothèse, voy. Com.IR, n^o222/3.

²⁰⁷ Art. 222, 2^o, 3^o, 4^o et 6^o CIR.

En ce qui concerne le premier type de revenu immobilier, l'impôt qui s'y rapporte est égal au précompte immobilier²⁰⁸. En d'autres termes, le *précompte immobilier* est, à l'impôt des personnes morales, considéré comme un *précompte libératoire*²⁰⁹.

Pour les immeubles situés en Région wallonne, le taux du précompte immobilier s'élève, sauf cas d'exonération²¹⁰, à 1,25% du revenu cadastral tel qu'établi au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, auquel s'ajoutent les prélèvements additionnels effectués par l'État pour le compte des pouvoirs locaux.

En ce qui concerne le deuxième type de revenu immobilier, à savoir les excédents de loyers, sont exclus de cette disposition :

- Les biens donnés en location à une personne physique qui n'affecte ces biens ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle ;
- Les biens donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et qui sont utilisés à des fins agricoles ou horticoles par le locataire ;
- Les autres biens, à condition que le locataire, ne poursuivant aucun but de lucre, affecte ces biens à l'une des fins prévues à l'article 12, § 1^{er} CIR²¹¹.

Le montant imposable de ces revenus est déterminé conformément aux dispositions applicables aux revenus immobiliers en matière d'impôt des personnes physiques, à savoir les articles 7 à 11 et 13 CIR (voy. *supra* section 2.1.1.2).

Les revenus immobiliers ainsi déterminés sont imposés par voie de cotisation à un taux de 20%²¹².

Les revenus des biens immobiliers sis à l'étranger, s'ils sont imposables en Belgique²¹³, sont également soumis à l'impôt à un taux de 20%²¹⁴. Comme cela a été précisé sous le point 2.1.1.2. ci-avant, par le biais d'une loi toute récente²¹⁵, le Code des impôts sur les revenus prévoit désormais la fixation d'un revenu cadastral également pour les biens immobiliers situés à l'étranger, qui va servir de base pour le calcul de l'IPP. Les modifications apportées aux articles 7, 8, 9 et 13 du CIR s'appliquent également à l'IPM (compte tenu de la référence qui est faite à ces dispositions pour déterminer la base imposable).

En ce qui concerne les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie²¹⁶, elles sont également déterminées conformément aux articles 7 à 11 et 13 CIR ; les mêmes exceptions que celles visées ci-avant trouvent à s'appliquer.

Enfin, pour ce qui a trait aux plus-values sur immeubles non bâtis et bâtis, il est renvoyé ci-avant aux dispositions applicables aux revenus divers en matière d'impôt des personnes physiques, en ce compris les articles 101 et 103 CIR relatifs à la détermination du montant imposable de la plus-value²¹⁷.

²⁰⁸ Art. 225, al. 1^{er} CIR.

²⁰⁹ S. GARROY, X. GERARD, A. SOLDAI, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, *op.cit.*, p. 141.

²¹⁰ Art. 253 CIR ou dispositions légales particulières.

²¹¹ A savoir l'exercice public d'un culte, ou de l'assistance morale laïque à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance.

²¹² Art. 225, al. 2, 1^o CIR.

²¹³ Com.IR92, n^o222/3.

²¹⁴ Art. 225, al. 2, 1^o CIR.

²¹⁵ Loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger.

²¹⁶ Art. 225, al. 2, 1^o CIR.

²¹⁷ Voy. *supra* section 2.1.1.3.3.

Le montant de la plus-value, ainsi déterminé, est imposé par voie de cotisation à un taux de 33% en cas d'aliénation au cours des cinq années qui suivent l'acquisition d'un immeuble non bâti ou de 16,5% si la plus-value sur immeuble non bâti est réalisée dans les trois années subséquentes²¹⁸. Le taux de 16,5% est également d'application en cas d'aliénation au cours des cinq années qui suivent l'acquisition d'un immeuble bâti²¹⁹.

2.1.5. Précompte immobilier

Le régime du précompte immobilier fait l'objet d'un examen détaillé dans la partie 3 du présent rapport.

2.1.6. Taxes communales, provinciales et d'agglomération affectant les revenus de biens immeubles

Les compétences fiscales des collectivités locales ont été examinées dans le cadre de la partie 1 ci-avant. Les développements qui suivent constituent un rappel.

2.1.6.1. Taxe additionnelle communale et d'agglomération à l'impôt des personnes physiques

En vertu de l'article 464, 1° du CIR, les provinces, les agglomérations et les communes ne sont en principe pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents *ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts*²²⁰.

Toutefois, une dérogation est contenue à l'article 465 du CIR qui autorise les communes et agglomérations à lever une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

La taxe additionnelle est calculée sur le montant de *l'impôt total* dans le calcul de l'IPP. Elle alourdit donc la charge fiscale pesant à l'IPP sur les revenus des biens immobiliers, qu'ils soient taxés au titre de revenus immobiliers, revenus professionnels ou revenus divers.

Le taux maximum recommandé par le Ministre wallon des Pouvoirs locaux dans la circulaire budgétaire pour 2021 est de 8,8%. Cette circulaire sert d'appui pour le contrôle de tutelle. Son contenu tient lieu de « recommandation » et il ne peut revêtir un caractère général contraignant pour les communes wallonnes. Autrement dit, la circulaire en question ne dispense l'autorité de tutelle d'une nécessaire analyse au « cas par cas » dans le cadre de la mise en œuvre de son contrôle.

2.1.6.2. Centimes additionnels communaux, provinciaux et d'agglomération au précompte immobilier

En vertu de l'article 464, 1° du CIR, les provinces, les agglomérations et les communes ne sont en principe pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents *ou des taxes similaires sur*

²¹⁸ Art. 225, al. 2, 2° CIR.

²¹⁹ Art. 225, al. 2, 3° CIR.

²²⁰ Les contours de l'expression *taxe similaire sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus* ne font pas l'unanimité entre les juridictions suprêmes. Alors que la Cour constitutionnelle adopte une interprétation stricte des exceptions légales à l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont condamné plus largement les taxes établies sur la base du chiffre d'affaire brut de certaines activités ou partie de celui-ci, ou sur une base reconstituée à partie du revenu cadastral (une jurisprudence abondante existe sur les taxes industrielles compensatoires, les taxes sur les établissements de spectacles ou de divertissement, les taxes sur les secondes résidences, les taxes sur la mise à disposition ou la location de chambre ou appartements meublés, etc.) .

la base ou sur le montant de ces impôts. Par dérogation à l'article 464, les provinces, les agglomérations et les communes peuvent établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier^{221/222}.

Ces additionnels se calculent sur le montant de base régional du précompte immobilier.

En Région wallonne, les taux maximum recommandés dans les circulaires budgétaires sont, respectivement, de 1500 pour les provinces et de 2600 pour les communes. Ces circulaires servent d'appui pour le contrôle de tutelle. Leur contenu tient lieu de « recommandation » et elles ne peuvent revêtir un caractère général contraignant pour les communes wallonnes. Autrement dit, la circulaire en question ne dispense l'autorité de tutelle d'une nécessaire analyse au « cas par cas » dans le cadre de la mise en œuvre de son contrôle.

Pour le surplus, il est renvoyé aux développements spécifiques consacrés au précompte immobilier dans la partie 3 ci-après.

2.2. Taxation de la détention d'un immeuble

2.2.1. Taxes régionales propres sur la détention d'un immeuble

Comme détaillé dans la partie 1 ci-avant, les Régions sont compétentes pour établir des taxes régionales propres. Cette forme d'autonomie, qui repose directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution, consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien. La marge de manœuvre des autorités régionales est toutefois fortement restreinte par ladite *règle fédérale non bis in idem* qui impose aux Régions souhaitant créer un nouvel impôt de le faire en principe sur des faits générateurs fiscaux inédits.

En matière immobilière, la Région wallonne s'est notamment saisie de sa compétence fiscale propre pour introduire une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, ainsi qu'une taxe sur les bénéfices résultant de la planification.

Ces deux impôts sont présentés succinctement ci-après.

En Flandre et à Bruxelles, les Régions lèvent aussi certaines taxes propres affectant la détention d'un immeuble. Parmi celles-ci, figurent notamment la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, la taxe sur les habitations inappropriées et insalubres, la taxe visant à lutter contre et à prévenir la désaffectation et l'abandon de sites d'activité économique, en Région flamande ; la taxe régionale à charge des titulaires de droits réels sur certains immeubles, la taxe sur les sites d'activité économique et la taxe sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes, en Région de Bruxelles-Capitale.

2.2.1.1. Taxe wallonne sur les sites d'activité économique désaffectés

Le décret wallon du 27 mai 2004²²³ a instauré une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés visant à lutter efficacement contre des sites constituant une pollution d'ordre visuel. Selon les travaux

²²¹ Article 464/1 CIR.

²²² Le décret flamand du 18 mai 2018 autorise explicitement les communes à lever des **centimes additionnels différenciés** et à établir des **réductions ou des exonérations ou toute autre forme de différenciation** des additionnels communaux après notification préalable et motivée adressée à l'Administration flamande. Le Conseil d'État a toutefois considéré que cela faisait partie de manière inhérente de la compétence accordée par l'article 464/1 du CIR (*Doc. Parl.fl.* 2017-2018, 1460/2, 7). Pour plus de développements, voy. *infra* la partie 5 du présent rapport.

²²³ Décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, *M.B.*, 30 juillet 2004.

préparatoires, « son but est de contribuer à éradiquer les friches industrielles ou autres, laissées à l'abandon, qui rebutent l'investisseur et réduisent l'attractivité de la Wallonie. (...) La taxation formera, d'une part, un stimulant pour des initiatives spontanées de rénovation ou de reprise d'activités de la part de propriétaires de sites désaffectés, et, d'autre part, elle sera une source de financement non négligeable pour les pouvoirs publics dans leur politique d'aménagement au sens large »²²⁴.

Le fait générateur de la taxe est le maintien en l'état de sites d'activité économique désaffectés, révélé par un système de double constat établi par les agents de l'administration régionale et notifié au redevable. Est redevable de la taxe le propriétaire ou le titulaire du droit réel de jouissance, sur tout ou partie d'un site d'activité économique désaffecté, à la date du deuxième constat, de tout constat ultérieur ou, à défaut, à la date d'anniversaire du deuxième constat.

La taxe est levée sur une base annuelle. Le taux est fixé à 550 euros par are de superficie bâtie et 70 euros par are de superficie non bâtie.

Par site d'activité économique désaffecté, on entend une parcelle cadastrale ou un ensemble de parcelles cadastrales réunissant les conditions cumulatives suivantes :

- la parcelle ou l'ensemble de parcelles a une superficie supérieure à 1000 m², après déduction des superficies exonérées ;
- il s'y trouve au moins un immeuble bâti ;
- la parcelle ou l'ensemble de parcelles cadastrales doit avoir été utilisé pour une activité économique de nature industrielle, artisanale, agricole, horticole, de commerce ou de services ;
- aucune activité économique n'est plus exercée dans au moins un immeuble bâti, sans que cet immeuble bâti n'ait fait ou ne fasse l'objet d'une réaffectation²²⁵. Lorsque le site d'activité économique désaffecté a fait l'objet d'une réaffectation partielle de certains immeubles bâtis, le site n'est taxable que si la réaffectation partielle ne concerne pas au moins 75% de la superficie totale au sol de l'ensemble des immeubles bâtis ;
- au moins un immeuble bâti où aucune activité économique n'est plus exercée, sans que cet immeuble bâti n'ait fait ou ne fasse l'objet d'une réaffectation, présente un ou plusieurs vices entendus comme des dégradations aux murs extérieurs, enceintes, cheminées, toitures, charpentes du toit, menuiseries extérieures, corniches ou gouttières.

Sont exonérées de la taxe les superficies relatives à :

- des terrils ;
- des centres d'enfouissement technique ;
- des sites à réaménager pour lesquels le Gouvernement wallon, par l'intermédiaire d'un opérateur, se charge des travaux de réhabilitation ;
- des sites où ont été extraites et mises en valeur des masses de substances minérales ou fossiles renfermées dans le sein de la terre ou existant à la surface ;
- des voies de chemins de fer désaffectés.

²²⁴ Doc., Parlement wallon, 2003-2004, n° 699-1, p. 2

²²⁵ Est considérée comme réaffectation, l'affectation au logement, à des constructions et aménagements de service public ou d'équipements communautaires, à des établissements socio-culturels, ou à des équipements touristiques ou récréatifs, lorsque cette affectation est en règle avec les dispositions légales qui régissent l'exercice d'une telle activité sur le site.

2.2.1.2. Taxe wallonne sur les bénéfices résultant de la planification

Une taxe régionale wallonne est prélevée sur les bénéfices résultant de la planification spatiale en vertu du Code wallon du Développement territorial du 20 juillet 2016²²⁶.

La taxe est due lorsque les deux conditions suivantes sont réunies successivement :

1. Une parcelle ou partie de parcelle bénéficie d'une ou de plusieurs modifications de destination suite à l'élaboration ou à la révision de tout ou partie du plan de secteur ;
2. Une des opérations suivantes est réalisée :
 - Le redevable transmet un droit réel se rapportant à cette parcelle ou partie de parcelle par acte authentique et à titre onéreux ;
 - Cette parcelle ou partie de parcelle fait l'objet, en dernier ressort administratif, d'un permis d'urbanisme ou d'urbanisation, ou d'un permis unique ou intégré visé à l'article D.IV.107 du CwDT, et qui n'aurait pu être obtenu avant l'élaboration ou la révision du plan de secteur.

Le redevable est la personne qui est propriétaire ou nu-propriétaire du bien au moment de l'entrée en vigueur du plan de secteur.

L'article D.VI.49 énonce les modifications de plan de secteur donnant lieu à la taxe. Sont notamment visées la modification d'une zone agricole en zone d'habitat, la modification d'une zone forestière en zone d'habitat, ou encore, la modification d'une zone agricole en zone de loisirs.

A titre non exhaustif, sont exonérés de la taxe les modifications de destination qui ne concernent qu'une parcelle ou partie de parcelle de moins de 200 m² et les bénéfices qui concernent des établissements publics.

Les parcelles qui sont expropriées ou cédées à l'amiable pour cause d'utilité publique sont exemptées de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification, pour autant que, conformément à l'article D.VI.7, il ne soit pas tenu compte de la plus-value qui résulte des prescriptions du plan pour le calcul de la valeur de l'immeuble exproprié ou cédé à l'amiable pour cause d'utilité publique²²⁷.

La taxe est calculée à partir du bénéfice forfaitaire présumé de la parcelle suite à une ou plusieurs modifications de plan de secteur donnant lieu au prélèvement de la taxe sur la base de la superficie de la parcelle ou partie de parcelle concernée telle qu'elle figure dans les registres du cadastre. La base imposable est fixée à 50% de ce bénéfice forfaitaire présumé. Le montant de la taxe est ensuite calculé selon un barème progressif par tranche fixé à l'article D.VI.54 du CwDT.

2.2.2. Taxes communales, provinciales et d'agglomération sur la détention d'un immeuble

En vertu de la Constitution, les pouvoirs locaux disposent d'une autonomie fiscale très étendue²²⁸. A ce titre, plusieurs taxes locales sont actuellement prélevées, qui concernent les biens immeubles. Parmi celles-ci, on retrouve notamment :

- des taxes sur les secondes résidences ;

²²⁶ Articles D.VI.48 et s. du CwDT. Les règles d'exécution relatives à cette taxe sont reprises aux articles R.VI.51 et s. de la partie réglementaire du même CwDT.

²²⁷ Si l'expropriation ou la cession à l'amiable pour cause d'utilité publique a lieu après que la taxe ou une partie de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale a déjà été payée, les montants payés sont remboursés, sans intérêts moratoires.

²²⁸ Sur les compétences fiscales des pouvoirs locaux, voy. la partie 1 *supra*.

- des taxes sur les logements loués meublés ;
- des taxes sur les terrains non bâtis ;
- des taxes sur les immeubles inoccupés ou insalubres ;
- des taxes sur les immeubles reliés ou pouvant être reliés aux égouts ;
- des taxes sur l'entretien des égouts ;
- des taxes sur l'absence d'emplacement de parking ;
- des taxes sur les piscines, sur les terrains privés de tennis ;
- etc.

Dans les lignes qui suivent, nous présentons sommairement les principales impositions locales les plus répandues relatives à la détention de tout ou partie d'un immeuble, telles qu'évoquées dans la nomenclature des circulaires budgétaires annuelles édictées par le ministre wallon des Pouvoirs locaux.

2.2.2.1. Taxes sur les secondes résidences

Une taxe annuelle et directe est prélevée par certaines communes et/ou provinces sur les secondes résidences entendues comme tout logement pour lequel la personne pouvant l'occuper à une date définie n'est pas, à cette même date, inscrite pour ce logement au registre de la population ou au registre des étrangers, sans toutefois que celle-ci ne l'affecte à une activité professionnelle.

La taxe sur les secondes résidences vise et ne peut viser que des **occupants** d'immeubles d'habitation. Comme le précisent les circulaires budgétaires, la qualité de seconde résidence peut donc se concrétiser :

- dans le chef d'un propriétaire (qui n'est pas inscrit, pour ce logement, au registre de la population ou au registre des étrangers et qui n'y a pas mis de locataire) ;
- dans le chef d'un locataire ;
- dans le chef d'un titulaire de tout droit réel (titulaire d'un droit réel démembrement, copropriétaires, ..., qui n'est pas inscrit, pour ce logement, au registre de la population ou au registre des étrangers et qui est domicilié ailleurs).

La taxe est justifiée tantôt comme compensation pour les dépenses engagées au bénéfice des personnes qui ont des intérêts dans la commune (ou province), y sont présents ou y habitent, à des fins de sécurité (et pour les services provinciaux et leur amélioration). Tantôt, elle se présente comme une taxe sur la richesse, ou encore, comme un incitant fait aux habitants de fixer leur résidence principale dans la commune (ou province), l'objectif de cette taxe étant alors de protéger l'habitation résidentielle et éviter l'inoccupation prolongée d'un immeuble.

La qualification de seconde résidence est généralement appréciée au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Pour l'exercice d'imposition 2021, le taux recommandé dans la nomenclature wallonne est de 720 euros maximum pour les taxes communales et de 65 euros au maximum par habitation pour les taxes provinciales²²⁹. La taxe peut varier selon l'importance des secondes résidences.

²²⁹ Pour rappel, ces circulaires servent d'appui pour le contrôle de tutelle. Leur contenu tient lieu de « recommandation » et elles ne peuvent revêtir un caractère général contraignant pour les communes

2.2.2.2. Taxe communale sur les logements loués meublés

Certaines communes lèvent une taxe annuelle et directe sur les logements loués et meublés. Elle vise communément le logement individuel :

- a) garni d'un ou de plusieurs meubles par un tiers (à savoir, toute personne autre que le locataire, même différente du propriétaire ou du locataire principal du bien immeuble), même si une partie des meubles est la propriété du locataire, ou ;
- b) pour lequel le locataire a la possibilité de bénéficier de l'utilisation de locaux ou pièces communs meublés.

Le taux maximum recommandé dans la nomenclature wallonne est de 220,00 euros pour l'exercice 2021²³⁰.

2.2.2.3. Taxes sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés

Certaines communes prélèvent une taxe sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés dont l'objectif accessoire est d'inciter à la réhabilitation et la réintroduction sur le marché locatif des immeubles inoccupés, de développer l'aménagement de logements au-dessus de commerces et/ou d'en faire procéder à la revente dans une optique d'habitation ou de développement d'activités économiques.

Le fait générateur de la taxe est le maintien en l'état d'un immeuble inoccupé ou délabré ayant fait l'objet d'un constat d'inoccupation notifié au contribuable.

Les taux recommandés dans la circulaire budgétaire à destination des communes pour l'année 2021 sont les suivants²³¹ :

- Lors de la 1^{ère} taxation : taux minimum de 25,00 euros par mètre courant de façade
- Lors de la 2^{ème} taxation : taux minimum de 50,00 euros par mètre courant de façade
- A partir de la 3^{ème} taxation : taux minimum de 200,00 euros par mètre courant de façade
- Le taux maximum recommandé est quant à lui de 270,00 euros par mètre courant de façade.

wallonnes. Autrement dit, une circulaire budgétaire ne dispense l'autorité de tutelle d'une nécessaire analyse au « cas par cas » dans le cadre de la mise en œuvre de son contrôle.

²³⁰ Pour rappel, ces circulaires servent d'appui pour le contrôle de tutelle. Leur contenu tient lieu de « recommandation » et elles ne peuvent revêtir un caractère général contraignant pour les communes wallonnes. Autrement dit, une circulaire budgétaire ne dispense l'autorité de tutelle d'une nécessaire analyse au « cas par cas » dans le cadre de la mise en œuvre de son contrôle.

²³¹ Pour rappel, ces circulaires servent d'appui pour le contrôle de tutelle. Leur contenu tient lieu de « recommandation » et elles ne peuvent revêtir un caractère général contraignant pour les communes wallonnes. Autrement dit, une circulaire budgétaire ne dispense l'autorité de tutelle d'une nécessaire analyse au « cas par cas » dans le cadre de la mise en œuvre de son contrôle.

2.3. Taxation de la constitution ou transmission d'un droit réel sur un immeuble

2.3.1. Droit d'enregistrement sur les ventes et extensions du champ d'application du régime du droit de vente

2.3.1.1. Généralités

Le Code des droits d'enregistrement soumet les vente d'immeubles, entre autres (également « échanges et toutes autres conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles »)²³², à un droit d'enregistrement qui varie d'une Région à l'autre (en principe 10% en Flandre et 12,5% en Wallonie et à Bruxelles)²³³.

Le droit d'enregistrement sur les ventes n'est cependant dû que sur la transmission d'immeubles situés en Belgique. Sont en effet exemptés du droit de vente, les ventes/échanges/autres opérations translatives relatives à des immeubles situés à l'étranger²³⁴.

2.3.1.2. Base imposable

Ces taux s'appliquent sur la valeur conventionnelle des biens. En ce qui concerne les ventes d'immeubles, il s'agit du montant du prix stipulé ainsi que des charges. Dès lors, en cas de vente, le prix stipulé est majoré des charges qui seraient imposées par le vendeur à l'acquéreur et, corrélativement, diminué des charges qui seraient supportées par le vendeur à la décharge de l'acheteur. Par exemple, si les frais de la vente (frais de notaire, droits d'enregistrement) sont supportés par le vendeur, alors qu'ils sont, en vertu du droit commun²³⁵, à charge de l'acheteur, ils doivent être déduits du prix stipulé (et donc, de la base de calcul du droit d'enregistrement). Si le vendeur se réserve la jouissance du bien pendant un certain délai après le paiement du prix (et ce, sans indemnisation prévue contractuellement au profit de l'acheteur), il y a là une charge à ajouter au prix (charge qui correspond à la valeur de la jouissance que se réserve le vendeur). A l'inverse, si l'acheteur entre en jouissance du bien alors qu'il n'en a pas encore payé le prix (et ce, sans indemnisation prévue contractuellement au profit du vendeur), il s'agit d'une charge à soustraire du prix.

L'impôt se calcule donc, en principe, sur la contrepartie conventionnellement prévue (toute la contrepartie, mais rien que la contrepartie). Cependant, la *valeur vénale* de l'immeuble objet de la convention translatrice de propriété (ou d'usufruit) constitue une base minimale d'imposition. La base imposable sur laquelle s'applique le droit de vente ne peut donc être inférieure à la valeur vénale de l'immeuble, qui peut être définie comme étant sa valeur marchande, le prix susceptible d'être offert par la généralité des amateurs, dans des conditions normales de concurrence et de publicité.

Des règles particulières de calcul s'appliquent pour déterminer la valeur vénale d'un usufruit, qu'il soit viager²³⁶ ou pour un temps limité²³⁷, ou d'une nue-propriété, que l'aliénateur s'en soit réservé l'usufruit²³⁸ ou non²³⁹.

²³² Art. 44 C.enr.w.

²³³ Les droits d'enregistrement sur les transmissions d'immeubles à titre onéreux sont des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF. Sur les compétences fiscales des Régions en cette matière, voy. *supra*, la partie 1.

²³⁴ Art. 159 C.enr.w.

²³⁵ Art. 1593 du C.civ.

²³⁶ Art. 47, al. 1^{er} C.enr.w.

²³⁷ Art. 47, al. 2 C.enr.w.

²³⁸ Art. 48 C.enr.w.

²³⁹ Art. 49 C.enr.w.

Selon les Régions, des régimes d'abattement de la base imposable existent moyennant le respect de certaines conditions propres à la Région concernée. Ces régimes d'abattement permettent des diminutions de la base imposable sur laquelle s'applique donc le taux de base du droit de vente de 10% (en Flandre) ou 12,5% (en Wallonie et à Bruxelles). En Wallonie par exemple, un abattement de 20.000 euros est prévu pour les ventes portant sur la totalité en pleine propriété d'un bien affecté ou destiné à être affecté à l'habitation. Une des conditions d'octroi de cet abattement est que l'acquéreur ou les acquéreurs soi(en)t une/des personne(s) physique(s) qui ne détien(nen)t pas déjà la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation. Pour conserver ce droit à l'abattement, le bien acquis doit être affecté à la résidence principale de(s) l'acquéreur(s) dans les 3 mois suivants l'enregistrement de l'acte d'achat et qu'il(s) la maintien(nen)t pendant 3 ans. Cette mesure représente une économie de droits d'enregistrement de l'ordre de 2.500 euros lorsque le bien est soumis au taux ordinaire de 12,5%.

2.3.1.3. Taux d'imposition et régimes régionaux

Le taux de base du droit de vente est, comme nous l'avons dit, de 12,5% en Région wallonne et de Bruxelles-Capitale et de 10% en Région flamande.

Des dérogations à ce taux de base ont été introduites par les Régions, à savoir des régimes de taux réduits qui sont soumis au respect de certaines conditions. Ainsi, par exemple, un taux réduit à 6% voire 5% pour les ventes de petites propriétés et habitations modestes existe en Région wallonne, ou encore, un taux réduit à 6% voire 5% existe en Flandre pour l'acquisition de la résidence principale. La Région de Bruxelles-Capitale ne prévoit plus de taux réduit pour les ventes d'habitation mais un abattement de 175.000 euros (donc une diminution de la base imposable soumise au taux de 12,5%) sous certaines conditions.

Si l'acquéreur d'un immeuble qui a payé le taux plein le revend dans un délai de deux ans qui suit son acquisition, il peut demander une restitution des droits d'enregistrement et récupérer 36 % à Bruxelles des droits qu'il a payés lors de son acquisition et 3/5^e en Régions flamande et wallonne.

D'autres régimes plus spécifiques sont prévus sous certaines conditions, mais ils ne sont pas évoqués dans le présent rapport.

2.3.1.4. Schéma récapitulatif

	Avantages éventuels relatifs à la base imposable	Taux de base	Taux réduits	Autres
Région wallonne	Abattement de 20.000 € à l'acquisition de la résidence principale et unique.	12,5%	-Habitations modestes : 6% -Habitation modeste au moyen d'un crédit social : 5%	Restitution 3/5 ^e des des droits en cas de revente dans les 2 ans
Région flamande	/	10%	-Habitation unique servant de logement familial : 6% -Rénovation énergétique de l'habitation unique servant de logement familial: 5% -Bien loué via une AIS : 7%	-Réduction forfaitaire de 5.600 ou 4.800 € pour l'acquisition de l'habitation unique -Restitution 3/5 ^e des droits en cas de revente dans les 2 ans -Reportabilité

Région de Bruxelles-Capitale	Abattement de 175.000 € pour l'acquisition de la résidence principale et unique (à condition que la base imposable < 500.000 €)	12,5%	/	Restitution 36% des droits en cas de revente dans les 2 ans
-------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	---	-------------------------------------------------------------

2.3.1.5. Régime particulier de l'acquisition par un ou plusieurs associé(s) d'immeuble(s) provenant du patrimoine de la société

Donnent également lieu à la perception du droit de vente, les acquisitions d'immeubles situés en Belgique, détenus par une société, par un ou plusieurs associés de cette société. Les acquisitions par les associés sont assimilées à des ventes d'immeubles passibles du droit de vente.

Il s'agit notamment de l'attribution d'immeuble(s) suite à la clôture de la liquidation d'une société dissoute. En cas de liquidation d'une société, la clôture de la liquidation met fin à la personnalité juridique de la société (elle ne dispose donc plus d'un patrimoine propre) et ses avoirs deviennent nécessairement la propriété des associés pour leur part, le cas échéant en indivision.

Dans ce contexte de liquidation, la clôture de la liquidation rend exigible le droit de vente sur l'immeuble dans les sociétés de capitaux (SA notamment) même s'il est attribué en indivision à tous les associés (qui sont alors dans une situation d'indivision). En revanche, les sociétés de personnes (SRL notamment) bénéficient d'un régime plus attractif dans le sens où :

- Le droit de vente n'est pas dû lors de la clôture de la liquidation et de la remise des biens par le liquidateur à l'ensemble des associés contrairement aux sociétés de capitaux ;
- Le droit de vente n'est dû qu'ultérieurement lors de l'attribution de l'immeuble à un ou plusieurs associés ;
- en outre, dans certaines circonstances, le droit de vente n'est pas dû par l'associé ou les associés qui récupère(nt) l'immeuble ultérieurement. Il s'agit des hypothèses dans lesquelles :
 - o l'immeuble est acquis par un associé qui l'a antérieurement apporté à la société ;
 - o l'immeuble a été acquis antérieurement par la société avec paiement du droit de vente et il est attribué à un associé qui était associé de cette société au moment de l'acquisition de l'immeuble par la société²⁴⁰.

Il peut également s'agir d'attribution d'immeuble(s) à un ou plusieurs associés d'une société non dissoute. Par exemples, la remise d'un immeuble en « rémunération » d'un dividende, l'attribution d'un immeuble au titre de remboursement de capital (dans le cadre d'une procédure de réduction de capital). Dans cette hypothèse, en cas d'attribution d'un immeuble à un associé, le droit de vente de 10% (Flandre) ou 12,5% (Wallonie et Bruxelles) est applicable, sous réserve des deux hypothèses évoquées ci-avant où la perception du droit est écartée dans le chef des associés de sociétés de personnes.

2.3.2. Droit d'enregistrement sur les apports

Toute une série d'actes de sociétés sont soumis à un droit d'apport. Il s'agit notamment des actes d'apport en tant que tels qui sont effectués lors de la constitution d'une société ou ultérieurement

²⁴⁰ Art. 129 C.enr.w. La Région wallonne a inséré des dispositions anti-abus dans cette disposition et revu le mode de calcul de la base taxable de ce droit de vente.

(augmentations de capital), des augmentations de capital (sans apport nouveau), des actes portant restructuration de société (fusion, scission, etc.).

Depuis le 1^{er} janvier 2006, le droit d'apport est de 0%²⁴¹.

Sont concernés par le droit d'apport uniquement les apports à des sociétés ayant soit leur siège de direction effective en Belgique, soit leur siège statutaire en Belgique et leur siège de direction effective hors du territoire de l'Union européenne.

2.3.2.1. Apports de biens immeubles soumis au droit de vente

Par exception, les apports, par une personne physique, d'immeuble(s) affecté(s) ou destiné(s) partiellement ou totalement à l'habitation sont soustraits au droit d'apport et soumis au droit de vente de 10% (en Région flamande) ou 12,5% (en Région wallonne et de Bruxelles-Capitale).

Pour les besoins du droit d'enregistrement, ces apports d'immeubles d'habitation par des personnes physiques sont donc complètement assimilés à des transmissions à titre onéreux de biens immeubles telles des ventes d'immeubles et soumis au taux de 10% (en Flandre) ou 12,5% (en Wallonie et à Bruxelles).

En conséquence de l'assimilation de ces apports aux ventes d'immeubles, les apports d'immeubles situés à l'étranger sont exemptés de ce droit de vente²⁴².

2.3.2.2. Autres apports

Les autres apports d'immeubles (par exemple, apports d'immeubles industriels ou apports effectués par une personne morale) restent soumis au droit d'apport. Il en est de même pour les apports de biens meubles.

Il est important de noter que, pour qu'il y ait droit d'apport, l'opération doit avoir la nature d'un apport en société, c'est-à-dire qu'elle doit être rémunérée, ne serait-ce que partiellement, par l'attribution de droits sociaux (actions émises par la société bénéficiaire de l'apport). Si l'opération n'est pas totalement rémunérée en droits sociaux (on parle, dans ce cas, d'apports « mixtes »), l'opération révèle alors, d'une part, un apport (pour la partie rémunérée en droits sociaux) et, d'autre part, une autre opération rendant exigible un autre droit proportionnel (pour la partie non rémunérée en droits sociaux). Le plus souvent, l'apport « mixte » constitue une vente (coexistence d'un apport et d'une vente). C'est notamment le cas pour un apport comportant en plus d'une rémunération en droits sociaux une soulte en argent.

Exemple : Si l'apport porte sur un immeuble industriel d'une valeur vénale de 300.000 euros et que la rémunération de cet apport consiste en droits sociaux à concurrence de 200.000 euros et en une soulte en argent pour 100.000 euros, le droit proportionnel sur les ventes d'immeubles de 10 ou 12,5% sera dû sur la rémunération octroyée qui n'est pas rémunérée en droits sociaux, soit sur 100.000 euros et le droit d'apport de 0% sera dû sur les 200.000 euros. L'opération engendrera donc la perception du droit de vente de 10.000 euros (en Flandre) ou 12.500 euros (en Wallonie et à Bruxelles).

2.3.3. Droit d'enregistrement sur les partages

2.3.3.1. Généralités

Un droit de partage de 1% en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale (2,5% en Flandre, sous réserve de dérogations) est applicable sur les partages, partiels ou totaux, de biens immeubles,

²⁴¹ Par le passé, il s'agissait d'un droit de 0,5%.

²⁴² Art. 159, 7° C.enr.w.

ainsi que les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parts indivises dans des biens immeubles.

Le droit de partage de 1% présuppose l'existence d'une situation d'indivision²⁴³ entre plusieurs personnes portant sur la propriété (l'usufruit, la nue-propriété ou tout autre droit réel, autre que les droits d'emphytéose et de superficie) de biens immeubles.

On parle de partage lorsque l'indivision qui préexiste cesse quant aux biens détenus en indivision. Il est soit total lorsque l'indivision cesse pour la totalité de la masse indivise²⁴⁴ ou partiel lorsque l'indivision subsiste après l'opération de partage, sur une partie de la masse indivise²⁴⁵. Quant à la cession de droits indivis, elle ne doit pas nécessairement avoir pour effet de faire cesser l'indivision.

La cause de l'indivision n'a pas d'importance. Elle peut provenir d'une succession, d'une communauté conjugale, d'un contrat de société, ou encore, d'une acquisition en commun.

2.3.3.2. Perception du droit de partage

Le taux de 1% en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale (en principe, 2,5% en Flandre) s'applique sur la valeur conventionnelle de l'immeuble objet du partage ou de la cession de droits ou sur la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure.

Pour la perception du droit de 1%, il convient de distinguer selon que l'opération (partage ou cession de droits indivis) fait cesser ou non l'indivision entre tous les membres de l'indivision sur au moins un bien :

- Si l'opération fait cesser l'indivision entre tous les membres de l'indivision, sur un bien au moins de l'indivision, le droit de 1% est liquidé sur la valeur totale des biens quittant l'indivision²⁴⁶;
- Si l'opération ne fait pas cesser l'indivision entre les membres de l'indivision, aucun bien ne quittant l'indivision, seule la répartition des quotités étant modifiées par l'opération, le droit est liquidé sur la valeur des quotités indivises cédées.

2.3.4. Droit d'enregistrement sur la donation d'immeuble

2.3.4.1. Généralités

Les donations de biens immeubles situés en Belgique sont obligatoirement enregistrables (un acte authentique est, en principe, requis) et soumises au droit de donation qui sont progressifs et dépendent du lien de parenté entre le donateur et le donataire, ainsi que de la valeur de l'immeuble donné.

Le droit proportionnel de donation est perçu sur l'émolument brut de chacun des donataires d'après les taux indiqués ci-dessous et calculé sur la valeur de l'immeuble au jour de la donation.

²⁴³ Il y a indivision lorsque plusieurs personnes possèdent des droits de même nature sur une même chose.

²⁴⁴ A, B, C et D sont copropriétaires chacun pour $\frac{1}{4}$ de 2 immeubles. A l'issue d'une convention, A recueille le premier immeuble à charge de payer à C et D une soulte en espèces et B recueille le deuxième immeuble à charge pour lui de payer également une soulte en espèces à C et D. Le partage est total car l'indivision cesse pour le tout.

²⁴⁵ A et B sont copropriétaires chacun pour $\frac{1}{2}$ de 3 immeubles. A l'issue d'une convention, A devient plein propriétaire du premier immeuble, à charge de payer à B une soulte en l'espèce. Les deux autres immeubles restent en indivisions entre A et B.

²⁴⁶ Art. 110 C.enr.w.

2.3.4.2. Région compétente

C'est le domicile fiscal du donateur qui détermine la Région compétente, peu importe la Région dans laquelle se situe le bien immobilier objet de la donation, sauf dans le cas où le donateur n'a pas sa résidence fiscale en Belgique (donation par un non-résident d'un immeuble situé en Belgique : Région où se situe l'immeuble).

Néanmoins, lorsque le donateur est résident fiscal belge, on va appliquer la règle des « cinq ans » et vérifier dans quelle Région le donateur a eu sa résidence fiscale le plus longtemps durant la période de cinq ans qui précède la donation.

2.3.4.3. Taux

Le tarif des droits de donation varie d'une Région à l'autre et s'étendent :

- En Région flamande :
 - o de 3% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 27% au-delà de 450.000 euros en ligne directe et entre partenaires ;
 - o de 10% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 40% au-delà de 450.000 euros entre toutes autres personnes ;
- En Région de Bruxelles-Capitale :
 - o de 3% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 27% au-delà de 450.000 euros en ligne directe, entre époux et cohabitants ;
 - o de 10% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 40% au-delà de 450.000 euros entre toutes autres personnes ;
- En Région wallonne :
 - o de 3% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 27% au-delà de 450.000 euros en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux ;
 - o de 10% pour la première tranche jusqu'à 150.000 euros à 40% au-delà de 450.000 euros entre toutes autres personnes ;

Il existe des tarifs réduits, notamment :

- dans les trois Régions, pour les donations faites, entre autres, aux Régions, aux Communautés, aux provinces et communes, aux sociétés de logement social agréées, aux A(I)SBL, aux fondations privées et d'utilité publique et aux personnes morales européennes analogues à celles précitées ;
- en Région flamande pour les donations de parcelles de terrain situées en Région flamande, destinées à la construction d'habitation, d'immeubles soumis à une rénovation énergétique, de monument protégé soumis à une obligation d'investissement.

2.3.4.4. Base imposable

Les droits de donation au tarif précité sont perçus sur la valeur vénale des biens donnés, en principe sans déduction de charge (sauf exception), au moment de la donation (et non, au moment du décès du donateur).

Pour la donation de l'usufruit ou de la nue-propriété (avec ou sans réserve d'usufruit) d'un bien immeuble, des règles particulières existent pour déterminer la base imposable (cf ci-avant, pour les ventes d'immeubles).

2.3.4.5. Exonérations/réductions

Notamment :

- La Région flamande prévoit une exemption des droits de donation à concurrence de 75% ou 100% pour les biens immobiliers non bâtis pour lesquels un plan de gestion de la nature a été approuvé ;
- La Région wallonne prévoit une exemption pour les bois et forêts localisés en Région wallonne et groupement forestier pour lesquels les droits de donation sont réputés localisés en Région wallonne, une exemption pour les biens immobiliers repris en site Natura 2000, une réduction pour les immeubles non-bâtis situés en Région wallonne et grevés d'un bail à ferme de longue durée ou d'un bail à ferme de carrière, sous certaines conditions (applicable aux donations consenties à partir du 1^{er} janvier 2021).

2.3.4.6. Réserve de progressivité

Pour les donations de biens immeubles, il convient de tenir compte d'une particularité : la réserve de progressivité qui implique que, pour déterminer le taux applicable sur la donation de biens immeubles, il faut tenir compte des donations de biens immeubles déjà intervenues dans les trois ans qui précèdent la donation. Par exemple, pour la donation d'un bien immeuble d'une valeur de 150.000 euros par un père à son fils en 2021, alors que le fils a déjà bénéficié d'une donation immeuble de son père en 2020 d'une valeur de 150.000 euros, il convient de tenir compte de la donation effectuée en 2020. Dès lors, la donation de 2021 ne pourra plus bénéficier du taux de la tranche la plus basse de 150.000 euros mais sera soumise aux taux des tranches supérieures du barème. Dès lors, pour bénéficier des tranches d'impôt les plus basses, un délai de 3 ans doit s'écouler entre chaque donation.

2.3.5. Droit d'enregistrement sur la constitution ou cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie

Les contrats constitutifs d'un droit de superficie ou d'emphytéose et leur cession sont assimilés à des baux (ou cessions de baux) et soumis au droit d'enregistrement de 2%²⁴⁷ (sauf lorsque la constitution ou cession est consentie au profit d'une ASBL, AISBL etc., auquel cas le tarif de 0,5% s'applique).

Ce droit est liquidé sur le montant cumulé des redevances et charges imposées à l'emphytéote ou au superficiaire pour toute la durée du contrat et, en cas de cession, pour la durée restant à courir. Même si l'emphytéose porte sur des immeubles existants, le droit de mutation de 12,5% (ou 10% en Flandre) ne trouvera pas à s'appliquer.

De nouveau, ce droit n'est dû qu'en ce qui concerne les immeubles situés en Belgique.

2.3.6. Droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque

Les constitutions d'hypothèque sur un immeuble situé en Belgique sont en principe assujetties à un droit d'enregistrement de 1%²⁴⁸.

²⁴⁷ Art. 83, al. 1er, 3° C.enr.w.

²⁴⁸ Art. 87 C.enr.w. : 0 % lorsque l'hypothèque est constituée en garantie d'un crédit ou d'un prêt hypothécaire sous forme d'Eco-Prêts, octroyé conformément à l'arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2007 portant règlement des prêts hypothécaires de la Société wallonne du Crédit social et des Guichets du Crédit social, ou octroyé par le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie conformément à l'arrêté du Gouvernement wallon du 25 février 1999 concernant les prêts hypothécaires et l'aide locative du Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie.

Chaque mainlevée totale ou partielle d'une inscription hypothécaire prise en Belgique devant notaire belge est soumise à un droit fixe de 75 euros.

2.3.7. Droit de succession et droit de mutation par décès

La transmission de biens immeubles pour cause de mort d'une personne est visée par les droits de succession ou les droits de mutation par décès.

Le droit de succession est un impôt qui est établi sur la valeur nette de la succession d'un **habitant du royaume**, c'est-à-dire sur la valeur nette de tous les biens appartenant au défunt (meubles et immeubles, situés en Belgique et à l'étranger), déduction faite des dettes et des frais funéraires²⁴⁹.

Le droit de mutation par décès est un impôt qui est établi sur la valeur des biens immeubles situés en Belgique (en ce compris les immeubles par destination), recueillis dans la succession d'un **non-habitant du royaume**, déduction faite des dettes se rapportant à ces biens selon ce qui est précisé par chaque Région²⁵⁰.

Toute transmission d'un immeuble à cause de mort d'un habitant du royaume engendre donc la perception de droits de succession progressifs (allant en Région wallonne de 3% à 30% entre époux/cohabitants et ligne directe, 20% à 65% entre frères et sœurs, 25% à 70% entre oncles ou tantes et neveux ou nièces et de 30% à 80% entre toutes autres personnes) sur cet immeuble, qu'il soit situé en Belgique ou à l'étranger. Des conventions préventives de la double imposition concernant les successions sont cependant susceptibles de limiter le droit de la Belgique de percevoir les droits de succession sur des immeubles étrangers. Ces conventions sont cependant rares. Il en existe une signée par la Belgique avec la France.

Toute transmission d'un immeuble situé en Belgique pour cause de mort d'un non-habitant du royaume implique la perception du droit de mutation par décès.

Il existe des allègements de droits voire des exemptions pour l'immeuble qui servait de résidence principale au défunt depuis au moins 5 ans à la date de son décès.

2.4. Taxation de la constitution ou cession d'un droit personnel sur un immeuble

Droit d'enregistrement sur les baux et cessions de baux

Sont obligatoirement enregistrables les actes portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles ou de parties d'immeubles situés en Belgique, affectés exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne seule ainsi que les actes portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles ou de parties d'immeubles situés en Belgique²⁵¹.

Les contrats de baux, sous-baux et cessions de baux de biens immeubles sont assujettis au droit de 0,20% du montant total des loyers et charges pour toute la durée du bail. Par exception, l'enregistrement des baux de résidence principale (bien exclusivement affecté au logement familial) est gratuit.

Les baux de chasse et de pêche sont quant à eux soumis à un droit de 1,5%.

²⁴⁹ Art. 1er, al. 1er, 1°, C.succ.w.

²⁵⁰ Art. 1er, al. 1er, 2°, C.succ.w.

²⁵¹ Art. 19, 3° C.enr.w.

2.5. Taxation de la consommation liée à un bien immeuble (au travers d'une livraison de bien ou d'une prestation de service)

2.5.1. Introduction

La matière de la TVA trouve son origine dans une série de directives européennes – dont la principale est la Directive 2006/112/CE²⁵² (ci-après : « DTVA ») qui constitue une refonte des directives antérieures – ainsi que dans quelques règlements européens²⁵³.

En outre, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne joue un rôle central dans l'harmonisation des législations nationales transposant les normes européennes. À titre d'illustration, entre 1970 et 2018, la CJUE a rendu plus de 800 ordonnances et arrêts en matière de TVA²⁵⁴.

En droit belge, les directives TVA sont transposées dans le Code de la TVA²⁵⁵ (ci-après : « CTVA ») ainsi que dans les divers arrêtés royaux et arrêtés ministériels pris en exécution du Code.

2.5.2. Principes généraux

Afin d'appréhender de manière claire la matière de la TVA, il y a lieu de rappeler les principaux principes généraux applicables en la matière, qui peuvent être synthétisés comme suit :

- La TVA présente un caractère général : en principe, toutes les opérations économiques sont soumises à la TVA ;
- Principe d'interprétation stricte des exonérations : ce principe découle du précédent. Dès lors qu'en principe toutes les opérations économiques sont soumises à la TVA, les dispositions créant des exonérations de TVA doivent être interprétées de manière stricte, afin d'en limiter la portée à ce que prévoit le texte ;
- La TVA est déductible dans le chef des assujettis : l'opérateur économique assujetti à la TVA peut déduire l'intégralité de la taxe qu'il a supportée sur ses opérations en amont du montant de la taxe qu'il a collectée sur ses opérations en aval ;
- La TVA présente un caractère de neutralité dans le chef des assujettis : par le biais du mécanisme de la déduction, la TVA est neutre pour l'assujetti ; elle ne peut jamais représenter ni un avantage ni un inconvénient dans son chef. L'assujetti n'est, en quelque sorte, que le collecteur de la taxe.

2.5.3. La TVA appliquée aux opérations immobilières

2.5.3.1. Introduction

De nombreuses opérations immobilières peuvent avoir un impact en matière de TVA (construction, démolition, rénovation, achat/vente, constitution/cession de droits réels, mise à disposition, prestations diverses telles le gardiennage, l'hébergement, etc.).

Dans le cadre du présent rapport introductif, ne seront abordés que les trois thèmes suivants :

²⁵² Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, 11 décembre 2006.

²⁵³ Voy. notamment Règlement d'exécution (UE) n ° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, 23 mars 2011.

²⁵⁴ Y. BERNAERTS, *La jurisprudence TVA de la Cour de Justice de l'Union Européenne*, Limal, Anthémis, 2019.

²⁵⁵ Loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969.

- Dans le cadre des exemptions en matière immobilière :
 - o Les opérations d'achat/vente d'immeubles ;
 - o Les opérations de location d'immeubles ;
- Dans la cadre des taux réduits en matière immobilière : les opérations de construction, démolition et rénovation.

2.5.3.2. Les exemptions en matière immobilière

2.5.3.2.1. Les opérations d'achat/vente d'immeubles

2.5.3.2.1.1. Dispositions applicables

L'article 135, §1^{er}, lettre j) de la Directive TVA exonère les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, autres que ceux visés à l'article 12, §. 1^{er}, point a) de la Directive TVA, c'est-à-dire autres que ceux livrés avant leur première occupation (soit les « bâtiments neufs »). En droit belge, cette disposition est transposée par l'article 44, §3, 1^o, point a) CTVA.

L'article 137 de la Directive TVA permet aux États membres d'offrir aux opérateurs concernés le droit d'opter pour la taxation de certaines opérations en principe exonérées, dont :

- Les livraisons de bâtiments visées ci-dessus ;
- La location d'immeubles.

2.5.3.2.1.2. Régime applicable

En vertu du caractère général de la TVA, toute livraison²⁵⁶ de bien est soumise à la TVA.

Toutefois, en matière de vente d'immeubles, la législation prévoit une exonération : la vente d'un immeuble « non neuf » et la vente de terrains sont exonérées de TVA²⁵⁷.

Les immeubles « neufs » sont les immeubles bâtis cédés au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces immeubles (illustration : un bâtiment est construit en 2021 ; il est occupé pour la première fois en 2021 ; il peut être cédé sous régime TVA jusqu'au 31 décembre 2023).

La vente d'immeuble sous régime TVA peut être réalisée par trois catégories d'assujettis²⁵⁸ :

- Un « promoteur immobilier » : il s'agit d'un assujetti dont l'activité économique habituelle consiste à céder des immeubles. Le promoteur immobilier qui cède un immeuble neuf doit appliquer le régime de la TVA à la vente de l'immeuble (article 12, §2 CTVA) ;
- Le « cédant occasionnel avec activité économique » : il s'agit de l'assujetti dont l'activité économique habituelle n'est pas la cession d'immeubles et qui cède, de manière occasionnelle, un immeuble. Ce cédant peut appliquer le régime de la TVA à l'immeuble (article 44, §3, 1^o, point a), deuxième tiret) ;
- Le « cédant occasionnel sans activité économique » : il s'agit de la personne qui n'est pas assujettie à la TVA et qui cède un immeuble neuf. Dans ce cas, cette personne peut opter pour la soumission de la cession de l'immeuble neuf au régime TVA.

²⁵⁶ En matière de TVA, la « livraison de bien » s'entend du « transfert du droit de disposer du bien comme un propriétaire » (art. 10 CTVA).

²⁵⁷ Le droit belge prévoit alors l'application des droits d'enregistrement à la vente d'immeuble exonérée de TVA.

²⁵⁸ J. BUBLOT, *La T.V.A. sur la livraison, la location et le leasing immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 58.

Ainsi, alors que le « promoteur immobilier » qui cède un immeuble neuf est soumis de plein droit au régime TVA, les deux autres catégories d'assujettis bénéficient d'une option.

La conséquence du choix d'opter pour le régime de la TVA peut être résumée comme suit : ***l'assujetti pourra déduire la TVA supportée pour la construction ou l'acquisition de l'immeuble et devra le céder en majorant le prix de vente de la TVA.***

2.5.3.2.1.3. Synthèse

En synthèse, le régime TVA de la vente d'immeuble peut se résumer comme suit :

- Les ventes d'immeubles sont en principe exonérées de TVA (et soumises, par conséquent, au régime des droits d'enregistrement) ;
- Par exception, les ventes d'immeubles neufs (c'est-à-dire les immeubles cédés avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit la date de la première occupation ou utilisation) sont soumises à TVA :
 - o De plein droit pour le promoteur immobilier ;
 - o Sur option pour les autres opérateurs économiques.
- L'application du régime TVA à la cession d'immeuble permet au cédant de déduire la TVA ayant grevé les coûts de construction ou d'acquisition de l'immeuble cédé.

2.5.3.2.2. Les opérations de location d'immeubles

L'article 135, §1^{er}, lettre l) de la Directive TVA (article 44, §3, 2° du CTVA) exonère l'affermage et la location de biens immeubles.

Conformément au §2, de l'article 135 de la Directive TVA, l'exonération ne vise pas²⁵⁹ :

- les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres, qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper (transposée à l'article 44, §3, 2°, lettre a), troisième tiret, CTVA) ;
- les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules (transposée à l'article 44, §3, 2°, lettre a), premier tiret, CTVA).

En outre, des exceptions supplémentaires au champ d'application de l'exonération peuvent être prévues par les États membres.

Ainsi, l'article 44, §3, 2°, lettres a), b) et d), CTVA exclut également de l'exonération les opérations suivantes²⁶⁰, aux conditions prescrites par ces dispositions :

- la mise à disposition d'emplacements utilisés pour plus de 50 % pour l'entreposage de biens ;

²⁵⁹ Sont également exclues de l'exonération : les locations d'outillages et de machines fixés à demeure (transposée à l'article 44, §3, 2°, lettre a), sixième tiret, CTVA) et les locations de coffres-forts (transposée à l'article 44, §3, 2°, lettre c) CTVA).

²⁶⁰ Sont également exclues de l'exonération la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports ; la location-financement d'immeubles consentie par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti.

- la mise à disposition d'emplacements pour le camping ;
- la mise à disposition, autrement qu'à des fins de logement, de biens immeubles par nature pour une période ne dépassant pas six mois. N'est pas visée la mise à disposition à des personnes physiques qui utilisent ces biens à des fins privées ou, plus généralement, à des fins étrangères à leur activité économique, ainsi que la mise à disposition à des organisations sans but de lucre. N'est pas non plus visée la mise à disposition en faveur de toute personne qui affecte ces biens à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, §2, CTVA²⁶¹ ;
- la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le loueur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location. Lorsqu'un bâtiment ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles.

L'option ne peut être exercée que pour des contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels les taxes grevant les opérations visées à l'article 19, § 2, alinéa 3, relatives aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction sont exigibles pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018. Cette condition n'est pas applicable pour les contrats de mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens visée au point a), deuxième tiret pour lesquels l'option peut être exercée.

Comme expliqué ci-dessus, l'application d'une exonération entraîne l'impossibilité pour l'assujetti de déduire la TVA supportée en amont et relative à l'immeuble concerné.

2.5.3.3. Les taux réduits en matière immobilière : les opérations de construction, démolition et rénovation

Le taux normal de TVA est de 21% en Belgique.

Certaines opérations peuvent néanmoins bénéficier d'un taux réduit. Celles-ci sont limitativement énumérées à l'annexe III de la Directive 2006/112/CE.

Sont notamment visées :

- la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ;
- la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni.

Sur la base de ce qui précède, la Belgique a adopté un taux réduit de 6% applicable aux prestations suivantes²⁶², aux conditions fixées par le tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n°20 du 20.07.1970 :

- rubrique XXXI²⁶³ et XXXVIII : les travaux immobiliers affectés à des logements privés ;

²⁶¹ Par exemple, la location d'une salle à une troupe de théâtre ou à un mouvement de jeunesse.

²⁶² Des taux réduits sont également prévus pour : les livraisons de biens destinés à l'hébergement de personnes handicapées et les travaux immobiliers affectés à de tels biens (rubriques XXXII et XXXIII), les livraisons de biens destinés au logement dans le cadre de la politique sociale et les travaux immobiliers sur de tels biens (rubrique XXXVI du tableau A et les rubriques X et XI du tableau B), les livraisons de biens destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves et les travaux immobiliers affectés à de tels biens (rubrique XXXVIII).

²⁶³ La rubrique XXXI trouve son fondement dans l'article 115 de la Directive 2006/112/CE, selon lequel « *les États membres qui, au 1^{er} janvier 1991, appliquaient un taux réduit aux vêtements et aux chaussures pour enfants et*

- rubrique XXXVII : la démolition et reconstruction de bâtiments dans des zones urbaines²⁶⁴.

3. Le précompte immobilier wallon

3.1. Bref historique du régime du précompte immobilier²⁶⁵

La réforme fiscale de 1962 a principalement eu pour objet et pour but de supprimer les impôts cédulaires et l'impôt complémentaire personnel, et d'y substituer un impôt synthétique sur le revenu²⁶⁶ pour chacune des quatre catégories de contribuables désormais distinguées²⁶⁷ : les personnes physiques résidentes, les sociétés résidentes, les personnes morales résidentes, ainsi que les non-résidents (personnes physiques, sociétés ou personnes morales)²⁶⁸. Néanmoins, le revenu global demeurant constitué de revenus provenant de sources différentes, il a été décidé de prélever une cotisation à un moment proche de leur naissance, par le biais de la technique des *précomptes*²⁶⁹. Ainsi sont nés les précomptes immobilier, mobilier et professionnel. Pareille méthode de perception de l'impôt global avait pour conséquence de maintenir, dans une certaine mesure, l'ancienne infrastructure cédulaire, à une différence fondamentale près : sous réserve de certaines exceptions, les précomptes devaient être considérés non pas comme des impôts définitifs, mais plutôt comme des acomptes sur l'impôt global à enrôler²⁷⁰.

Initialement, le précompte immobilier ressemblait davantage à son prédécesseur – la contribution foncière – que les précomptes mobilier et professionnel. A la différence de ces derniers, il était directement dû par le bénéficiaire des revenus (propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier des biens immeubles imposables)²⁷¹. Il n'était, en outre, que partiellement imputable sur

au logement peuvent continuer à appliquer un tel taux à la livraison de ces biens ou à la prestation de ces services ».

²⁶⁴ Les articles 15 et suivants de la Loi-programme du 20 décembre 2020 (M.B., 30 décembre 2020) étendent le champ d'application du taux réduit à tout le territoire belge et plus exclusivement à certaines zones urbaines. Les biens pouvant bénéficier de ce taux réduit sont les biens destinés à l'habitation du Maître de l'Ouvrage, d'une surface inférieure à 200 m² et dans laquelle le Maître de l'ouvrage doit résider durant 5 ans. Ce régime étendu est applicable en 2020 et 2021.

²⁶⁵ La présente sous-section reproduit des développements initialement publiés dans l'article de M. BOURGEOIS, « La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ? », *J.T.*, liv. 15, 2012, p. 313 et s.

²⁶⁶ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Droit fiscal. Les impôts sur les revenus*, Bruxelles, Larcier, 1985, p. 27.

²⁶⁷ « Het nieuw systeem van inkomstenbelastingen is dus minder gedifferentieerd dan het oude wat de bronnen van inkomen betreft, maar voerde een discriminatie in volgens de persoon van de belastingschuldige (fysieke personen, vennootschappen, enz...) die in de samengeordende wetten op de inkomstenbelastingen niet bestond » (J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gand-Louvain, Éd. Story-Scientia, 3^e éd., 1979, p. 101).

²⁶⁸ A lire l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, l'on pouvait déjà constater, directement dans le texte, que l'imposition du revenu « global » ne concernait que les habitants du Royaume et les sociétés résidentes, à l'exclusion des personnes morales *stricto sensu* et des non-résidents, dont l'assiette était d'emblée limitée sur la base de critères donnés.

²⁶⁹ Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, art. 1^{er}, al. 2 : « Ces impôts sont perçus par voie de précomptes dans les limites et aux conditions prévues au titre V, chapitre II ». Ce texte figure toujours, après les adaptations nécessaires des renvois, au § 2 de l'article 1^{er} du C.I.R. 1992. Voy. aussi l'article 40 de la loi du 20 novembre 1962, tel que commenté par G. VAN FRAEYENHOVEN, *La réforme des impôts sur les revenus*, Bruxelles, Ed. Jaric, 1963, p. 245.

²⁷⁰ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *op. cit.*, p. 28.

²⁷¹ « Le débiteur légal du précompte immobilier est donc celui qui, sous l'empire de l'ancienne législation, était tenu au paiement de la contribution foncière » (X., *Régime fiscal des personnes physiques sous la nouvelle législation*, Banque de la Société générale de Belgique, 1963, p. 32). Voy. aussi C. LINARD de GUERTECHIN,

l'impôt enrôlé²⁷². Les restrictions caractérisant l'imputation conféraient au précompte immobilier une nature qui n'était pas purement et simplement assimilable à un acompte ou une avance sur l'impôt global. Le terrain était d'emblée « préparé » en vue d'une évolution qui tendrait vers une individualisation, voire séparation, du précompte immobilier par rapport à l'impôt sur le revenu enrôlé²⁷³. Enfin, la majeure partie des sommes dues au titre de ce prélèvement l'étaient en conséquence de décisions prises, par les provinces et les communes, de lever des centimes additionnels sur un montant de base national pour le moins limité. Dès 1962, le précompte immobilier se singularisait donc déjà par son organisation sensiblement décentralisée.

Par le biais de la loi du 24 décembre 1948, n'a-t-il d'ailleurs pas été décidé que la faculté pour les pouvoirs subordonnés d'établir des additionnels ne pouvait plus être accordée que pour les revenus fonciers, et donc, sur le montant de la contribution (foncière)²⁷⁴ ? Après avoir établi le principe d'une taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, le législateur du début des années soixante n'a-t-il pas indiqué que cette prérogative ne pouvait être mise en œuvre que si les communes percevaient déjà au moins 424 centimes additionnels au précompte immobilier²⁷⁵ ?

C'est dire combien l'un des préceptes les plus classiques de la théorie économique du fédéralisme fiscal est, de longue date, clairement ancré dans les esprits : sous certaines nuances, la fiscalité immobilière se prête bien à une décentralisation des compétences normatives²⁷⁶.

Ce n'est dès lors pas une surprise si le précompte immobilier a fait partie de la première liste des impôts à pouvoir ou devoir être régionalisés. La loi ordinaire du 9 août 1980²⁷⁷ organisait déjà un système de ristournes d'impôts nationaux au profit des collectivités communautaires et régionales²⁷⁸. Son article 10 reprenait expressément le précompte immobilier²⁷⁹.

L'impôt des personnes physiques. Code des impôts sur les revenus, Bruxelles, Larcier, Louvain, Éditions Nauwelaerts, 1^{ère} édition, 1964, pp. 48-49.

²⁷² En 1962, l'imputation du précompte immobilier (3 % du revenu cadastral) majoré des additionnels provinciaux et communaux n'était imputable qu'à concurrence d'une somme égale à 20 % du revenu cadastral. Le taux de 3 % sera ultérieurement réduit à 1,25 % par le législateur national (M.C. GERMAIN-POCHET, *La péréquation cadastrale et la loi sur la fiscalité immobilière*, Bruxelles, Ed. Syndicat national des propriétaires, pp. 18 et 19).

²⁷³ La singularité du précompte immobilier ressort aussi du fait qu'il demeure déductible au titre de frais professionnel lorsque l'immeuble est affecté à l'exercice de la profession. Ce caractère déroge à la règle générale, en honneur depuis la réforme de 1962, selon laquelle les impôts sur les revenus ne sont pas (plus) déductibles des revenus imposables. Voy., sur ce point, notamment, A. DELAHAYE, *De belasting op het inkomen uit onroerende goederen in België*, Bruxelles, Bruylant, 1978, spéc. p. 101.

²⁷⁴ E. SCHREUDER, *Les impôts sur les revenus. Précis de législation et de jurisprudence*, Bruxelles, Bruylant, 1957, p. 32.

²⁷⁵ « Le législateur a voulu que les communes cherchent d'abord leurs ressources dans la taxation des revenus de la propriété foncière avant de pouvoir imposer les autres revenus des personnes physiques qui ont leur domicile sur leur territoire » (J. WILMART, « Commentaire de la loi du 31 juillet 1963 modifiant, en ce qui concerne la fiscalité au profit des communes, les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus et les lois coordonnées relatives à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles », *Journal pratique de droit fiscal et financier*, 1963, p. 245).

²⁷⁶ Voy., entre autres, M. BOURGEOIS et M. UHODA, « La décentralisation fiscale et financière en République démocratique du Congo : éléments économiques et juridiques », *Rev. Fac. Dr. Lg*, 2011, pp. 375-433, spéc. p. 392.

²⁷⁷ Loi du 9 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 15 août 1980.

²⁷⁸ Voy., entre autres, M. BOURGEOIS, « Regard sur une réalité qui se construit : l'autonomie fiscale des communautés et des régions dans le système de financement », *R.G.F.*, 2001, pp. 197-221 et 231-253, spéc. pp. 199-200.

²⁷⁹ Dans cette liste figurait aussi, sans surprise, un élément essentiel du système fiscal immobilier belge, à savoir le droit d'enregistrement sur les transmissions de biens immeubles.

Dans le système de financement mis en place par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« LSF ») – qui a remplacé la loi du 9 août 1980 précitée –, une autonomie fiscale a été reconnue aux Régions à l'égard du précompte immobilier : elles pouvaient modifier le taux et les exonérations s'y rapportant ; la fixation de sa base d'imposition demeurait cependant fédérale.

La loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension de l'autonomie fiscale des régions²⁸⁰, qui a modifié la LSF, a, quant à elle, supprimé la réserve de compétence en question. Les autorités normatives régionales sont donc les seules à pouvoir désormais modifier la base, le taux et les exonérations du précompte immobilier, compte tenu du fait, néanmoins, que les communes et les provinces conservent la faculté d'établir des centimes additionnels (sur un montant d'impôt non plus fédéral, mais régional).

Cette évolution institutionnelle a probablement eu pour effet d'accélérer le détachement du précompte immobilier par rapport à l'impôt global dont il était censé garantir la perception. La philosophie de la réforme de 1962 semble être mise à mal de ce point de vue : le précompte immobilier ne sert plus du tout à collecter l'impôt des personnes physiques sur les revenus immobiliers ou l'impôt des sociétés sur les bénéfices provenant des immeubles sociaux²⁸¹. Les recettes n'alimentent de toute manière pas les mêmes budgets, ce qui justifie logiquement la suppression de toute possibilité d'imputabilité. Le précompte immobilier est ainsi (re)devenu la contribution foncière d'antan, avec les aménagements requis par la modernité.

Un symptôme intéressant de ce détachement ressort notamment du texte de l'article 256 du C.I.R. 1992, qui prévoit qu'il n'est pas tenu compte des réductions visées à l'article 15 (inoccupation, inactivité ou improductivité du bien immeuble) pour l'établissement du précompte immobilier. Une autre observation, digne de mention, a trait au fait que le service (établissement concret de la base imposable, calcul de l'impôt, contrôle, contentieux administratif, perception et recouvrement) du précompte immobilier a été repris, par application de l'article 5, § 3, de la LSF, par les trois Régions. Celles-ci sont d'ailleurs désormais exclusivement compétentes pour fixer les règles de procédure administrative s'y rapportant²⁸². Enfin, si les Régions peuvent modifier la base d'imposition du précompte immobilier, elles ne peuvent pas modifier le revenu cadastral *fédéral*. Ainsi peuvent-elles décider de calculer le précompte en question sur une autre base que le revenu cadastral, à condition que leurs interventions en ce sens ne portent nullement atteinte à la manière dont l'I.P.P. se calcule au niveau fédéral. Ce « compromis » concrétise une séparation encore plus nette entre l'impôt sur les revenus et son précompte. En multipliant les autorités intéressées fiscalement par une réforme du mécanisme de l'évaluation cadastrale, le législateur institutionnel a peut-être engendré une dilution des responsabilités, synonyme de paralysie.

Par-delà la philosophie de la réforme de 1962, hautement et fièrement proclamée, force est de constater que la séparation du précompte immobilier par rapport aux impôts globaux paraissait

²⁸⁰ M.B., 3 août 2001. Voy. la partie 1 *supra*.

²⁸¹ Le jugement doit être nuancé pour ce qui concerne l'impôt des non-résidents et l'impôt des personnes morales, matière dans lesquelles la loi indique que le paiement du précompte immobilier peut équivaloir, sous certaines conditions le cas échéant, à l'acquittement définitif de l'impôt sur les revenus considéré. Voy., à ce propos, la partie 2 *supra*.

²⁸² Ce point justifie que de nombreuses dispositions procédurales du Code des impôts sur les revenus contiennent désormais une réplique propre au précompte immobilier pour chacune des trois Régions, avec les adaptations jugées opportunes par ces dernières. Dans l'autre sens, une modification procédurale fédérale ne s'applique plus jamais au précompte immobilier en vigueur dans les trois Régions, qui ne relève plus que de l'autorité des législateurs régionaux.

prévisible originairement déjà. Comme nous l'avons souligné ci-avant, la désunion pouvait survenir sur un terrain déjà bien labouré techniquement parlant.

3.2. Éléments juridiques essentiels du régime du précompte immobilier wallon²⁸³

3.2.1. Généralités

Le précompte immobilier est un impôt sur « les revenus des biens immobiliers sis en Belgique », une contribution foncière qui n'a plus de précompte que le nom (article 249 du CIR).

Le précompte immobilier est réputé localisé, dans l'une des trois Régions du pays à l'endroit où le bien immobilier est situé (art. 5, § 2, LSF).

Le **redevable** du précompte immobilier est le titulaire d'un droit réel au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné. Il peut s'agir du propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier du bien. Hormis les cas où le locataire a établi sa résidence principale dans l'immeuble, le précompte immobilier peut être, conventionnellement, mis à charge du locataire. Cette convention n'a néanmoins pas pour conséquence que l'administration fiscale puisse réclamer le paiement du précompte immobilier à l'occupant plutôt qu'au redevable tel que défini ci-avant. On distingue à cet égard les notions d'obligation à la dette et de contribution à la dette.

Il a déjà été précisé, dans la première partie de ce rapport, que le précompte immobilier est un **impôt régionalisé** du point de vue tant des recettes que (de l'essentiel) de la compétence normative. Les Régions sont désormais compétentes pour en modifier la base d'imposition, le taux d'imposition et les exonérations²⁸⁴. Elles peuvent également décider d'assurer elle-même le service de l'impôt moyennant préavis de deux ans à l'autorité fédérale qui, dans l'attente, a poursuivi ce service gratuitement. À l'heure actuelle, les trois Régions exercent elles-mêmes le service du précompte immobilier. La Région wallonne est en charge de ce service depuis le 1^{er} janvier 2021.

Toutefois, le législateur fédéral reste « compétent pour, d'une part, régler, par une loi adoptée à la majorité spéciale, la matière imposable du précompte immobilier (ainsi que la désignation des redevables) et, d'autre part, établir, par une loi ordinaire, le revenu cadastral fédéral en tant qu'élément des impôts sur les revenus »²⁸⁵. Les Régions sont donc compétentes pour changer la base imposable du précompte immobilier (substituer le revenu cadastral par la valeur locative actuelle, par exemple, ou par le montant des loyers), mais elles ne peuvent pas modifier le revenu cadastral en lui-même. Si une **Région réforme le régime de la base taxable du précompte immobilier, elle doit néanmoins se garder d'en modifier la nature, ce qui équivaudrait à une modification de la matière imposable de cet impôt (compétence réservée au législateur fédéral agissant par le biais d'une loi spéciale).**

²⁸³ Sous la partie 5, les éléments essentiels du régime du précompte immobilier en vigueur en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale sont exposés.

²⁸⁴ Tant avant qu'après la cinquième réforme de l'État, un important contentieux s'est développé devant la Cour constitutionnelle à propos de la signification concrète des termes de « base d'imposition », « taux d'imposition », « exonération » et « matière imposable ». L'enjeu avait trait à la détermination des limites exactes du domaine de compétence exclusive des Régions. Voy., entre autres, C. const. 19 septembre 2014, n° 130/2014 ; 19 juin 2014, n° 93/2014 ; 5 mai 2011, n° 63/2011 ; 4 mars 2008, n° 44/2008 (à propos de la distinction entre la matière imposable du précompte immobilier et sa base imposable) ; 14 octobre 1999, n° 109/99 (à propos de l'étendue de la compétence régionale exclusive vis-à-vis du taux d'imposition et des exonérations du précompte immobilier) ; 15 juillet 1999, n° 86/99 ; 15 juillet 1999, n° 82/99 ; 9 décembre 1998, n° 128/98.

²⁸⁵ C. Const. 19 juin 2014, n° 93/2014, disponible sur www.const-court.be

En vertu de l'article 464/1 du Code des impôts sur les revenus, les prérogatives de provinces et communes en matière de précompte immobilier sont limitées à la fixation de **centimes additionnels**.

La notion de taxe additionnelle

Les additionnels sont des impôts qui sont perçus comme supplément au principal d'un impôt, en ce qui concerne le précompte immobilier régional. Le prélèvement fiscal local s'adosse donc sur le prélèvement fiscal régional et sur l'ensemble de son régime juridique. C'est un impôt sur l'impôt, où le second sert alors de base d'imposition au premier. La portée de cette forme d'autonomie doit être bien comprise. Ceux qui en bénéficient ont très certainement le pouvoir de fixer librement²⁸⁶ un taux qui leur permettra d'engranger les recettes fiscales souhaitées en fonction des charges à couvrir. Cette définition se fait par le biais d'un texte réglementaire en général très court. Mais pour le surplus, la détermination de l'armature juridique, des éléments essentiels et accessoires, de l'impôt sur lequel les prélèvements additionnels s'adossent échappe à l'autorité des collectivités locales. Afin de conserver le niveau de recettes souhaité, ces dernières doivent se contenter de « subir » les modifications régionales qui affectent leur base imposable (le montant de la part régionale du précompte immobilier dû) et ne peuvent en fin de compte qu'ajuster leur taux par le haut ou par le bas.

En outre, la technique des additionnels n'est efficiente que si l'administration qui perçoit l'impôt de base est la même que celle recouvrant les additionnels accessoires. Les autorités locales sont donc déchargées de l'obligation de collecter elles-mêmes les cotisations fiscales auprès de leurs contribuables. L'économie est heureuse. Cependant, pareil système rend les entités locales dépendantes de l'efficacité avec laquelle les services centraux encaissent l'impôt et de la fluidité des rétrocessions.

On note néanmoins, que le principe de l'adoption d'additionnels communaux différenciés sur le précompte immobilier régional s'est matérialisé en Région flamande (voy. la partie 5 du présent rapport).

Les pouvoirs locaux fixent donc le taux des centimes additionnels par règlement²⁸⁷. En Région wallonne, les règlements-taxes en question sont soumis à la tutelle générale d'annulation exercée par le Gouvernement wallon (article L3122-2 C.W.D.L.D.).

Le Gouvernement wallon a pris l'habitude d'édicter des circulaires dans lesquelles il annonce la manière dont il entend user de son pouvoir de tutelle. Saisi par la Ville de Huy, le Conseil d'État a précisé qu'une « autorité de tutelle ne peut, sous le couvert de l'intérêt général, imposer aux communes une obligation que la loi ne leur impose pas sans indiquer concrètement, dans chaque cas d'espèce et après une appréciation individuelle²⁸⁸, les motifs spécifiques qui justifient cette exigence; qu'en effet, l'intervention de l'autorité de tutelle ne peut conduire à un automatisme dans l'application de normes à des situations individuelles car la compétence de cette autorité est conçue de manière à ne la faire intervenir que chaque fois qu'elle est saisie d'une décision communale isolée »²⁸⁹.

Par le biais de circulaires budgétaires annuelles, le ministre wallon des Pouvoirs locaux précise ainsi un taux maximum recommandé pour la fixation des centimes additionnels communaux et provinciaux. Pour l'année 2021, ce taux maximum recommandé est de 2600 pour les centimes additionnels communaux et de 1500 pour les centimes additionnels provinciaux. Le ministre de tutelle précise que les communes et provinces qui souhaitent prévoir un taux supérieur à ce plafond doivent motiver

²⁸⁶ Sous réserve, toutefois, de l'approbation par l'autorité de tutelle, aujourd'hui régionalisée.

²⁸⁷ Voir section *supra* section 2.1.6.2.

²⁸⁸ C'est nous qui soulignons.

²⁸⁹ C.E., 24 mai 2002, arrêt n° 106.994, *Ville de Huy*.

spécifiquement leur décision et ne pourront se contenter d'invoquer la nécessité d'équilibrer le budget à l'exercice propre.

3.2.2. Base imposable du précompte immobilier

Le précompte immobilier est actuellement calculé sur la base du revenu cadastral indexé. Pour rappel, les Régions sont compétentes pour modifier la base imposable du précompte immobilier. Elles peuvent substituer une nouvelle base imposable mais ne peuvent pas modifier le revenu cadastral en lui-même. La notion de revenu cadastral fait l'objet d'une analyse détaillée dans la partie 4 du présent rapport introductif.

Est exonéré du précompte immobilier en vertu de l'article 253 du CIR – version wallonne, le revenu cadastral :

- des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers visés à l'article 12, 1° du CIR, c'est-à-dire, qu'un contribuable ou un occupant a **affectés sans but de lucre à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance**²⁹⁰, en ce compris les résidences-services et les infrastructures d'accueil d'enfants de moins de trois ans, ainsi que les infrastructures d'accueil et d'hébergement pour personnes handicapées ;
- des biens immobiliers qu'un État étranger a affectés à l'installation de ses **missions diplomatiques** ou consulaires ou d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations de caractère lucratif ;
- des biens immobiliers qui ont le caractère de **domaines nationaux**, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général ; l'exonération est subordonnée à la réunion de ces trois conditions ;
- des **nouveaux investissements en matériel et outillage** acquis ou constitués à l'état neuf sur le territoire de la Région wallonne, à partir du 1^{er} janvier 2006 ;
- *sans préjudice de ce qui précède*, des nouveaux investissements en matériel et outillage acquis ou constitués à l'état neuf sur le territoire de la Région wallonne, à partir du 1^{er} janvier 2005, et selon la distinction suivante :
 - a. si ces nouveaux investissements en matériel et outillage sont acquis ou constitués à l'état neuf sur une parcelle cadastrale ne comportant aucun matériel et outillage au 31 décembre 2004, est intégralement exonéré le revenu cadastral de ce matériel et outillage fixé après le 1^{er} janvier 2005.
 - b. si ces nouveaux investissements en matériel et outillage sont acquis ou constitués à l'état neuf sur une parcelle cadastrale comportant déjà du matériel et outillage au 31 décembre 2004, est exonérée l'augmentation, après le 1^{er} janvier 2005, du revenu cadastral afférent au matériel et à l'outillage de cette parcelle, par rapport au revenu cadastral du matériel et de l'outillage de cette parcelle au 1^{er} janvier 2005 ;
- du **matériel et de l'outillage** lorsque ce revenu cadastral après déduction du revenu cadastral exonéré en application de ce qui précède, n'atteint pas 795 euros par parcelle cadastrale ;

²⁹⁰ Sur la notion d' « autres œuvres analogues de bienfaisance », voy. également *supra*, la partie 2, section 2.1.1.2.7.

- des biens immobiliers situés en Région wallonne et repris dans le périmètre d'un **site Natura 2000**, d'une réserve naturelle ou d'une réserve forestière ou repris dans le périmètre d'un site candidat au réseau Natura 2000 et soumis au régime de protection primaire.

Enfin, la Région wallonne prévoit une exonération du revenu cadastral des biens situés dans le périmètre d'un « **quartier nouveau** ». Est ainsi exonéré de précompte immobilier pendant une période de 5 ans à partir du jour où s'est produit l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473 du CIR, le revenu cadastral:

- des immeubles bâtis nouvellement construits à l'état neuf et qui sont, le jour où s'est produit l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473, intégralement situés dans le périmètre d'un « quartier nouveau » arrêté par le Gouvernement wallon ;
- des immeubles bâtis concernés par une opération de démolition suivie d'une reconstruction à l'état neuf, lorsque les travaux entraînent la fixation d'un revenu cadastral supérieur de 10 % au revenu cadastral précédant et qui sont, le jour où s'est produit l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473, intégralement situés dans le périmètre d'un « quartier nouveau » arrêté par le Gouvernement wallon ;
- des immeubles bâtis concernés par une rénovation lorsque les travaux entraînent une augmentation du revenu cadastral à concurrence de 10 % du revenu existant, et qui sont, le jour où s'est produit l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473, intégralement situés dans le périmètre d'un « quartier nouveau » arrêté par le Gouvernement wallon.

Le législateur wallon définit les « quartiers nouveaux » comme des projets d'urbanisation plurifonctionnels sélectionnés par le Gouvernement wallon parce qu'ils s'inscrivent dans une démarche innovante, exemplative, globale et intégrée de développement durable et permettent de renforcer l'attractivité et la compétitivité des territoires, créer des emplois de qualité, cimenter la cohésion sociale, favoriser l'égalité des chances et la participation citoyenne, créer un tissu social et culturel propice à la convivialité, lutter contre le réchauffement climatique et préserver l'environnement. Leur périmètre est arrêté par le Gouvernement wallon pour une durée de 15 ans.

3.2.3. Taux du précompte immobilier

3.2.3.1. Principe

Les Régions sont compétentes pour fixer le taux du précompte immobilier. En Région wallonne, le taux de base est de 1,25%. Par comparaison, il est de 3,97% en Région flamande et de 1,25% à Bruxelles (cf la partie 5 ci-après). La différence de taux paraît importante entre la Région flamande et la Région wallonne. Du point de vue du contribuable, elle est toutefois compensée en Région flamande par des taux de centimes additionnels communaux et provinciaux sensiblement plus faibles qu'en Région wallonne²⁹¹.

Concrètement, la part régionale du précompte immobilier wallon se calcule selon la formule suivante :

$$RC \text{ indexé } \times 1,25\%$$

²⁹¹ Les centimes additionnels moyens des communes flamandes s'élèvent à 897,19 en 2020 contre 2594 pour les communes wallonnes. Et les centimes additionnels provinciaux au précompte immobilier s'élèvent, en moyenne pour l'année 2020, à 173 en Région flamande et 1652 en Région wallonne. Pour la Région flamande, voir : <https://www.vlaanderen.be/onroerende-voorheffing/berekening-van-de-onroerende-voorheffing>. Pour la Région wallonne : <https://research.belfius.be/fr/finances-locales>.

Sur ce montant sont calculés les éventuels centimes additionnels levés par les communes et les provinces.

Illustration : La Ville de Liège a fixé les centimes additionnels communaux au précompte immobilier à 2990 pour l'exercice 2020. Au niveau de la Province de Liège ils s'élèvent à 1750 pour le même exercice. Pour un immeuble sis à Liège dont le revenu cadastral s'élève à 1000 euros, le montant du précompte immobilier à payer pour l'exercice d'imposition 2020 sera de :

$$RC \text{ indexé} = 1000 \times 1,8492 = 1849,2$$

$$Part \text{ régionale} : 1849,2 \times 0,0125 = 23,16$$

$$Part \text{ communale} = 23,16 \times 29,90 = 692,48$$

$$Part \text{ provinciale} = 23,16 \times 17,50 = 405,3$$

$$\textbf{Montant total à payer par le redevable} : 23,16 + 692,48 + 405,3 = 1.120,94 \text{ euros}$$

3.2.3.2. Taux réduits

La législation décrétole wallonne prévoit cependant l'application de **taux réduits** dans diverses situations (article 255 du CIR – version wallonne) :

- Le taux est ramené à 0,8 % pour les habitations appartenant aux sociétés de construction agréées par la Société nationale du logement ou par la Caisse générale d'épargne et de retraite, pour les propriétés louées comme habitations sociales et appartenant aux centres publics d'action sociale, et aux communes, ainsi que pour les propriétés appartenant à la Société nationale terrienne ou à des sociétés agréées par celle-ci et qui sont louées comme **habitations sociales** ;
- Le taux est ramené à 0,8 %, d'une part, pour les habitations appartenant à la Société régionale wallonne du logement ainsi qu'aux sociétés agréées par elle et, d'autre part, pour les propriétés du Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie qui sont louées dans le cadre de ses **opérations d'aide locative** ;
- Le taux est également ramené à 0,8 % pour les habitations mises en location ou prises en **gestion par un opérateur immobilier en application du Code wallon du Logement** ;
- Le taux est ramené à 0 % pour les habitations dont le redevable est une personne physique et qui sont prises en location ou en gestion par un opérateur immobilier en application du Code wallon du Logement, à la condition qu'une convention écrite soit conclue entre le contribuable et l'opérateur immobilier déterminant la durée de la mise à disposition du bien, le prix du loyer demandé par la personne physique et, le cas échéant, le descriptif des travaux à réaliser ;
- Un taux réduit s'applique également aux **maisons passives** au cours des 4 premiers exercices qui suivent la constatation que l'habitation est passive. Il concerne les biens immobiliers rénovés en vue de les transformer en maisons passives, dont la rénovation a ouvert le droit à l'octroi de la réduction d'impôt prévue par l'article 145²⁴, § 2, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR et qui ont été occupées pour la première fois en tant que maisons passives au plus tard le 31 décembre 2012. L'immeuble est éligible s'il constitue l'habitation propre et unique du contribuable au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Le taux applicable est calculé au pourcentage suivant du revenu cadastral :

1° lors du premier exercice d'imposition qui suit l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive : 1,25 % multiplié par 0,20 ;

2° lors du deuxième exercice d'imposition qui suit l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive : 1,25 % multiplié par 0,40 ;

3° lors du troisième exercice d'imposition qui suit l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive : 1,25 % multiplié par 0,60 ;

4° lors du quatrième exercice d'imposition qui suit l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive : 1,25 % multiplié par 0,80 ;

5° lors des années suivantes : le pourcentage ordinaire de 1,25 %.

Pour le matériel et l'outillage, le précompte immobilier s'élève à 1,25 % du revenu cadastral établi conformément aux articles 483 et 484 et multiplié par le coefficient qui est obtenu en divisant la moyenne des indices des prix de l'année 2002 par la moyenne des indices des prix des années 1988 et 1989 (neutralisation de l'indexation).

3.2.4. Les réductions/remises de précompte immobilier

Le précompte immobilier peut également faire l'objet de remises ou réductions (article 257 du CIR – version wallonne). Pour bénéficier des avantages fiscaux ci-après énumérés, l'intéressé doit en faire la demande expresse à l'administration en charge du service du précompte immobilier.

- Une réduction d'un quart du précompte immobilier afférent à l'habitation unique du contribuable au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, qu'il occupe personnellement à cette même date, est prévue lorsque **le revenu cadastral de cette habitation**, majoré du revenu cadastral de l'ensemble de ses biens immobiliers sis en Belgique, **ne dépasse pas 745 euros**.

Pour déterminer si l'habitation en cause est l'unique habitation du contribuable, il est tenu compte de tous les immeubles affectés en tout ou en partie à l'habitation, sur lesquels le contribuable détient la totalité ou une part indivise d'un droit réel, qu'ils soient situés en Belgique ou à l'étranger. Toutefois, il n'est pas tenu compte :

- a) des autres habitations dont il n'est que nu-proprétaire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ;
- b) d'une autre habitation dont le contribuable a réellement cédé le droit réel lui appartenant, au plus tard le 31 décembre de l'exercice d'imposition en cours ;
- c) d'une autre habitation que le contribuable n'occupe pas personnellement en raison d'entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l'occupation de l'habitation par le contribuable lui-même à cette date²⁹² ou de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d'occuper effectivement l'habitation à la même date.

Cette réduction est portée à 50 % pour une période de cinq ans prenant cours la première année pour laquelle le précompte immobilier est dû, pour autant qu'il s'agisse d'une habitation que le contribuable a fait construire ou achetée à l'état neuf, sans avoir bénéficié d'une prime à la construction ou à l'achat prévue par la législation sur la matière.

- Une réduction du précompte immobilier est prévue pour l'habitation occupée par un **grand invalide de la guerre** ou par une **personne handicapée**.

Cette réduction est égale à un montant de 250 euros pour un grand invalide et de 125 euros pour une personne handicapée, multiplié par la fraction $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la$

²⁹² Sont notamment considérées comme telles, les habitations qui constituent des logements non améliorables, au sens de l'article 1er, 14°, du Code wallon du Logement, reconnus comme tels par un délégué du Ministre du Logement ou par un arrêté du bourgmestre.

province où est située l'habitation occupée par le grand invalide ou par la personne handicapée)];

Il n'est pas requis que l'intéressé, personne handicapée ou grand invalide de guerre soit elle-même ou lui-même propriétaire de l'habitation concernée. Le cas échéant, la réduction pourra être déduite du loyer. En revanche, la réduction n'est pas applicable à la partie de l'habitation occupée par une personne ne faisant pas partie du ménage du grand invalide de guerre ou de la personne handicapée intéressée.

- Une réduction du précompte immobilier est également prévue pour l'habitation occupée par un **ménage** comptant au moins deux enfants en vie ou une personne handicapée. Depuis l'entrée en vigueur d'un décret wallon du 19 septembre 2013 portant des dispositions diverses, le texte de l'article 257, 3° du CIR – version wallonne ne vise plus la notion de chef de famille mais celle de ménage. Cette adaptation du texte fait écho à un arrêt de la Cour de cassation du 12 mars 2010 dans lequel la Cour a précisé que la notion de ménage au sens de l'article 257, 3° du C.I.R/92 suppose une situation de fait et non un lien légal²⁹³.

La situation familiale est évaluée tant pour apprécier l'ouverture du droit à la réduction que pour le calcul du montant de celle-ci. Pour bénéficier de la réduction, on examine, dans un premier temps, si le ménage compte au moins deux *enfants en vie* ou une personne handicapée.

Dans un second temps, pour évaluer le montant de la réduction, on tiendra compte du nombre d'*enfants à charge* ou de personnes handicapées. La réduction est alors égale à :

- o un montant de 250 euros pour chaque personne à charge handicapée, y compris le conjoint, le cohabitant légal ou le cohabitant de fait,
- o et de 125 euros pour chaque enfant à charge non handicapé,
- o et de la moitié de l'un ou l'autre de ces montants pour chaque enfant à charge soumis à un régime d'autorité parentale conjointe et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables, multiplié par la fraction $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la province où est située l'habitation occupée par le ménage})]$. L'existence de l'autorité parentale conjointe et de l'hébergement égalitaire doit être établie par l'intéressé sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée, d'une décision judiciaire ou encore d'une convention intervenue à la suite d'une médiation volontaire familiale.

Précisons que les notions d'*enfants à charge* et d'*enfants en vie* ne se recouvrent pas parfaitement²⁹⁴.

²⁹³ Cass., 12 mars 2010, *F.J.F.*, n 2010/257.

²⁹⁴ Ainsi un enfant placé en famille d'accueil n'était *a priori* pas comptabilisé comme enfant en vie mais bien comme enfant à charge. Partant du constat que le parent d'accueil au sens de l'article 1^{er}, 5° du décret de la Communauté française sur l'aide à la jeunesse du 4 mars 1991 (*M.B.*, 12 juin 1991) doit prendre en charge l'éducation quotidienne de l'enfant et lui donner un cadre de vie, ainsi que les relations affectives et sociales nécessaires à son développement, que l'enfant accueilli est par ailleurs considéré comme fiscalement à charge du parent d'accueil, bénéficie de sa mutuelle et ouvre le droits aux allocations familiales, l'administration fiscale a conclu que tout enfant placé en famille d'accueil doit être pris en compte pour déterminer si la condition légale imposant la présence d'au moins deux enfants en vie au sein du ménage pour ouvrir le droit à la réduction de précompte immobilier pour charge de famille, est satisfaite. Elle met ainsi fin à une situation assez inique dans laquelle l'enfant placé n'entrait pas dans la notion d'enfant en vie ouvrant le droit à la réduction du précompte immobilier alors même qu'il entrait dans la notion d'enfant à charge pour calculer le montant de cette réduction.

La réduction n'est pas applicable à la partie de l'habitation occupée par une personne ne faisant pas partie du même ménage.

- Une réduction du précompte immobilier est accordée à la demande de l'intéressé pour l'habitation occupée par **un ménage ayant à sa charge une personne**, autre que les personnes visées au tiret précédent, **de sa famille**, ou de la famille de son conjoint ou de son cohabitant légal ou de son cohabitant de fait, à l'exception de ce conjoint ou cohabitant légal ou cohabitant de fait.

Cette réduction est égale à un montant de 125 euros pour chaque personne à charge visée à l'alinéa précédent, multiplié par la fraction $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la province où est situé l'habitation occupée par le ménage})]$.

La réduction n'est pas applicable à la partie de l'habitation occupée par une personne ne faisant pas partie du même ménage.

Les réductions qui précèdent s'apprécient eu égard à la situation existant au 1^{er} janvier de l'année désignant l'exercice d'imposition au précompte immobilier. Elles peuvent être cumulées mais ne peuvent porter que sur une seule habitation à désigner éventuellement par l'intéressé (article 258 CIR – version wallonne).

A l'exception de la réduction du précompte immobilier applicable aux habitations uniques et modestes, les réductions qui précèdent sont directement déductibles du loyer payé par l'intéressé (article 259 CIR – version wallonne).

- Une remise ou modération du précompte immobilier dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de **l'inoccupation, de l'inactivité ou de l'improductivité** du bien immeuble :
 - a) dans le cas où un bien immobilier bâti, non meublé, est resté inoccupé et improductif pendant au moins 180 jours²⁹⁵ dans le courant de l'année ;
 - b) dans le cas où la totalité du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 % de leur revenu cadastral, est restée inactive pendant 90 jours dans le courant de l'année ;
 - c) dans le cas où la totalité soit d'un bien immobilier bâti, soit du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 % de leur revenu cadastral respectif, est détruite.

Les conditions de réduction doivent s'apprécier par parcelle cadastrale ou par partie de parcelle cadastrale lorsqu'une telle partie forme, soit une habitation séparée, soit un département ou une division de production ou d'activité susceptibles de fonctionner ou d'être considérés séparément, soit une entité dissociable des autres biens ou parties formant la parcelle et susceptible d'être cadastrée séparément.

Voir circulaire 2017/C/44 du 13 juillet 2017 concernant l'octroi de réductions de précompte immobilier aux ménages hébergeant des enfants placés en famille d'accueil en Région wallonne.

²⁹⁵ La Cour constitutionnelle n'a pas jugé discriminatoire la fixation du seuil de 180 jours par rapport aux contribuables qui ont été propriétaires moins de 180 jours (C.const. 20 octobre 2016, n° 132/2016).

L'improductivité doit revêtir un caractère involontaire. Le texte de l'article 257, 4° CIR- version wallonne en fait la mention explicite. La seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité.

A partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien depuis plus de douze mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente, la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier ne peut plus être accordée dans la mesure où la période d'inoccupation dépasse douze mois, sauf cas de force majeure, calamité, d'une procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble, jusqu'au jour où disparaissent ces circonstances entravant la jouissance libre de l'immeuble. Est notamment considéré comme tel, l'immeuble qui constitue un logement non améliorable, au sens de l'article 1^{er}, 14°, du Code wallon du Logement, reconnu comme tel par un délégué du Ministre du Logement ou par un arrêté du bourgmestre²⁹⁶.

3.2.5. Les règles de procédure et la reprise du service de l'impôt par la Région wallonne

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le SPW Fiscalité assure la perception et le recouvrement du précompte immobilier wallon. Le SPW reprend ainsi la mission exercée jusqu'à cette date par le SPF Finances. Ce transfert a été acté par le décret wallon du 17 décembre 2020²⁹⁷ portant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier. Le service de l'impôt comprend « *le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (...), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)* »²⁹⁸.

Les règles relatives au service du précompte immobilier, anciennement contenue dans le CIR, sont à présent intégrées dans le décret wallon du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes. Le décret du 17 décembre 2020 rend effective la reprise du service de l'impôt mais il n'édicte quasi aucune nouvelle règle (principe dit de *standstill*). Ce transfert n'a donc presque aucune incidence sur la situation des contribuables wallons.

4. La base imposable du précompte immobilier : le revenu cadastral – examen descriptif et appréciation critique

Après une introduction historique sur la notion de revenu cadastral (RC) (4.1.), notre contribution se penchera sur les différentes méthodes de fixation de ce RC ainsi que sur les différentes procédures (ou hypothèses) permettant une adaptation du RC (4.2.). Enfin, notre contribution se clôturera par une appréciation critique de la situation et les réflexions actuelles en la matière (4.3.).

Notre rapport est loin d'être exhaustif. Il a pour seule ambition de fournir un document d'introduction de nature plus juridique qu'économique, devant permettre d'entamer un débat sur l'avenir du RC.

Pour rappel, la fixation des RC est une compétence de l'autorité fédérale. La dernière péréquation cadastrale générale a eu lieu en 1980. Ce RC sert de base imposable à plusieurs impôts - pas uniquement fédéraux - et notamment au précompte immobilier (impôt régional majoré d'additionnels

²⁹⁶ L'article 257, al. 1^{er}, 4°, alinéa 4, CIR, tel qu'il a été modifié par l'article 2, 2°, du décret de la Région wallonne du 10 décembre 2009 « d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives », ne viole pas les articles 10 et 11 Const. lorsque l'immeuble a été inoccupé pendant plus de douze mois indépendamment de la volonté du propriétaire (C.const. 22 mars 2018, n°33/2018).

²⁹⁷ M.B. 25 janvier 2021.

²⁹⁸ *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, p. 160. Voy. aussi C. const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4.

communaux et provinciaux). A cet égard, il convient de rappeler que, depuis le 1^{er} janvier 2021, la procédure de perception du précompte immobilier relève de la Région wallonne (cf la partie 1 et la partie 3 qui précèdent).

4.1. Évolution historique, administrations compétentes et utilité du RC

4.1.1. Origine

Le revenu cadastral est un revenu forfaitaire attribué par l'Administration Mesures et Évaluations (anciennement Cadastre) à tout bien immobilier cadastré. Il représente en principe la valeur locative normale annuelle du bien à l'époque de référence.

Le cadastre est un des **fruits de la révolution française**. Il était la réponse aux systèmes fiscaux inégalitaires et arbitraires de l'ancien régime.

En effet, à la fin du XVIII^{ème} siècle, la richesse foncière - c'est-à-dire la production agricole - était la principale source de revenus de la population. L'introduction du cadastre, initiée par Napoléon (afin de taxer les possessions immobilières), visait à caractériser, par types, les différentes propriétés agricoles sur la base de leur fertilité et de la valeur du produit. Il s'agit d'un « *classement abstrait* ». Pour chaque classe de chaque nature de culture (pluriannuelle), une parcelle déterminée est choisie « *pour servir de point de comparaison et être une espèce d'étalon* ». « *A l'aide des documents les plus sûrs - actes de location de préférence - est établi le tarif des évaluations, c'est-à-dire le revenu moyen des terres de chaque classe* ». En ce qui concerne les immeubles bâtis, le système était analogue²⁹⁹.

Avec les droits de succession, il contribue à une taxation sur le patrimoine et est à l'**origine de l'éclatement des grandes propriétés terriennes aux mains de la noblesse et du clergé** et ainsi, permettre de rendre la propriété immobilière accessible à la population par une mise sur le marché de ces biens.

Sa mise en place a nécessité d'établir un relevé de tous les biens du pays par un mesurage systématique de toutes les propriétés. Ce chantier a duré plus de trente ans. Depuis l'origine du cadastre, la totalité des biens concernés ont été repris dans la documentation cadastrale. Il est intéressant de relever que cette couverture à 100% du territoire est encore absente de nombreux pays.

4.1.2. Administration en charge de la gestion du RC et données dont elle dispose

L'identification des biens immobiliers est toujours un processus essentiel de l'administration fiscale (plus spécifiquement, l'administration « Mesures et Évaluations ») et est utilisé non seulement dans un but fiscal mais aussi juridique (notamment, pour les actes notariés).

Il convient de noter que l'ancienne administration du Cadastre et le département de l'enregistrement et des domaines ont fusionné pour former l'**Administration Générale de la Documentation Patrimoniale** (ci-après l'**AGDP**). Elle relève de l'autorité fédérale. Elle est, elle-même, subdivisée en 4 piliers :

- **Mesures et évaluations** (anciennement « Cadastre », elle est compétente pour la détermination du parcellaire cadastral et pour la fixation du RC)³⁰⁰ ;

²⁹⁹ Gabriel Ardant, *Histoire de l'impôt*, Livre II, éd. Fayard, 1972, pp. 192 et s.

³⁰⁰ Au 8 décembre 2020, l'Administration Mesures et Évaluations compte 1111 agents (ils étaient environ 3.000 dans les années 90) : 267 niveaux A ; 493 niveaux B ; 256 niveaux C ; 95 niveaux D. Compte tenu de la technicité

- **Sécurité juridique** (anciennement « enregistrement et hypothèques », elle participe à la confection du répertoire des propriétaires en assurant la mise à jour des droits et des propriétaires) ;
- **Services patrimoniaux** ;
- **Collecte et échanges d'informations.**

Les Régions participent à la gestion de la documentation patrimoniale par le biais de la Structure de Coordination de l'Information Patrimoniale (ci-après SCIP) créée en vertu d'un accord de coopération du 18 avril 2014³⁰¹. La SCIP dispose d'une personnalité juridique propre. En application de l'article 13, § 1^{er} de l'accord de coopération, le conseil d'administration doit établir un plan stratégique triennal et un plan opérationnel annuel³⁰².

L'AGDP tient ainsi **l'inventaire des parcelles cadastrales**. Ces parcelles contiennent les informations relatives aux droits réels existant. Il y a plus de 4,2 millions de parcelles cadastrales en Wallonie. Elles sont ventilées en immeubles non bâtis, en immeubles bâtis et en matériel et outillage.

Pour chaque parcelle cadastrale, il y a³⁰³ :

- une matrice cadastrale ;
- un code construction (pour les parcelles bâties) ;
- un code revenu.

La **matrice cadastrale** reprend dans son en-tête l'identification du contribuable (identité, adresse, droit immobilier). Le corps de la matrice mentionne les informations relatives à l'immeuble.

Pour les parcelles bâties, un **code construction** précise la consistance de l'immeuble et son équipement. Le code construction est une formule de 14 termes³⁰⁴ :

1. Indice de classement de l'immeuble bâti, non bâti (en ventilant notamment en terrain à bâtir ou en pâture ou en bois ou en terre agricole, etc.) et en précisant pour le bâti s'il s'agit de bâtiments ordinaires (en affinant le type, par exemple maison bel étage), d'immeubles à appartements (avec ou sans ascenseur), de maisons à vocation commerciale, de bâtiments industriels, de bâtiments exceptionnels (exemples bureau, Horeca, culturel, hospitalier, etc.) ou de bâtiments divers (exemple dépendance agricole) ;
2. Type de construction (2,3 ou 4 façades) ;

des processus et de l'automatisation maximale de certains processus simples, il n'y a plus de recrutements de niveaux D et très peu de niveaux C.

³⁰¹ Accord de coopération du 18 avril 2014 entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale concernant la Structure de Coordination de l'information patrimoniale, *M.B.*, 25 septembre 2014.

³⁰² La SCIP a été créée sous la forme d'une institution commune telle que visée à l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

[https://www.scip-](https://www.scip-spi.be/sites/default/files/atoms/files/SCIP_Plan_Strat%C3%A9gique_Op%C3%A9rationnel_2019.pdf)

[spi.be/sites/default/files/atoms/files/SCIP_Plan_Strat%C3%A9gique_Op%C3%A9rationnel_2019.pdf](https://www.scip-cspi.be/fr). La liste des sources authentiques dont elle dispose est consultable sur <https://www.scip-cspi.be/fr>. Cette liste doit être mise à jour, affinée et complétée chaque année.

³⁰³ Le contenu de ces données et la manière dont elles sont conservées font notamment l'objet de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif à la constitution et la mise à jour de la documentation cadastrale et fixant les modalités pour la délivrance des extraits cadastraux, ainsi que de documents administratifs disponibles notamment sur fisconetplus.be/cadastre.

³⁰⁴ Code Construction « Formation indicateur expert » 2013 par Roger Moens Inspecteur principal à l'Administration générale de la Documentation patrimoniale publié sur <http://reseaux.uvcw.be/fiscalite/files/2015/06/Lexique-code-construction.pdf>

3. Nombre d'étages (à l'exclusion des caves et des combles) ;
4. Combles habitables (Y oui N non) ;
5. Année de la construction (à partir de 1931 sinon par tranche antérieure ex 1900 à 1918) ;
6. Année de la dernière modification physique ;
7. Qualité de la construction (Mineure, Normale, Luxueuse) ;
8. Nombre de garages, emplacements couverts et/ou parkings ;
9. Chauffage central et/ou conditionnement d'air (Y oui N non) ;
10. Nombre de salles de bain ;
11. Nombre de logements distincts ;
12. Nombre de pièces d'habitation (en ce compris les locaux utilisés pour une profession libérale) ;
13. Surface bâtie au sol ;
14. Superficie utile.

Un **code revenu** précise sur quelle base le revenu cadastral a été déterminé (indiqué par un chiffre) et le statut fiscal de la parcelle (indiqué par une lettre) :

- 1 = Immeuble non bâti ordinaire
- 2 = Immeuble bâti ordinaire
- 3 = Immeuble non bâti industriel, ou éventuellement commercial avec outillage
- 4 = Immeuble bâti industriel, ou éventuellement artisanal ou commercial avec outillage
- 5 = Matériel et outillage placés sur une parcelle non bâtie
- 6 = Matériel et outillage placés sur une parcelle bâtie

- F = revenu cadastral imposable
- G à X = revenu cadastral exonéré en précisant en vertu de quelle disposition fiscale

4.1.3. Utilisation du RC

Aujourd'hui, l'usage principal du RC est évidemment fiscal. Il permet d'attribuer un revenu fictif à des biens immobiliers qui ne sont ni loués ni exploités à des fins commerciales ou industrielles (la majorité des habitations sont occupées par leur propriétaire).

Comme nous le savons, il sert de base au précompte immobilier (impôt régional majoré d'additionnels communaux³⁰⁵ et provinciaux – voy. la partie 3 ci-avant) mais il intervient également dans le calcul de l'impôt des personnes physiques (notamment, pour les résidences secondaires ou les biens loués et affectés par le locataire à des fins non professionnelles). Il sert de référence pour certaines réductions (maisons modestes pour les droits d'enregistrement et pour le précompte immobilier). Il est également utilisé dans les revenus fictifs attribués à certaines professions bénéficiant d'un logement de service (concierges, par exemple) ou, plus généralement, d'un avantage de toute nature provenant d'une société, ou encore, dans les processus de différents organismes (octroi de bourses, polders et waterings, etc.). Enfin, les revenus cadastraux servent de base à l'établissement du crédit Mainmorte au profit des communes.

³⁰⁵ Le précompte immobilier représente environ 40 % du budget des communes.

4.2. Fixation du revenu cadastral³⁰⁶

4.2.1. Considérations générales

Le siège de la matière se situe aux articles 471 et suivants du CIR.

Conformément à ces dispositions :

- **Il est établi un RC pour tous les biens immobiliers bâtis ou non bâtis** ainsi que pour le **matériel et l'outillage** présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination^{307/308}. Ainsi, font partie du domaine cadastré belge :
 - o tous les fonds de terrain appartenant à des personnes physiques et des personnes morales de droit privé ainsi qu'au domaine privé des personnes morales de droit public ;
 - o tous les bâtiments et leurs dépendances ;
 - o le matériel et l'outillage immeuble par nature ou par destination dans les exploitations industrielles, commerciales ou artisanales.
- Par **RC**, on entend le **revenu moyen normal net d'une année**³⁰⁹, c'est-à-dire le revenu locatif obtenu dans des conditions normales de location. Le revenu cadastral n'est donc pas forcément égal au loyer réel, même au loyer perçu effectivement à l'époque de référence. En 2020, cette époque de référence est inchangée depuis 1980 et correspond à la date du 1^{er} janvier 1975 ;
- Ce **RC est fixé par parcelle cadastrale**. A cette fin, l'AGDP procède à l'expertise selon les règles et formes fixées par le Roi³¹⁰ ;
- L'**AGDP procède tous les dix ans à une péréquation générale** des RC³¹¹.

La loi du 28 décembre 1990 stipulait que l'époque de référence pour l'exécution de la prochaine péréquation générale était fixée au 1^{er} janvier 1994. Cette péréquation n'a finalement pas été exécutée. **La dernière péréquation date donc de 1980**. Il a fallu cinq ans entre la récolte des données de **1975 (époque de référence)** et la mise en vigueur des nouveaux revenus cadastraux (au 1^{er} janvier 1980). Chaque contrôle du Cadastre de l'époque a déterminé les barèmes en valeurs locatives pour sa partie de territoire pour les biens

³⁰⁶ Voy., notamment, F. GABELE et J. DE LAME, « Détermination des revenus cadastraux logements/commerces/industries », *RGF*, n° 2011/7, pp. 6 et s.

³⁰⁷ Art. 471, §1^{er} CIR. Pour le matériel et l'outillage, voy. F. GABELE, J. JONAS et D. TROCH, « La valorisation du matériel et outillage », *RGF*, n° 2005/3, pp. 3 à 8 ; J. DE LAME, G. PIERSON et F. LAMBERT, « Réflexions sur la portée du concept cadastral « matériel et outillage » », *RGF*, n° 2005/3, p. 9.

³⁰⁸ La notion civile d'immeuble par destination fait néanmoins d'une précision et restriction spécifiquement fiscale. L'article 471, § 3, CIR prévoit ainsi que : « *Par matériel et outillage, on entend, à l'exclusion des locaux, abris et des accessoires indispensables à ces derniers, tous appareils, machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale. Toutefois, le matériel et l'outillage qui présentent le caractère d'immeubles par destination ne sont pris en considération que s'ils sont attachés au fonds à perpétuelle demeure ou s'ils sont affectés de manière permanente au service et à l'exploitation et qu'en raison de leur poids, de leurs dimensions, des modalités de leur installation ou de leur fonctionnement, ils sont destinés à être normalement utilisés en permanence à l'endroit où ils se trouvent ou à rester stationnaires pendant leur emploi* ». Dès lors, compte tenu de cette définition, un véhicule ne peut jamais être qualifié de « matériel et outillage » susceptible de se voir assigner un revenu cadastral en matière fiscale.

³⁰⁹ Art. 471, §2 du CIR

³¹⁰ Art. 472 CIR.

³¹¹ Art. 487 CIR.

ordinaires (habitations) et au sein de chaque inspection ou direction régionale (une par province) pour les bâtiments industriels et exceptionnels. La complexité de sa réalisation d'une manière classique résulte de la notification individuelle de plus de 11 millions de parcelles et l'ouverture potentielle d'un droit systématique d'autant de réclamations individuelles. Après les notifications des nouveaux revenus cadastraux en 1980, il a fallu plus de 13 années à l'Administration fédérale (alors, « national ») pour traiter les réclamations individuelles des citoyens.

Le mécanisme d'une péréquation systématique tous les dix ans est prévu à l'article 487 CIR. Néanmoins, vu l'importance des travaux et l'aspect politique impopulaire d'une telle opération, aucun ministre des Finances n'a autorisé l'application de cette disposition.

- En dehors de la péréquation générale, le CIR permet des **révisions extraordinaires** ou **spéciales** des RC³¹² ;
- Enfin, entre deux péréquations, l'AGDP peut procéder à **l'évaluation** ou la **réévaluation** des **RC d'immeubles nouveaux, modifiés, reconstruits, etc.** Le nouveau RD est censé exister à partir du 1^{er} jour du mois qui suit la date de la première occupation ou location (nouvelle construction) ou la fin des travaux (transformation, agrandissement, etc., à la suite ou non d'un permis)³¹³.

4.2.2. Les différentes méthodes de fixation du RC

Comme indiqué aux articles 477 et suivants du CIR, l'évaluation des revenus cadastraux se fait, schématiquement, selon **trois méthodes distinctes** à savoir :

- La valeur locative ;
- La valeur de comparaison ;
- La valeur vénale normale ;

La méthode utilisée peut différer, comme nous allons le voir, **en fonction de la nature du bien** (non-bâti³¹⁴, bâti³¹⁵, matériel et l'outillage³¹⁶).

Le tableau ci-dessous permet de récapituler la situation :

³¹² Art. 488 à 493 CIR.

³¹³ Pour plus de détails voy. Question n° 22865 de M. B. Piedboeuf du 24 janvier 2018 (F), Q.R., Chambre 2017-2018, 20 septembre 2017, p. 39.

³¹⁴ Art. 479 à 482 du CIR.

³¹⁵ Art. 477 et 478 du CIR.

³¹⁶ Art. 483 à 485 du CIR.

Immeubles bâtis	Immeubles non-bâti	Matériel et outillage
<ul style="list-style-type: none"> • Sur la base de la valeur locative (de 1975) • Par comparaison (à des biens similaires) • Sur la base de la valeur vénale (de 1975) x 5,3% 	<ul style="list-style-type: none"> • Sur la base de la valeur locative (de 1975) • Pour les terrains industriels et commerciaux et les parcs de stationnement en plein air, sur la base de la valeur vénale (de 1975) x 5,3% 	<ul style="list-style-type: none"> • Valeur d'usage (càd 30% de la valeur d'investissement) x 5,3%

Par ailleurs, comme cela sera développé ci-après, il conviendra d'examiner une **quatrième méthode pour les immeubles situés à l'étranger**. A cet égard, une loi vient d'être adoptée par le législateur fédéral en vue de la fixation d'un revenu cadastral pour les biens immobiliers sis à l'étranger³¹⁷.

4.2.2.1. La valeur locative

Cette méthode, prévue à l'article 477, §1^{er}, al. 1^{er} du CIR, a été appliquée lors de la péréquation de 1975.

Le RC d'un **immeuble bâti** ordinaire, nouveau ou modifié, est le résultat de l'opération suivante :

$$RC = \text{Superficie utile} \times \text{Valeur locative/m}^2/\text{an (1975)} \times 0,6^{318}$$

Par superficie utile (en m²), on entend la surface de chaque niveau, murs compris, pondérée par un coefficient tenant compte à la fois de la perte due à une pente de toiture, au niveau (un 3^{ème} étage vaut moins qu'un 2^{ème}), ou encore, à l'aménagement (une cave est comptabilisée à 10%).

La valeur locative par m² par an est le loyer par m² qui pouvait être obtenu pour l'immeuble à expertiser, dans des conditions normales, au 1^{er} janvier 1975.

Pour ce faire, l'administration du Cadastre de l'époque a retenu des immeubles types dont les fiches devraient pouvoir être mises à disposition des contribuables les demandant. Ce loyer dépend³¹⁹ :

- Du type de construction (villa, appartement, maison, bureaux...);

³¹⁷ Loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger. Au moment de l'achèvement du présent rapport, la loi en question n'était pas encore publiée au *Moniteur belge*.

³¹⁸ Pour tenir compte d'une réduction forfaitaire de 40% en vertu de l'art. 477, §2 du CIR (« *Par valeur locative nette, on entend le revenu normal brut diminué de 40%, pour frais d'entretien et de réparations (...)* »)

³¹⁹ L'Administration a mis au point un programme informatique permettant de déterminer les différentes valeurs au m² de superficie utile. Il s'agit du programme CADBUILD qui prend en considération la multiplication des barèmes existants.

- De la situation (de 1 à 8) ;
- De l'âge de la construction ;
- De son confort (salle de bain et/ou chauffage central, air conditionné.) ;
- De la qualité des matériaux (luxe- normale- médiocre) ;
- D'autres éléments laissés à l'appréciation de l'expert (présence d'emplacements de parking, situation de l'appartement dans l'immeuble, de l'absence de cave, etc.).

Pour la **majorité** des **immeubles non-bâties**, le RC est basé par comparaison aux valeurs locatives à l'hectare des terres labourables. Des échelles de RC/ha ont été établies lors de la péréquation de 1980. Le minimum est de deux euros par hectare, notamment pour les terrains inexploitable.

Pour ce qui concerne le revenu cadastral des terrains industriels et commerciaux, une autre méthode, examinée ci-après, est utilisée.

4.2.2.2. La valeur par comparaison

Pour les **immeubles bâtis**, l'AGDP recourt de plus en plus souvent à la seconde méthode prévue par l'article 477, §1^{er}, al. 1^{er} et 2 du CIR qui est la fixation du revenu cadastral par comparaison. L'administration utilise, dans ce contexte, les barèmes utilisés pour des biens similaires. Le cas échéant, l'expert recherche les points de comparaison lui permettant de justifier son choix de barème.

Bien que toujours en vigueur, la méthode de la valeur locative, n'a, dans les faits, selon le Ministre des Finances, trouvé son application que durant une période proche de la dernière péréquation à savoir celle mise en œuvre dans le cadre de la loi du 19 juillet 1979³²⁰, pour la raison qu'il « *est de moins en moins possible de retrouver ces immeubles dans l'état où ils se trouvaient à l'époque de la péréquation. Aussi, l'administration utilise de plus en plus une autre méthode prévue par le législateur consistant à comparer les biens avec des biens de nature et de situation comparables dont le revenu cadastral est définitif. Cela signifie que l'ensemble des biens peut actuellement servir de référence et que donc la tenue d'un album de référence des biens effectivement loués en 1975 perd de son utilité. Il est certain que tous les revenus cadastraux restent basés sur les valeurs de 1975 et que l'administration est attentive à l'harmonie entre ceux-ci* »³²¹.

L'habitude que prend la AGDP de privilégier la méthode « par comparaison » par rapport à celle de la « valeur locative historique » pourrait être considérée comme allant à l'encontre du libellé du code qui ne retient cette méthode que de manière « supplétive ». Dès lors, selon nous, à défaut d'apporter la preuve que la méthode de la valeur locative historique ne peut pas s'appliquer dans chaque cas d'espèce, l'AGDP pourrait se voir reprocher de réaliser une forme de « péréquation larvée ». En effet, si l'AGDP utilise pour toute nouvelle construction ou rénovation, des revenus cadastraux devenus définitifs et la plupart du temps récents, elle pourrait privilégier des données actualisées de manière continue plutôt que celles censées refléter la réalité de 1975. Il ne faut dès lors pas s'étonner que certains contribuables persistent à demander la production des documents des « immeubles types » de référence de 1975 à la base de la valeur locative historique. Pour éviter cette discussion, l'article 477 CIR devrait peut-être, *de lege ferenda*, être reformulé comme suit : « *En dehors d'une péréquation, le revenu cadastral est établi par comparaison* ».

³²⁰ Loi du 17 juillet 1979 modifiant le Code des impôts sur les revenus et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en matière de fiscalité immobilière, *M.B.*, 22 août 1979.

³²¹ Question de M. B. Piedboeuf du 26 octobre 2016 (F), Q.R., Chambre, 2017-2018, 17 mai 2018, p. 315.

4.2.2.3. La valeur vénale

Bien qu'il représente en principe une valeur locative, le législateur a prévu de pouvoir fixer le revenu cadastral sur la base de la valeur vénale en appliquant un taux de 5.3 %. Cette méthode s'apparente à l'estimation par application d'un taux de capitalisation sur l'investissement.

Cette méthode est donc le résultat de l'opération suivante :

$$RC = \text{Valeur vénale (1975)} \times 5,3 \%^{322}$$

Elle s'applique **aux terrains industriels et commerciaux**. Il y a donc une grande différence de RC entre un bien non bâti évalué sur la base des échelles à l'hectare (cf la méthode de la valeur locative) et un bien non bâti industriel ou commercial évalué sur la base de la valeur vénale (1975) x 5,3%.

Cette méthode est également utilisée pour la grande majorité des immeubles bâtis industriels et exceptionnels.

La valeur vénale est obtenue en cumulant la valeur vénale du terrain (comme pour les terrains industriels) et du bâtiment.

A noter que l'article 478, al. 2 du CIR mentionne que « [l]a valeur vénale normale est déterminée d'après les procédés suivi en pareil cas par les experts en immeubles ».

Or, la valeur qui est retenue par l'Administration est celle du coût des constructions et, dès lors, la valeur d'utilisation (sur la base de barèmes des prix par m² établis en 1955 et mis à jour en 1975), à laquelle on applique un abattement forfaitaire de 30% pour les biens industriels et commerciaux et, exceptionnellement, de 50 % pour les biens à affectation unique (hôpital, église, école, sport, etc.).

Cette valeur dépend du type de construction, de la superficie et du nombre de niveaux ; de l'ossature (légère ou lourde) ; des matériaux (murs-hourdis-toiture) ; de l'isolation ; de la hauteur utile et de la portée ; de la finition ; de l'équipement (sanitaires, chauffage, air conditionné...) ; de la vétusté (matérielle et/ou économique)³²³.

Pour le **matériel et outillage**, l'article 483 du CIR prévoit que le RC est fixé en appliquant le **taux de 5,3% à la valeur d'usage** (c'est-à-dire : 30% de la valeur d'investissement³²⁴).

Par matériel et outillage, on entend, « à l'exclusion des locaux, abris et des accessoires indispensables à ces derniers, tous appareils, machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale »³²⁵. Dans ce contexte, les immeubles par nature qui n'étaient ni terrains ni bâtiments se sont vus attribués un revenu cadastral. Pour éviter une discrimination entre immeubles par nature et par destination, l'arrêté de 1955³²⁶ a également soumis les immeubles par destination à allivrement cadastral pour autant : qu'ils soient pondéreux ; autres que des biens utilisés pour le transport ; autres que des meubles de bureaux ; que le propriétaire du bâtiment et de l'immeuble par destination, autre que par incorporation, soit le même.

A noter qu'ici, contrairement aux bâtiments, **la valeur d'investissement du matériel et outillage n'est donc pas ramenée à celle de 1975**. Dès lors, du matériel et outillage investi en 2020 aura un revenu cadastral basé sur sa valeur actuelle (et donc, plus élevé) et non sur la valeur de 1975, contrairement

³²² Taux d'intérêt des emprunts d'État de l'époque.

³²³ L'administration a mis au point un programme de calcul de ces valeurs par m² de surface utile appelée EASYVAL (F. GABELE et J. DE LAME, *op. cit.*, p. 10).

³²⁴ 70% représentant une déduction unique pour amortissement.

³²⁵ Art. 471, §3 CIR.

³²⁶ Art. 9 de l'Arrêté Royal du 17 août 1955 relatif à la conservation du cadastre et aux expertises parcellaires.

aux autres biens immeubles. Dès lors, plus le temps passe sans péréquation cadastrale, plus le différentiel de revenu cadastral entre matériel et outillage et immeuble bâti s'accroît.

Il convient de noter que le matériel et l'outillage n'est plus soumis à précompte immobilier en Région bruxelloise ; en Flandre et en Wallonie non plus pour autant qu'il soit postérieur à une certaine date. Ainsi, à la suite du Plan Marshall de 2006, le matériel et outillage est exonéré de précompte immobilier en Région wallonne pour autant que son acquisition soit à l'état neuf et postérieure à 2005 (cf la partie 3 qui précède). Les communes reçoivent une compensation budgétaire pour cette perte de recettes. L'exonération vise à soutenir principalement les nouveaux investissements industriels en Wallonie.

4.2.2.4. La valeur d'un bien immobilier sis à l'étranger

Comme indiqué ci-avant (cf les parties 1 et 2 du présent rapport), le contribuable résident belge, personne physique, qui est propriétaire d'un immeuble à l'étranger est tenu de le déclarer en Belgique. Cet immeuble n'est, en principe, pas imposé effectivement en Belgique (en raison de la mise en œuvre des conventions préventives de la double imposition), mais son revenu intervient pour déterminer le taux d'imposition moyen applicable aux autres revenus taxables du contribuable. Le montant qui doit être pris en considération était, en résumé, soit la valeur locative nette (c'est-à-dire une estimation du loyer annuel moyen que le propriétaire pourrait tirer de ce bien s'il était donné en location), soit le montant total net du loyer et des avantages locatifs perçus de cet immeuble s'il est loué.

Ce régime fiscal a fait l'objet de plusieurs condamnations des instances européennes, ces dernières estimant que la législation belge actuelle assure une différence de traitement qui est constitutive d'une violation du principe de libre circulation des capitaux (les belges qui possèdent une résidence secondaire à l'étranger, qu'ils la mettent ou non en location, doivent payer des impôts sur la base de la valeur locative de ce bien, alors que les belges qui ont une résidence secondaire en Belgique supportent un impôt calculé sur la base du revenu cadastral (indexé et majoré de 40 %) sous-évalué puisque datant de 1975) (cf les parties 1 et 2 du présent rapport).

À défaut d'avoir modifié sa législation en la matière, la CJUE vient de condamner de nouveau la Belgique en lui infligeant, cette fois, une amende de 2 millions d'euros et une astreinte de 7.500€ par jour de non-conformité, en raison de son manquement à adapter sa législation en la matière³²⁷.

À la suite de cette condamnation, le ministre fédéral des Finances a déposé, le 28 janvier 2021, à la Chambre, un projet de loi permettant d'octroyer à tout immeuble situé à l'étranger un revenu cadastral forfaitaire³²⁸. La loi vient d'être adoptée par le législateur fédéral³²⁹.

*Cette méthode, applicable uniquement pour les biens bâtis³³⁰, s'appuie sur la **valeur vénale actuelle ramenée à une valeur vénale de 1975** par un facteur de correction unique déterminé sur base des emprunts OLO. À cette valeur vénale équivalente en 1975 est ensuite appliqué le taux de 5,3% pour obtenir le revenu cadastral (application de la 3^e méthode). Le facteur de correction pour 2020 est de 15,036 (nouvel alinéa 3 de l'article 478 CIR). Cela donne la formule suivante :*

$\text{Valeur vénale du bien} / 15,036 \times 5,3\%$

³²⁷ CJUE, 12 novembre 2020, C-842/19, *Commission européenne c. Belgique*.

³²⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-162/01.

³²⁹ Loi portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger. Au moment de l'achèvement du présent rapport, la loi en question n'était pas encore publiée au *Moniteur belge*.

³³⁰ Le revenu cadastral des immeubles non bâtis situés à l'étranger sera fixé forfaitairement sur la base de l'échelle de 2€/hectare, soit le minimum utilisé pour les biens immobiliers non bâtis situés en Belgique, et ce peu importe leur situation à l'étranger.

Dès lors, un bien bâti sis à l'étranger, et acquis avant le 1^{er} janvier 2021, se verra octroyer un revenu cadastral égal à $100/15,036 \times 5,3\%$ soit **0,352487 % de la valeur vénale normale** (à savoir, la valeur estimée que le bien a sur le marché immobilier en 2020)³³¹.

Pour un bien bâti acquis ou construit à partir du 1^{er} janvier 2021, un revenu cadastral sera fixé en partant de la valeur du bien au moment de l'acquisition ou construction multipliée par le facteur de correction de l'année d'acquisition ou de construction, tel qu'il sera fixé annuellement en vertu du nouvel article 478, alinéa 3, du CIR.

A noter que, pour la fixation de la valeur vénale des immeubles « belge », c'est-à-dire situés en Belgique (cf ci-avant), c'est le coût de construction en 1975 qui est pris en considération. Tandis que pour les biens bâtis à l'étranger ce sera la valeur que le bien a sur le marché au moment de sa cadastration, corrigé à la baisse en vue de tenir compte de l'évolution des prix entre 1975 et 2020.

Enfin, les revenus cadastraux des biens sis à l'étranger seront indexés et majorés de 40% comme c'est le cas pour les revenus cadastraux de biens belges déclarés à l'IPP (voy. *supra*), et ce pour le calcul de la base taxable à l'IPP.

4.2.3. Les différentes procédures (hypothèses) de détermination du RC

Pour rappel, la compétence relative à la détermination du revenu cadastral demeure dans les mains de l'autorité fédérale. Dès lors, la discussion portant sur la péréquation ou d'autres adaptations des revenus cadastraux et les options qui en ressortiraient devront nécessairement impliquer le législateur et le gouvernement fédéraux.

Le RC sert de base d'imposition pour le précompte immobilier régionalisé, mais il est aussi mobilisé, comme base principale d'imposition, dans le cadre de l'IPP et demeure, partant, un élément important de la législation fiscale fédérale.

Pour rappel (cf la partie 1 du présent rapport), les Régions sont compétentes vis-à-vis de la base d'imposition du précompte immobilier. Elles ne peuvent néanmoins pas modifier le revenu cadastral fédéral (art. 4, § 2, de la LSF), compte de l'usage de celui-ci non pas seulement par les régions mais aussi par l'autorité fédérale. Pour autant, les Régions, dont la Région wallonne, pourraient décider de remplacer le RC comme base d'imposition du précompte immobilier par une autre valeur (valeur locative, loyers réels, valeur de rendement, etc.) ; mais pareille réforme est susceptible d'engendrer des coûts de gestion et une charge de travail supplémentaire pour les autorités et administrations régionales concernées, assez proche d'ailleurs des coûts et charges découlant d'une péréquation cadastrale générale³³². Tout dépend bien entendu de la valeur de remplacement du RC qui serait finalement retenue.

Quoi qu'il en soit, actuellement, les RC sont déterminés par l'Administration Mesures et Évaluations du SPF Finances, ce sur la base de plusieurs procédures et méthodes que nous examinons ci-après.

4.2.3.1. La péréquation générale

Comme indiqué ci-avant, une péréquation générale est prévue, en principe, tous les dix ans. La dernière péréquation a toutefois été réalisée en 1980 en vertu d'une loi du 19 juillet 1979³³³ et a pris pour référence les valeurs de 1975. En effet, la péréquation automatique a été postposée par une loi du 28

³³¹ Ainsi, un bien qui, en 2020, vaut 200.000 € aura donc un revenu cadastral de $200.000\text{€}/15.036 * 5.3\% = 704\text{€}$.

³³² Question n° 4 de M. E. De Bock du 09 mars 2020, Q.R., Parlement Région de Bruxelles-Capitale, 2019-2020, p. 17.

³³³ Loi du 17 juillet 1979 modifiant le Code des impôts sur les revenus et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en matière de fiscalité immobilière, *M.B.*, 22 août 1979.

décembre 1990³³⁴. Cette dernière stipulait que l'époque de référence pour l'exécution de la prochaine péréquation générale était fixée au 1^{er} janvier 1994. Cette péréquation n'a finalement pas été mise en œuvre. Il était en effet risqué pour les responsables politiques fédéraux de faire procéder à la révision générale d'une valeur servant principalement de base d'imposition pour un impôt, le précompte immobilier, dont les recettes bénéficient exclusivement aux Régions, aux communes et aux provinces. Les différents ministres qui se sont succédé au département des Finances craignaient qu'une telle opération puisse équivaloir à une forme de « suicide politique ». Dès lors il est peu plausible qu'une nouvelle péréquation cadastrale générale, similaire à celle de 1980, soit réalisée, d'autant que pareille démarche nécessiterait des ressources humaines importantes, alors qu'au cours des dernières années le SPF Finances (dont les départements concernés) a plutôt réduit le nombre des membres du personnel.

Néanmoins, il y a lieu de noter que le ministre fédéral des Finances, en réponse à une question parlementaire, a indiqué que « l'Administration Mesures et Évaluations de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale a présenté une analyse sur la faisabilité d'une péréquation générale des revenus cadastraux (...). Selon l'Administration, il existe différentes alternatives. Une étude approfondie est une étape indispensable pour pouvoir éventuellement valider une méthode d'implémentation. L'étude en question est toujours en cours et sera finalisée dans le courant de l'année 2021 »³³⁵.

Sur la base des informations actuellement disponibles, il s'agirait d'indexer et de revoir les revenus cadastraux par zone et par type sur le fondement d'un modèle mathématique. Cette méthodologie permettrait de prévenir une accumulation future des réclamations individuelles, dès lors qu'une telle méthode n'impliquerait pas de contrôle systématique de l'état des biens.

4.2.3.2. Les révisions extraordinaires

En dehors des péréquations générales, il peut être procédé, conformément à l'article 488 du CIR, dans une commune ou une division cadastrale de commune, à une révision extraordinaire des RC des immeubles bâtis et/ou non bâtis, lorsque des fluctuations importantes de la valeur locative des immeubles le justifient³³⁶.

Pour ce faire, la procédure est similaire à celle prévue pour une péréquation générale (art. 489 CIR).

Il s'ensuivrait une forte variation des revenus cadastraux pour les immeubles concernés. Or ces revenus cadastraux seraient augmentés pour l'immense majorité des parcelles cadastrales. Ces revenus majorés seraient soumis aux additionnels communaux, mais aussi provinciaux. En principe, ces derniers ne changeraient pas à la suite d'une révision survenue uniquement sur le territoire d'une seule commune. Pour les édiles politiques locaux, une opération de révision extraordinaire des RC présente un risque politique à ce point élevé qu'il n'est pas étonnant de constater que cette procédure n'a quasi jamais été mise en œuvre (à notre connaissance, une seule fois en Wallonie).

4.2.3.3. Les révisions spéciales

³³⁴ Loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non-fiscales, M.B., 29 décembre 1990 (art. 30).

³³⁵ Question n° 248 de M. S. Matheï du 5 mars 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, 20 avril 2020, p. 91.

³³⁶ « La révision extraordinaire peut être ordonnée d'office par le Ministre des Finances. Elle doit l'être si la demande motivée en est faite par le bourgmestre de la commune ou par un groupe de contribuables possédant au moins 1/10^e du nombre total des parcelles de la ou des catégories visées dans la demande, situées dans la commune ou division cadastrale de commune. La demande est considérée comme motivée quand elle est appuyée d'un relevé mentionnant au moins 1 p.c. des parcelles de la ou des catégories visées dont la valeur locative normale nette au 1^{er} janvier de l'année de la demande est supérieure ou inférieure d'au moins 15 p.c. au revenu cadastral » (art. 490 CIR).

Par ailleurs, sur la base de l'article 491 du CIR, une révision spéciale du RC peut être décidée par le SPF Finances (l'AGDP) ou sollicitée par un bourgmestre ou un contribuable lorsque, par suite de circonstances nouvelles et permanentes – indépendantes de la volonté du propriétaire (force majeure, travaux ou mesures ordonnées par une autorité publique, fait de tiers) – et en dehors de toute modification à l'immeuble – il existe entre le RC et la valeur locative normale nette (telle qu'elle aurait été établie si les circonstances précitées avaient existé à l'époque où il a été établi, en l'occurrence en 1975), une différence, en plus ou en moins, de 15 % au minimum. Cette procédure ne vaut que pour le RC des immeubles bâtis. Les révisions spéciales sont faites selon une méthode sommaire en appliquant aux revenus cadastraux existants le pourcentage de l'augmentation ou de la diminution subie par les valeurs locatives normales nettes (art. 492 CIR).

On insiste sur ce que cette révision ne s'applique pas en cas de travaux réalisés sur l'immeuble (accroissement des éléments de confort, par exemple).

4.2.3.4. Les évaluations et réévaluations des revenus cadastraux – Informations à disposition de l'AGDP

Les revenus cadastraux sont déterminés par l'Administration Mesures et Évaluations (anciennement Cadastre) sur la base de plusieurs processus :

1. Processus des mutations physiques

On entend par mutations physiques celles mentionnées aux articles 487, § 1^{er} CIR et 494 CIR. Il s'agit globalement des modifications physiques à la nature du bien, c'est-à-dire, les transformations³³⁷, agrandissements, nouvelles constructions, changements de nature, démolitions, etc. On compte entre 150.000 et 200.000 mutations physiques par an. Ce processus demande environ 450 ETP au sein de l'administration.

Ce processus se déroule en blocs d'activité :

- a. La recherche des modifications. Les communes sont responsables de la communication au cadastre fédéral des modifications survenues aux propriétés (AR 30 juillet 2018, art. 9)³³⁸. En Flandre, l'administration fédérale récupère les permis d'urbanisme via les services web de la Région flamande (*Omgevingsloket*). Un projet similaire est en cours avec la Région de Bruxelles-Capitale (fin prévue en 2021) et un projet identique est attendu avec la Région wallonne. Cette distribution des informations est problématique avec certaines communes qui ne communiquent pas ou peu les informations. En Région wallonne, la majorité des communes communiquent des plans papier alors que ceux-ci existent sous une forme numérique. Le processus de digitalisation en cours au sein de la Région wallonne devrait améliorer considérablement la situation. Certaines communes prennent des initiatives pour répertorier également les changements qui ne font pas l'objet d'un permis d'urbanisme mais qui ont un impact sur le revenu cadastral (présence de chauffage, de salles de bain, etc.) ;

³³⁷ Selon l'article 494, § 2, CIR, on qualifie de « modifications notables » du bien immeuble :

- celles qui sont susceptibles d'entraîner une augmentation ou une diminution du RC afférent soit à une parcelle bâtie, soit à du matériel ou de l'outillage, à concurrence de 50 EUR ou plus ou, tout au moins, à concurrence de 15 % du revenu existant ;
- les réunions ou divisions de parcelles bâties ou de matériel et outillage, les changements de limites entre parcelles, ainsi que tout changement au mode d'exploitation, toute transformation, amélioration, détérioration ou dépréciation des immeubles non bâtis et toute modification de leur contenance.

³³⁸ AR du 30 juillet 2018 relatif à la constitution et la mise à jour de la documentation cadastrale et fixant les modalités pour la délivrance des extraits cadastraux, *M.B.* 9 octobre 2018.

- b. La recherche et le contrôle des déclarations. Il ne suffit pas de revoir un permis d'urbanisme pour revoir le revenu cadastral. Il faut encore que les travaux de transformations soient achevés ou que la nouvelle construction soit occupée ou louée. Le contribuable est tenu légalement d'introduire à l'administration fédérale une déclaration signalant ces faits (art. 473 et 494 CIR)³³⁹. La déclaration doit être faite dans les **trente jours** de l'événement. Peu de contribuables font cette déclaration de manière spontanée et l'administration adresse régulièrement un courrier rappelant aux intéressés cette obligation. Éventuellement, un contrôle sur le terrain est effectué en fonction d'une gestion des risques établie par l'administration. Des amendes pour déclaration tardive ou absence de déclaration sont prévues sur la base de l'article 445 CIR.
- c. L'expertise. Les agents de l'administration fédérale établissent la documentation d'expertise sur la base des plans et fixent le revenu cadastral. S'il apparaît une incohérence entre la documentation existante et les plans, ou que les plans sont insuffisants pour l'expertise, l'expert peut effectuer une visite du bien. En cas de refus d'accès, l'expert peut faire valoir les dispositions de l'article 476 CIR. L'expert met à jour la base de données de la documentation patrimoniale.
- d. La notification du RC. L'article 495 CIR prévoit que tout RC nouvellement établi doit être notifié au contribuable. Cette notification ouvre la possibilité d'une réclamation (processus des réclamations)

2. Processus des mutations juridiques

Par mutations juridiques, on entend tous les changements dans les droits de propriété sur les parcelles cadastrales. Ce processus demande environ 320 ETP au sein de l'administration. Le processus est divisé en trois grandes étapes :

- a. PRECAD. Lorsqu'une nouvelle parcelle doit être créée, le notaire ou le géomètre doit demander un nouvel identifiant cadastral (numéro parcellaire réservé) en déposant un plan de délimitation permettant avec certitude de pouvoir délimiter la nouvelle parcelle. Dans son acte, le notaire doit utiliser cet identifiant dans son acte.
- b. L'Administration Sécurité Juridique enregistre les actes et met à jour les droits sur les parcelles.
- c. L'Administration Mesures et Évaluations cadastre les nouvelles parcelles réservées sur lesquelles des droits ont été ajoutés. Si nécessaire, un mesurage est effectué pour redresser des erreurs éventuelles (mesurage effectué par le Centre Mesurages et Photogrammétrie de l'Administration Mesures et Évaluations)

3. Processus de traitement des réclamations

Chaque RC notifié ouvre la possibilité d'une réclamation. Si aucun accord ne peut être trouvé, les parties ont la possibilité de s'en remettre à un arbitre (ou trois arbitres) pour décider du revenu cadastral. Ce processus nécessite environ 100 ETP.

³³⁹ Le propriétaire (ou titulaire du droit réel de jouissance) d'un bien immeuble est tenu de déclarer spontanément à l'AGDP (art. 473 CIR) :

- l'occupation ou la location, si celle-ci précède l'occupation, des immeubles nouvellement construits ou reconstruits ;
- l'achèvement des travaux des immeubles bâtis modifiés (la modification doit être notable : transformation, agrandissement) ;
- le changement au mode d'exploitation, la transformation ou l'amélioration des immeubles non bâtis ;
- la mise en usage de matériel ou d'outillage nouveaux ou ajoutés, ainsi que la modification ou la désaffectation définitive de matériel ou d'outillage.

4. Processus de contrôle de qualité

Une série de critères sont régulièrement établis afin de contrôler systématiquement les données. Il peut s'agir d'incohérences entre des données contradictoires (surface au plan cadastral et à la matrice, RC incohérent selon le modèle mathématique, etc.). Ce processus croît chaque année et demande de plus en plus de ressources bien qu'il soit raisonnable de penser que son impact sera à terme positif non seulement sur la qualité des données mais aussi sur le fonctionnement des autres processus.

L'AGDP dispose donc, pour accomplir sa tâche, de **différentes sources d'information**, principalement trois, pour examiner si le RC est toujours d'actualité pour un bâtiment existant ou pour fixer celui d'un nouveau bâtiment :

- L'information provenant des services de l'urbanisme par l'intermédiaire du programme URBAIN ;
- Les données récoltées par les indicateurs experts des communes (cf ci-après) ;
- Les données de l'enregistrement en cas de cession d'un immeuble bâti ou de toute mutation juridique.

4.2.3.4.1. Renseignements fournis par les communes

Les **communes sont responsables** de la **communication** à l'administration fédérale des **modifications survenues aux propriétés**. Ainsi, sur la base de l'article 9 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018³⁴⁰, il est précisé, à l'attention des communes, que :

« Les administrations communales renseignent les changements survenus dans les propriétés sises sur leur territoire, par suite :

1° de nouvelle construction, reconstruction totale ou partielle, exhaussement, agrandissement, démolition totale ou partielle et détérioration notable de bâtiments ;

2° chaque modification dont ils ont connaissance dans le cadre de la législation sur l'urbanisme;

3° de modifications aux routes, chemins, sentiers, canaux ;

4° de redressement des rivières et des ruisseaux ;

5° d'imposition des propriétés autrefois non-imposables et d'exonération des propriétés auparavant imposables ;

6° de toute modification jugée notable au sens de l'article 494, § 2 CIR³⁴¹ »

Si le rôle des communes en matière de cadastre est crucial, il n'en reste pas moins que **c'est l'AGDP (du SPF Finances) qui est habilitée, en vertu de l'article 475 CIR, à exiger :**

- du contribuable (ainsi que des locataires éventuels) la production de tous renseignements utiles à la détermination du RC ainsi que la communication, sans déplacement, des livres et documents susceptibles de permettre de vérifier l'exactitude des renseignements fournis ;
- des services, établissements et organismes publics, ainsi que des géomètres-experts (dans l'exercice légal de leurs activités protégées), la production sans frais d'une copie complète des

³⁴⁰ AR du 30 juillet 2018 relatif à la constitution et la mise à jour de la documentation cadastrale et fixant les modalités pour la délivrance des extraits cadastraux, M.B. 9 octobre 2018.

³⁴¹ Pour rappel, l'art. 494, §2 du CIR précise que : « (...) sont considérées comme modifications notables : 1° celles qui sont susceptibles d'entraîner une augmentation ou une diminution du revenu cadastral afférent soit à une parcelle bâtie, soit à du matériel ou de l'outillage, à concurrence de 50 EUR ou plus ou, tout au moins, à concurrence de 15 % du revenu existant (...) ».

plans et documents y annexés dont ils disposent et qui peuvent être utiles pour la tenue à jour des plans cadastraux.

Par ailleurs, en vertu de l'article 476 CIR, les agents communaux peuvent « accompagner » les fonctionnaires de l'AGDP lors des visites domiciliaires³⁴².

Quant aux ministres fédéraux des Finances, qui se sont succédé au fil du temps, ils ont encouragé, au travers de réponses à des questions parlementaires³⁴³, les communes à interroger les propriétaires et à fournir à l'AGDP toute information susceptible d'entraîner une révision du revenu cadastral.

Il s'ensuit que si les communes peuvent et même doivent informer l'AGDP de toute évolution justifiant une révision du RC, seule l'AGDP est en droit de mettre en œuvre des pouvoirs d'investigation vis-à-vis des contribuables concernés. Ce qui signifie que les communes n'ont aucun pouvoir de contrainte en la matière. Rien n'oblige donc un citoyen à répondre à une demande de renseignements de sa commune quant aux caractéristiques de son immeuble, sauf pour la commune à s'appuyer sur une autre législation que celle relative au cadastre. Reste aux communes, qui soupçonnent que des améliorations ont été apportées à un bien immobilier, à en informer l'AGDP qui, à son tour, pourra envoyer le questionnaire *ad hoc* à ce propriétaire.

En vue de permettre aux communes d'être réellement opérationnelles dans ce cadre, il serait peut-être opportun de compléter l'article 475 CIR de manière à rendre obligatoire une réponse aux demandes de renseignements adressées par les communes aux propriétaires d'immeubles dans le cadre de la mise en œuvre de la réglementation cadastrale.

4.2.3.4.2. Modification notable : quid des commerces réaffectés en logements ?

Il arrive que des rez-de-chaussée commerciaux soient transformés en logements. À cette occasion, le propriétaire demande une révision à la baisse du RC. L'AGDP ne l'accepte que si l'on a procédé à des travaux entraînant la perte du caractère commercial de cette parcelle cadastrale.

Le ministre des Finances a ainsi précisé que : « *En ce qui concerne les immeubles de commerce, la réévaluation est opérée au cas par cas, sur la base des caractéristiques de l'immeuble concerné. Les modifications doivent porter sur des éléments intrinsèques du commerce : l'aile d'accès à la clientèle, l'espace du magasin où s'exerce le commerce, les équipements techniques éventuels tels que frigos de boucherie, étals en maçonnerie, supports de machines en acier, etc.*

La subsistance ou non d'une vitrine est, à elle seule, insuffisante. En effet, c'est l'ensemble des travaux qui guident l'expert pour constater si, de façon durable et permanente, les fonctionnalités commerciales ont disparu au profit d'un immeuble d'habitation caractérisé. En cette matière, il faut savoir que les aménagements légers ne sont pas déterminants pour réévaluer le revenu cadastral d'un bien, surtout s'il garde manifestement le potentiel d'une surface commerciale qui pourrait rapidement être mise en service, par exemple à l'issue d'une location ou d'une vente »³⁴⁴.

³⁴² Un arrêté royal du 10 octobre 1979 (M.B., 13 octobre 1979) décrit, en outre, le rôle de l'indicateur-expert communal qui est chargé de collaborer avec le cadastre pour la fixation des revenus cadastraux.

³⁴³ Voy., notamment, Question n° 248 de M. S. Matheï du 5 mars 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, 20 avril 2020, p. 91 ; Question n° 203 de M. E. Burton du 10 février 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, 24 mars 2020, p. 190 ; Question de M. B. Piedboeuf du 22 octobre 2019, Chambre, 2019-2020, 22 octobre 2019, p. 16 ; Question n° 51 de M. Benoît Piedboeuf du 26 septembre 2019, Q.R., Chambre, 2018-2019, 25.10.2019, p. 103.

³⁴⁴ Question n° 19992 de M. B. Piedboeuf du 20 septembre 2017, Q.R., Chambre, 2016-2017, 20 septembre 2017, p. 5.

4.2.3.5. Droits du contribuable : réclamation

L'article 495 CIR prévoit que tout RC nouvellement établi, révisé, évalué ou réévalué doit être notifié (en principe) au contribuable. Cette notification ouvre la possibilité d'une réclamation (processus des réclamations). L'AGDP a rappelé dans ses FAQ, la procédure à suivre en cas de réclamation contre un revenu cadastral. Nous y renvoyons ici ; elles sont consultables sur le site internet du SPF Finances³⁴⁵.

4.3. Approche critique et réflexions en cours

Les réflexions qui suivent ne sont pas exhaustives et visent seulement à donner quelques fondements essentiels pour une discussion de haut niveau au sein du Parlement wallon. Elles sont le reflet de diverses préoccupations souvent émises lorsqu'est abordée la question de l'avenir et du rôle des revenus cadastraux.

4.3.1. Difficulté d'évaluer des biens actuels par rapport à un marché locatif de 1975

1. Notification de valeurs de 1975 au contribuable

Les revenus cadastraux sont notifiés au contribuable afin de l'informer et de lui permettre, éventuellement, de marquer son désaccord. Il est extrêmement difficile d'expliquer à un contribuable que son bien construit en 2020 aurait pu être loué à un tel montant en 1975, la difficulté se marquant encore davantage pour les contribuables qui n'étaient pas nés à cette date.

2. Évaluation de biens neufs dans des zones où il n'existe pas de référence en 1975

Pour évaluer un bien situé dans une zone où aucune référence de 1975 n'est disponible, on recourt à la méthode de comparaison avec des biens similaires dans le voisinage et dont le revenu cadastral est définitif. Cette méthode est cependant parfois difficile à appliquer et peut même entraîner des incohérences dans des zones nouvelles qui se rejoignent.

Exemple 1 : Imaginons un nouveau lotissement aménagé à côté d'une zone de valeur basse en 1975, l'expert va attribuer la même valeur basse à ce lotissement. Un autre lotissement est aménagé à côté d'une zone à valeur élevée en 1975, l'expert lui attribue une valeur élevée. Mais si les deux nouveaux lotissements se rejoignent, des biens très proches et probablement semblables auront des valeurs différentes à la limite entre les deux lotissements.

Exemple 2 : le building (de luxe) UpSite à Bruxelles a été construit dans les anciens quartiers industriels considérés comme un chancre en 1975. Les contribuables ont exigé les valeurs de référence en 1975 et aucun bien comparable n'existe dans la commune.

3. Expertise de biens construits avec des techniques n'existant pas en 1975

Les techniques de construction ont fortement évolué et certains biens n'ont aucun équivalent en 1975.

Exemple 1 : une maison passive sera évaluée comme une maison en 1975 avec tout le confort. Il se peut donc que deux maisons voisines (une maison construite en 1975 et une maison passive construite en 2020) auront un RC fort semblable alors que sur le marché actuel, ces biens ont des valeurs différentes.

³⁴⁵ <https://finances.belgium.be/fr/node/3258>.

Remarque : cette « incohérence » est en réalité un avantage de fait pour les nouvelles constructions.

Exemple 2 : un bien industriel est actuellement construit avec des méthodes n'existant pas en 1975 et avec un coût nettement inférieur à celui imposé par les anciennes techniques de construction. L'application de barèmes de construction anciens sur un immeuble transformé aura pour conséquence que son revenu cadastral sera différent et peut-être plus élevé que celui d'un immeuble entièrement neuf.

4. Évolution du marché au sein d'une commune

Les références de 1975 tiennent compte de la situation des biens au sein d'une commune. Certains quartiers sont situés dans des zones à forte valeur et d'autres non. Mais ces différences de valeurs entre quartiers existantes en 1975 ne sont plus les mêmes aujourd'hui.

Exemple 1 : Certains quartiers en périphérie étaient à valeur basse en 1975 par rapport au centre urbain alors qu'ils sont aujourd'hui les quartiers recherchés, tandis que le centre urbain s'est dégradé. Malheureusement, les revenus cadastraux restent établis en fonction de ces valeurs de 1975. Une villa en périphérie dans un quartier calme et recherché peut donc avoir un revenu cadastral plus bas qu'un immeuble de même volume au centre-ville dans un quartier qui s'est dégradé.

Exemple 2 : les petits commerces des centres villes ne trouvent plus d'amateurs et dans certains centres, ils sont loués comme habitation. Pourtant les revenus cadastraux sont établis sur la base des valeurs locatives des commerces et sont plus élevés que les immeubles voisins évalués en habitation (cf aussi ci-après).

5. Panneaux solaires et travaux d'isolation

Les panneaux solaires n'existaient pratiquement pas en 1975 et le fait qu'une maison soit correctement isolée n'a pas été repris comme un critère ayant un impact sur la valeur locative en 1975 (cf aussi ci-après). On n'en tient donc pas compte dans le calcul du revenu cadastral. Par contre, une maison rénovée sera réévaluée et on va considérer que, même sans disposer d'un chauffage central (critère important en 1975), son équipement fournit un confort suffisant pour que cette maison soit évaluée comme une maison avec confort (équivalent à une maison avec chauffage central en 1975). Donc une maison avec confort, à laquelle on ajoute des panneaux solaires ou qu'on isole, ne verra pas son RC être réévalué mais le RC d'une maison sans confort sera bien réévalué si elle est rénovée (avec ou sans panneaux).

4.3.2. Difficultés suite à l'utilisation par les experts de barèmes fixés par commune

1. Manipulation manuelle

L'on attribue aux experts des zones de plus en plus grandes. Un expert doit donc manipuler de nombreux barèmes et le risque d'erreurs est présent. De même, plusieurs experts peuvent évaluer des biens sur des zones de communes et le choix d'un expert pour l'interprétation de certains critères peut s'écarter du choix de ses collègues.

2. Multiplicité des barèmes

Il existe des milliers de barèmes et la cohérence qui était assurée en 1975-1980 est remise en question avec le développement de l'urbanisation. Par exemple, les barèmes de Namur ville sont nettement supérieurs à ceux de Jambes alors que des immeubles comparables ont été construits sur les deux rives de la Meuse.

Pour les biens industriels, le nombre de barèmes est trop important et certains prévoient en outre des marges (par exemple, de 30 à 50 euros par m²) ce qui provoque un manque de cohérence dans leur utilisation. Un récent projet de digitalisation de ces derniers a démontré qu'il était impossible d'importer et de simplifier les barèmes utilisés dans les expertises existantes car le graphique des semis des prix unitaires utilisés était trop dispersé.

4.3.3. Le RC sert comme base tant au précompte immobilier qu'à l'IPP.

Comme indiqué précédemment, le RC a des implications fiscales diverses et sert notamment de base imposable (après indexation) pour le calcul du précompte immobilier, ainsi que, dans la plupart des cas, pour l'établissement de l'IPP enrôlé sur les « revenus des biens immobiliers » (cf ci-avant et ci-après, les parties 2, 3 et 5 du présent rapport).

Le calcul du précompte immobilier régional sur la base du RC indexé³⁴⁶ et l'ajout des centimes additionnels communaux et provinciaux (ou d'agglomération dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale), font qu'actuellement, dans beaucoup d'endroits, le montant du précompte immobilier est fort proche, voire supérieur, à celui du RC tout court.

Par ailleurs, le RC indexé sert aussi de base à la taxation des revenus immobiliers à l'IPP pour les immeubles donnés en location à titre privé et les résidences secondaires³⁴⁷. Dans ce cas, il est non seulement indexé mais également majoré, le cas échéant, de 40%. Pour les immeubles bâtis donnés en location à des personnes qui y exercent leur activité professionnelle (dont les sociétés en général), c'est le loyer réel qui est pris en considération pour le calcul de l'IPP, après déduction d'un forfait de 40 % plafonné en fonction du revenu cadastral (2/3 du RC revalorisé).

Il existe, dès lors, pour le propriétaire (ou titulaire d'un droit réel de jouissance), une double taxation des revenus provenant de ses immeubles : au précompte immobilier, d'une part, et à l'impôt des personnes physiques, d'autre part, sans que le précompte immobilier – contrairement à ce qu'indique ce mot – ne puisse être imputé sur le montant de l'IPP enrôlé.

Bien que le précompte immobilier soit ressenti par le citoyen et considéré *économiquement parlant* comme un impôt sur la détention d'un immeuble (impôt sur le capital), il est qualifié *juridiquement parlant* en tant qu'impôt sur le revenu par la Cour constitutionnelle (cf ci-avant, la partie 3 du présent rapport).

Vu les implications tant fédérales que régionales (et même locales) de toute modification apportée au régime ou aux pratiques relatifs au RC, l'adaptation de la méthode de fixation de celui-ci implique donc une réflexion conjointe à mener par les différents niveaux de pouvoir et par les multiples autorités concernées.

346 Le taux d'indexation pour 2020 est de 1,8492.

347 Pour rappel, l'immeuble affecté à l'habitation principale du contribuable (« habitation propre ») est exonéré à l'IPP (art. 12, § 3, CIR – voy. *supra* la partie 2 du présent rapport).

4.3.4. Comment neutraliser l'impact des investissements économiseurs d'énergie ?

Certains investissements en matière d'économie d'énergie, comme les panneaux photovoltaïques, ne sont actuellement pas pris en considération dans la réévaluation des revenus cadastraux³⁴⁸.

Les immeubles qui sont peu ou pas consommateurs d'énergie grâce notamment à leur isolation sont toutefois vendus et loués plus chers³⁴⁹. Dès lors, une péréquation du RC qui prendrait en compte soit les loyers soit la valeur vénale relative aux immeubles pénaliserait ces biens en leur affectant un RC supérieur par rapport aux immeubles peu ou pas isolés.

Par conséquent, si la volonté est de ne pas pénaliser, ces investissements, il y aurait lieu de voir comment compléter la circulaire n° 3/2010 du 22 février 2010 et, le cas échéant, adapter les textes légaux et réglementaires.

4.3.5. Valeur locative ou valeur vénale ?

Certains, dans le cadre des réflexions en cours, préconisent l'abandon de la valeur locative au profit de la valeur vénale, comme élément de détermination de la valeur cadastrale forfaitaire servant au calcul des impôts en question.

Le législateur pourrait opter pour une valeur évolutive en fonction de l'état du marché locatif ou du marché à la vente et à l'achat. Cela permettrait de remettre les compteurs à zéro après un espace de temps de quelques années.

Dans ce contexte, mieux vaut-il opter pour un revenu cadastral basé sur la valeur locative ou sur la valeur vénale ? Comme nous l'avons vu ci-avant, pour la valeur vénale, deux variantes ont été retenues à savoir la valeur de construction ou la valeur de vente sur le marché.

Préalablement à toute réflexion à cette fin, il convient de tenir compte d'éventuelles contraintes institutionnelles : dès lors que le précompte immobilier est qualifiable *juridiquement* en tant qu'*impôt sur le revenu*, décider de le calculer à l'avenir sur le fondement de la « valeur vénale » risquerait de modifier sa nature intrinsèque. Le risque est alors que la matière imposable du précompte immobilier soit, par ce biais, modifiée ; or, la matière imposable des impôts régionaux, dont le précompte immobilier, est demeurée sous la compétence de l'autorité fédérale mais celle-ci ne peut la modifier que par le biais d'une loi spéciale (cf ci-avant, la partie 1 du présent rapport).

4.3.5.1. Valeur locative et valeur vénale : avantages et inconvénients de chacune des deux méthodes

- Expertise en valeur locative :

L'avantage du recours à la valeur locative est que le pool de références est important. Dès lors, l'expertise peut se faire simplement sur la base de deux paramètres, à savoir la superficie utile et la valeur locative.

Parmi les inconvénients, relevons la difficulté parfois de déterminer la superficie utile. Par ailleurs, comme il n'y a plus eu de péréquation cadastrale depuis plus de quarante ans, tout en veillant depuis

³⁴⁸ Ces techniques n'existaient pratiquement pas en 1975 et le fait qu'une maison soit correctement isolée n'a pas été repris comme un critère ayant un impact sur la valeur locative en 1975 (voy. la circulaire n° 3/2010 du 22 février 2010 sur les mesures fiscales en matière d'économie d'énergie. Réévaluation des revenus cadastraux). Voy. aussi G. XHIGNESSE, « Impôt immobilier et panneaux photovoltaïques : Réflexions sur la détermination du revenu cadastral d'une habitation », *RFRL*, 2013, n° 4, pp. 323-327.

³⁴⁹ Observatoire wallon des loyers (https://cehd.be/media/1272/rapport-2020_owl-2019_final_couverture.pdf pp 94 et s.)

1991 à une indexation automatique des RC³⁵⁰, l'augmentation des revenus cadastraux s'est détachée de l'évolution réelle du marché locatif contemporain.

Il faut aussi souligner le taux élevé – par rapport à d'autres pays, en ce compris voisins³⁵¹ – des Belges qui sont propriétaires de leur habitation³⁵².

- Expertise en valeur vénale

Parmi les avantages du recours à la valeur vénale, relevons :

- une moindre sensibilité aux fluctuations de la situation dans le temps (zoning proche d'une autoroute, etc.) ;
- la valeur intrinsèque du coût de construction est géographiquement indépendante ;
- la possibilité de prendre de nombreuses caractéristiques propres en considération (diversité des immeubles) ;
- Une évaluation du terrain en valeur vénale selon une méthode proche de celle pratiquée par les experts (configuration, qualité du sol, déclivité, etc.).

La méthode en valeur vénale était considérée, lors de la péréquation cadastrale de 1980, comme plus fastidieuse et plus complexe qu'en valeur locative. A l'époque, elle nécessitait en effet la récolte de nombreux éléments, moins disponibles qu'aujourd'hui. La perspective de la mobilisation de la « valeur vénale » parfait davantage réalisable et gérable aujourd'hui.

4.3.5.2. Impact des différences cadastrales sur le précompte immobilier en raison de la variété des taux d'additionnels communaux et provinciaux

Une étude datant de 2011³⁵³ a montré que les bâtiments commerciaux et halls industriels construits en dehors des centres urbains, tels qu'ils existaient en 1975, ont un revenu cadastral comparable sur tout le territoire de la Wallonie. Ce revenu cadastral est en effet fixé sur base de la valeur vénale ramenée à sa valeur de 1975 (*cf* ci-avant), à savoir la valeur de construction qui est similaire sur l'ensemble de la Wallonie.

En revanche, les revenus cadastraux des immeubles d'habitation sont, pour la quasi-totalité, fixés sur la base de la valeur locative (le cas échéant, par comparaison). Or, l'on constate que les RC des habitations sont nettement inférieurs dans certains endroits, par exemple dans le Hainaut, par comparaison avec le Brabant wallon. Il en résulte que, pour obtenir un même rendement budgétaire global, la province et les communes du Hainaut doivent recourir à des additionnels nettement plus élevés qu'en Brabant wallon, par exemple.

Dès lors, pour un même coût d'investissement, les immeubles commerciaux et industriels, dont le revenu cadastral est fixé à partir de la valeur vénale, subissent une ponction fiscale, par le biais du précompte immobilier, nettement supérieure en Hainaut que dans le Brabant wallon, par exemple. Aujourd'hui, l'investisseur commercial ou industriel qui veut optimiser le coût de son investissement de construction a dès lors intérêt à s'établir en Brabant wallon plutôt que dans le Hainaut.

³⁵⁰ Loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non-fiscales, *M.B.*, 29 décembre 1990.

³⁵¹ En 2018, 51,4 % des habitants en Allemagne occupent un logement dont ils sont propriétaires.

³⁵² En 2019, les propriétaires représentaient 71,3 % de la population belge (<https://fr.statista.com/statistiques/596938/proprietaires-immobiliers-parmi-population-belgique>).

³⁵³ F. GABELE et J. DE LAME, « Détermination des revenus cadastraux logements/commerces/industries », *RGF*, n° 2011/7, pp. 6 et s.

Cette comparaison dépend bien entendu de la hauteur des additionnels au précompte immobilier de chaque province et de chaque commune.

Quoi qu'il en soit, ces constats posent la question de l'opportunité de l'introduction de centimes additionnels *différenciés* au précompte immobilier, à l'instar du cadre décretaal désormais prévu en Région flamande et commenté ci-après, dans la partie 5 du présent rapport.

4.3.5.3. Immeubles commerciaux pénalisés par la méthode de la valeur locative ?

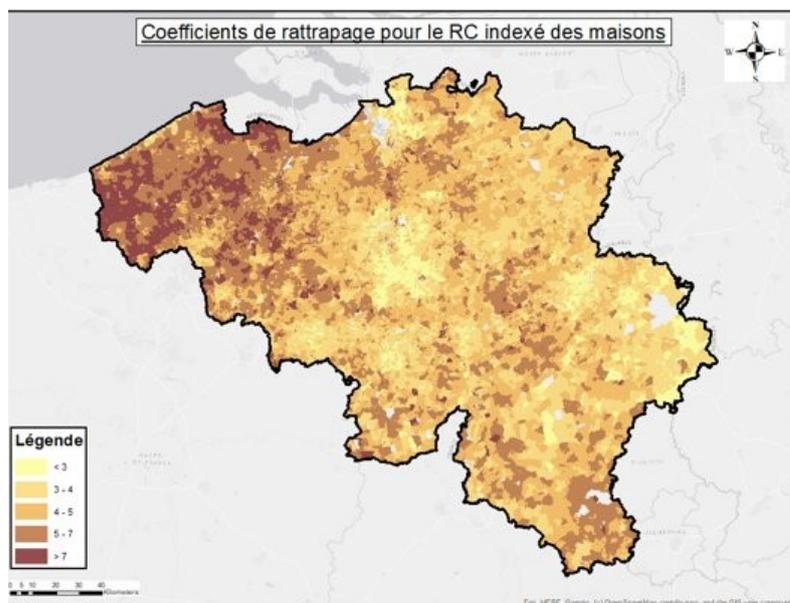
Les immeubles commerciaux ont habituellement des valeurs locatives plus élevées notamment pour la raison que les loyers sont, par rapport à la valeur d'investissement, plus élevés que ceux des loyers d'immeubles donnés en location à titre privé. Une des raisons est que les loyers sont déductibles comme charges professionnelles mais taxables sur la base du loyer réel net dans le chef du propriétaire, contrairement aux loyers pour des immeubles utilisés à titre privé qui ne sont pas déductibles comme charges professionnelles et qui bénéficient dans le chef de leur propriétaire d'une taxation sur la base du RC indexé majoré de 40%.

4.4. Nouvelles méthodes d'évaluation développées par l'administration fédérale

Développement d'un modèle mathématique

Les données cadastrales pertinentes sont entièrement digitalisées. Leur exploitation par des modèles mathématiques est donc possible. Une étude de la KU Leuven sur une alternative aux revenus cadastraux s'est d'ailleurs appuyée notamment sur ces données.

L'administration Mesures et Évaluations a développé son propre modèle ce qui lui a permis de faire des simulations de péréquation. Le graphique suivant montre l'augmentation des valeurs si une péréquation devait être actuellement appliquée.



Outre cette simulation, le modèle est aussi utilisé pour développer des alternatives à la fixation des revenus cadastraux actuels, à des actions de qualité des données et au développement d'outils divers comme, par exemple, un outil destiné aux communes pour la fixation des centimes additionnels au précompte immobilier.

Le modèle permet aussi de faire le lien entre les valeurs de 1975 et actuelles.

Utilisation des valeurs actuelles pour fixer les revenus cadastraux

Méthode d'évaluation récemment retenue par le législateur fédéral en vue de la fixation d'un revenu cadastral pour les immeubles sis à l'étranger

Comme cela a été exposé ci-avant, une nouvelle loi fédérale vient d'être adoptée, dont l'objet est de permettre la fixation d'un RC pour les biens que possèdent des contribuables belges à l'étranger. Ainsi introduit-on une quatrième méthode de fixation des revenus cadastraux dans le CIR.

Cette (quatrième) méthode, pour rappel, s'appuie sur la valeur vénale actuelle de l'immeuble, ramenée à une valeur vénale de 1975 par un facteur de correction unique déterminé sur base des emprunts OLO. A cette valeur vénale de 1975 est ensuite appliqué le taux de 5.3% pour obtenir le revenu cadastral (application de la troisième méthode). Le facteur de 2020 est 15.036. Un bien qui, en 2020, vaut 200.000 € aura donc un revenu cadastral de $200.000\text{€}/15.036 * 5.3\% = 704\text{€}$.

L'avantage de cette méthode est de partir de la valeur actuelle du bien. Elle peut être utilisée pour les biens à l'étranger mais aussi pour les biens en Belgique pour lesquels nous ne disposons pas d'une référence en 1975 (soit parce qu'il se trouve dans une zone où aucune construction n'existait en 1975 soit parce qu'il est totalement atypique par rapport aux biens communs en 1975). La détermination de la valeur vénale actuelle peut être automatisée par l'usage du modèle mathématique qui se base sur les prix de vente déclarés dans les actes soumis à l'enregistrement.

L'inconvénient est l'utilisation d'un facteur unique qui ne tient pas compte des différences d'évolution entre les quartiers depuis 1975. A titre de test, la méthode a été appliquée sur l'ensemble des maisons et appartements en Belgique et les résultats ont été comparés avec les revenus cadastraux existants. Globalement, la comparaison est cohérente. Dans le tableau suivant, la différence entre le revenu moyen existant est de 929€ et, avec la nouvelle méthode, de 935€, soit une très faible différence. Par contre, la comparaison par zone montre de grosses différences car l'évolution des valeurs depuis 1975 est différente d'un quartier à l'autre. Le tableau suivant montre que les maisons dans les provinces de Flandre occidentale et de Flandre orientale verraient leur revenu cadastral augmenter si la nouvelle méthode leur était appliquée (par exemple, en OVL-Oost-Vlaanderen, plus de 75% des maisons auraient une différence de plus de 15% et 59.29% des maisons plus de 30%) ; par contre, les revenus cadastraux des appartements en Hainaut seraient revus à la baisse (71% des appartements du Hainaut auraient un revenu ramené à la baisse de plus de 30%).

	Freq	Mean RC	Mean RC OLO	VV_mean	Ratio VV RC	Ratio OLO
Total	4446077	929 €	935 €	265.208 €	286	283
Freq	Nombre de biens pris en compte					
Mean_RC	Moyenne des RC actuels					
Mean RC OLO	Moyenne des RC calculés selon la méthode OLO					
VV_mean	Valeur vénale moyenne					
Ratio VV RC	Ratio entre la valeur vénale moyenne et le RC moyen actuel					
Ratio OLO	Ratio entre la valeur vénale et le RC si on utilise le taux OLO					
<i>Les valeurs vénales utilisées sont celles prédites par notre modèle mathématique (maisons+ appartements)</i>						
<i>Le graphique reprend quand à lui l'évolution du ratio par année de vente selon les transactions réelles</i>						

centre	Type	Ratio_inf_15	Ratio_sup_15	Ratio_inf_30	Ratio_sup_30
ANT	Maisons	11,61%	57,27%	3,82%	40,48%
BXLBWBF	Maisons	33,47%	34,90%	15,92%	23,85%
HAI	Maisons	24,10%	39,68%	8,47%	26,78%
LIE	Maisons	40,56%	28,20%	19,46%	19,47%
LIM	Maisons	15,50%	39,83%	4,77%	23,69%
NAMLUX	Maisons	21,08%	43,45%	6,68%	29,42%
OVL	Maisons	3,07%	75,00%	0,44%	59,29%
WVL	Maisons	3,57%	77,26%	0,91%	62,30%
centre	Type	Ratio_inf_15	Ratio_sup_15	Ratio_inf_30	Ratio_sup_30
ANT	Appartements	51,60%	12,77%	26,58%	6,70%
BXLBWBF	Appartements	72,20%	9,84%	53,45%	5,63%
HAI	Appartements	85,33%	4,95%	71,09%	3,07%
LIE	Appartements	79,67%	6,10%	62,21%	3,35%
LIM	Appartements	45,20%	12,42%	16,03%	5,14%
NAMLUX	Appartements	78,63%	6,16%	54,80%	3,51%
OVL	Appartements	32,09%	24,11%	10,00%	12,23%
WVL	Appartements	48,26%	16,44%	21,82%	7,64%

Méthode d'évaluation sur la base des valeurs actuelles et par secteur

Cette méthode s'apparente à la précédente mais utilise un facteur de correction adapté à chaque secteur déterminé par l'étude de péréquation. Le revenu cadastral pourrait être basé sur la valeur vénale actuelle du bien (déterminée par le modèle) ramenée ensuite à son équivalent en 1975 par un facteur qui serait déterminé en comparant la somme des valeurs actuelles des biens de même type (maison, appartement, commerce, etc.) dans un secteur avec la somme des revenus cadastraux existants des mêmes biens dans le même secteur. On a donc un facteur de correction différent par type et par secteur.

L'avantage de cette méthode est multiple :

1. On se base sur des valeurs actuelles ;
2. Les différences d'évolution entre secteurs et selon le type de biens ont été prises en compte ;
3. La détermination des revenus peut être en grande partie automatisée ;
4. Le lien avec une possible péréquation est réalisé.

Outils de recherche de points de comparaison

L'administration Mesures et Évaluations développe également un outil de type SIG permettant, sur la base des données caractérisant le bien à évaluer, de sélectionner des points de comparaison corrects dans son environnement. Cette méthode permet d'abandonner l'usage des barèmes.

La méthode permet également une meilleure communication vis-à-vis du contribuable lors de la notification de son revenu cadastral, puisqu'il est alors possible de lui communiquer systématiquement les points de comparaison retenus.

4.5. Alternative à une péréquation classique

Étude de l'Administration Mesures et Évaluations

L'étude réalisée par l'administration fédérale a démontré qu'une péréquation classique est une opération de grande ampleur impossible à réaliser actuellement. Il convient donc de rechercher une alternative.

Les **principaux challenges** sont :

1. Déterminer une base imposable pour tous les biens. Les modèles mathématiques sont performants pour des biens communs. Il en est autrement pour des biens rares ou atypiques ;
2. La détermination d'une nouvelle base doit tenir compte de l'impact sur tous les niveaux de compétence concernés (communal, provincial, etc.) mais aussi de l'impact sur le contribuable. Un rattrapage en une phase présente un gros risque à ce niveau et il serait préférable de lisser le rattrapage sur une période de transition ;
3. Constituer une nouvelle base ne peut se faire que si la procédure de mise à jour de cette base est définie et applicable. Actuellement, plus de 150.000 mutations physiques sont opérées chaque année sur les revenus cadastraux existants ;
4. Il convient de tenir compte de la possibilité que chaque contribuable a de réclamer contre une nouvelle base imposable. Au plus celle-ci est fixée individuellement, au plus le traitement de ces réclamations peut être important. Pour rappel, il a fallu plus de 13 ans au Cadastre pour traiter les réclamations introduites lors de la dernière péréquation. Un nouveau système doit donc être simple dans sa constitution et le plus « objectif » possible, c'est-à-dire se baser sur des critères mesurables et démontrables.
5. Toute nouvelle base imposable doit pouvoir être liée de manière univoque au bien concerné et au contribuable. Les mises à jour du répertoire des propriétaires et des identifiants parcellaires doivent être assurées.

Valeur vénale ou valeur locative ? (cf aussi ci-avant)

L'administration s'est basée sur l'utilisation d'un modèle mathématique utilisant les valeurs vénales actuelles. Ce choix a été fait compte tenu de ce que les données reprises dans la base de données des contrats de location (MyRent) ne sont pas structurées. Le lien entre le prix et le bien ne peut donc pas être établi avec certitude et les conditions qui affectent le prix ne sont pas identifiables d'une manière automatisée.

Par contre, les prix de vente sont clairement enregistrés dans la base de données PATRIS avec les identifiants parcellaires correspondants.

Utiliser les valeurs vénales comme base imposable est souvent considéré comme équivalant à la mise en place d'une taxe sur le patrimoine plutôt que sur le revenu. Il convient de souligner que, d'une part, le système actuel basé principalement sur les valeurs locatives attribue un revenu fictif aux biens qui sont majoritairement occupés par leur propriétaire (donc, qui n'en reçoivent aucun loyer/revenu direct) et, d'autre part, qu'un lien semble exister – ce qui est parfois contesté par certaines études – entre la valeur vénale d'un bien et sa valeur locative.

Critères pris en compte pour l'expertise

Le développement du modèle a démontré la pertinence (ou non) des critères à prendre en compte dans l'évaluation. Les principaux critères sont la situation, le type de bien, la surface utile et l'année de construction. Les autres critères ont un impact moindre ou un impact atypique. Ces critères permettent d'obtenir un degré de précision important dans les centres ville. Certains critères peuvent avoir un impact important mais qui se cumule avec l'impact d'un autre critère. Au-delà de la prise en compte d'un certain nombre de critères, la précision de l'évaluation n'augmente plus.

Détermination des situations

Diverses possibilités ont été analysées mais le choix retenu est de travailler par secteur statistique. Certains secteurs statistiques ont cependant dû être regroupé avec d'autres secteurs voisins afin

d'obtenir un nombre suffisant de références. Ce regroupement a été réalisé par les experts de l'administration fédérale.

Types pris en compte

L'étude s'est faite sur les maisons, les appartements et les maisons de commerce. L'actualisation des autres types peut se faire en fonction des moyennes des autres biens compris dans l'étude.

Proposition d'alternative à la péréquation – Principe

L'étude se conclut par une proposition d'indexation des revenus cadastraux actuels par secteur et type. Cette indexation présente des avantages multiples :

1. Elle offre une solution à tous les biens (même ceux pour lesquels il n'y a pas de référence pour déterminer une valeur actuelle par l'usage d'un modèle) ;
2. Les imperfections du modèle sur certains biens atypiques sont assimilées par la masse ;
3. C'est une solution permettant la transition vers un système différent par le fait que le rattrapage des valeurs par indexation peut se répartir sur plusieurs exercices ;
4. Elle est applicable immédiatement sans frais importants et avec les moyens disponibles ;
5. Selon le mode de publicité des index par zone qui serait établi, on peut construire un processus limitant les réclamations individuelles ;
6. Elle s'appuie sur un processus existant qui assure la mise à jour des données ;
7. Elle peut être appliquée par une Région sans changer le processus fédéral.

Résultats chiffrés

Le présent tableau donne les ratios d'augmentation si cette méthode devait être appliquée aujourd'hui.

		Biens	RC75 indexé	Rc actualisé (2019)	Ratio global / RC75 indexé
Maisons	Imposable	3.507.383	5.957.722.905 €	23.956.817.757 €	4,02
	Non imposable	8.276	16.493.676 €	60.670.983 €	3,68
Appartements	Imposable	1.021.884	1.804.551.608 €	5.293.039.911 €	2,93
	Non imposable	3.647	6.152.649 €	18.733.371 €	3,04
Commerces	Imposable	218.158	979.744.096 €	1.962.757.301 €	2,00
	Non imposable	2.952	77.853.465 €	131.310.221 €	1,69
Biens industriels	Imposable	107.843	1.701.348.696 €	3.599.827.026 €	2,12
	Non imposable	47.838	104.610.357 €	211.009.186 €	2,02
Autres bien bâtis	Imposable	1.309.258	2.015.780.155 €	6.054.723.735 €	3,00
	Non imposable	70.176	911.895.967 €	2.704.087.693 €	2,97
Mat & Out	Imposable	21.790	705.754.062 €	705.754.062 €	1,00
	Non imposable	43.492	1.631.836.078 €	1.631.836.078 €	1,00
Non bâti	Imposable	4.105.106	239.953.106 €	500.176.524 €	2,08

	Non imposable	301.573	20.818.305 €	43.395.259 €	2,08
Total	Imposable	10.291.422	13.404.854.629 €	42.073.096.316 €	3,14
	Non imposable	477.954	2.769.660.496 €	4.801.042.791 €	1,73

En conclusion :

En ce qui concerne le précompte immobilier, en supposant que la charge fiscale globale reste inchangée, l'application de cette actualisation diminuerait l'imposition sur les maisons de commerce au détriment principalement des maisons d'habitations et, dans une moindre mesure, des appartements.

Pour ce qui a trait à l'IPP, les critères d'imposition influencés par les revenus cadastraux (résidences secondaires, épargne à long terme, biens loués à usage professionnel, etc.) sont trop complexes pour déterminer l'impact avec précision mais l'on peut raisonnablement supposer que l'impact estimé à 289 millions d'euros constatés en 2018 pourrait être multiplié par un facteur de 3 à 4.

PARLEMENT WALLON

SESSION 2020-2021

26 FÉVRIER 2021

RAPPORT INTRODUCTIF *

sur la réforme du précompte immobilier

présenté par

M. Furlan

Documentation

L'étude fournit pour chaque commune divers documents :

1. Tableau d'augmentation des revenus cadastraux par commune

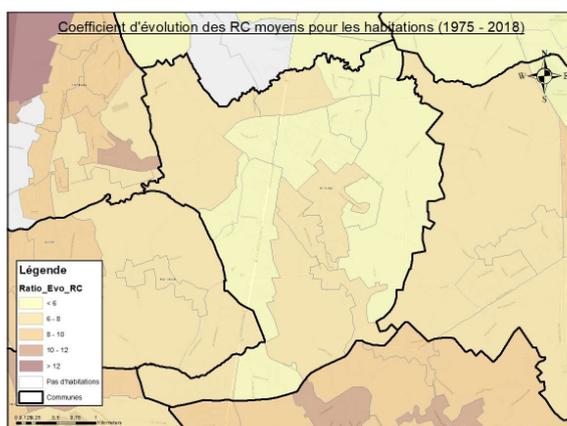
Ce tableau reprend, par commune, le récapitulatif par type et leur totaux des revenus 1975 indexés et actualisés.

Nls	Commune	Province	Région	Maisons d'habitation			Appartements			Maisons de commerce			Industrie			Non bâti			Autres			Total		
				RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio	RC75 index national	RC actualisés	Ratio
11001	AARTSELAAR	Anvers	Région Flandre	11.170.485 €	38.735.229 €	3,47	2.629.723 €	8.797.906 €	3,35	995.916 €	2.066.003 €	2,07	7.573.852 €	16.104.303 €	2,13	86.007 €	179.280 €	2,08	1.427.336 €	4.254.528 €	2,98	23.883.320 €	76.608.682 €	3,21
11002	ANTWERPEN	Anvers	Région Flandre	149.321.881 €	588.276.804 €	3,94	167.211.990 €	476.069.954 €	2,85	94.561.998 €	168.646.993 €	1,78	103.813.346 €	192.596.843 €	1,86	30.204.073 €	62.959.669 €	2,08	130.731.689 €	376.663.911 €	2,88	675.844.976 €	1.971.490.154 €	2,92
11004	BOECHOUT	Anvers	Région Flandre	6.872.736 €	36.977.265 €	5,38	2.007.154 €	7.977.192 €	3,97	460.780 €	961.179 €	2,09	823.575 €	1.690.294 €	2,05	131.467 €	274.041 €	2,08	1.844.380 €	7.012.583 €	3,80	12.140.092 €	56.333.604 €	4,64
11005	BOOM	Anvers	Région Flandre	5.885.924 €	26.439.341 €	4,50	3.265.646 €	10.361.673 €	3,17	1.296.609 €	2.669.456 €	2,06	2.916.736 €	6.295.441 €	2,16	14.207 €	29.613 €	2,08	2.342.741 €	7.673.831 €	3,28	15.721.862 €	56.747.911 €	3,61
11007	BORSBEEK	Anvers	Région Flandre	3.991.282 €	15.960.167 €	4,00	2.488.810 €	7.697.386 €	3,08	302.067 €	571.987 €	1,89	839.337 €	1.555.545 €	1,85	17.289 €	36.039 €	2,08	2.275.051 €	6.767.967 €	2,98	9.921.896 €	33.532.555 €	3,38
11008	BRASSCHAAT	Anvers	Région Flandre	37.297.149 €	123.484.849 €	3,31	8.750.333 €	29.091.772 €	3,32	2.969.589 €	6.178.364 €	2,08	1.409.642 €	2.925.735 €	2,08	64.454 €	130.184 €	2,08	3.769.499 €	10.944.504 €	2,90	54.258.665 €	173.923.087 €	3,21
11009	BRECHT	Anvers	Région Flandre	18.262.994 €	84.874.371 €	4,65	2.252.220 €	9.114.936 €	4,05	731.141 €	1.782.392 €	2,44	3.850.336 €	8.538.380 €	2,22	367.039 €	765.084 €	2,08	2.849.515 €	10.358.745 €	3,64	28.313.246 €	120.899.937 €	4,27
11013	EDGEEM	Anvers	Région Flandre	13.906.896 €	53.269.211 €	3,83	5.723.987 €	17.753.355 €	3,10	880.648 €	1.845.588 €	2,10	1.422.899 €	2.895.264 €	2,03	37.435 €	78.033 €	2,08	3.362.270 €	10.048.678 €	2,99	25.334.134 €	87.248.846 €	3,44

2. Fiche graphique par commune pour les habitations

Cette annexe reprend par commune la représentation graphique de l'évolution des valeurs par secteurs pour ce qui concerne les types « maisons d'habitations ».

11001 : AARTSELAAR



VV moyenne	357 022 €
RC2015	5 799 073 €
RC2015 nette	5 132 776 €
RC2018	34 778 342 €
# biens	4042
Quartiers	2
Quartiers	14

Ecart National	73,46 %
Ecart Régional	84,22 %
Ecart Provincial	89,27 %
Ecart communal	7 170 €

Rattrapage annuel sur 10 ans	717 €
Rattrapage annuel de 10%	14 ans

3. Fiche graphique par commune pour les appartements

Cette annexe est identique à l'annexe 2 mais concerne les types « appartements ».

4. Fiche graphique par commune pour les maisons de commerce

Cette annexe est identique à l'annexe 2 mais concerne les types « maisons de commerce ».

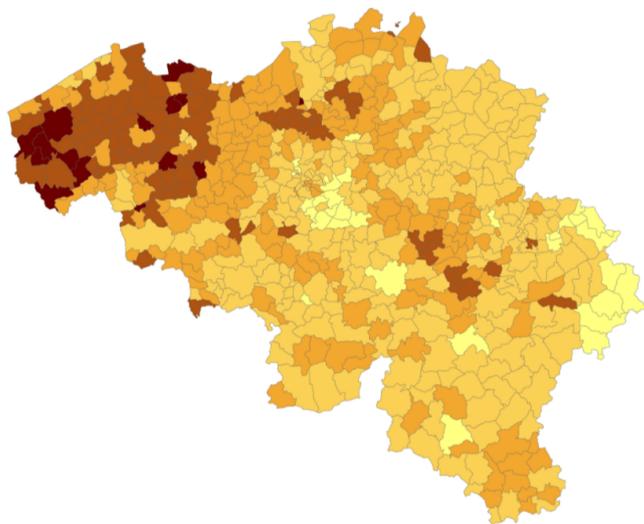
5. Méthode – aspects techniques

Cette annexe décrit, sur un plan technique, les différentes étapes et méthodes utilisées pour fixer les nouvelles valeurs.

Impact par commune sur le précompte immobilier

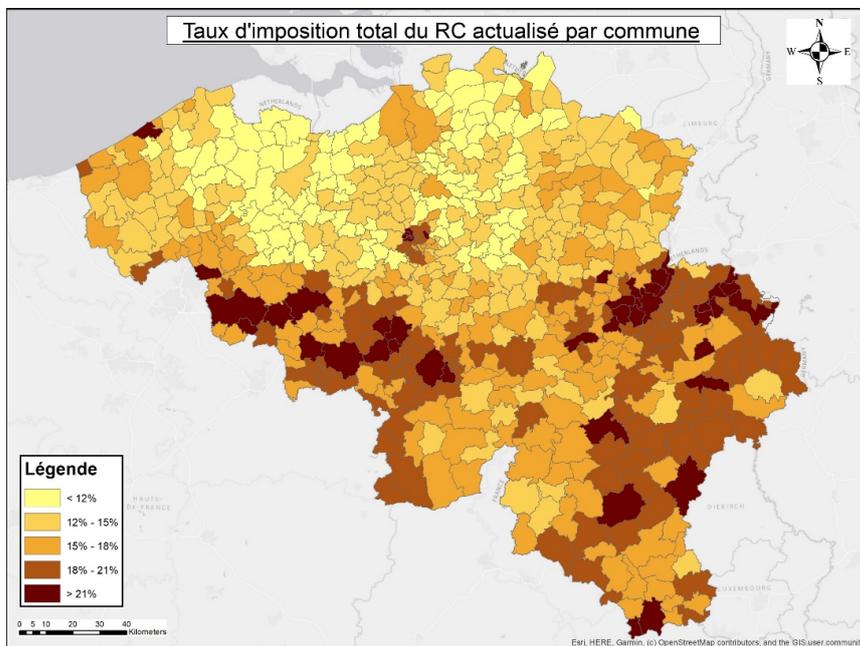
L'augmentation des types varie en fonctions de la localisation (secteurs).

La carte ci-dessous montre les différences d'augmentation pour les maisons d'habitation par commune (résultat lissé par commune).



Au plus la zone est de couleur foncée, au plus grande est l'augmentation des revenus cadastraux. On constate que, pour ce type de biens, l'augmentation est plus conséquente en Flandre occidentale. Ce phénomène s'explique par le nouvel attrait dans ces zones pour des biens à caractère rural qui, en 1975, n'étaient pas recherchés. Par contre, la zone de Bruxelles a une faible progression mais il est connu que les revenus de 1975 sont très élevés dans la Capitale.

A budgets communaux égaux, une péréquation des revenus aurait un effet sur le taux des centimes additionnels. La carte suivante montre que les taux dans le Hainaut et à Liège restent élevés en proportion des valeurs actualisées.



4.1. Conclusion

En vue d'approfondir la question de la nature, du rôle et de l'avenir du RC, il paraît opportun, en guise de conclusion de :

- Établir un inventaire complet des données disponibles et à créer en vue d'avoir un aperçu complet des possibilités de revoir la manière de fixer les revenus cadastraux, ce qui permettra, le cas échéant, de les mettre à jour en fonction des évolutions sociétales et techniques des quarante dernières années, à savoir depuis 1980, date de la dernière mise à jour globale des revenus cadastraux ;
- Voir comment opérer un choix entre différentes méthodes de fixation de cette base imposable : soit la valeur locative, soit la valeur vénale, soit un mixte, soit un mixte tempéré notamment par des considérations environnementales ;
- Mettre en place une concertation avec les autorités fédérales, provinciales et communales qui sont concernées par l'impact d'une éventuelle réforme ou modulation ;
- Examiner l'impact de l'évolution des différentes législations, notamment celles relatives à l'aménagement du territoire et au droit des biens, sur les règles à appliquer en matière de revenu cadastral ;
- S'informer sur la manière dont un impôt annuel sur les immeubles finance les autorités locales à l'étranger ;
- Envisager certaines modifications mineures au Code des impôts sur les revenus en vue mieux faire correspondre les pratiques actuelles et les dispositions légales et réglementaires.

5. Le régime du précompte immobilier en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale

De manière à pouvoir contextualiser la discussion relative à l'avenir du précompte immobilier applicable en Région wallonne, on propose ici un examen précis du régime du précompte immobilier tel qu'en vigueur en Région flamande (5.1) et en Région de Bruxelles-Capitale (5.2).

5.1. Région flamande

5.1.1. Introduction

Le service du précompte immobilier est assuré par la Région flamande depuis l'exercice d'imposition 1999³⁵⁴. Le service de l'impôt est actuellement assuré par l'Administration fiscale flamande (V LABEL), un organisme indépendant interne, sans personnalité juridique, au sein du Ministère flamand des Finances et du Budget³⁵⁵.

³⁵⁴ Art. 2 du décret flamand du 9 juin 1998 contenant des dispositions modifiant le Code des impôts sur les revenus, pour ce qui concerne le précompte immobilier, *M.B.*, 18 juillet 1998

³⁵⁵ Art. 1 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 11 juin 2004 portant création de l'agence "Vlaamse Belastingdienst", *M.B.*, 27 juillet 2004 (entré en vigueur le 1^{er} juillet 2006). Conformément à l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 juin 2005, les tâches administratives relatives à la perception et au recouvrement du précompte immobilier sont assurées par V LABEL sous sa propre gestion depuis le 1^{er} mai 2007. Jusqu'au 1^{er} mai 2007, ces tâches étaient en grande partie réalisées par un partenaire externe (CIPAL). Voy : Agentschap Vlaamse Belastingdienst, *Onroerende Voorheffing - rapport annuel 2007*, https://belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/jaarverslag_2007.pdf, 8.

La législation relative au précompte immobilier en Région flamande est, depuis l'exercice d'imposition 2014, reprise dans le Code Flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 (ci-après : CFF)³⁵⁶ et dans l'arrêté d'exécution du Code Flamand de la Fiscalité du 20 décembre 2013³⁵⁷.

Le précompte immobilier est prélevé sur les revenus des biens immobiliers situés en Région flamande³⁵⁸.

L'exercice d'imposition pour le précompte immobilier correspond à l'année civile dont les revenus constituent la base de l'impôt³⁵⁹. Ainsi, la période imposable correspond à l'exercice d'imposition pour le précompte immobilier. Par exemple : les revenus des biens immobiliers de l'année civile 2020 sont rattachés à l'exercice d'imposition 2020.

5.1.2. Personnes imposables et base imposable

Le précompte immobilier est dû par la personne qui, au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, est le propriétaire, le possesseur, l'emphytéote, le superficiaire ou l'usufruitier des biens immobiliers³⁶⁰.

La base d'imposition sur laquelle le précompte immobilier est déterminé est le revenu cadastral indexé des biens imposables, tel qu'il est connu au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition³⁶¹.

5.1.3. Tarifs

Le taux normal (régional) du précompte immobilier est de **3,97 %** (depuis l'exercice 2018 2018 ; il était auparavant de 2,5 %)^{362/363}.

Outre le taux ordinaire de 3,97 %, il existe trois taux spéciaux en Région flamande :

- Le premier taux spécial est le taux de **2,54 %** (depuis l'exercice d'imposition 2018 ; auparavant : 1,6 %)³⁶⁴ pour les biens loués en tant qu'habitations sociales et appartenant aux CPAS (ou à des sociétés créées par eux), aux communes, à la Société flamande du Logement social ou à une société de logement social agréée (telle que visée à l'article 4.36 du Code flamand du Logement de 2021), au Fonds flamand du logement ou à un office de location sociale.

Ce tarif spécial s'applique également aux biens qui appartiennent à des personnes morales agréées conformément à l'article 7, al. 2, du décret flamand du 7 mai 2004 portant création de l'agence autonomisée interne dotée de la personnalité juridique "Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap" (Agence flamande pour les Personnes handicapées) et qui sont utilisés comme infrastructures de logement pour les personnes handicapées qui ont un besoin manifeste de soins

³⁵⁶ Art. 7.0.0.1, al. 2, du Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013.

³⁵⁷ Arrêté du Gouvernement flamand du 20 décembre 2013 portant exécution du Code Flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 31 décembre 2013.

³⁵⁸ Art. 2.1.0.1. CFF.

³⁵⁹ Art. 3.3.2.0.1, al. 1^{er}, 1°, et al. 2, 1°, CFF.

³⁶⁰ Art. 2.1.2.0.1. CFF.

³⁶¹ Art. 2.1.3.0.1. CFF *juncto* art. 1.1.0.0.2, al. 1^{er}, 11°, CFF.

³⁶² Art. 30 *juncto* 37 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces, *M.B.*, 13 décembre 2016.

³⁶³ Art. 2.1.4.0.1, §1^{er}, CFF.

³⁶⁴ Art. 30 *juncto* 37 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces *M.B.*, 13 décembre 2016.

et d'assistance, visées à l'article 2, 2°, du même décret. Le Gouvernement flamand arrête le mode par le biais duquel le besoin de soins et de soutien est constaté³⁶⁵.

Le taux spécial de 2,54 % s'applique également aux biens similaires appartenant à des personnes morales similaires, qui sont constituées sous la législation d'un État de l'Espace économique européen (ci-après : EEE) et soumises à cette législation et qui ont également leur siège social, leur administration centrale ou leur principal établissement dans l'EEE³⁶⁶ ;

- Un taux spécial de **2,4 %** est applicable aux biens loués par un office de location sociale agréé en vertu et selon les termes des articles 2 et 3 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 20 juillet 2012 déterminant les conditions de reconnaissance et de subvention des offices de location sociale ;
- Il existe également un tarif spécial pour le matériel et l'outillage (équipements) en Région flamande. Ce taux est obtenu en multipliant le taux ordinaire de 3,97 % (à partir de l'exercice d'imposition 2018 ; précédemment 2,5 %) ³⁶⁷ par un coefficient³⁶⁸, également appelé « coefficient de désindexation ». L'application de ce coefficient neutralise l'indexation du revenu cadastral du matériel et de l'outillage. Pour l'exercice d'imposition 2020, ce coefficient de désindexation était de 0,6535, soit un taux de **2,59%** de précompte immobilier pour le matériel et l'outillage³⁶⁹.

Les provinces et communes sont autorisées à lever des centimes additionnels sur le précompte immobilier³⁷⁰.

Toutefois, pour l'exercice d'imposition 2018, le législateur flamand a prévu une **limitation pour les communes de la Région flamande quant aux centimes additionnels prélevés sur le précompte immobilier**³⁷¹. Ceci visait à neutraliser, pour cet exercice, l'effet induit par l'augmentation du taux de base régional du précompte immobilier flamand (3,97 % au lieu de 2,5 %) ³⁷².

La limitation pour chaque commune se présente comme suit : le produit des centimes additionnels de l'exercice d'imposition 2018 ne peut être supérieur au produit des centimes additionnels de l'exercice d'imposition 2017 en raison du simple changement du taux normal (régional) du précompte immobilier de 2,5 % à 3,97 % ³⁷³. En conséquence, pour l'année fiscale 2018, les communes ont été tenues de réduire, en principe, les recettes des taxes locales sur les biens immobiliers afin qu'elles ne dépassent pas les recettes de l'année fiscale 2017. Si une

³⁶⁵ Art. 2.1.4.0.1, §2, al. 1^{er}, CFF. Selon le § 2, al. 3, de cette même disposition, le taux réduit en question est accordé à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel il est notifié, au plus tard le 31 mars, à l'entité compétente de l'administration qu'une personne morale est agréée conformément à l'article 7, alinéa deux, du décret du 7 mai 2004 précité. L'octroi vaut jusqu'à la fin de l'agrément. Toute cessation d'un agrément doit être notifiée à l'entité compétente de l'administration flamande au plus tard le 31 mars de l'année qui suit la cessation.

³⁶⁶ Art. 2.1.4.0.1, §2, al. 2, CFF.

³⁶⁷ Art. 30 *juncto* 37 du Décret du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces.

³⁶⁸ Le coefficient est obtenu en divisant l'indice mensuel moyen de l'année 1996 par l'indice mensuel moyen de l'année précédant l'année de revenus, sous réserve de certaines règles d'arrondissements (article 2.1.4.0.1, §3, al. 2, CFF).

³⁶⁹ Avis de l'Administration fiscale flamande concernant l'indexation automatique du précompte immobilier. Exercice d'imposition 2020, *M.B.*, 31 janvier 2020. Pour l'exercice d'imposition 2019, le taux était de 2,63 % (coefficient de désindexation : 0,6629) et, pour l'exercice d'imposition 2018, le taux était de 2,69 % (coefficient de désindexation : 0,6765).

³⁷⁰ Art. 2.1.4.0.2, § 1^{er}, CFF.

³⁷¹ Art. 2.1.4.0.2, § 2, CFF.

³⁷² Comme le montant du précompte immobilier correspondant à la part régionale est plus élevé, le risque était que les communes obtiennent des recettes plus conséquentes à taux d'additionnel inchangé, d'où cette neutralisation décrétole, mais pour un exercice d'imposition seulement.

³⁷³ Art. 2.1.4.0.2, §2, al. 1^{er}, CFF.

commune souhaitait néanmoins modifier le produit de sa part dans le précompte immobilier par rapport à l'exercice d'imposition 2017, elle devait l'indiquer explicitement dans sa décision et préciser séparément le nombre de centimes additionnels nécessaires afin d'obtenir, à son niveau, le même produit que pour l'exercice d'imposition 2017 et le nombre de centimes additionnels levés effectivement pour l'exercice d'imposition 2018³⁷⁴.

Le passage du taux de base régional de 2,5 % à 3,97 % du revenu cadastral indexé s'est accompagné, en Région flamande, d'une restriction faite aux provinces, par voie décrétole, quant à leur faculté d'établir des centimes additionnels au précompte immobilier. À partir de l'exercice d'imposition 2018 et jusqu'à l'exercice d'imposition 2022 inclus, les **provinces de la Région flamande doivent ainsi respecter des plafonds (variables d'une province à l'autre) si elles veulent prélever des centimes additionnels sur le précompte immobilier**³⁷⁵.

La limitation des provinces implique un nombre maximum de centimes additionnels que les provinces peuvent prélever jusqu'à l'exercice d'imposition 2022 inclus. Les centimes additionnels provinciaux ne peuvent pas dépasser 145,33 pour la province d'Anvers, 214,52 pour la province du Limbourg, 148,47 pour la province de Flandre orientale, 171,75 pour la province du Brabant flamand et 186,22 pour la province de Flandre occidentale³⁷⁶.

L'augmentation du taux régional du précompte immobilier en Région flamande et la limitation des centimes additionnels pouvant être établis par les communes et, en particulier, par les provinces sont une conséquence du décret du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces³⁷⁷. En vertu de ce décret, depuis le 1^{er} janvier 2018, les provinces n'exercent plus aucune compétence ni aucune tâche relative aux matières visées aux articles 4 et 5 de la loi spéciale de réforme institutionnelles (ci-après : LSRI), à savoir les matières culturelles et personnelle³⁷⁸. Le personnel impliqué dans l'exercice de ces matières et les biens meubles et immeubles essentiels à l'exercice de ces matières ont été transférés à la Communauté flamande ou aux communes³⁷⁹. Ce transfert de compétences (matérielles) devait s'accompagner d'un transfert des moyens de financement nécessaires, ce qui devait se matérialiser notamment par des mesures prises à propos du pouvoir des provinces d'établir des centimes additionnels au précompte immobilier.

Ainsi, le taux de base régional du précompte immobilier applicable en Région flamande a été majoré (de 2,5 % à 3,97 % - les taux spéciaux évoqués ci-avant ont été aussi adaptés par le haut), afin que les tâches et les compétences reprises par la Région puissent être financées. Dans le même temps, les centimes additionnels provinciaux sur le précompte immobilier ont été recalculées sur la base de l'augmentation du taux de base régional (et des taux spéciaux) du précompte immobilier, en tenant compte de la baisse des besoins de financement des provinces. Il en est résulté la détermination de plafonds pour les centimes additionnels

³⁷⁴ Art. 2.1.4.0.2, §2, al. 2, CFF.

³⁷⁵ Conformément à l'art. 38 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces (*M.B.*, 13/12/2016), l'art. 2.1.4.0.2, §3, CFF, qui prévoit la limitation pour les provinces, cessera de produire ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2023.

³⁷⁶ Art. 2.1.4.0.2, §3, CFF.

³⁷⁷ Pour une discussion détaillée à ce sujet, voy. : Verslag van het Rekenhof over de afslanking van de provincies. Bevoegdheidsoverdracht en financiële verevening, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2017-18, n° 39-A/1 ; M. DE JONCKHEERE, « De Vlaamse beperking van de provinciale belastingbevoegdheid: voldoende tijdelijk of toch niet? », *LRB*, 2017, n°1, 3-22.

³⁷⁸ Art. 2 et 37 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces.

³⁷⁹ Art. 3 et 4 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces.

provinciaux pour chaque province de la Région flamande³⁸⁰. L'augmentation des taux régionaux du précompte immobilier en Région flamande a également nécessité un ajustement des centimes additionnels communaux, à défaut de quoi le produit de ces centimes augmenterait dans la même proportion que les nouveaux taux par rapport aux anciens taux. En conséquence, les communes ont dû ajuster leurs taux, pour un exercice d'imposition, afin que les recettes soient les mêmes qu'avant l'augmentation des taux régionaux du précompte immobilier³⁸¹.

En outre, depuis l'exercice d'imposition 2019³⁸², **les communes de la Région flamande ont la possibilité explicite de déterminer des exonérations et des réductions, ou toute autre forme de différenciation avec des taux plus bas, des centimes additionnels communaux établis sur le précompte immobilier**. Les conditions suivantes doivent être respectées : la proposition de décision du conseil communal doit être préalablement soumise au Gouvernement flamand et à VLABEL ; le dossier soumis au Gouvernement flamand doit comprendre au moins une justification approfondie de la nécessité de la différenciation ; VLABEL fournira un avis sur la faisabilité technique de l'exonération ou de la réduction communale proposée³⁸³ ; cet avis sera ajouté à la proposition de décision du conseil communal soumise au conseil communal concerné³⁸⁴. Pour l'exercice d'imposition 2020, deux communes ont fait usage pour la première fois de cette possibilité de différencier les centimes additionnels communaux : Gistel et Sint-Pieters-Leeuw³⁸⁵. En outre, une commune a demandé des conseils sur la mise en œuvre technique et une dizaine de communes ont demandé des informations supplémentaires de manière informelle³⁸⁶.

5.1.4. Exemptions

Le code flamand de la fiscalité prévoit les exonérations suivantes du précompte immobilier³⁸⁷:

³⁸⁰ Projet de Décret portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2015-16, n° 880/1, 7-8.

³⁸¹ Projet de Décret portant l'attribution de tâches rénovées et le financement modifié des provinces, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2015-16, n° 880/1, 8.

³⁸² Art. 4 du décret flamand du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *M.B.*, 11 juin 2018.

³⁸³ Si la procédure de consultation avec VLABEL montre que la différenciation prévue par la commune n'est pas réalisable dans la pratique ou qu'elle entraînerait une augmentation disproportionnée du personnel ou des coûts, la commune peut également réaliser la différenciation prévue avec son propre personnel et ses propres ressources en incluant un système de remboursement des surtaxes correspondantes dans son propre règlement communal (proposition de Décret modifiant l'article 41 du Décret sur le gouvernement local, concernant l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2017-18, n° 1460/1, 6).

³⁸⁴ Art. 41, al. 2, 14° et al. 3 du décret flamand du 22 décembre 2017 sur l'administration locale (*M.B.*, 15 février 2018), tel que modifié par les art. 2 et 3 du décret du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du Décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal. Pour une discussion détaillée à ce sujet, voy. : M. DE JONCKHEERE, « Gedifferentieerde opcentiemen op de onroerende voorheffing: zegen, vloek ... of gebakken lucht ? », *LRB*, 2018, n° 3, 4-28.

³⁸⁵ Pour une discussion sur la différenciation des centimes additionnels dans la municipalité de Gistel et de Sint-Pieters-Leeuw, voy. : J. VAN DYCK, « Différenciation des additionnels au Pr.I. : deux communes se lancent », *Fiscologue*, 2020, n° 1647, 1.

³⁸⁶ *Q. et R.*, Parl. fl., question n° 325, 10 juin 2020 (B. DOCHY, rép. M. DIEPENDAELE) ; *Q. et R.*, Parl. fl., question n° 207, 14 février 2020 (M. VEYS, rép. M. DIEPENDAELE) ; *Q. et R.*, Parl. fl., question n° 159, 22 janvier 2020, (M. VANDE REYDE, rép. M. DIEPENDAELE).

³⁸⁷ Le contribuable doit demander ces exemptions, à l'exception de l'exemption pour les organisations d'animation socio-éducative et les centres d'hébergement pour jeunes (art. 2.1.6.0.1. - 2.1.6.0.3. CFF).

- Exonération en raison de la destination particulière du bien

Une exonération du précompte immobilier est accordée pour le revenu cadastral des biens immobiliers ou parties de biens immobiliers, situés en Région flamande, qu'un contribuable ou un occupant a affectés, sans but lucratif, à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de maisons de vacances pour des personnes pensionnées ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance³⁸⁸.

Depuis l'insertion des règles relatives au précompte immobilier dans le CFF³⁸⁹, la référence à l'article 12, §1^{er}, du CIR est omise pour l'exonération fondée sur la destination particulière du bien immobilier. Au lieu de la référence à l'article 12, §1^{er}, du CIR, il convient de se référer à l'article 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 1^o, CFF, étant entendu que les biens immobiliers ou les parties de ceux-ci doivent être situés en Région flamande. Par le décret du 15 juillet 2016³⁹⁰, la référence aux maisons de vacances pour enfants a été supprimée³⁹¹. Cette exonération se trouve, depuis lors, dans un article distinct : l'article 2.1.6.0.3. du CFF (*infra*).

Pour la Région flamande, VLABEL a publié une circulaire qui précise les conditions à remplir pour obtenir et conserver l'exonération des biens immobiliers destinés à l'enseignement. Cette circulaire précise également dans quels cas les sports, les clubs sportifs et les associations sportives sont couverts par cette exonération³⁹².

L'exonération sur la base de la destination particulière du bien est également accordée lorsque le bien immobilier en question fait l'objet d'un financement par voie de crédit-bail ou de location-achat avec transfert de propriété différé pendant la durée de la convention^{393/394}.

Cette exemption fera l'objet de quelques modifications à l'avenir, conformément à l'accord de coalition du gouvernement flamand et à la note politique sur les finances et le budget. L'exonération actuelle pour les infrastructures sportives sera automatisée³⁹⁵ et l'exonération actuelle du précompte immobilier pour l'exercice public d'un culte ou l'assistance morale laïque sera limitée aux seules communautés religieuses locales reconnues^{396/397}.

³⁸⁸ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 1^o, CFF.

³⁸⁹ Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité

³⁹⁰ Art. 2 du décret flamand du 15 juillet 2016 modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en ce qui concerne l'exonération du précompte immobilier pour les organisations d'animation des jeunes et les centres de séjour pour jeunes, *M.B.*, 18 août 2016.

³⁹¹ Entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016 (art. 4 Décret du 15 juillet 2016 modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 en ce qui concerne l'exonération du précompte immobilier pour les organisations d'animation des jeunes et les centres de séjour pour jeunes).

³⁹² Circulaire FB/VLABEL/2007, Exonération du précompte immobilier pour les biens immobiliers destinés à l'enseignement, *M.B.*, 11 septembre 2007.

³⁹³ Par « convention », on entend tant les conventions de leasing visées à l'article 44, § 3, 2^o, b), du Code de la TVA, ainsi que les conventions de leasing visées dans les arrêtés d'exécution du Code des Sociétés.

³⁹⁴ Art. 2.1.6.0.1, al. 4 CFF.

³⁹⁵ Gouvernement flamand, *Gouvernement flamand 2019-2024 - Accord de coalition*, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/regeerakkoord-van-de-vlaamse-regering-2019-2024>, 182 ; Note politique sur les finances et le budget 2019-2024, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2019-20, n° 140/1, 12-13.

³⁹⁶ Gouvernement flamand, *Gouvernement flamand 2019-2024 - Accord de coalition*, <https://www.vlaanderen.be/publicaties/regeerakkoord-van-de-vlaamse-regering-2019-2024>, 272.

³⁹⁷ Le document de politique générale vise également une optimisation supplémentaire du précompte immobilier en général, y compris les diverses exemptions du précompte immobilier basées sur l'objectif spécifique de la propriété (Document de politique générale sur les finances et le budget 2019-2024, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2019-20, n° 140/1, 12).

- Exemption pour les États étrangers

Les revenus cadastraux des biens immobiliers qu'un État étranger a conçus pour accueillir ses missions diplomatiques ou consulaires sont exonérés du précompte immobilier. De même, les revenus cadastraux des biens immobiliers qu'un État étranger a affectés à l'hébergement d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations de caractère lucratif sont exonérés du précompte immobilier. Dans les deux cas, l'exemption ne s'appliquera que sous condition de réciprocité³⁹⁸.

L'exonération est également accordée lorsque le bien immobilier en question fait l'objet d'un financement par voie de crédit-bail ou de location-achat avec transfert de propriété différé pendant la durée de la convention^{399/400}.

- Exemption pour les biens du domaine national

L'exonération du précompte immobilier est accordée pour les revenus cadastraux des biens immobiliers ayant le caractère de domaines nationaux, improductifs par eux-mêmes et affectés à un service public ou d'intérêt général⁴⁰¹. Cette exemption n'est accordée que si les trois conditions susmentionnées sont cumulativement remplies⁴⁰².

Si le bien immobilier est utilisé pour l'installation de technologies d'énergie renouvelable, telles que visées dans le décret flamand sur l'énergie du 8 mai 2009, ce fait ne sera pas pris en compte lors de l'évaluation de la deuxième condition (à savoir l'improductivité de revenus par lui-même), et ce même si le contribuable reçoit une indemnité d'une tierce partie⁴⁰³. Ainsi, l'exonération s'appliquera lorsque des panneaux solaires sont installés sur le toit d'un bâtiment, que le contribuable reçoive ou non une indemnité pour cela. Bien entendu, il conviendra par ailleurs de vérifier que le bien immobilier a le caractère de domaine national et qu'il est affecté à un service public ou d'intérêt général.

L'exonération en question est également accordée lorsque le bien immobilier fait l'objet d'un financement par voie de crédit-bail ou de location-achat avec transfert de propriété différé pendant la durée de la convention^{404/405}.

- Exonération du matériel et de l'outillage⁴⁰⁶

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2008, il convenait de distinguer les nouveaux équipements (matériel et outillage) installés sur une parcelle où aucun équipement n'était présent au 1^{er} janvier 1998, et les nouveaux équipements ajoutés après le 1^{er} janvier 1998 sur une parcelle où un équipement était déjà présent au 1^{er} janvier 1998.

Dans le premier cas, le revenu cadastral était totalement exonéré du précompte immobilier⁴⁰⁷. Dans le second cas, le revenu cadastral était exonéré du précompte immobilier à condition que le revenu

³⁹⁸ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 2^o, CFF.

³⁹⁹ Il s'agit aussi bien des contrats de leasing mentionnés à l'article 44, § 3, 2^o, b) du Code de la TVA que des contrats de leasing mentionnés dans les arrêtés d'exécution du Code des sociétés.

⁴⁰⁰ Art. 2.1.6.0.1, al. 4, CFF.

⁴⁰¹ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 3^o CFF.

⁴⁰² Art. 2.1.6.0.1, al. 2, CFF.

⁴⁰³ Art. 2.1.6.0.1, al. 2, CFF.

⁴⁰⁴ Il s'agit aussi bien des contrats de leasing mentionnés à l'article 44, § 3, 2^o, b) du Code de la TVA que des contrats de leasing mentionnés dans les arrêtés d'exécution du Code des sociétés.

⁴⁰⁵ Art. 2.1.6.0.1, al. 4, CFF.

⁴⁰⁶ Pour des exemples numériques des différentes exemptions pour le matériel et l'outillage, voy. : Circulaire FB/VLABEL/2008.1, M.B., 7 novembre 2008 ; Circulaire FB/VLABEL/2009.1, M.B., 22 janvier 2010 ; Circulaire VLABEL FB/VLABEL/2014.1, M.B., 10 novembre 2014.

⁴⁰⁷ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 6^o, CFF.

cadastral soit supérieur au revenu cadastral au 1^{er} janvier 1998 et que l'exonération soit limitée à la partie excédant le revenu cadastral déterminé au 1^{er} janvier 1998⁴⁰⁸.

À partir de l'exercice d'imposition 2009, il existe une nouvelle exemption plus importante pour le matériel et l'outillage en Région flamande. Les équipements nouveaux pour lesquels un revenu cadastral est établi à partir du 1^{er} janvier 2008 sont totalement exonérés du précompte immobilier⁴⁰⁹.

Cette nouvelle exonération s'applique à la fois aux nouveaux équipements installés sur une parcelle où il n'y avait pas de matériel et d'outillage au 1^{er} janvier 1998 et aux investissements de remplacement dans de nouveaux équipements, sans qu'une augmentation du revenu cadastral soit nécessaire⁴¹⁰.

Il est important de noter que l'exemption ne s'applique qu'aux équipements neufs, et non au matériel et outillage d'occasion⁴¹¹.

En outre, il est possible de réduire le revenu cadastral imposable du matériel et de l'outillage à un rythme accéléré de l'année fiscale 2015 à l'année fiscale 2020. Pour les nouveaux équipements, pour lesquels le revenu cadastral est déterminé à partir du 1^{er} janvier 2014 et avant le 1^{er} janvier 2020, non seulement le revenu cadastral est exonéré sur la base de l'article 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 4^o CFF (*cf* ci-avant), mais une exonération supplémentaire est également accordée à concurrence d'un montant équivalant au revenu cadastral du nouveau matériel et outillage et qui, cumulée avec l'autre exonération, peut aboutir à couvrir le revenu cadastral résiduel imposable sur les parcelles où le matériel et outillage nouveaux sont placés⁴¹².

L'exonération du matériel et de l'outillage, conformément à l'article 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 4^o et 9^o CFF, pour les branches à haute intensité énergétique des entreprises industrielles, est subordonnée à la signature et au respect des accords de politique énergétique établis par le Gouvernement flamand⁴¹³.

L'exonération pour le matériel et l'outillage prévue à l'article 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 4^o, 5^o et 9^o CFF, n'est pas accordée pour les nouveaux biens immobiliers placés dans des bâtiments industriels ou commerciaux en violation du permis de construire⁴¹⁴.

- Exemption pour les réserves naturelles et les forêts reconnues

L'exonération de précompte immobilier pour les réserves naturelles et les forêts reconnues a fait l'objet de quelques modifications en raison du décret du 22 décembre 2017 relatif aux incitants fiscaux liés aux plans de gestion de la nature⁴¹⁵ (ci-après : décret du 22 décembre 2017).

À l'origine, le revenu cadastral était exonéré pour les biens immobiliers relevant de l'application du décret forestier du 13 juin 1990 et qui étaient reconnus comme bois protecteur de l'environnement (article 16 du décret forestier), ou qui étaient agréés ou désignés comme réserve forestière (article 22

⁴⁰⁸ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 5^o, CFF et art. 2.1.6.0.1, al. 3, CFF.

⁴⁰⁹ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 4^o, CFF.

⁴¹⁰ Circulaire FB/VLABEL/2008.1, *M.B.*, 7 novembre 2008, remplacée à partir de l'année fiscale 2010 par la circulaire FB/VLABEL/2009.1, *M.B.*, 22 janvier 2010, remplacée à partir de l'année fiscale 2015 par la circulaire VLABEL FB/VLABEL/2014.1, *M.B.*, 10 novembre 2014.

⁴¹¹ Circulaire FB/VLABEL/2008.1, *M.B.*, 7 novembre 2008, remplacée à partir de l'année fiscale 2010 par la circulaire FB/VLABEL/2009.1, *M.B.*, 22 janvier 2010, remplacée à partir de l'année fiscale 2015 par la circulaire VLABEL FB/VLABEL/2014.1, *M.B.*, 10 novembre 2014.

⁴¹² Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 9^o, CFF ; Circulaire VLABEL FB/VLABEL/2014.1, *M.B.*, 10 novembre 2014.

⁴¹³ Art. 2.1.6.0.1, al. 5, CFF ; Circulaire VLABEL FB/VLABEL/2014.1, *M.B.*, 10 novembre 2014.

⁴¹⁴ Art. 2.1.6.0.1, al. 6, CFF.

⁴¹⁵ *M.B.*, 21 février 2018.

du décret forestier), ou encore, qui étaient agréés pour la production de matériel forestier de reproduction (article 42 du décret forestier)⁴¹⁶.

Les exonérations pour les biens immobiliers agréés comme bois protecteur de l'environnement et désignés ou agréés comme réserves forestières ont été abrogées par le décret du 22 décembre 2017⁴¹⁷. À titre transitoire, ces exonérations sont restées applicables jusqu'au 6 juin 2020⁴¹⁸. Depuis le 6 juin 2020, seule l'exonération des biens immobiliers couverts par le décret forestier du 13 juin 1990 et agréés pour la production de matériel forestier de reproduction (art. 42 du décret forestier) reste applicable⁴¹⁹.

En outre, une nouvelle exonération est introduite⁴²⁰. Depuis le 6 juin 2018⁴²¹, le revenu cadastral des biens immobiliers non bâtis pour lesquels un plan de gestion de la nature de type 4⁴²² a été approuvé est exonéré du précompte immobilier.

Pendant la période de transition, du 6 juin 2018 au 6 juin 2020, il était possible de bénéficier à la fois des exonérations originelles et de la nouvelle exemption. Le contribuable avait le choix en la matière, car les deux régimes existaient côte à côte⁴²³.

- Exemption pour les monuments

Le revenu cadastral de certains monuments est exonéré du précompte immobilier si un certain nombre de conditions sont remplies. Il doit d'abord concerner un bien immobilier ou une partie de celui-ci protégé en tant que monument. Deuxièmement, le monument doit avoir été donné en bail emphytéotique ou cédé en pleine propriété à une association ou fondation par le Gouvernement flamand, cette association ou fondation devant avoir été créée conformément à la loi du 27 juin 1921⁴²⁴. Enfin, l'objectif principal de l'association ou de la fondation doit être de conserver, gérer et ouvrir au public un ou plusieurs biens immobiliers protégés dont elle est propriétaire ou emphytéote⁴²⁵.

Depuis le 1^{er} mai 2019, la loi du 27 juin 1921 a été remplacée par le Code des sociétés et des associations. Le texte de l'exemption n'a pas encore été modifié par le législateur flamand sur ce point.

- Exonération après la transformation d'un bien commercial en habitation

Depuis l'exercice d'imposition 2019, une exonération du précompte immobilier, après la conversion d'une propriété commerciale en une habitation, est accordée dans deux situations.

⁴¹⁶ Ancien article 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 7^o CFF.

⁴¹⁷ Art. 9, al. 1^{er}, 1^o du Décret du 22 décembre 2017.

⁴¹⁸ art. 21 du Décret 22 décembre 2017 *juncto* art. 1 du Décret du Gouvernement flamand concernant l'entrée en vigueur du Décret du 22 décembre 2017 relatif aux incitants fiscaux liés aux plans de gestion de la nature, *M.B.*, 30 mai 2018 ; Projet de Décret relatif aux incitants fiscaux liés aux plans de gestion de la nature, *Doc. parl.*, 2017-18, n^o 1316/1, 15-16.

⁴¹⁹ Nouvel art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 7^o, CFF.

⁴²⁰ Art. 9, al. 1^{er}, 2^o du Décret du 22 décembre 2017.

⁴²¹ Nouvel art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 10^o, CFF.

⁴²² Art. 16^{ter}, §1, 4^o du Décret du 21 octobre 1997 concernant la conservation de la nature et le milieu naturel, *M.B.*, 10 janvier 1998.

⁴²³ Projet de Décret relatif aux incitants fiscaux liés aux plans de gestion de la nature, *Doc. parl.*, VI., 2017-18, n^o 1316/1, 15-16.

⁴²⁴ Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations et les partis et fondations politiques européens, *M.B.*, 1^{er} juillet 1921.

⁴²⁵ Art. 2.1.6.0.1, al. 1^{er}, 8^o, CFF.

La première situation concerne les biens immobiliers qui ont été utilisés pour exercer une activité de commerce de détail. Cette propriété doit être située dans une zone pauvre en commerces et doit être transformée en un ou plusieurs logements sur la base d'un permis d'environnement valide⁴²⁶.

La deuxième situation concerne les biens immobiliers dont au moins le rez-de-chaussée est utilisé pour exercer une activité de commerce de détail. Cette propriété doit être située dans un noyau commercial principal et un ou plusieurs étages au-dessus de l'activité doivent être transformés en un ou plusieurs logements sur la base d'un permis d'environnement valide⁴²⁷.

Sont considérées comme activités de commerce de détail : « *la vente de denrées alimentaires, de biens d'équipement personnel, de plantes, de fleurs, de matériel [destiné à l']agriculture et à l'horticulture et d'autres produits* »⁴²⁸. Une zone pauvre en commerces est définie comme « une zone délimitée dans un règlement communal ou provincial sur l'urbanisme ou un plan d'exécution spatial communal ou provincial où des limitations sont imposées au commerce de détail par l'intermédiaire de prescriptions urbanistiques »⁴²⁹ et un noyau commercial principal comme « une zone délimitée dans un règlement communal sur l'urbanisme ou un plan d'exécution spatial communal où une politique d'encouragement du commerce de détail est menée par l'intermédiaire de prescriptions urbanistiques »⁴³⁰.

Dans ce second cas de figure, cependant, l'exonération est limitée à la partie du bien immobilier destinée au logement⁴³¹.

Ces exemptions sont accordées pour une période de cinq ans⁴³². Ce délai commence à courir à partir de l'exercice d'imposition suivant l'année d'occupation effective, attestée par l'inscription au registre de la population ou des étrangers, dans les cinq ans suivant la réception provisoire des travaux de transformation⁴³³. En outre, ces exemptions sont transférables au successeur légal⁴³⁴.

- Exonération en cas de destruction de biens immobiliers délabrés ou désaffectés, impropres à l'habitation ou inhabitables, et de remplacement par une construction

Depuis l'exercice d'imposition 2019, le revenu cadastral est exonéré du précompte immobilier pour les biens immobiliers qui, préalablement au permis d'environnement ou à l'acte de déclaration, sont inscrits soit à l'inventaire régional des habitations inadaptées ou inhabitables (art. 3.19, § 1^{er}, du Code flamand du Logement de 2021) ou à l'inventaire régional des sites d'activités économiques abandonnés ou désaffectés (art. 3, §1 du décret du 19 avril 1995) et où des travaux de destruction, suivis par une construction de remplacement, sont effectués⁴³⁵.

Les travaux préparatoires montrent que lorsque le bien démoli est remplacé par un immeuble de remplacement comportant plusieurs bâtiments (par exemple, un immeuble d'appartements ou une

⁴²⁶ Art. 2.1.6.0.2, al. 1^{er}, 1^o CFF.

⁴²⁷ Art. 2.1.6.0.2, al. 1^{er}, 2^o CFF.

⁴²⁸ Art. 2.1.6.0.2, al. 2, 2^o CFF *juncto* art. 3 du Décret du 15 juillet 2016 relatif à la politique d'établissement commercial intégral.

⁴²⁹ Art. 2.1.6.0.2, al. 2, 3^o CFF *juncto* art. 2, 8^o du Décret du 15 juillet 2016 relatif à la politique d'établissement commercial intégral.

⁴³⁰ Art. 2.1.6.0.2, al. 2, 1^o CFF *juncto* art. 2, 3^o du Décret du 15 juillet 2016 relatif à la politique d'établissement commercial intégral.

⁴³¹ Art. 2.1.6.0.2, al. 5, CFF.

⁴³² Art. 2.1.6.0.2, al. 3, CFF.

⁴³³ Art. 2.1.6.0.2, al. 4, CFF.

⁴³⁴ Art. 2.1.6.0.2, al. 7, CFF.

⁴³⁵ Art. 2.1.6.0.2, al. 1^{er}, 3^o CFF.

pépinière d'entreprises), l'exonération du précompte immobilier s'applique à tous les bâtiments issus de cet immeuble de remplacement⁴³⁶.

L'exonération est limitée à la partie du montant de l'impôt qui, y compris les centimes additionnels communaux et provinciaux, n'est pas supérieur à 1000 euros par habitation ou qui n'est pas supérieur à 4000 euros par site d'activité économique⁴³⁷. Les travaux préparatoires montrent que le bénéfice devrait être réparti proportionnellement entre la part de la Région flamande et les centimes additionnels prélevés par les collectivités locales⁴³⁸.

L'exonération est accordée à partir de l'exercice d'imposition suivant l'année pendant laquelle le bien immobilier ne figure plus à l'inventaire, et ce pour une période de cinq ans⁴³⁹. Cette exemption est également transférable au successeur légal⁴⁴⁰.

- **Exemption pour les organisations de travail de jeunesse et les centres d'hébergement pour jeunes**

Une exonération du précompte immobilier est accordée pour le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de ceux-ci qui sont utilisés par des associations de jeunesse subventionnées⁴⁴¹ organisées au niveau national et leurs branches locales ou par des initiatives locales d'animation des jeunes dont l'administration communale confirme qu'elles répondent à la définition de l'article 9, §3, deuxième alinéa, du décret du 20 janvier 2012⁴⁴².

Une exonération de précompte immobilier est également accordée pour le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers qui sont utilisés comme résidences socio-touristiques dotées du label « tourisme pour jeunes »⁴⁴³.

Dans les deux cas, le bien immobilier doit être situé dans la Région flamande.

Contrairement aux autres exemptions, ces deux exemptions sont accordées *automatiquement*. Le contribuable n'a donc pas besoin de demander l'exonération⁴⁴⁴.

La suppression de l'exemption pour les « maisons de vacances pour enfants » de l'article 2.1.6.0.1, alinéa 1^{er}, 1^o CFF (*cf* ci-avant) est liée à l'introduction d'une exonération automatique pour les séjours sociotouristiques labellisés « tourisme pour jeunes ». Avec ces amendements, il a été décidé, pour des raisons de sécurité juridique et afin d'éviter les litiges, de faire désormais référence à l'octroi du label « tourisme pour jeunes » aux hébergements sociotouristiques au lieu de « maisons de vacances pour enfants »⁴⁴⁵.

⁴³⁶ Projet de Décret de rationalisation des incitations fiscales, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2017-18, n° 1572/1, 9.

⁴³⁷ Art. 2.1.6.0.2, al. 6, CFF.

⁴³⁸ Projet de Décret de rationalisation des incitations fiscales, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2017-18, n° 1572/1, 9.

⁴³⁹ Art. 2.1.6.0.2, al. 3 et 7, CFF.

⁴⁴⁰ Art. 2.1.6.0.2, al. 7, CFF.

⁴⁴¹ Conformément au Décret du 20 janvier 2012 du Décret relatif à une politique rénovée des droits de l'enfant et de la jeunesse, *M.B.*, 7 mars 2012.

⁴⁴² Décret du 20 janvier 2012 relatif à une politique rénovée des droits de l'enfant et de la jeunesse.

⁴⁴³ Conformément à l'article 9 de l'Arrêté du Gouvernement flamand du 19 août 2004 relatif à l'agrément et au soutien financier de points d'appui dans le cadre de "Toerisme voor Allen" (Tourisme pour Tous), *M.B.*, 28 mai 2004.

⁴⁴⁴ Art. 2.1.6.0.3. CFF.

⁴⁴⁵ Proposition de Décret modifiant le Code fiscal flamand du 13 décembre 2013 en ce qui concerne l'exonération du précompte immobilier pour les organisations d'aide à la jeunesse et les centres d'hébergement pour jeunes, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2015-16, n° 778/1, 2-3.

5.1.5. Réductions

Le Code Flamand de la Fiscalité prévoit aussi des hypothèses de réduction du précompte immobilier à devoir :

- **Réduction pour habitation modeste et réduction majorée pour habitation modeste nouvellement construite**

Une réduction de 25 % du précompte immobilier est accordée pour l'habitation dans laquelle le contribuable a sa résidence principale au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, selon le registre de la population, si le revenu cadastral (non indexé) de tous ses biens immobiliers situés en Région flamande ne dépasse pas 745 euros⁴⁴⁶.

Si la limite de 745 euros est dépassée, la réduction de 25 % s'applique toujours si un certain nombre de conditions sont remplies. Premièrement, le contribuable doit avoir bénéficié de la réduction pour l'exercice d'imposition 1979. Deuxièmement, le contribuable doit continuer à occuper son habitation dans sa totalité. Troisièmement, l'excédent par rapport à la limite de 745 euros doit être exclusivement le résultat de la péréquation cadastrale applicable depuis l'exercice d'imposition 1980. Enfin, le revenu cadastral combiné de tous les biens immobiliers situés en Région flamande ne doit pas dépasser 992 euros⁴⁴⁷.

La réduction de 25 % est portée à 50 % si le bien en question est une habitation que le contribuable a fait construire ou qu'il a achetée comme construction neuve. Cette réduction de 50 % est accordée pour une période de cinq ans à compter de la première année pour laquelle le précompte immobilier est dû⁴⁴⁸.

La réduction de 50 % pour une habitation modeste nouvellement construite n'est pas accordée automatiquement, contrairement à la réduction de 25 % pour habitation modeste. Le contribuable doit donc solliciter la réduction majorée⁴⁴⁹.

- **Réduction pour les enfants ayant droit aux allocations familiales**

Le précompte immobilier sur la maison familiale est réduit d'un montant fixe (indexé), qui dépend du nombre d'enfants. Il s'agit d'une maison occupée au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition par une famille avec au moins deux enfants qui y ont leur domicile selon le registre de la population. En outre, les enfants doivent entrer en ligne de compte pour les allocations familiales. Dans ce contexte, un enfant handicapé compte pour deux enfants⁴⁵⁰.

Les montants forfaitaires sont :

Nombre d'enfants éligibles	Montant total de la réduction en euros	Montant indexé en euros (exercice d'imposition 2020) ⁴⁵¹
2	8,58	13,12
3	13,58	20,78

⁴⁴⁶ Art. 2.1.5.0.1, §1, 1° CFF.

⁴⁴⁷ Art. 2.1.5.0.5. CFF

⁴⁴⁸ Art. 2.1.5.0.2, §1, 1° CFF.

⁴⁴⁹ Art. 2.1.5.0.2, §1 CFF.

⁴⁵⁰ art. 2.1.5.0.1, §1, 2° CFF.

⁴⁵¹ L'indexation de la somme forfaitaire est régie par l'article 2.1.5.0.1, §1, 2° CFF.

4	19,01	29,08
5	24,92	38,13
6	31,25	47,81
7	38,06	58,23
8	45,35	69,39
9	53,07	81,20
10	61,30	93,80

À partir du onzième enfant, la réduction est majorée d'un montant de 8,58 euros (exercice d'imposition 2020 : 13,12 euros) par enfant supplémentaire, à indexer annuellement⁴⁵².

La réduction pour enfants ayant droit aux allocations familiales est également accordée pour les enfants de travailleurs frontaliers qui, en vertu de la réglementation du pays où les travailleurs frontaliers sont occupés, sont exclus de tout régime de prestations familiales, pour autant que ces enfants, aux termes de la réglementation belge relative aux allocations familiales, aient pu en ligne de compte pour un droit aux allocations familiales⁴⁵³. Dans ce cas, le contribuable doit solliciter la réduction (qui n'est pas accordée automatiquement)⁴⁵⁴.

La réduction pour enfants ayant droit aux allocations familiales est déductible du loyer (lorsque c'est l'occupant locataire qui donne droit à la réduction), nonobstant toute clause contraire. Sur la partie de l'habitation ou du bien immobilier occupée par des personnes qui ne sont pas membres de la même famille ou qui ne sont pas membres de la famille de l'enfant handicapé, la réduction n'est pas applicable⁴⁵⁵.

En Région flamande, la coparentalité n'est actuellement pas prise en compte pour la réduction du précompte immobilier pour les enfants ayant droit aux allocations familiales. La réduction n'est accordée que pour l'habitation dans laquelle les enfants ont leur domicile selon le registre de la population⁴⁵⁶. Le ministre actuel du Budget et des Finances a déclaré qu'il se penchait sur ce problème, de manière à la résoudre au cours de la législature⁴⁵⁷.

⁴⁵² art. 2.1.5.0.1, §1er, 2°, CFF.

⁴⁵³ Art. 2.1.5.0.2, §1er, 4°, CFF.

⁴⁵⁴ Art. 2.1.5.0.2, §1er, CFF.

⁴⁵⁵ Art. 2.1.5.0.4. CFF.

⁴⁵⁶ Art. 2.1.5.0.1, §1^{er}, 2°, CFF. Suite à l'arrêt du 5 mai 2011 de la Cour constitutionnelle (n° 63/2011), concernant la Région wallonne, cette question a fait l'objet d'une question parlementaire à plusieurs reprises. Voy. : *Q. et R. Parl. fl.*, question n° 817, 27 août 2012 (G. SMAERS, antw. P. MUYTERS) ; Question pour une explication de l'accord de co-parentalité dans la taxe foncière, *Doc. parl.*, 2015-16, n° 1945 ; *Q. et R.*, Parl. fl., question n° 75, 15 novembre 2016 (V. TAELDEMAN, rép. B. TOMMELEIN) ; Question pour une explication sur la réduction du précompte immobilier due à la charge des enfants en cas de co-parentalité, *Doc. parl.*, 2017-18, n° 287.

⁴⁵⁷ Rapport sur le projet de Décret contenant le budget des dépenses de la Communauté flamande pour l'exercice 2020 et sur les notes politiques TIC et Facility Management 2019-2024, Politique générale du gouvernement 2019-2024, Justice et maintien de l'ordre 2019-2024 et Finances et budget 2019-2024, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2019-20, n° 15/8, 35. La réponse à une question écrite du 14 février 2020 montre que les possibilités de prendre en compte la co-parentalité sont toujours en cours d'examen, voy. : *Q. et R.*, Parl. fl., question n° 207, 14 février 2020 (M. VEYS, rép. M DIEPENDAELE).

- Réduction pour les personnes handicapées

Le précompte immobilier de l'habitation où est domiciliée une personne handicapée selon le registre de la population au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition est réduit. La réduction équivaut à la réduction pour un enfant handicapé (cf ci-avant). Un enfant handicapé est exclu de cette réduction⁴⁵⁸.

Pour les personnes handicapées, la réduction est déductible du loyer, nonobstant toute clause contraire. La réduction ne s'applique pas à la partie de l'habitation ou du bien immobilier occupée par des personnes qui ne sont pas membres de la famille de la personne handicapée⁴⁵⁹.

- Réduction pour les bâtiments économes en énergie⁴⁶⁰

Une réduction de 50 % du précompte immobilier est accordée pour les immeubles bâtis pour lesquels une autorisation urbanistique est demandée à partir du 1^{er} octobre 2016 et qui, au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, ont un niveau E⁴⁶¹ ne dépassant pas E30 dans le cas d'un nouveau bâtiment ou ne dépassant pas E90 à la suite d'une rénovation énergétique substantielle, à condition que, dans le cas de la rénovation énergétique substantielle, le permis de construire soit demandé au plus tard le 31 décembre 2019⁴⁶².

Une réduction de 100 % de précompte immobilier accordée pour les immeubles bâtis pour lesquels un permis de construire a été demandé à partir du 1^{er} octobre 2016 et qui, au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, ont un niveau E ne dépassant pas E20 dans le cas d'un nouveau bâtiment ou ne dépassant pas E60 à la suite d'une rénovation énergétique substantielle⁴⁶³.

Les deux réductions sont accordées pour une période de cinq ans⁴⁶⁴. Cette période commence l'année suivant celle où le niveau E, qui donne droit à la réduction, est déterminé pour la première fois pour l'immeuble en question⁴⁶⁵.

Le niveau E requis doit être déterminé pour l'ensemble du bâtiment, sinon la propriété construite n'est pas éligible à la réduction. En outre, la réduction n'est accordée que si elle concerne une rénovation ou une nouvelle construction, comme mentionné à l'article 1.1.1, §2, 50° et 110° du décret sur l'énergie du 19 novembre 2010⁴⁶⁶.

⁴⁵⁸ Art. 2.1.5.0.1, §1er, 3°, CFF.

⁴⁵⁹ Art. 2.1.5.0.4. CFF.

⁴⁶⁰ Voy. l'article 2.1.5.0.1, §2, al. 1^{er}, 1°, 2° et 3°, CFF pour la réduction de 20 % et de 40 % des exigences de niveau E pour les bâtiments à faible consommation d'énergie pour lesquels un permis de construire a été soumis avant le 1^{er} janvier 2013. Voy. l'article 2.1.5.0.1, §2, al. 1^{er}, 4° et 5°, CFF pour les exigences de niveau E pour les propriétés pour lesquelles un permis de construire a été demandé du 1^{er} janvier 2013 au 20 septembre 2016 inclus, afin d'obtenir la réduction de 50 % ou de 100 %.

⁴⁶¹ Le niveau E est le niveau de consommation primaire, tel que calculé en application du titre XI du Décret sur l'énergie du 8 mai 2009 (art. 2.1.5.0.1, §1, al. 2, CFF). La limite du niveau E que l'immeuble bâti doit respecter pour la réduction est déterminée en tenant compte du moment où la demande complète de permis de construire est déposée (art. 2.1.5.0.1, §1er, al. 3 CFF).

⁴⁶² Art. 2.1.5.0.1, §2, al. 1er, 4°, CFF.

⁴⁶³ Art 2.1.5.0.1, §2, al. 1er, 5°, CFF.

⁴⁶⁴ Art 2.1.5.0.1, §2, al. 1er, 4° et 5°, CFF.

⁴⁶⁵ Art. 2.1.5.0.1, §2, al.5, CFF.

⁴⁶⁶ Art. 2.1.5.0.1, §2, al. 6, CFF. Nouvelle construction : l'érection d'un nouveau bâtiment ou la construction d'une nouvelle partie importante d'un bâtiment existant avec un volume protégé supérieur à 800 m³, ou avec au moins une unité d'habitation, précédée ou non de travaux de démolition, de reconstruction partielle, de reconstruction ou de démantèlement d'un bâtiment (article 1.1. Rénovation énergétique majeure : un changement de fonction avec un volume protégé supérieur à 800 m³ ou une rénovation dans laquelle au moins les générateurs permettant d'obtenir un climat intérieur spécifique sont complètement remplacés et au moins 75 % des structures de séparation existantes et nouvelles qui entourent le volume protégé et qui sont adjacentes à

En cas de transfert d'un bien immobilier pour lequel une réduction pour bâtiments économes en énergie a été accordée, la réduction reprend cours en faveur de l'acquéreur du bien à partir de l'exercice d'imposition suivant l'année du transfert, pour les années d'imposition encore restantes dans la période de cinq ans⁴⁶⁷.

- Réduction pour les victimes de guerre

Une réduction de 20 % du précompte immobilier est accordée pour le logement occupé par un mutilé de guerre^{468/469}.

La réduction n'est pas accordée automatiquement mais doit être demandée par le contribuable⁴⁷⁰.

La réduction pour les victimes de guerre est, nonobstant toute clause contraire, déductible du loyer. La réduction n'est pas applicable à la partie du logement ou du bien immobilier occupée par des personnes qui n'appartiennent pas à la famille de la victime de guerre concernée⁴⁷¹.

- Réduction proportionnelle ou remise pour improductivité

Une remise ou réduction proportionnelle du précompte immobilier est accordée si le revenu imposable peut être réduit conformément à l'article 15 du CIR. La remise ou réduction proportionnelle doit être demandée par le contribuable⁴⁷².

Si le bien immobilier n'a pas été utilisé pendant plus de douze mois, en tenant compte de l'exercice d'imposition précédent, la remise ou réduction proportionnelle n'est accordée que pour⁴⁷³ : 1) un bien immobilier bâti non meublé repris dans un plan d'expropriation ; 2) un bien immobilier bâti non meublé en cours de rénovation ou de transformation à finalité sociale ou culturelle, dont la rénovation ou la transformation est effectuée par un organisme de logement social ou sur ordre d'une autorité publique ; 3) un bien immobilier sur lequel le contribuable ne peut exercer ses droits réels pour cause d'une calamité, d'un cas de force majeure⁴⁷⁴, d'une procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire en cours ou encore d'une procédure de succession en cours⁴⁷⁵.

Dans le second cas, la remise ou la réduction proportionnelle ne peut être accordée que pour une période maximale de cinq ans⁴⁷⁶.

l'environnement extérieur sont isolées, dans la mesure où cela n'implique pas un démantèlement, une reconstruction partielle ou une reconstruction (article 1.1.1, §2, 50° du Décret sur l'énergie).

⁴⁶⁷ Art. 2.1.5.0.1, §2, al. 7, CFF.

⁴⁶⁸ Conformément à l'article 13 des lois coordonnées sur les pensions de réparation, coordonnées le 5 octobre 1948.

⁴⁶⁹ Art. 2.1.5.0.2, §1er, 2°, CFF.

⁴⁷⁰ Art. 2.1.5.0.2, §1er, CFF.

⁴⁷¹ Art. 2.1.5.0.4 CFF.

⁴⁷² Art. 2.1.5.0.2, §1er, 3°, CFF.

⁴⁷³ Selon la Cour constitutionnelle, la remise devrait également être accordée dans le cas où le bien immobilier est vacant pendant plus de douze mois pour des raisons indépendantes de la volonté du propriétaire (C.const, 11 juin 2003, n° 82/2003 ; C.const, 26 novembre 2003, n° 155/2003).

⁴⁷⁴ Par "force majeure", VLABEL entend ce qui suit : "L'appréciation de l'existence d'un cas de force majeure est toujours une question de fait. Pour parler de force majeure, trois éléments doivent être remplis simultanément. Il doit s'agir d'un événement qui : est ou était imprévisible ; est ou était inévitable ; et est ou était indépendant de la volonté du contribuable" (www.vlaanderen.be/proportionele-vermindering-van-de-onroerende-voorheffing (consultation 23 décembre 2020)).

⁴⁷⁵ Art. 2.1.5.0.2, §2, CFF.

⁴⁷⁶ Art. 2.1.5.0.2, §2, al. 2, CFF.

Dans le troisième cas, le précompte immobilier est à nouveau dû dès que les circonstances entravant la libre jouissance de la propriété n'existent plus. La réduction est donc accordée au prorata et non pas jusqu'à la fin de l'exercice d'imposition en question⁴⁷⁷.

- **Crédit d'impôt pour les personnes morales**

Dans le régime en vigueur depuis l'exercice d'imposition 2020, un crédit d'impôt est accordé aux personnes morales imposables pour leur matériel et outillage. Le crédit d'impôt équivaut à 2,5 % du revenu cadastral multiplié par le « coefficient de désindexation » (*cf* ci-avant) (exercice d'imposition 2020 : 0,6535)⁴⁷⁸.

Toutefois, le crédit d'impôt ne peut jamais dépasser le montant du précompte immobilier, après application des exonérations et réductions⁴⁷⁹.

Le crédit d'impôt accordé est intégralement à la charge de la Région flamande⁴⁸⁰. Il est important de noter que les centimes additionnels communaux et provinciaux restent dus⁴⁸¹.

Depuis le 9 juin 2020, le crédit d'impôt pour les biens immobiliers non bâtis dans le réseau écologique flamand (*Vlaams Ecologisch Netwerk*)⁴⁸², prévu à l'ancien article 2.1.5.0.6 CFF, est abrogé⁴⁸³.

- **Agrégation des réductions**

Les réductions pour habitation modeste, pour habitation modeste nouvellement construite, pour enfants ayant droit aux allocations familiales, pour personnes handicapées, pour victimes de guerre et pour bâtiments économes en énergie peuvent être cumulées⁴⁸⁴. Les réductions cumulées ne peuvent pas dépasser le montant du précompte immobilier sur le revenu cadastral effectivement imposé. Ces réductions sont calculées sur le montant du précompte immobilier afférent au revenu cadastral de l'habitation (ou de la partie d'habitation) après réduction du revenu cadastral pour cause d'improductivité ou de destruction totale ou partielle⁴⁸⁵.

⁴⁷⁷ Amendement n°10 au projet de Décret contenant diverses dispositions fiscales, *Doc. parl.*, 2016-17, n° 928/2, 9.

⁴⁷⁸ Art. 2.1.5.0.7, al. 1er, 3°, CFF.

⁴⁷⁹ Art. 2.1.5.0.7, al. 2, CFF.

⁴⁸⁰ Art. 2.1.5.0.7, al. 3, CFF.

⁴⁸¹ J.J. COUTURIER, B. PEETERS, S. DE RAEDT et R. SMET, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 2020, 739.

⁴⁸² Mentionné à l'article 17 du Décret du 21 octobre 1997 relatif à la conservation de la nature et de l'environnement naturel, *M.B.*, 10 janvier 1998.

⁴⁸³ Art. 8 Décret du 22 décembre 2017 *juncto* art. 1^{er} de l'arrêté du Gouvernement flamand du 4 mai 2018 portant l'entrée en vigueur du Décret du 22 décembre 2017 relatif aux incitants fiscaux liés aux plans de gestion de la nature, *M.B.*, 30 mai 2018.

⁴⁸⁴ Art. 2.1.5.0.3 CFF. Il y a une exception à la possibilité de les combiner (art. 2.1.5.0.3, *in fine* CFF) : la réduction de 20% pour les bâtiments basse énergie (art. 2.1.5.0.1, §1, 1° et 2° CFF) ne peut être combinée avec la réduction de 30% pour les bâtiments basse énergie (art. 2.1.5.0.1, §1, 3° CFF).

⁴⁸⁵ *Com.IR* n° 257/63 ; I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2019-2020*, Mortsel, Intersentia, 2019, 106 ; J.J. COUTURIER, B. PEETERS, S. DE RAEDT et R. SMET, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2020, 734.

5.2. Région de Bruxelles-Capitale

5.2.1. Introduction

La Région de Bruxelles-Capitale a repris à sa charge le service du précompte immobilier le 1^{er} janvier 2018⁴⁸⁶. Ce service est, depuis, assuré par Bruxelles Fiscalité⁴⁸⁷.

En Région de Bruxelles-Capitale, depuis l'exercice d'imposition 2018, la législation concernant le précompte immobilier se trouve aux articles 251 à 260/1 du CIR (et le régime de ladite prime BE HOME se trouve aux articles 13 à 17 de l'Ordonnance du 23 novembre 2017)^{488/489}. La procédure fiscale relative au précompte immobilier est régie par le Code bruxellois de procédure fiscale (ci-après : CBPF)⁴⁹⁰.

Le précompte immobilier est prélevé sur les revenus des biens immobiliers situés dans la Région de Bruxelles-Capitale⁴⁹¹.

L'exercice d'imposition pour le précompte immobilier est désigné par le millésime de l'année dont les revenus servent de base audit précompte⁴⁹². Par exemple : l'exercice d'imposition 2020 du précompte immobilier comprend les revenus des biens immobiliers de l'année civile 2020.

5.2.2. Personnes imposables et base imposable

Le précompte immobilier est dû, d'après les modalités déterminées par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, par le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier du bien imposable⁴⁹³. Si une administration ou un organisme est chargé de la gestion d'un bien de l'État, d'une Communauté ou d'une Région, cette administration ou cet organisme est responsable du paiement du précompte immobilier relatif à ce bien⁴⁹⁴. La personne qui est titulaire du droit réel au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition est redevable du précompte immobilier.

La base d'imposition du précompte immobilier est le revenu cadastral indexé, tel qu'il est déterminé au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁴⁹⁵.

5.2.3. Tarifs

Le taux normal du précompte immobilier est de **1,25 %**⁴⁹⁶.

En plus du tarif régional ordinaire, il existe deux tarifs spéciaux en Région de Bruxelles-Capitale :

⁴⁸⁶ Ordonnance du 23 mars 2017 portant reprise du service du précompte immobilier, *M.B.*, 4 avril 2017 ; Projet d'Ordonnance portant reprise du service du précompte immobilier, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-286/2.

⁴⁸⁷ Arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 15 décembre 2016 portant création du Service public régional de Bruxelles Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2016.

⁴⁸⁸ Ordonnance du 23 novembre 2017 contenant des adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 8 décembre 2017.

⁴⁸⁹ L'Ordonnance du 23 novembre 2017 a intégré les dispositions relatives au précompte immobilier, qui étaient dispersées dans différentes sources juridiques, dans le CIR (projet d'Ordonnance contenant des adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 1-2).

⁴⁹⁰ Ordonnance du 6 mars 2019 relative au Code bruxellois de procédure fiscale, *M.B.*, 19 mars 2019.

⁴⁹¹ Art. 249 CIR et art. 5, 5°, LSF.

⁴⁹² Art. 254 CIR.

⁴⁹³ Art. 251 CIR.

⁴⁹⁴ Art. 30 CBPF.

⁴⁹⁵ Art. 255 CIR *juncto* art. 518 CIR.

⁴⁹⁶ Art. 255, al. 1er, CIR.

- Le premier taux spécial est de **0,8 %**.

Ce taux s'applique aux habitations appartenant à la Société régionale du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale ou à des sociétés agréées par elle.

Le taux spécial s'applique également aux propriétés louées comme habitations sociales et appartenant aux centres publics d'action sociale et aux communes.

Enfin, le taux spécial est également applicable aux propriétés du Fonds du Logement des Familles de la Région de Bruxelles-Capitale qui sont louées dans le cadre de ses opérations d'aide locative et de location-vente⁴⁹⁷.

- Le deuxième taux spécial est un **taux zéro** (0,0 %).

Le taux zéro est applicable aux parties d'immeubles et immeubles mis en location par les agences immobilières sociales et situés en Région de Bruxelles-Capitale⁴⁹⁸. À cette fin, chaque agence immobilière sociale doit communiquer, avant le 1^{er} juin de l'exercice d'imposition concerné, à Bruxelles Fiscalité, la liste des immeubles ou parties d'immeubles mis en location par ses soins en Région de Bruxelles-Capitale. Si l'agence immobilière sociale n'envoie pas la liste dans le délai prévu, Bruxelles Fiscalité la mettra en demeure de lui communiquer la liste⁴⁹⁹. Toutefois, le propriétaire concerné a le droit de fournir la preuve de l'existence d'un contrat avec l'agence immobilière sociale⁵⁰⁰.

Le taux zéro s'applique également au matériel et outillage, tel que visé à l'article 471, §3 CIR⁵⁰¹.

5.2.4. Exonérations

L'article 253 du CIR (Région de Bruxelles-Capitale) prévoit les exonérations suivantes⁵⁰² :

- **Exonérations pour les bâtiments affectés à des activités à but non lucratif**⁵⁰³

Par le biais d'une ordonnance du 23 novembre 2017, les exonérations de précompte immobilier en Région de Bruxelles-Capitale, qui étaient réparties dans différents actes juridiques, ont été intégrées dans un article unique, à savoir l'article 253 du CIR. Les exemptions qui étaient énumérées à l'article 12, §1^{er}, du CIR ont été incorporées, avec des modifications, à l'article 253, §1 à §7 du CIR. Comme en Région flamande, il n'est plus fait référence à l'article 12, §1^{er}, du CIR. En intégrant les exemptions directement dans l'article 253 du CIR, l'objectif était également de remplacer les concepts vagues de l'article 12 du CIR, avec la jurisprudence abondante corrélative, par des concepts précis⁵⁰⁴.

⁴⁹⁷ Art. 255, al. 2, CIR.

⁴⁹⁸ Art. 255, al. 3, CIR.

⁴⁹⁹ Art. 255 CIR *juncto* art. 3 de l'arrêté du 22 février 2018 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale portant exécution de l'Ordonnance du 23 novembre 2017 portant adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale (*M.B.*, 1^{er} mars 2018).

⁵⁰⁰ Art. 255, al. 4-6, CIR.

⁵⁰¹ Art. 255, al. 7, CIR.

⁵⁰² Le contribuable doit solliciter auprès de Bruxelles fiscalité l'exonération du précompte immobilier et ce, par le biais d'une réclamation (sauf en ce qui concerne les exonérations prévues à l'article 253, §§8-9 du CIR). La réclamation doit être introduite, sous peine de déchéance, dans un délai de 186 jours. Ce délai court à compter du lendemain du jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, avoir connaissance de l'avertissement-extrait de rôle, c'est-à-dire le septième jour qui suit la date d'envoi, telle qu'elle figure sur le document envoyé, sauf preuve contraire par le destinataire (art. 253 du CIR *juncto* art. 100 CBPF).

⁵⁰³ Pour une discussion détaillée de cette exonération, voy. S. JANSSENS, « Welke koers vaart de onroerende voorheffing in 2019 », in *Fiscaal Praktijkboek 2019-2020 – Directe Belastingen*, Malines, Kluwer, 2019, (315) 331-350.

⁵⁰⁴ Projet d'Ordonnance contenant des adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 8-12

Le revenu cadastral provenant de biens immobiliers ou de parties de biens immobiliers est exonéré du précompte immobilier si l'occupant a affecté, sans but de lucre⁵⁰⁵, le bien immobilier ou la partie de bien immobilier à un but spécial conformément aux §§ 2 à 7 de l'article 253 du CIR.

Pour les sociétés commerciales, à l'exception des sociétés à finalité sociale, il existe une présomption réfragable de poursuite d'un but lucratif ; les sociétés commerciales peuvent donc renverser cette présomption⁵⁰⁶. Toutefois, l'exonération n'est pas accordée si l'utilisateur accorde au contribuable un gain excessif, par le paiement d'un loyer ou de toute autre somme d'argent⁵⁰⁷, qui est démesuré par rapport aux conditions du marché⁵⁰⁸. Le C.S.A. a supprimé la variante *générale* de la société à finalité sociale tout comme la distinction entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales. Le texte de l'exemption n'a pas encore été modifié par le législateur bruxellois sur ce point.

La première affectation particulière concerne les biens immobiliers ou parties de biens immobiliers utilisés exclusivement comme lieu où se pratique l'exercice public d'un culte d'une religion reconnue ou de l'assistance morale selon une conception philosophique non confessionnelle. À cette fin, le bien ou des parties de celui-ci doivent être accessibles au public, être fréquemment utilisés pour des événements de culte ou d'assistance morale selon une conception philosophique non confessionnelle et être gérés par un établissement local, reconnu par l'autorité compétente, chargée de la gestion du temporel du culte, ou par un établissement d'assistance morale du Conseil central laïque.

L'exonération ne s'applique pas aux biens immobiliers ou aux parties de biens immobiliers utilisés comme habitation, ou équipés pour une telle utilisation, ni aux salles de fête ou de réunion, à moins que ne soit apportée la preuve qu'il s'agit là du lieu principal d'exercice public du culte ou de l'assistance morale et que des événements de culte ou d'assistance morale s'y tiennent en moyenne au moins trois fois par semaine^{509/510}.

La deuxième affectation particulière concerne les biens immobiliers ou parties de biens immobiliers utilisés quasi exclusivement par des mouvements de jeunesse agréés par les Communautés ou par toute instance similaire reconnue par un État membre de l'Union européenne⁵¹¹. Il est important de noter qu'une utilisation « quasi exclusive » pour les mouvements de jeunesse est suffisante et ne nécessite pas une utilisation « exclusive ». Le législateur souhaite ainsi éviter la perte de l'exonération si le bâtiment est utilisé sporadiquement à d'autres fins (par exemple : location pour un parti organisé par un membre du mouvement de jeunesse)⁵¹².

La troisième affectation particulière vise les biens immobiliers ou les parties de biens immobiliers qui sont utilisés quasi exclusivement comme établissement d'enseignement subventionné, y compris artistique, et pour des activités directement liées à celui-ci⁵¹³. En mentionnant « quasi exclusivement », le législateur bruxellois a souhaité que l'exemption soit accordée à des biens qui ne sont utilisés qu'occasionnellement (ou très occasionnellement) à des fins éducatives. D'un autre côté, le législateur a voulu éviter qu'un établissement d'enseignement ne soit exclu de l'exonération si une salle est mise

⁵⁰⁵ Art. 253, §1^{er}, CIR.

⁵⁰⁶ Art. 253, §1^{er}, al. 2, CIR.

⁵⁰⁷ La valeur monétaire des avantages en faveur du contribuable ou de ses proches, dans une relation avec l'occupant, est considérée comme faisant partie du loyer.

(article 253, §1^{er}, al. 4, CIR).

⁵⁰⁸ Art. 253, §1^{er}, al. 3, CIR.

⁵⁰⁹ Art. 253, §2, al. 1^{er}, CIR.

⁵¹⁰ Art. 253, §2, al. 2, CIR.

⁵¹¹ Art. 253, §3, CIR.

⁵¹² Projet d'Ordonnance contenant des adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 10.

⁵¹³ Art. 253, §4, al. 1^{er}, CIR.

à disposition occasionnellement pour d'autres activités, même si une rémunération raisonnable est obtenue (par exemple : mise à disposition d'une salle d'une école à un mouvement de jeunesse pour organiser une fête, ou d'une salle de gymnastique à des clubs sportifs pour organiser des entraînements en soirée)⁵¹⁴.

Les salles, terrains et pistes qui sont exclusivement utilisés pour la pratique collective du sport dans le cadre des activités des clubs de sport amateur constituent également une destination particulière⁵¹⁵. Il est nécessaire qu'un ou plusieurs sports soient enseignés dans le lieu en question⁵¹⁶. Les installations attenantes ou immédiatement adjacentes, qui sont indispensables à la pratique du sport ou à l'accueil de l'adversaire ou des arbitres lors des compétitions sportives (telles que les vestiaires, les douches ou la cantine), relèvent également de l'exemption⁵¹⁷. Toutefois, sont présumés, sauf preuve contraire, ne pas être utilisés exclusivement par des clubs sportifs amateurs : une salle, un terrain ou une piste équipés de bancs ou de tribunes pouvant accueillir plus de 500 spectateurs et un club sportif qui verse une indemnité à ses joueurs⁵¹⁸.

La quatrième affectation particulière concerne les biens immobiliers ou parties de biens immobiliers utilisés exclusivement comme hôpital, clinique, dispensaire, maison de repos, maison de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou orphelinats⁵¹⁹.

La cinquième affectation particulière concerne les biens immobiliers ou parties de biens immobiliers utilisés exclusivement pour les centres où sont fournis des soins physiques ou psychiques à la population, les dispensaires, ainsi que l'hébergement, l'accueil ou le logement de personnes sans abri, de personnes handicapées, de patients psychiatriques ou de réfugiés, dans la mesure où ils ne sont pas visés par ailleurs pour l'exonération. L'exonération n'est accordée que proportionnellement au temps pendant lequel le bien reçoit cette affectation particulière⁵²⁰. Il convient de présenter un document sur l'utilisation du bien immobilier ou des parties de celui-ci qui démontre que les conditions ci-avant mentionnées sont remplies. Le document doit dater de moins d'un an et doit être demandé par le contribuable ou l'utilisateur auprès de l'organisme public qui subventionne l'utilisateur⁵²¹. Le document doit mentionner un certain nombre d'éléments, sous peine de nullité⁵²².

Dans la Région de Bruxelles-Capitale, il n'est plus fait référence aux « autres œuvres analogues de bienfaisance ». En revanche, le législateur a choisi, à la lumière de la jurisprudence, de fixer le contenu de cette notion à l'article 253, §6, du CIR (cinquième objet spécial)⁵²³.

Plusieurs exemptions stipulent que le bien doit être utilisé "exclusivement" dans un but particulier, de sorte qu'un bien combinant plusieurs utilisations spéciales ne pourrait pas bénéficier de l'exonération du précompte immobilier. Selon le législateur, il serait injuste de refuser l'exonération du précompte

⁵¹⁴ Projet d'Ordonnance contenant des adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 10.

⁵¹⁵ Art. 253, §4, al. 2, CIR.

⁵¹⁶ Art. 253, §4, al. 3, CIR.

⁵¹⁷ Art. 253, §4, al. 4, CIR.

⁵¹⁸ Art. 253, §4, al. 5 et 6, CIR.

⁵¹⁹ Art. 253, §5, CIR.

⁵²⁰ Art. 253, §6, CIR.

⁵²¹ Si l'utilisateur n'est pas subventionné par un organisme public et est en mesure d'évaluer l'utilisation et les conditions, le contribuable doit fournir à l'Administration fiscale bruxelloise la preuve que les conditions sont remplies (art. 253, §6, al. 2, CIR).

⁵²² Ces éléments sont énumérés à l'article 253, §6, al. 3, CIR.

⁵²³ Projet d'Ordonnance effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 11-12.

immobilier dans ces situations⁵²⁴. Par conséquent, est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers exclusivement utilisés pour une *combinaison de finalités* ou *d'utilisations* donnant droit à l'exonération⁵²⁵.

- **Exonération pour les locaux diplomatiques ou consulaires ou pour les établissements culturels à but non lucratif**

Les revenus cadastraux des biens immobiliers qu'un État étranger a affectés à l'installation de ses missions diplomatiques ou consulaires sont exonérés de précompte immobilier. En outre, les revenus cadastraux des biens immobiliers qu'un État étranger a affectés à l'installation d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations à caractère lucratif sont exonérés du précompte immobilier. Dans tous les cas, l'exemption ne peut être accordée que sous condition de réciprocité⁵²⁶.

- **Exonération pour les bâtiments appartenant à des États étrangers ou à une organisation internationale publique**

Les revenus cadastraux provenant de biens immobiliers ou de parties de biens immobiliers appartenant à un État étranger ou à une organisation de droit international public sont exonérés du précompte immobilier⁵²⁷.

- **Exonération des domaines nationaux qui sont improductifs par eux-mêmes et affectés à un service public ou d'intérêt général**

L'exonération du précompte immobilier est accordée pour le revenu cadastral des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général⁵²⁸. Les trois conditions doivent être remplies cumulativement pour bénéficier de l'exonération⁵²⁹.

Toutefois, dans la Région de Bruxelles-Capitale, cette exonération n'est pas accordée si le bien appartient en propriété ou en copropriété à 1) une Communauté, une Région ou une personne de droit public qui dépend d'une telle institution ; 2) l'autorité fédérale, un organisme fédéral d'intérêt public ou une entreprise fédérale publique autonome, dans la mesure où il s'agit d'un bien immobilier pour lequel la Région de Bruxelles-Capitale ne reçoit pas d'indemnisation (dotation « mainmorte ») de l'autorité fédérale (article 63, §2, deuxième alinéa LSF)⁵³⁰.

5.2.5. Réductions

L'article 257 du CIR (Région de Bruxelles-Capitale) prévoit diverses hypothèses de réduction du précompte immobilier⁵³¹.

⁵²⁴ Projet d'Ordonnance effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 12.

⁵²⁵ Art. 253, §7, CIR.

⁵²⁶ Art. 253, §8, al. 1er, CIR.

⁵²⁷ Art. 253, §8, al. 2, CIR.

⁵²⁸ Art. 253, §9, al. 1er CIR.

⁵²⁹ BRUXELLES FISCALITÉ, *Fiche fiscale : précompte immobilier*, <https://fiscaliteit.brussels/onroerende-voorheffing-2>, 7.

⁵³⁰ Art. 253, §9, al. 2, CIR.

⁵³¹ Le contribuable doit solliciter auprès de Bruxelles fiscalité la réduction du précompte immobilier et ce, par le biais d'une réclamation. La réclamation doit être introduite, sous peine de déchéance, dans un délai de 186 jours. Ce délai court à compter du lendemain du jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, avoir connaissance de l'avertissement-extrait de rôle, c'est-à-dire le septième jour qui suit la date d'envoi, telle qu'elle figure sur le document envoyé, sauf preuve contraire par le destinataire (art. 257, §1^{er}, CIR *juncto* art. 100 CBPF).

Par souci d'exhaustivité, il convient de mentionner que la remise ou réduction proportionnelle du précompte immobilier dans la mesure où le revenu cadastral imposable peut être réduit en vertu de l'article 15 du CIR (improductivité) est supprimée en Région de Bruxelles-Capitale depuis l'exercice d'imposition 2017⁵³².

- Réduction pour habitation modeste

Le précompte immobilier est réduit de 25 % pour l'habitation dans laquelle le contribuable est domicilié, selon le registre national, et sur lequel il est titulaire d'un droit réel pour autant que cette habitation soit située en région de Bruxelles-Capitale, qu'elle soit le seul bien immobilier en Région de Bruxelles-Capitale sur lequel le contribuable a un droit réel⁵³³ et qu'il dispose d'un revenu cadastral non indexé d'un montant maximal de 745 euros⁵³⁴.

Si la limite de 745 euros est dépassée, la réduction de 25% est néanmoins maintenue si le contribuable a bénéficié de la réduction pour l'exercice d'imposition 1979 et si un certain nombre de conditions sont remplies. Tout d'abord, le contribuable doit occuper entièrement l'habitation. Deuxièmement, le dépassement de la limite de 745 euros doit être exclusivement dû à la péréquation générale des revenus cadastraux, applicable depuis l'exercice d'imposition 1980. Troisièmement, le revenu cadastral de l'ensemble des biens immobiliers du contribuable ne peut pas dépasser 992 euros⁵³⁵.

La réduction est portée à 50 % pendant une période de cinq ans si le bien est une habitation que le contribuable a fait construire ou a achetée à l'état neuf, sans avoir bénéficié d'une prime de construction ou d'achat prévue par la législation *ad hoc*. La période de cinq ans commence la première année pour laquelle le précompte immobilier est dû⁵³⁶.

- Réduction pour les invalides de guerre et les personnes handicapées

Une réduction de 20 % du précompte immobilier est accordée pour le logement dans lequel est domicilié un invalide de guerre⁵³⁷ ou une personne handicapée^{538/539}.

Cette réduction est déductible du loyer, nonobstant toute convention contraire. Toutefois, la déduction ne s'applique pas à la partie de l'habitation ou de l'immeuble qui est occupée par des personnes qui ne font pas partie du ménage de l'invalide de guerre ou de la personne handicapée⁵⁴⁰.

- Réduction pour les enfants qui ouvrent le droit aux allocations familiales et pour les personnes handicapées faisant partie du ménage

Une réduction du précompte immobilier est accordée pour l'habitation dans laquelle sont domiciliés les membres d'un ménage.

⁵³² Art. 27 et 42 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 29 décembre 2016.

⁵³³ Les biens situés dans la Région de Bruxelles-Capitale, dont le contribuable peut prouver qu'ils font partie de son domicile ou qu'ils en constituent un accessoire habituel ou indispensable, ne sont pas considérés comme des biens distincts. Dans ce cas, le revenu cadastral de ces biens doit être ajouté au revenu cadastral de l'habitation pour déterminer si le seuil de 745 euros est dépassé (article 257, §2, CIR).

⁵³⁴ Art. 257, §2, CIR.

⁵³⁵ Art. 260 CIR.

⁵³⁶ Art. 257, §2, al. 3, CIR.

⁵³⁷ Elle concerne les grands invalides de la guerre admis au bénéfice de la loi du 13 mai 1929 ou de l'art. 13 de la loi sur les pensions de réparation, coordonnée le 5 octobre 1948.

⁵³⁸ Il doit s'agir d'une personne handicapée au sens de l'article 135, al. 1^{er}, 1°, CIR.

⁵³⁹ Art. 257, §3, CIR.

⁵⁴⁰ Art. 259 CIR.

Un ménage est défini comme l'ensemble des personnes qui, selon le registre national, font partie du même ménage. Pour avoir droit à la réduction, le ménage doit compter au moins une personne handicapée⁵⁴¹ ou deux enfants qui remplissent les conditions pour avoir droit aux allocations familiales^{542/543}.

La réduction est de 10 % pour chaque enfant du ménage qui entre dans les conditions pour l'ouverture des droits aux allocations familiales et de 20 % pour chaque personne handicapée^{544/545}.

Un enfant est présumé faire partie du ménage du parent qui a le même domicile que lui⁵⁴⁶.

Sous certaines conditions, chaque parent a droit à une réduction proportionnelle pour l'enfant. Cette réduction proportionnelle dépend de la période pendant laquelle ce parent héberge l'enfant. Les conditions de la réduction proportionnelle sont les suivantes 1) le parent introduit une demande de réduction proportionnelle au plus tard le 31 mars de l'année à laquelle se rapporte l'exercice d'imposition du précompte immobilier ; 2) le parent qui introduit la demande doit être domicilié en Région de Bruxelles-Capitale ; 3) il est prouvé que l'enfant est partiellement hébergé par chacun de ses parents séparés ou ayant chacun un domicile différent. Ces conditions sont cumulatives⁵⁴⁷.

Exemple issu des travaux préparatoires⁵⁴⁸: deux enfants sont domiciliés avec leur mère dans la région de Bruxelles-Capitale, mais ils passent 40 % de leur temps avec leur père qui est également domicilié dans la région de Bruxelles-Capitale. En principe, la mère bénéficie donc d'une réduction de 20% du précompte immobilier sur la maison. Toutefois, le père peut demander la réduction proportionnelle. Dans ce cas, le père bénéficiera d'une réduction de 8% (40% de 20%) pour son habitation et la mère aura toujours droit à une réduction de 12% (60% de 20%) pour son habitation.

Cette déduction est déductible du loyer, nonobstant toute clause contraire. Toutefois, la déduction ne s'applique pas à la partie de l'habitation ou de l'immeuble qui est occupée par des personnes ne faisant pas partie du ménage tel que défini ci-avant⁵⁴⁹.

- Réduction pour les biens classés ou protégés

Une réduction du précompte immobilier est accordée pour les biens qui remplissent deux conditions cumulatives. Premièrement, il doit s'agir d'un bien relevant du patrimoine immobilier classé ou inscrit sur la liste de sauvegarde en tout ou en partie, au sens du Code bruxellois de l'Aménagement du Territoire. Deuxièmement, le bien doit être utilisé principalement comme logement et ne pas être donné en location, ou être utilisé exclusivement comme un équipement scolaire, culturel, sportif, social, sanitaire, de cultes reconnus ou de morale laïque⁵⁵⁰.

⁵⁴¹ au sens de l'article 135, al. 1^{er}, 1^o, CIR.

⁵⁴² Dans un souci d'exhaustivité, il convient également de mentionner qu'un enfant mort ou disparu pendant les campagnes de 1914-1918 ou 1940-1945 en tant que soldat, soldat résistant, prisonnier politique ou victime civile de guerre est pris en compte comme s'il était vivant et remplissait les conditions d'ouverture du droit aux allocations familiales (article 257, §4, al. 2 CIR).

⁵⁴³ Art. 257, §4, CIR.

⁵⁴⁴ Au sens de l'article 135, al. 1^{er}, 1^o, CIR.

⁵⁴⁵ Art. 257, §4, al. 3, CIR.

⁵⁴⁶ Art. 257, §4, al. 4, CIR.

⁵⁴⁷ Art. 257, §4, al. 5, CIR.

⁵⁴⁸ Projet d'Ordonnance effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 6.

⁵⁴⁹ Art. 259 CIR.

⁵⁵⁰ Art. 257, §5, al. 1^{er}, CIR.

La réduction est de 25 % si leur façade est classée ou inscrite sur la liste de sauvegarde, de 50 % si leur intérieur ou leur jardin est classé ou inscrit sur la liste de sauvegarde en tout ou en partie, et de 100 % s'ils sont classés ou inscrits sur la liste de sauvegarde en totalité⁵⁵¹.

Les réductions de 50% et 100% sont soumises à une condition supplémentaire. Le bien en question doit faire l'objet d'une convention conclue avec le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, qui doit prévoir l'accès du public, à l'occasion de manifestations publiques, pendant une période d'un à dix jours par an (période à déterminer par le biais de l'arrêté du Gouvernement)⁵⁵².

La réduction prend effet à compter de la notification de l'arrêté classant le bien ou l'inscrivant sur la liste de sauvegarde et, le cas échéant (pour les réductions de 50 et 100 %), de la conclusion de la convention d'accessibilité au public⁵⁵³.

- **Moment de l'évaluation et de l'agrégation des réductions**

Les réductions s'apprécient eu égard à la situation existant au 1^{er} janvier de l'année à laquelle se rapporte l'exercice d'imposition du précompte immobilier. Les réductions peuvent être cumulées⁵⁵⁴.

5.2.6. Exemptions et réductions cumulatives

Si les conditions pour obtenir une réduction ou une exonération partielle du précompte immobilier sont remplies, cela n'empêche pas l'application d'une autre réduction ou exonération du précompte immobilier, pour autant que les conditions soient remplies⁵⁵⁵.

Il est donc possible de cumuler les réductions et les exonérations du précompte immobilier. Toutefois, la possibilité de cumul est limitée à 100 % du précompte immobilier. Une fois cette limite atteinte, le contribuable ne peut donc plus utiliser aucune réduction ou exonération pour obtenir un remboursement du précompte⁵⁵⁶.

5.2.7. Prime BE HOME

La prime BE HOME est une prime annuelle destinée à encourager l'accès à la propriété dans la Région de Bruxelles-Capitale. L'objectif de cette subvention est d'encourager l'accession à la propriété de leur logement pour les résidents bruxellois en allégeant la charge financière supplémentaire liée à l'augmentation des centimes additionnels au précompte immobilier⁵⁵⁷.

La prime est accordée si au moins un membre du ménage est titulaire d'un droit réel sur cette habitation dans laquelle le ménage est domicilié. La prime pour cette maison s'élève à 130 euros par ménage et par an et ce montant est indexé annuellement. Cette prime est accordée au contribuable qui reçoit l'avertissement-extrait de rôle du précompte immobilier pour le ou les habitations pour lesquelles la prime est obtenue⁵⁵⁸.

⁵⁵¹ Art. 257, §5, al. 2, CIR.

⁵⁵² Art. 257, §5, al. 3, CIR.

⁵⁵³ Art. 257, §5, al. 4, CIR.

⁵⁵⁴ Art. 258 CIR.

⁵⁵⁵ Art. 260/1 CIR.

⁵⁵⁶ Projet d'Ordonnance effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 8.

⁵⁵⁷ Projet d'Ordonnance effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 13.

⁵⁵⁸ Art. 14 de l'Ordonnance du 23 novembre 2017, telle que modifiée par l'Ordonnance du 30 avril 2020 modifiant l'Ordonnance du 23 novembre 2017 effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, en vue d'adapter l'indexation de la prime au bénéfice

5.2.8. Rapport final de la *Taskforce Réforme fiscale*

Cette section donne un bref aperçu des propositions avancées par la *Taskforce Réforme fiscale* dans son rapport final sur la réforme fiscale en Région de Bruxelles-Capitale⁵⁵⁹. Il est indiqué si la Région de Bruxelles-Capitale a mis en œuvre ou non les propositions de la Task Force Fiscale.

L'objectif de la réforme fiscale consistait fondamentalement à diminuer la fiscalité pesant spécifiquement sur les résidents bruxellois en compensant cette diminution par une augmentation de la fiscalité ne frappant pas spécifiquement les résidents en question, dont le précompte immobilier. Ainsi, pour compenser la suppression de la taxe forfaitaire régionale (taxe régionale propre adoptée par la Région bruxelloise sur le fondement de l'autonomie fiscale prévue par l'article 170, § 2, Const.) et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques, le rapport final a suggéré de mettre en œuvre l'augmentation du précompte immobilier par le biais d'une augmentation des centimes additionnels de l'agglomération, en lieu et place d'une augmentation du tarif régional de base (qui aurait eu un impact sur la base de calcul des centimes additionnels communaux). Il a été proposé d'augmenter la surtaxe d'agglomération de 311 centimes additionnels au précompte immobilier, et ce afin de compenser intégralement la masse budgétaire des taxes à supprimer pour les résidents bruxellois)⁵⁶⁰.

Suite à la suppression de la taxe forfaitaire régionale de 89 EUR⁵⁶¹ et à l'abolition de la taxe d'agglomération additionnelle de 1% à l'impôt des personnes physiques⁵⁶², les centimes additionnels de l'agglomération sur le précompte immobilier ont été portés de 589 à 989, soit 400 centimes additionnels supplémentaires, à partir de l'exercice d'imposition 2016⁵⁶³.

Le rapport final a également évalué les régimes spéciaux du précompte immobilier en vue de la reprise du service de l'impôt en 2017. En général, il a été proposé de ne conserver que les réductions qui ont un lien avec le bien immobilier taxé⁵⁶⁴.

Le rapport final proposait ce qui suit, en ce qui concerne les régimes fiscaux favorables en matière de biens immobiliers⁵⁶⁵ :

- Suppression de la réduction pour les habitations (neuves) modestes ;
- Suppression de la réduction pour les grands invalides de guerre et personnes handicapées ;
- Suppression de la réduction pour les enfants qui ouvrent le droit aux allocations familiales et pour les personnes handicapées faisant partie du ménage ;
- Suppression de la remise ou réduction proportionnelle pour cause d'improductivité ;
- Suppression de la règle d'exonération à concurrence de 28% pour les biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, afin qu'ils deviennent taxables à 100% ;
- Suppression du taux réduit pour les habitations sociales et pour les immeubles mis en location par les agences immobilières sociales ;

des personnes titulaires d'un droit réel sur un bien immobilier situé en Région de Bruxelles-Capitale, dans lequel elles et leur ménage sont domiciliés (*M.B.*, 6 mai 2020).

⁵⁵⁹ Bruxelles Fiscalité, Rapport final Taskforce Réforme fiscale, août 2015.

⁵⁶⁰ Bruxelles Fiscalité, Rapport final Taskforce Réforme fiscale, août 2015, 11.

⁵⁶¹ Ordonnance du 18 décembre 2015 portant la première partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 30 décembre 2015.

⁵⁶² Art. 2 du Règlement du 18 décembre 2015 modifiant les centimes additionnels de l'agglomération au précompte immobilier et la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 30 décembre 2015.

⁵⁶³ Règlement du 18 décembre 2015 modifiant les centimes additionnels de l'agglomération au précompte immobilier et la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 30 décembre 2015.

⁵⁶⁴ Bruxelles Fiscalité, Rapport final Taskforce Réforme fiscale, août 2015, 15-17

⁵⁶⁵ Pour l'analyse des régimes favorables et des raisons de la suppression, on peut se référer au rapport final lui-même, voy. Bruxelles Fiscalité, Final Report Taskforce on Fiscal Reform, août 2015, 16-30.

- Introduction d'un taux zéro sur le matériel et l'outillage ;
- Reformulation de l'exonération des biens immobiliers sans but de lucre pour affectation spécifique ;
- Reformulation de l'exonération pour maisons de repos ;
- Reformulation de l'exonération de biens immobiliers appartenant à des États étrangers ;
- Maintien de l'exonération pour les biens immobiliers faisant partie du patrimoine bruxellois ;
- Maintien de l'exonération de biens immobiliers appartenant à des États étrangers affectés à ses missions diplomatiques ou consulaires.

L'aperçu ci-dessus du précompte immobilier en Région de Bruxelles-Capitale montre déjà que la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas mis en œuvre toutes les propositions, mais uniquement certaines d'entre elles.

Actuellement, la réduction pour les (nouvelles) maisons modestes⁵⁶⁶, la réduction pour les grands invalides de guerre et les personnes handicapées⁵⁶⁷ et la réduction pour les enfants qui ouvrent le droit aux allocations familiales⁵⁶⁸ existent toujours dans la Région de Bruxelles-Capitale, malgré la proposition de les supprimer. Le rapport final proposait d'utiliser une réduction forfaitaire, comme en Région flamande, au lieu d'un pourcentage du précompte immobilier s'il était décidé de conserver la réduction pour les grands invalides de guerre et les personnes handicapées ainsi que la réduction pour la charge des enfants. Ces réductions sont néanmoins toujours exprimées en pourcentage du précompte immobilier.

Le taux réduit sur les habitations sociales⁵⁶⁹ n'a pas été supprimé et le taux réduit sur les agences immobilières sociales a été réduit à 0 % plutôt que supprimé⁵⁷⁰.

En revanche, conformément au rapport final des experts, la réduction pour remise ou réduction proportionnelle pour cause d'improductivité et le régime d'exonération de 28 % pour les biens du domaine national ont été supprimés, respectivement, à partir de l'exercice d'imposition 2017 et de l'exercice d'imposition 2016⁵⁷¹.

A partir de l'exercice d'imposition 2017, la Région de Bruxelles-Capitale applique un taux zéro sur le matériel et l'outillage, conformément au rapport final des experts⁵⁷².

L'exonération pour un bien affecté, sans but de lucre, à un but spécifique a été reformulée par la Région de Bruxelles-Capitale depuis l'exercice d'imposition 2018 (*cf* ci-avant). Entre autres, l'exemption a été réécrite en ce qui concerne l'utilisation des lieux de culte et les termes « œuvres analogues de bienfaisance » ont été supprimés.

Conformément à la proposition du rapport final de la *task force*, l'exonération pour maison de retraite, prévue à l'article 3 de l'Ordonnance du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier, est

⁵⁶⁶ Art. 257, §2, CIR.

⁵⁶⁷ Art. 257, §3, CIR.

⁵⁶⁸ Art. 257, §4 CIR.

⁵⁶⁹ Art. 255, al. 2, CIR.

⁵⁷⁰ Art. 255, al. 3, CIR.

⁵⁷¹ Art. 27 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 29 décembre 2016 ; art. 14 de l'Ordonnance du 18 décembre 2015 portant la première partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 30 décembre 2015.

⁵⁷² Art. 255, al. 7, CIR, tel que modifié par l'art. 25 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016 contenant la deuxième partie de la réforme fiscale.

supprimée⁵⁷³. En conséquence, il n'y a plus de disposition spécifique pour les maisons de retraite et le régime normal, tel que prévu à l'article 253 du CIR, s'applique.

Le rapport final des experts avait proposé une reformulation de l'exonération des biens immobiliers d'un État étranger (prévues à l'article 3, 1° de l'Ordonnance du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier) en alignant la formulation sur l'exonération des biens immobiliers d'un État étranger à des fins diplomatiques ou consulaires ou d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations à caractère lucratif sous condition de réciprocité. Ces deux exemptions se trouvent actuellement à l'article 253, §8, al. 1^{er} et 2, du CIR. Toutefois, la condition de réciprocité n'est explicitement incluse que dans le premier alinéa, c'est-à-dire, pour l'exonération des biens immobiliers d'un État étranger à des fins diplomatiques ou consulaires ou d'institutions culturelles.

L'exonération pour un bien appartenant au patrimoine bruxellois se trouve à l'art. 257, §5 du CIR depuis l'exercice d'imposition 2018, mais sous la forme de réduction au lieu d'une exonération. Lors des travaux préparatoires, il a été indiqué ici qu'elle était formulée comme une *exonération* alors que, en pratique, elle était traitée comme une *réduction* par le SPF Finances. Le gouvernement de Bruxelles-Capitale souhaitait poursuivre cette pratique. Pour le reste, l'arrangement est resté inchangé et a donc été maintenu⁵⁷⁴.

L'exonération des biens immobiliers d'un État étranger utilisés à des fins diplomatiques ou consulaires ou d'institutions culturelles « sans but lucratif » a été maintenue⁵⁷⁵, comme indiqué dans le rapport final.

Le rapport final a également examiné la possibilité d'adapter la base d'imposition du précompte immobilier⁵⁷⁶. Il a été conclu que la péréquation des revenus cadastraux est et reste une compétence fédérale, ce qui signifie que la marge de manœuvre des Régions est très limitée. Toutefois, les Régions pourraient prendre des mesures régionales contre la non-déclaration des modifications apportées aux biens immobiliers⁵⁷⁷. L'introduction d'une nouvelle base d'imposition est également possible, mais cela nécessiterait la mise en place d'une administration fiscale distincte qui se concentrerait sur les nouvelles évaluations, entraînerait des coûts financiers et pourrait poser un problème relativement à la déductibilité du précompte immobilier à l'impôt des sociétés. Le rapport final a également souligné qu'une révision générale pourrait créer de l'incertitude et de la frustration au sein de la population bruxelloise. Selon le rapport final, on peut donc se demander si une péréquation ou une nouvelle base d'imposition pourrait mener à l'instauration d'un système fiscal plus simple, plus équitable et plus favorable à Bruxelles.

En Région de Bruxelles-Capitale, le revenu cadastral indexé sert néanmoins encore et toujours de base d'imposition pour le précompte immobilier (*cf* ci-avant)⁵⁷⁸.

⁵⁷³ Art. 11 de l'Ordonnance du 23 novembre 2017 effectuant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 8 décembre 2017.

⁵⁷⁴ Projet d'Ordonnance portant adaptation de la législation pour permettre à la Région de Bruxelles-Capitale de reprendre le service du précompte immobilier, *Doc. parl.*, Parl. brux., 2016-17, n° A-554/1, 6-7.

⁵⁷⁵ Art. 253, §8, al. 1^{er}, CIR.

⁵⁷⁶ Bruxelles Fiscalité, Rapport final Taskforce Réforme fiscale, août 2015, 30-39.

⁵⁷⁷ Pour des propositions à ce sujet, voy. : Bruxelles Fiscalité, Rapport final Taskforce Réforme fiscale, août 2015, 38.

⁵⁷⁸ Art. 255 CIR *juncto* art. 518 CIR.

6. La taxation de la détention et de la transmission des immeubles en France et aux Pays-Bas : éléments choisis

Cette partie a pour objectif de synthétiser la fiscalité applicable à la détention et à la transmission des immeubles en France et aux Pays-Bas, afin d'apporter des éléments de comparaison par rapport à la fiscalité immobilière en Région wallonne et, plus généralement, en Belgique.

6.1. France

Les biens immeubles ou représentatifs de droits immobiliers appartenant au patrimoine des personnes physiques peuvent faire l'objet, en droit français, d'une imposition lors de leur acquisition, du simple fait de leur détention, du fait des revenus tirés de leur détention, ou encore, à l'occasion de leur cession.

6.1.1. Les frais « fiscaux » D'ACQUISITION d'un bien immobilier

En France, il faut distinguer les immeubles anciens et les immeubles neufs.

Pour les cessions entre particuliers, tant les ventes d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans que les ventes d'immeubles neufs, sont situées en dehors du champ d'application de la TVA.

Pour les ventes par des professionnels, les ventes d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans sont soumises à la TVA au taux de 20 % ; les ventes d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans par un professionnel assujéti à la TVA sont, quant à elles, exonérées de TVA (sauf option TVA sur le prix total ou sur la marge).

Pour les immeubles dont la vente n'engendre pas de TVA, il est obligatoire, pour l'acquéreur, de s'acquitter d'un **droit de taxe de publicité foncière qui inclut les droits d'enregistrement**. Cette taxe s'élève à un montant équivalent, en général, à 5,09% de la valeur vénale du bâtiment. En droit français, cette valeur est le prix net normal que l'on recevrait, en tant que vendeur, si l'on vendait le bien dans des conditions normales.

Dans la pratique, ces frais s'élèvent plus souvent à 5,9% de la valeur du bien car les départements ont la possibilité d'imposer un droit départemental maximum. Le taux des droits d'enregistrement départementaux est fixé par chaque Conseil départemental, pour la période du 1^{er} juin de l'année au 31 mai de l'année suivante.

Les droits d'enregistrement se divisent de cette manière :

- Un droit départemental compris entre 1,20% et 4,50% du prix d'achat. La grande majorité des départements appliquent le taux maximum de 4,50% ;
- Une taxe additionnelle au profit des communes de 1,20% du prix d'achat ;
- Des frais d'assiette et de recouvrement au profit de l'état de 2,37% du montant du droit départemental.

En France, l'intervention d'un notaire est aussi nécessaire pour toute transaction immobilière. Ainsi, pour les différentes missions qu'il accomplit dans l'acte de vente, le notaire perçoit des émoluments. Ces derniers sont réglementés dans la loi française par le titre IVbis du livre IV du Code de commerce français et par l'arrêté du 26 février 2016 fixant les tarifs réglementés des notaires.

Concernant la vente ou cession de gré à gré, l'émolument est proportionnel et s'établit selon le barème prévu par l'arrêté mentionné ci-avant. Les émoluments sur les prestations immobilières des notaires français sont donc réglementés.

6.1.2. Les taxes liées à la DÉTENTION d'un bien immobilier

En France, la détention d'un bien immobilier est soumise à l'impôt sur le revenu mais également aux taxes locales telles que la taxe d'habitation et la taxe foncière.

6.1.2.1. L'impôt sur le revenu

Alors que le Code belge des impôts sur les revenus (CIR) prévoit une taxation sur les revenus dits « immobiliers », le Code français général des impôts (CGI) parle plutôt de **revenus dits « fonciers »**.

Dans un premier temps, la détermination de la base imposable brute dépend du fait que le bien immeuble est loué ou non. La qualité du locataire (professionnel ou non) n'a aucune influence sur la nature de base imposable contrairement au droit belge.

Le schéma ci-dessous illustre de manière synthétique les différentes hypothèses les plus souvent rencontrées que nous développerons plus en détails ci-après.

			Immeuble bâti (Base imposable brute)	Immeuble non bâti (Base imposable brute)	Détermination du revenu net (déduction des charges)	Tarif d'imposition
France	Location	à P.P. (usage privé)	Loyers	Loyers	<u>Régime micro-foncier :</u>	Imposable globalement selon les taux progressifs
		à P.P. (usage prof.) ou société	Loyers	Loyers	Forfait 30 % de charges ou	Imposable globalement selon les taux progressifs
		Bail à ferme	Fermages	Fermages	<u>Régime réel :</u>	Imposable globalement selon les taux progressifs
	Non loué	Privé	Exonération (si habitation propre) Sinon valeur locative	Valeur locative	Charges réelles	Pas imposable ou imposable globalement selon les taux progressifs

6.1.2.1.1. Les différentes catégories de revenus fonciers

D'une manière générale, sont compris, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus fonciers, en application de l'article 14 du Code général des impôts (CGI) (France) :

- Les revenus tirés de la location des propriétés bâties et des propriétés non bâties, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale ;
- Les revenus des propriétés dont le propriétaire ou un membre du foyer fiscal se réserve la jouissance, sauf en cas d'exonération prévue par la loi ;
- Les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI ») mentionné à l'article 239*nonies* du CGI, sur le fondement de l'article 14 A du CGI.

Le législateur français exonère d'impôt sur les revenus les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (art. 15, II CGI). Le champ de l'exonération est donc plus large que celui de l'exonération correspondante en Belgique (notion plus restrictive d'« habitation propre »).

Enfin, les plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont également soumises à l'impôt sur le revenu sous certaines conditions.

6.1.2.1.2. Détermination du résultat foncier – Base imposable à l'impôt sur le revenu

Le revenu foncier à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu est un revenu net.

Aux termes des dispositions de l'article 28 du code général des impôts (CGI) « *le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété* ».

Les articles 29 et 30 du code général des impôts (CGI) prévoient que le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location est constitué par la somme :

- *des loyers ou fermages ;*

Par *loyer*, il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien. Ces dernières s'entendent notamment des prestations de services de toute nature fournies par le locataire (ménage, gardiennage...) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises à la charge du locataire.

Les modalités de versement, d'encaissement ou de mise à disposition sont sans incidence sur le caractère imposable des loyers.

- *de la valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance*

Les propriétaires doivent, en principe, inclure, dans leur base d'imposition, le revenu des immeubles ou parties d'immeubles dont ils se réservent la jouissance.

Le revenu brut est évalué par comparaison avec les immeubles ou parties d'immeubles similaires faisant l'objet d'une location normale, ou, à défaut, par voie d'appréciation directe. Cette valeur locative doit être déterminée dans les mêmes conditions pour les propriétés urbaines et pour les propriétés rurales.

Au revenu brut ainsi déterminé, il convient d'ajouter le montant des revenus accessoires.

Une fois les revenus bruts déterminés, il revient de déduire de ces revenus les charges de la propriété déductibles afin de déterminer le revenu net imposable.

6.1.2.1.3. Régime d'imposition des revenus fonciers

Les recettes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers peuvent être imposées à deux régimes d'imposition distincts et exclusifs l'un de l'autre, permettant le passage d'un revenu brut à un revenu net :

- *Le régime micro-foncier* prévu par l'article 32 du code général des impôts (CGI).

Ce régime s'applique de plein droit aux contribuables dont le revenu brut foncier total n'excède pas 15.000 € au titre de l'année d'imposition et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux.

Dans le cadre de ce régime, le revenu foncier net imposable est calculé par le fisc par application d'un abattement forfaitaire de 30 % (en guise de déduction des charges) sur les recettes déclarées par le contribuable. En contrepartie, le contribuable ne peut déduire aucune de ses charges pour son montant réel.

- *Du régime réel d'imposition*

Pour les contribuables qui optent pour le régime réel d'imposition, le revenu foncier imposable à l'impôt sur le revenu est égal, chaque année, à la différence entre le montant des revenus bruts fonciers et le total des frais et des charges effectivement supportés au cours de l'année et énumérés, pour l'essentiel, à l'article 31 du code général des impôts (CGI). Aux termes de cette disposition, les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent les :

- Frais d'administration et de gestion ;
- Indemnités d'éviction et frais de relogement ;
- Dépenses de travaux ;
- Charges locatives ;
- Impôts ;
- Primes d'assurance ;
- Provisions pour charges de copropriété ;
- Intérêts et frais d'emprunt ;
- Déductions spécifiques.

Le résultat imposable obtenu selon le régime micro-foncier ou réel est ensuite taxé au barème de l'impôt sur le revenu⁵⁷⁹.

6.1.2.2. Fiscalité locale

En plus de l'impôt sur les revenus, deux **taxes locales**, à savoir la taxe d'habitation et la taxe foncière, sont dues pour la détention d'immeubles.

La fiscalité locale se caractérise par le fait que la base d'imposition des impôts locaux est constituée essentiellement par la **valeur locative cadastrale** qui représente le rendement théorique d'une propriété, déterminé par l'administration.

⁵⁷⁹ Barème progressif applicable aux revenus de 2020 : Jusqu'à 10.084 € : 0 % / De 10.085 € à 25.710 € : 11 % / De 25.711 € à 73.516 € : 30 % / De 73.517 € à 158.122 € : 41 % / 158.123 € et plus : 45 %.

6.1.2.2.1. La taxe d'habitation

La **taxe d'habitation** est régie par les dispositions de l'article 1407 à 1417 du CGI. Elle est due principalement par toute personne qui, à quelque titre que ce soit, à la disposition ou la jouissance de locaux imposables.

Elle vise donc les personnes qui ont la jouissance de propriétés bâties (propriétaire ou locataire) et dépend des caractéristiques du logement, de sa localisation et de la situation personnelle (revenus, composition du foyer) de la personne qui a la jouissance du bien immobilier imposable. La taxe d'habitation est donc due par l'occupant d'un logement au 1^{er} janvier pour l'année en cours.

La taxe d'habitation ne concerne que les logements occupés à titre de résidence principale ou secondaire.

La **base d'imposition** à la taxe d'habitation est égale à la **valeur locative cadastrale nette** des locaux imposables, diminuée, en ce qui concerne les habitations principales, d'abattements obligatoires ou facultatifs.

Certaines personnes, notamment celles de condition modeste, peuvent bénéficier d'une exonération ou d'un dégrèvement total ou partiel de leurs cotisations. Dans ce sens, des abattements et exonérations existent notamment pour la résidence principale. A l'inverse, les résidences secondaires subissent des majorations allant de 5 à 60%.

Sur la valeur locative nette, s'appliquent les **taux votés par la commune** et éventuellement par l'intercommunalité dans laquelle se situe la propriété bâtie. Son montant varie donc d'une commune à l'autre sachant que son taux d'imposition est voté par les collectivités locales⁵⁸⁰.

6.1.2.2.2. La taxe foncière

La **taxe foncière** sur les propriétés bâties est établie annuellement sur les propriétés bâties et biens assimilés sis en France et non expressément exonérés, à titre permanent ou temporaire. Elle est donc due sur tous les immeubles (à la différence de la taxe d'habitation qui ne concerne que les logements occupés à titre de résidence principale ou secondaire), bâtis ou non bâtis, quel que soit leur usage (logements, parkings, dépendances, commerces, locaux professionnels, terrains et bâtiments industriels, terrains nus, etc.).

À la différence de la taxe d'habitation (due par l'occupant), la taxe foncière est due par les propriétaires (ou l'usufruitier en cas de démembrement).

Sa **base d'imposition** est constituée par la **valeur locative cadastrale diminuée d'un abattement de 50%**. La valeur locative cadastrale correspond à un loyer annuel théorique que le propriétaire pourrait tirer du bien s'il était loué. Ce loyer est ensuite actualisé et revalorisé chaque année. L'abattement forfaitaire de 50 % permet de prendre en compte les frais de gestion, d'assurance, d'amortissement, d'entretien et de réparation.

Cette valeur cadastrale est calculée en fonction des loyers réels à la date du 1^{er} janvier 1970 et fait l'objet d'une indexation annuelle.

Les **taux** sont ensuite appliqués à cette valeur cadastrale. Ces taux sont votés chaque année par les **collectivités locales** : communes, intercommunalités et départements⁵⁸¹.

⁵⁸⁰ Ainsi, le taux d'imposition de la taxe d'habitation peut aller de 0 à 43 % selon la commune dans laquelle se situe la propriété bâtie. Le taux moyen d'imposition national est de 12,5% pour l'année 2019.

⁵⁸¹ Le taux d'imposition de la taxe foncière peut aller de 5 à 33% selon le département dans lequel se situe la propriété bâtie. Le taux moyen d'imposition national est de 19,63 % pour l'année 2019.

6.1.2.3. L'impôt sur la fortune immobilière

L'impôt sur la fortune immobilière (IFI) s'applique lorsque la valeur nette (taxable) du patrimoine immobilier excède **1,3 million d'euros** (au 1^{er} janvier 2021). La déclaration d'IFI tient compte des biens immobiliers détenus par toutes les personnes composant le **foyer fiscal**. Celui-ci se compose soit d'une personne vivant seule, soit de personnes vivant en couple (imposition commune) (les biens des enfants mineurs dont le ou les contribuable(s) a/ont l'administration légale sont pris en compte).

Si le domicile fiscal du contribuable est en France, l'imposition concerne l'ensemble des biens ou droits immobiliers, parts ou actions de sociétés immobilières détenus en France et à l'étranger⁵⁸².

Si le domicile du contribuable est situé à l'étranger, il est imposé sur les biens et droits immobiliers possédés en France et détenus par son foyer, sur les parts ou actions que le foyer possède dans des sociétés immobilières détenant de l'immobilier en France, ainsi que sur les parts ou actions que le foyer possède dans des sociétés immobilières détenant de l'immobilier en France et à l'étranger, à hauteur des biens et droits possédés en France.

Sont concernés les immeubles bâtis (à usage personne ou mis en location), les bâtiments classés « monument historique », les immeubles en cours de construction au 1^{er} janvier 2021, les immeubles non bâtis, les immeubles ou fractions d'immeubles représentés par des parts de sociétés immobilières, ainsi que des droits immobiliers (usufruit, droit d'usage ou d'habitation). L'assiette imposable se compose donc des biens immobiliers détenus en direct mais également des biens détenus de manière indirecte (par l'intermédiaire d'une société). L'imposition s'opère par transparence lorsque les actifs immobiliers sont détenus par des sociétés, et ce, quel que soit le nombre de niveaux d'interposition⁵⁸³. Toutefois, l'immobilier affecté à l'activité opérationnelle d'une société est exclu de l'assiette de l'IFI.

La résidence principale fait l'objet d'un abattement de 30 % sur sa valeur au 1^{er} janvier 2021.

Un service en ligne, dénommé « Patrim » permet d'estimer la valeur d'un bien immobilier.

Sous certaines conditions, des exonérations partielles ou totales sont prévues pour : les immeubles utilisés pour l'activité professionnelle ; les bois et forêts sous engagement d'exploitation ou à usage professionnel ; les biens ruraux loués à long terme ou à usage professionnel (terrains agricoles, bâtiments et matériels d'exploitation) ; les logements loués meublés sous le régime fiscal du loueur en meublé professionnel.

En cas de démembrement, l'usufruitier est redevable sur la valeur en pleine propriété du bien sauf en présence de l'usufruit légal du conjoint survivant.

⁵⁸² Si le contribuable a récemment transféré son domicile fiscal en France après avoir été domicilié à l'étranger pendant les cinq années civiles précédentes, il n'est imposé que sur les biens et droits immobiliers possédés en France. Cette imposition uniquement sur les biens situés en France perdure pendant cinq ans.

⁵⁸³ Ainsi, sont visés notamment :

- Les parts ou actions de sociétés ou organismes détenant de l'immobilier en France. Il importe de déclarer la valeur représentant les immeubles détenus par la société ou l'organisme. Toutefois, l'immobilier ainsi détenu indirectement n'est pas pris en compte si l'on possède moins de 10 % du capital de la société propriétaire, ou sous certaines conditions, lorsque ces biens immobiliers sont affectés à l'activité de la société qui en est propriétaire ou d'une société liée ;
- Les biens et droits immobiliers transférés en fiducie ou placés dans un trust pour leur valeur vénale au 1^{er} janvier 2021 ;
- la fraction de la valeur de rachat au 1^{er} janvier 2021 représentative des actifs immobiliers imposables compris dans les unités de compte des contrats d'assurance-vie.

Pour aboutir à une valeur nette, des dettes et charges peuvent être déduites. Il peut s'agir d'une dette portant sur les dépenses suivantes : acquisition de biens ou droits immobiliers imposables (emprunts immobiliers) ; travaux d'amélioration, de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ; acquisition des parts ou actions, au prorata de la valeur des biens et droits immobiliers imposables ; travaux d'entretien dus par le propriétaire ou payés par le propriétaire pour le compte du locataire mais dont il n'a pu obtenir le remboursement, au 31 décembre de l'année de départ du locataire ; paiement des impôts dus à raison des propriétés concernées (par exemple : taxe foncière ou droits de succession)⁵⁸⁴

Enfin, l'impôt sur la fortune immobilière est calculé selon un barème progressif.

6.2. Pays-Bas

Les biens immeubles ou représentatifs de droits immobiliers appartenant au patrimoine des personnes physiques peuvent faire l'objet, en droit néerlandais, d'une imposition lors de leur acquisition, du simple fait de leur détention, du fait des revenus tirés de leur détention, ou encore, à l'occasion de leur cession.

6.2.1. Les frais d'ACQUISITION d'un bien immobilier

La **taxe de transfert**, dénommée « *overdrachtsbelasting* » aux Pays-Bas, doit être réglée à chaque transfert de propriété d'un bien immobilier *non-neuf*. Cette taxe correspond aux droits d'enregistrement belges, mais engendre un coût bien moins important. En effet, la taxe de transfert pour un bien d'habitation est de **2%** aux Pays-Bas alors que les droits d'enregistrement belges sont, la plupart du temps, supérieurs à 10% en Belgique.

La base imposable sur laquelle est appliqué le taux de 2% est constituée par la **valeur du bien** immobilier (« *de waarde onroerende zaken* » ou « *WZO* »). Les modalités de détermination de cette valeur sont décrites ci-après.

Par ailleurs, des frais de notaire sont dus. Le notaire néerlandais a deux actes principaux à réaliser : l'acte d'hypothèque, appelée « *hypotheekakte* » et l'acte de transfert ou « *overdrachtsakte* ». Ces deux actes doivent être inscrits au cadastre néerlandais par le notaire. La particularité des frais de notaire néerlandais est que le législateur permet à ceux-ci de fixer librement le prix de leurs prestations.

6.2.2. Détermination de la valeur du bien immobilier (« *de waarde onroerende zaken - WOZ* »)

La valeur des biens immobiliers (« *WOZ* ») reflète la **valeur marchande** des biens immobiliers, en tenant compte d'un certain nombre de règles d'évaluation.

Cette valeur est déterminée annuellement et peut ensuite être utilisée pour différents impôts (taxe foncière, droits de donation, droits de succession). Elle est déterminée de la même manière, selon les règles prévues par la loi néerlandaise, pour tous les biens immobiliers sur le territoire néerlandais.

La valeur « *WOZ* » relève de la responsabilité des municipalités, qui sont tenues d'évaluer les biens immobiliers situés dans les limites de la municipalité et d'en déterminer la valeur dans un décret. Un bureau d'évaluation supervise l'application de la loi par les municipalités.

⁵⁸⁴ En revanche, les impositions incombant à l'occupant ne sont pas déductibles (taxe d'habitation, par exemple). La part des impôts correspondant aux revenus des biens immobiliers n'est pas non plus déductible (impôt sur les revenus fonciers, par exemple).

La valeur « WOZ » est principalement basée sur la valeur marchande et constitue donc une **estimation réaliste du prix de vente** à la date de l'évaluation.

La valeur marchande est, selon le Comité international des normes d'évaluation : « *Le montant estimé auquel un bien, entre un acheteur et un vendeur consentants, serait transféré dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de pleine concurrence après une commercialisation appropriée, auquel cas les parties auraient agi avec prudence et sans contrainte* »⁵⁸⁵.

Toutefois, la jurisprudence utilise la description de la valeur marchande qui découle de l'historique législatif, à savoir « *le prix qui serait dépensé par l'acheteur le plus offrant en cas d'offre de vente de la manière la plus appropriée pour le bien, après la meilleure préparation possible* »⁵⁸⁶.

La valeur marchande, conformément à la loi sur l'évaluation des biens immobiliers, est dérivée du prix maximum réalisable sur le marché, auquel des facteurs d'évaluation sont appliqués. En effet, le législateur a choisi d'introduire des facteurs d'évaluation, ce qui peut entraîner une éventuelle différence de prix entre la valeur marchande de la WOZ et le prix maximum réalisable sur le marché.

L'objectif est de garantir que la valeur marchande d'une maison louée ou grevée d'un droit réel (usufruit par exemple), qui est normalement inférieure à la valeur marchande d'une maison identique dont le détenteur est le propriétaire à part entière, reste identique. Par conséquent, deux propriétés voisines équivalentes, dont l'une est louée et l'autre non, se verront toujours attribuer une valeur WOZ égale.

C'est le décret d'application pour la justification et la mise en œuvre de la loi sur l'évaluation des biens immobiliers (« *Uitvoeringsbesluit onderbouwing en uitvoering waardebepalings Wet WOZ* » - en abrégé « *UBOUW* ») qui fixe les **règles** concernant l'**évaluation**.

Ce décret dispose qu'une instruction, intitulée « instruction d'évaluation », doit être rédigée afin de déterminer la valeur des biens immobiliers. Cette instruction stipule que l'exécutif communal est chargé de collecter, d'analyser et d'enregistrer les données relatives aux objets pertinents pour l'évaluation. En outre, l'exécutif communal doit collecter en permanence les données du marché relatives aux transactions importantes dans le cadre des affaires. Ces données doivent être analysées par les communes, afin de déterminer si elles peuvent être utilisées dans l'évaluation des biens immobiliers. Par ailleurs, l'instruction donne une énumération exhaustive des méthodes d'évaluation de la valeur des biens.

En ce qui concerne les logements, les communes utilisent une méthode de comparaison systématique, également appelée évaluation basée sur un modèle. Cette méthode implique que la municipalité compare systématiquement le logement en question avec les logements qui ont été vendus récemment et pour lesquels un prix de vente est disponible.

Ainsi, il n'est pas nécessaire que l'expert visite chaque propriété sur place, mais il suffit que la propriété soit vendue à un prix comparable. Il suffit de visiter un ou plusieurs biens comparables qui ont été vendus aux alentours de la date d'évaluation.

Pour que les prix de vente des objets de comparaison soient pris en compte, les objets de comparaison doivent être largement comparables au bien à évaluer.

Pour les propriétés non résidentielles, d'autres méthodes d'évaluation sont utilisées, en raison de la présence d'autres formes de données de marché.

⁵⁸⁵ T.M. BERKHOUT et A.C. HORDIJK, *Standaard 1 : Marktwaarde als waarderingsgrondslag*, 2010.

⁵⁸⁶ Kamerstukken II 1992/93, 22 885, n° 3, 44.

Le rapport annuel 2018 de la Chambre d'évaluation indique que, pour une comparaison correcte, les foyers doivent répondre aux critères suivants :

- Les maisons du même quartier ;
- Les maisons de la même catégorie ;
- Les propriétés dont la différence de valeur imposable ne dépasse pas 35 % ;
- Les logements dont la date de vente se situe entre un an avant la date d'évaluation et un an après celle-ci.

Lorsqu'il existe de grandes différences entre l'objet de comparaison et le bien à évaluer, par exemple, un manque d'entretien, ce fait doit être suffisamment pris en compte.

Cette comparaison est systématique car la commune utilise un modèle informatique qui permet au fisc de faire une comparaison avec tous les biens comparables et de déterminer ainsi leur valeur. Pour que le modèle fonctionne efficacement, la commune doit analyser tous les prix de vente. La commune effectue ainsi une comparaison avec toutes les maisons vendues dans cette commune au cours de la période allant d'un an avant à un an après la date d'évaluation.

En effet, ce sont principalement les prix de vente qui ont lieu aux alentours de la date d'évaluation qui sont importants. Pour les maisons qui ont été vendues récemment, le prix de vente constituera la valeur marchande. Pour les maisons qui n'ont pas été vendues récemment, le prix de vente moyen est utilisé pour une maison qui correspond le plus étroitement possible aux caractéristiques essentielles de la maison à évaluer. S'il n'est pas possible de déterminer la valeur sur la base des données disponibles, le fisc peut se rendre sur place pour recueillir des informations supplémentaires. Il peut ainsi mieux estimer les différences avec les autres maisons et déterminer une valeur du bien immobilier de manière correcte.

6.2.3. Les taxes liées à la DÉTENTION d'un bien immobilier

Lors de la détention d'un immeuble aux Pays-Bas, le contribuable est soumis au régime spécifique de l'imposition sur les revenus néerlandais pour ses revenus fonciers ainsi qu'à une taxe foncière qui est un impôt équivalent au précompte immobilier belge.

6.2.3.1. L'impôt sur les revenus

Aux Pays-Bas, l'impôt sur le revenu des individus est également progressif par tranche, mais il n'est pas taxé globalement comme en Belgique ou en France. Les revenus sont classés dans 3 catégories, appelées « box » selon leur origine, et subissent une imposition différente.

6.2.3.1.1. « Box » 1 La première catégorie contient les revenus, réels ou fictifs, du travail et de la résidence principale. Cet ensemble de revenus est taxé aux taux progressifs suivants :

Revenu taxable net	Taux avant l'âge de la pension	Taux au-delà de l'âge de la pension
0 à 19.982 €	36,55%	18,65%
19.923 à 33.791 €	40,80%	22,90%
33.791 à 67.072 €	40,80%	40,80%
Au-delà de 67.072 €	52%	52%

Le revenu taxable est obtenu en additionnant les revenus du travail ou de la pension, les différents avantages, la valeur locative fictive de la résidence principale (appelée « *eigenwoningforfait* ») et en soustrayant les frais déductibles inhérents au travail ainsi que les intérêts liés à l'emprunt hypothécaire de la résidence principale.

Cette valeur locative fictive se calcule en appliquant les taux mentionnés dans le tableau ci-dessous. La valeur ainsi obtenue sera ajoutée aux autres revenus de cette box et subira ensuite les taux progressifs mentionnés dans le tableau précédent.

Valeur du bien immobilier d'habitation	Taux applicables
Entre 0 et 12.500 €	0%
Entre 12.500 et 25.000 €	0,30%
Entre 25.000 et 50.000 €	0,45%
Entre 50.000 et 75.000 €	0,60%
Entre 75.000 et 1.060.000 €	0,75%
Plus de 1.060.000 €	7.950 euros + 2,35% de la valeur de l'habitation supérieure à 1.060.000 euros

6.2.3.1.2. « Box » 2

La deuxième « box » englobe la taxation des revenus sur les participations dans des entreprises. Nous n'abordons pas ici cette catégorie de revenus.

6.2.3.1.3. « Box » 3

La troisième catégorie englobe ce que l'on peut appeler les revenus du patrimoine, dénommé « *vermogen* ». La notion de patrimoine n'est pas identique à celle que l'on retrouve dans la législation fiscale française ou belge. Il s'agit du total des revenus de l'épargne, des investissements mobiliers et des biens immobiliers autres que la résidence principale, diminué du montant total des dettes. Concrètement, il s'agit plus d'un impôt sur les investissements que sur les revenus de ces investissements.

Le patrimoine immobilier des contribuables néerlandais est donc taxé dans le cadre de cette troisième catégorie (exception faite de la résidence principale).

Jusqu'à l'année d'imposition 2016, le législateur néerlandais considérait que la totalité des biens du patrimoine repris dans cette troisième catégorie, c'est-à-dire l'ensemble du patrimoine réduit de la valeur de la résidence principale et des dettes, avait nécessairement et fictivement un rendement fixe de 4% par rapport à leur valeur nette au 1^{er} janvier de l'année fiscale. Le rendement réel du patrimoine, qui pouvait être totalement différent, n'avait donc aucune influence dans le calcul. Considérant un revenu de 4% du montant des investissements, le législateur avait décidé d'imposer ce revenu à

hauteur de 30%. Il était cependant possible de profiter d'une exonération de cette imposition pour la première tranche du patrimoine de 24.437 €.

Le législateur a ensuite modifié son régime d'imposition à partir de l'exercice d'imposition 2017. L'imposition s'effectue toujours à hauteur de 30% mais le revenu fictif n'est plus fixé à 4% ; il est devenu progressif en fonction de la valeur du patrimoine. Le montant de l'exonération est lui passé à 25.000 € ; cela signifie que si le patrimoine net est de 100.000 €, seuls 75.000 € seront pris en considération. La raison de cette modification est que le législateur considère qu'un patrimoine plus important procure une plus grande marge de manœuvre et donc, une plus grande puissance financière, ce qui engendre la possibilité d'obtenir un meilleur rendement.

6.2.3.2. La taxe foncière

Les Pays-Bas ont également une taxe semblable au précompte immobilier belge, bien qu'elle s'en différencie sur plusieurs points. Cette taxe communale, appelée « *onroerendezaakbelasting* », est basée sur la valeur marchande fictive du bien, à savoir la WOZ (cf ci-avant, 6.2.2) au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ; elle est due par le propriétaire du bien immobilier (habitation, immeuble professionnel, garage) et, le cas échéant, par le locataire/utilisateur d'un immeuble professionnel ou d'un garage (pas d'une habitation). Si l'ont à la fois propriétaire *et* utilisateur d'un immeuble professionnel, on doit acquitter deux fois la taxe en question.

Le taux applicable dépend des décisions prises par chaque commune⁵⁸⁷. Par exemple, pour la commune d'Amsterdam, le tarif se présente comme suit :

- OZB propriétaires habitations : 0,0428 % de la valeur WOZ ;
- OZB propriétaires d'immeubles professionnels : 0,1796 % de la valeur WOZ ;
- OZB locataires/utilisateurs d'immeubles professionnels : 0,1293 % de la valeur WOZ.

L'impôt se calcule donc à partir de la valeur vénale (et non de la valeur locative comme tel est le cas en Belgique).

7. Les enseignements de la littérature économique en matière de fiscalité

L'objectif premier de la fiscalité est de procurer aux pouvoirs publics les moyens financiers suffisants pour mener leurs politiques. Leurs besoins se sont fortement accrus avec le renforcement de leurs missions depuis l'après-guerre et l'accroissement des fonctions de stabilisation et de redistribution. L'extension des interventions de l'Etat dans la vie économique et sociale s'est traduite en effet par des changements profonds des finances publiques. Depuis la deuxième guerre mondiale, l'Etat intervient de plus en plus dans l'économie et la société sous l'influence notamment des idées keynésiennes et du développement des systèmes de sécurité sociale. On a assisté à l'avènement de l'Etat providence qui vise à assurer le bien-être de chaque citoyen tout au long de sa vie par des politiques d'assistance et d'assurance sociale⁵⁸⁸. Ces nouvelles missions de l'Etat se sont traduites par un accroissement important des dépenses publiques et donc, de facto, des recettes publiques.

Les interventions de l'État dont beaucoup ne reposent pas sur les finances publiques mais sur des lois et réglementations, des instruments de politique monétaire ou la gestion de services publics

⁵⁸⁷ Les taux se situent généralement entre 0,1 et 0,3% de la valeur de la propriété.

⁵⁸⁸ HUART, F., *Economie des finances publiques*, Dunod, Paris, 2012.

marchands (entreprises publiques) sont très nombreuses. Elles consistent à fixer les règles du jeu économique (législations relatives à la concurrence, à la durée et aux conditions de travail, au salaire minimum, à la protection sociale, ...), à intervenir sur le niveau de l'activité économique par le biais des finances publiques et de la politique monétaire, à procéder à des investissements publics et à encourager les investissements privés (prêts, subventions, allègements fiscaux, ...), à gérer un secteur public de production marchande, à surveiller ou contrôler l'évolution des prix et du taux de change, à redistribuer des revenus et à lutter contre certaines inégalités et plus largement à favoriser la réalisation d'une croissance économique aussi forte et équilibrée que possible, autrement dit avec le moins possible d'inflation, de chômage et de déficit du commerce extérieur⁵⁸⁹. Ces différentes interventions de l'État peuvent être analysées à la lumière des trois fonctions définies par R. Musgrave⁵⁹⁰. En 1959, dans un ouvrage devenu un classique de l'analyse économique, il définissait les fonctions de l'Etat de la manière suivante : l'allocation et la production optimale de biens publics (cette mission est liée au caractère socialement insatisfaisant ou sous optimal du fonctionnement des marchés et à la nécessité pour les pouvoirs publics de produire ou fournir certains biens et services), l'équité et la justice redistributive (corriger les inégalités engendrées par la répartition des revenus primaires dans le sens de la justice sociale) et la stabilisation de la politique macroéconomique (lutte contre l'inflation, réduction du chômage et politique de plein emploi, relance de l'activité économique en période de récession et surveillance de l'équilibre extérieur)⁵⁹¹.

Cette organisation des missions de l'Etat vise à conceptualiser l'étude des finances publiques à partir d'une typologie simple. Mais elle permet également de mettre en évidence des dimensions micro et macroéconomiques des activités publiques. Musgrave (1959) montre d'ailleurs que les budgets publics sont interdépendants et que donc les trois missions sont interconnectées⁵⁹².

Certes, l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie et la société se traduit par des dépenses publiques que l'Etat finance notamment par des recettes publiques mais celle-ci se fait également quand l'Etat prélève l'impôt pour réaliser les trois fonctions définies par R. Musgrave⁵⁹³. La politique fiscale est une des dimensions de la politique budgétaire. Elle est le résultat de choix explicites ou implicites des décideurs politiques dans des domaines économiques ou extra-économiques⁵⁹⁴.

Le niveau de la fiscalité et la structure du système fiscal ont un impact sur l'allocation des facteurs de production (Schoonackers et Van Parys)⁵⁹⁵. L'impôt participe à la fonction d'allocation en finançant les biens et services publics ou les dépenses publiques productives mais il peut aussi créer des distorsions dans une économie de marché car il modifie les prix relatifs des biens et services, du capital et du travail. L'impôt n'est pas donc pas neutre car il crée des distorsions en modifiant le comportement

⁵⁸⁹ EUZÉBY, A. et HERSCHTEL, M.-L., *Finances publiques : Une approche économique*, Dunod, Paris, 1990.

⁵⁹⁰ MUSGRAVE, R., *The theory of public finance*, New York, Mac Graw Hill, 1959.

⁵⁹¹ BUCHANAN, J. M. et MUSGRAVE, R. A., *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MIT Press, 1999. Pour une analyse de ces trois fonctions, voir Bayenet B., Feron M., Gilbert V. et Thys-Clément F., *Fédéralisme budgétaire : mode d'emploi*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1999.

⁵⁹² MONNIER J.-M., *La politique fiscale : objectifs et contraintes*, *Les Cahiers français: documents d'actualité* 343 (2008): 03-08, 2008

⁵⁹³ HUART, F., *Economie des finances publiques*, *op.cit.*

⁵⁹⁴ MONNIER, J.-M., *La politique fiscale : objectifs et contraintes*, *op.cit.*

⁵⁹⁵ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *Réductions des prélèvements sur le travail et les possibilités de financement*, Conseil supérieur des Finances, Section Fiscalité et Parafiscalité, 2020.

des agents économiques. Le seul impôt qui ne crée pas de distorsions est l'impôt forfaitaire ou de capitation. Cet impôt est certes efficace mais il est aussi inéquitable⁵⁹⁶.

La fiscalité joue également un rôle incitatif en cherchant à modifier les comportements des acteurs économiques ou à internaliser les externalités⁵⁹⁷ dans le calcul économique afin de modifier les décisions en termes de production et de consommation⁵⁹⁸. L'impôt peut donc être levé pour corriger des défaillances de marché qui ne permettent pas d'atteindre une allocation optimale des ressources (au sens de Pareto). En termes de dépenses publiques, l'intervention de l'Etat se justifie par le fait que laisser le marché organiser la production de certains biens ou services collectifs pourrait conduire soit à une absence d'offre, soit à une production insuffisante de ces biens et services. En matière de fiscalité, il s'agit de décourager ou encourager via les impôts (ou les dépenses fiscales) les comportements ou les activités qui permettent une allocation plus optimale des ressources ou une meilleure prise en compte des externalités liées à ces activités. Il en va ainsi des taxes sur les activités de production qui engendrent des externalités négatives (pollution). Les taxes sur la consommation d'alcool ou du tabac (externalités négatives) répondent également à cet objectif d'incitation. Les dépenses fiscales pour les investissements économiseurs d'énergie visent par contre à soutenir les externalités positives dans le cadre des politiques de lutte contre le réchauffement climatique.

L'impôt joue également un rôle essentiel dans la mission de redistribution des pouvoirs publics. Par l'impôt, l'état peut modifier la répartition des revenus en recherchant une plus grande équité. La théorie des finances publiques identifie deux principes de base à l'équité d'un système fiscal : le principe du bénéfice et le principe de la capacité contributive⁵⁹⁹. Le principe du bénéfice ou de l'équivalence remonte à A. Smith et indique qu'un système d'imposition est équitable si chaque contribuable paie un impôt lié à l'évaluation des bénéfices qu'il retire des services publics.

Le principe de la capacité contributive examine le problème de l'imposition indépendamment de la détermination des dépenses publiques et suppose qu'un système d'imposition est équitable si les individus participent au financement des pouvoirs publics en fonction de leur capacité économique et financière. Ce dernier principe renvoie aux principes fondamentaux de l'impôt : égalité des citoyens devant l'impôt (équité horizontale) et contribution répartie en fonction de leurs capacités (équité verticale). L'équité horizontale consiste à prélever l'impôt dont le montant doit être égal pour des personnes dont les capacités contributives sont identiques. Pour évaluer la capacité contributive, les différentes caractéristiques individuelles et familiales des contribuables doivent être prises en considération. L'équité verticale consiste à faire payer un impôt plus élevé aux personnes dont la capacité contributive est plus élevée (Huart, 2012). Selon P. Musgrave⁶⁰⁰, une taxation selon la capacité contributive intègre des préoccupations de redistribution tandis que l'imposition selon le bénéfice retiré revient à poser le problème en termes d'allocation uniquement. Le principe du bénéfice peut être appliqué quand les fonctions de l'Etat sont limitées aux fonctions régaliennes (police, justice, défense nationale). Vu les développements des missions de l'Etat, ce principe n'est donc plus applicable tel quel aujourd'hui car il serait absurde de demander la plus grande contribution fiscale à

⁵⁹⁶ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁵⁹⁷ En économie, l'externalité est le fait que des activités de production ou de consommation d'un agent économique affectent (positivement ou négativement) le bien-être d'un autre agent sans que soit versée une compensation.

⁵⁹⁸ JURION B., Quelques réflexions sur le rôle économique de l'impôt, *Bulletin de documentation du ministère des finances*, 70^{ème} année, n°4, 2010.

⁵⁹⁹ Pour une présentation économique de ces deux concepts voir notamment Dafflon B. et Weber L, *Le financement du secteur public*, Presses Universitaires de France, Paris, 1984.

⁶⁰⁰ MUSGRAVE, P., *Should fiscal systems compete or cooperate?*, 46th Congress of International Institute of Public Finance, Bruxelles, 1990.

ceux que les pouvoirs publics souhaitent soutenir davantage étant donné la difficulté d'identifier les bénéficiaires vu le caractère indivisible des biens et services publics⁶⁰¹. Néanmoins, le principe du bénéfice reste applicable dans certaines situations comme notamment pour les systèmes de redevance

A ces deux fonctions de l'Etat (allocation et redistribution) s'ajoute le rôle de l'impôt dans la fonction de stabilisation. Les changements de fiscalité peuvent affecter l'économie soit par le canal de l'offre, soit par le canal de la demande. Les effets sur l'offre transitent par les mécanismes d'incitations : suite à une baisse d'impôts, les agents peuvent être incités à travailler davantage, à investir ou à embaucher et inversement. Un changement fiscal n'aura d'impact que s'il modifie le comportement des agents. Les effets sur la demande reposent sur le revenu disponible des agents. Une baisse d'impôts engendre une hausse du revenu disponible et devrait conduire à une hausse de la consommation qui elle-même devrait engendrer des revenus supplémentaires pour les entreprises et donc de nouveaux emplois, de l'investissement, des recettes fiscales supplémentaires, et ainsi de suite. C'est le principe du multiplicateur budgétaire ou keynésien⁶⁰².

L'impact positif sur la croissance et l'emploi des politiques budgétaires dépend de l'effet multiplicateur mais la littérature économique constate qu'une hausse des dépenses publiques n'est pas équivalente à une baisse des recettes (impôts). La valeur du multiplicateur dépend de la composition de la stimulation budgétaire (impôts, dépenses, nature des impôts ou des dépenses), de la taille de l'économie et de son degré d'ouverture (plus l'économie est ouverte moins le multiplicateur y est grand) et du caractère anticipé ou non du choc budgétaire⁶⁰³⁶⁰⁴.

Plus spécifiquement sur la composition de la stimulation budgétaire, les multiplicateurs associés aux dépenses publiques seraient largement supérieurs à ceux observés sur les impôts⁶⁰⁵. Des économistes du FMI, de la Banque centrale européenne, de la Réserve fédérale américaine, de la Banque du Canada, de la Commission européenne et de l'OCDE ont comparé leurs évaluations⁶⁰⁶. Pour les Etats-Unis et la zone euro, ils constatent que la taille de nombreux multiplicateurs est grande, particulièrement pour les dépenses publiques et les transferts ciblés. Les effets multiplicateurs dépassent l'unité si la stratégie porte sur la consommation publique ou les transferts ciblés sur des agents spécifiques et sont supérieurs à 1,5 sur l'investissement public. Pour les autres instruments, les effets restent positifs mais compris entre 0,2 pour les impôts sur les sociétés à 0,7 pour les impôts sur la consommation^{607 608}. En Belgique, des résultats récents montrent des tendances similaires⁶⁰⁹.

La littérature économique récente s'est intéressée à la valeur des multiplicateurs en fonction du cycle économique et notamment en période de récession. En effet, il s'agit de bien évaluer les effets des

⁶⁰¹ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶⁰² GRJEBINE, T., *Quels sont les effets des politiques fiscales sur l'activité économique*, Billet du 10 décembre, CEPII, 2018.

⁶⁰³ Anticipé, un choc aurait peu d'effet et dans le long terme, il n'en aurait aucun. Seul un choc inattendu aurait un effet temporaire.

⁶⁰⁴ TIMBEAU, X., *Que valent les multiplicateurs budgétaires aujourd'hui ?*, OFCE, 2012.

⁶⁰⁵ CREEL, J., *La relance budgétaire à l'honneur*, OFCE, 2012.

⁶⁰⁶ COENEN, G., ERCEG, C.J., FREEDMAN, C., FURCERI, D., KUMHOF, M., LALONDE, R., LAXTON, D., LINDÉ, J., MOUROUGANE, A., MUIR, D., MURSULA, S., DE RESENDE, C., ROBERTS, J., ROEGER, W., SNUDDEN, S., TRABANDT, M. and IN'T VELD, J., Effects of Fiscal Stimulus in Structural Models, *American Economic Journal: Macroeconomics*, 4(1):22-68, 2012.

⁶⁰⁷ CREEL, J., *La relance budgétaire à l'honneur*, OFCE, 2012.

⁶⁰⁸ HEYER, E., *Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires*, OFCE, 2012.

⁶⁰⁹ BASSILIERE, D., DOBBELAERE, L., & VANHOREBEEK, F., *Le fonctionnement du modèle HERMES: description à l'aide de variantes*, Bureau fédéral du plan, 2018.

politiques fiscales car les erreurs d'appréciation peuvent avoir de très lourdes conséquences. L'exemple des mesures imposées à la Grèce après la crise économique et financière de 2008-2009 est souvent cité en exemple. Les organisations internationales ont imposé en 2010 de fortes hausses d'impôts afin de rétablir les finances publiques. Le FMI anticipait que les efforts exigés conduiraient à une baisse du PIB réel de 5,5 % entre 2010 et 2012. Dans les faits, le PIB s'est effondré de 17 % et le chômage a atteint 25 % au lieu des 15 % prévus. Le FMI a dû reconnaître son erreur d'appréciation. Il considérait, en effet, que le multiplicateur était de l'ordre de 0,5 – c'est-à-dire qu'une hausse d'un point de PIB des prélèvements obligatoires n'entraînait qu'une baisse de 0,5 % du PIB –, avant d'admettre que le multiplicateur était en réalité jusqu'à trois fois supérieur^{610 611}.

Un large consensus émerge des derniers travaux théoriques et empiriques : une politique de consolidation budgétaire est préférable en période de reprise de l'activité et est pernicieuse voire inefficace lorsque l'économie est à l'arrêt. Par ailleurs, si celle-ci doit être menée en période de basse conjoncture, une augmentation des impôts serait moins néfaste à l'activité qu'une réduction des dépenses publiques⁶¹². Dans une situation de récession économique, Batini et al. (2012)⁶¹³ constatent que les multiplicateurs sont estimés, à court terme, de 1,6 à 2,6 dans le cas d'un choc sur les dépenses publiques alors qu'ils sont compris entre 0,2 et 0,4 dans les cas d'un choc sur les impôts. Pour la zone euro par exemple, le multiplicateur de court terme s'élève à 2,6 dans le cas de l'utilisation des dépenses publiques comme instrument de consolidation budgétaire et à 0,4 si l'instrument est fiscal. La Commission européenne (2012)⁶¹⁴ constate que le multiplicateur budgétaire est plus important si la consolidation est fondée sur les dépenses publiques et l'investissement public en particulier. Ces résultats confirment ceux publiés par l'OCDE (2009)⁶¹⁵, la banque d'Espagne pour la zone euro⁶¹⁶ ou la Deutsche Bundesbank sur des données allemandes^{617 618}. Le fait que les multiplicateurs sont supérieurs en récession qu'en phase d'expansion sont confirmés dans de nombreuses études^{619 620 621}.

⁶¹⁰ BLANCHARD, O. J. et LEIGH, D. Are we underestimating short-term fiscal multipliers ?, FMI, *World Economic Outlook*, octobre, p.41-43, 2012.

⁶¹¹ GRJEBINE, T., *Quels sont les effets des politiques fiscales sur l'activité économique*, op.cit.

⁶¹² HEYER, E., *Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires*, op.cit.

⁶¹³ BATINI, N., CALLEGARI, G., et MELINA, G., *Successful Austerity in the United States, Europe and Japan*, IMF Working Paper WP12/190, 2012.

⁶¹⁴ EUROPEAN COMMISSION, Report on Public Finances in EMU, *European economy 4*, 2012.

⁶¹⁵ OCDE, Efficacité et ampleur de la relance budgétaire. *Persepctives économiques de l'OCDE*.

⁶¹⁶ EUROPEAN CENTRAL BANK, Fiscal Policy Shocks in the Euro Area and the US : An Empirical Assessment, *Working Paper Series Nr. 133*, 2009.

⁶¹⁷ BAUM, A. et KOESTER, G.B., 2011. [The impact of fiscal policy on economic activity over the business cycle - evidence from a threshold VAR analysis](#), *Discussion Paper Series 1: Economic Studies No 03/2011*, Deutsche Bundesbank, 2011.

⁶¹⁸ Voir notamment HEYER, E., *Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires*, op.cit et CREEL, J., *La relance budgétaire à l'honneur*, OFCE, 2012.

⁶¹⁹ Voir notamment les travaux de AUERBACH, A. et GORODNICHENKO, Y., [Fiscal Multipliers in Recession and Expansion](#), *NBER Working Papers* 17447, National Bureau of Economic Research, 2011, AUERBACH, A. et GORODNICHENKO, Y., *Measuring the Output Responses to Fiscal Policy*, *NBER Working Papers*, 16311, 2010 et BAUM, A. et KOESTER, G., [The impact of fiscal policy on economic activity over the business cycle - evidence from a threshold VAR analysis](#), *Discussion Paper Series 1: Economic Studies 03/2011*, Deutsche Bundesbank.

⁶²⁰ HEYER, E., *Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires*, op.cit.

⁶²¹ Seuls les travaux réalisés par Alesina et al. semblent contredire ces conclusions. Sur la base de l'analyse de 107 plans de consolidation budgétaire dans 21 pays de l'OCDE au cours de la période 1970-200, ils concluent que les multiplicateurs peuvent être négatifs et que les consolidations budgétaires axés sur les dépenses sont associés à des récessions mineures et de courte durée alors que celles fondées sur l'impôt sont associés à une récession et profonde et prolongée (Heyer, 2012). GIAVAZZI, F., ALESINA, A., et FAVERO, C. A., *The Output Effect*

Une baisse de l'impôt en période de ralentissement économique devrait soutenir la demande globale et donc la croissance économique et ainsi freiner le chômage. Par contre, un relèvement de l'impôt en période de reprise de l'activité économique forte peut freiner la demande globale et atténuer les pressions inflationnistes. Les résultats récents de la littérature montrent que les taxes qui ont le plus d'effet sur l'activité sont celles qui ciblent le revenu disponible d'agents ayant une forte propension marginale à consommer – c'est-à-dire des agents qui consomment une part importante de leurs revenus⁶²².

L'efficacité de la politique fiscale dans la fonction de stabilisation des fluctuations économiques dépend également de l'état des finances publiques et notamment l'ampleur du déficit et des anticipations des agents économiques. Une baisse de l'impôt ne peut relancer l'économie que si elle conduit à une hausse des dépenses de consommation et donc du revenu national. Si cette baisse de la pression fiscale accroît le déficit public et la dette publique, les ménages peuvent anticiper que cet endettement devra être remboursé par de nouvelles hausses d'impôts. Dans ce cas, ils pourraient ne pas dépenser le gain de revenus lié à la baisse d'impôt et épargner davantage ce qui aura pour conséquence de réduire voire d'annuler l'effet escompté de la politique fiscale sur le revenu national. Cet effet est dénommé dans la littérature économique par le terme « d'équivalence ricardienne »⁶²³. En théorie, cet effet est controversé et il n'est pas entièrement vérifié empiriquement (une baisse de l'épargne publique n'est pas compensée exactement par une hausse de l'épargne privée). Par exemple, selon une étude de l'OCDE⁶²⁴, pour 16 pays sur la période 1970-2002, une hausse du déficit public de 1% se traduirait par une hausse de l'épargne privée de 0,5% à court terme et 0,7% à long terme. Si l'augmentation du déficit s'explique par une baisse de l'impôt alors l'impact est plus fort (augmentation de l'épargne privée de 0,8% à court et long terme) que s'il s'explique par une augmentation des dépenses (0,4% à court terme et 0,7% à long terme)⁶²⁵.

Enfin, aux missions définies par Musgrave, l'impôt peut également être associé à une fonction démocratique car en incluant les citoyens dans le processus de financement de l'Etat, la fiscalité oblige les gouvernants à rendre des comptes aux citoyens⁶²⁶ et à mieux légitimer l'usage des deniers publics. Les décideurs sont ainsi davantage responsabiliser par rapport à leurs décisions sur les dépenses publiques.

Le bien-être économique et social d'un pays ou d'une entité sont donc intrinsèquement liés à son régime fiscal. La littérature économique distingue deux approches pour l'évaluer : une approche microéconomique et une approche macroéconomique. La littérature microéconomique se concentre essentiellement sur l'impact du système fiscal sur les décisions des agents économiques et cherche à analyser si, pour une pression fiscale donnée, il est possible d'améliorer l'efficacité et/ou l'équité du système en réorganisant la structure du système fiscal.

Of Fiscal Consolidations Alberto, Nber Working Paper Series 18336, 2012 et ALESINA, A., et ARDAGNA, S., *Large Changes In Fiscal Policy: Taxes Versus Spending*, NBER Working Paper 15438, 2009.

⁶²² GRJEBINE, T., *Quels sont les effets des politiques fiscales sur l'activité économique*, op.cit.

⁶²³ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶²⁴ OCDE, *Comportement d'épargne et efficacité de la politique budgétaire, Perspectives économiques de l'OCDE n°76*, 2004, cité par Huart (2012).

⁶²⁵ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶²⁶ KERVYN, E., *Pour plus de justice fiscale*, Commission justice et paix francophone de Belgique ASBL, 2016.

La littérature macroéconomique analyse principalement les conséquences du système fiscal et de la pression fiscale sur la croissance économique, l'emploi et les inégalités^{627 628}. Enfin, dans le cas des pays fédéraux ou fortement décentralisés, l'analyse du système fiscal doit également prendre en compte la décentralisation potentielle du pouvoir fiscal et ses effets en termes d'efficacité et d'équité. La littérature sur le fédéralisme budgétaire s'interroge sur la répartition optimale des compétences fiscales dans une structure fédérale ou décentralisée⁶²⁹.

7.1. Analyse microéconomique de la fiscalité

L'approche microéconomique se concentre sur la mise en œuvre d'une politique fiscale adéquate pour un niveau donné de dépenses publiques. Elle distingue deux finalités différentes :

- d'une part, mettre en place une politique visant à maximaliser l'efficacité économique ;
- et d'autre part, organiser une politique de redistribution visant à optimiser le bien-être social demandé par la société⁶³⁰.

Les économistes évaluent donc les systèmes fiscaux sur la base de deux critères : l'efficacité et l'équité. Le critère d'efficacité vise à réduire les effets de distorsions que peuvent engendrer un prélèvement fiscal dès lors qu'il modifie les prix relatifs et donc l'allocation des ressources⁶³¹. La fiscalité peut également être utilisée pour décourager (voire pénaliser) ou encourager des changements de comportement et ainsi améliorer l'allocation des ressources. Un système fiscal doit aussi être efficient en procurant les ressources nécessaires aux administrations publiques à un moindre coût pour les contribuables et la société. L'efficacité et l'efficience du système fiscal dépendront également de son organisation (simplicité, compréhension, reconnaissance, flexibilité, ...).

Le critère d'équité concerne l'impact de la fiscalité sur la distribution des revenus. Un système fiscal est équitable s'il est conforme au principe de justice sociale. La difficulté est qu'un système équitable peut être inefficace.

Ces critères ignorent cependant que tout système fiscal est la conséquence de choix politiques. Dans un système démocratique, il devrait donc correspondre aux priorités et préférences des majorités au pouvoir. Cependant, les systèmes fiscaux sont aussi le résultat des décisions des majorités précédentes et du poids des groupes de pression⁶³². Chaque système fiscal reflète donc l'histoire politique, économique et sociale de chaque pays.

⁶²⁷ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁶²⁸ BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, *Rapport pour le Conseil des Prélèvements Obligatoires*, 2009.

⁶²⁹ Voir notamment BAYENET et al. (1999).

⁶³⁰ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁶³¹ Quand il s'agit d'analyser l'incidence de la fiscalité sur l'affectation des ressources, les économistes font référence au marché en concurrence pure et parfaite. Quand la fiscalité modifie les décisions prises par les producteurs et les consommateurs, elle provoque une distorsion dans l'affectation des ressources (perte d'efficacité) par rapport à ce qui aurait été obtenu sous un régime de concurrence pure et parfaite.

⁶³² CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., Economie politique de la taxation, *Reflets et perspectives de la vie économique* 45/3, 2006.

7.1.1. Le critère d'efficacité⁶³³

Les prix jouent un rôle central dans l'économie de marché. En effet, ils agissent comme des signaux reflétant et orientant les décisions des consommateurs et des producteurs. Les taxes perturbent ces signaux en créant une distorsion entre le prix payé par l'acheteur et le prix reçu par le vendeur⁶³⁴. La différence entre le prix avec taxe et le prix hors taxe est dénommée le coin fiscal. La taxe introduit donc une inefficacité dans l'allocation des ressources puisque l'utilité marginale du bien pour les consommateurs n'est plus égale au coût marginal du bien pour les producteurs alors qu'à l'équilibre d'un marché concurrentiel, le prix d'équilibre égalise l'utilité marginale et le coût marginal d'un bien⁶³⁵.

Les taxes peuvent ainsi influencer le comportement des individus, ce qui peut réduire le bien-être économique ou l'efficacité. L'impact négatif est d'autant plus élevé que les distorsions dans les comportements des individus sont importantes⁶³⁶. Par exemple, en taxant le revenu du travail, les pouvoirs publics diminuent le salaire net d'un travailleur ce qui peut l'inciter à réduire son offre de travail⁶³⁷. Une augmentation du prix d'un bien suite à l'imposition d'une taxe indirecte (TVA par exemple) peut entraîner une baisse de la demande de ce bien. Ces variations de comportement des agents économiques peuvent engendrer des pertes de bien-être liées à une offre de travail ou une demande pour un bien de consommation sous optimale. Plus les changements de comportement sont importants, plus le risque de perte de bien-être est grand⁶³⁸. Un système fiscal efficace vise donc à réduire au maximum ces pertes de bien-être.

L'impact de la taxe (la charge fiscale) est réparti entre le producteur et le consommateur. Le gouvernement ne peut toutefois décréter la répartition de la charge fiscale entre le consommateur et le producteur⁶³⁹. L'impact des changements de comportement dépend des élasticités prix de l'offre et de la demande. Ce concept consiste à évaluer la sensibilité et donc la réaction de l'offre et de la demande d'un facteur (bien, service, travail ou capital) à une variation des prix (liée à la taxation). Par conséquent, lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre une nouvelle politique fiscale, l'élasticité-prix⁶⁴⁰ permet d'estimer l'impact de la réaction des changements de comportement à un nouvel impôt. Ainsi, dans le but de limiter les changements de comportements et les pertes de bien-être, il est recommandé d'appliquer des taux bas lorsque l'élasticité-prix est plus élevée et inversement des taux plus élevés quand les élasticités-prix sont faibles⁶⁴¹. Ce principe fait référence à la *règle de Ramsey* : pour lever une somme donnée en limitant les pertes d'efficacité économique, mieux vaut imposer des bases peu élastiques, c'est-à-dire des bases peu réactives à la fiscalité. En effet, la perte sociale liée à

⁶³³ Pour une analyse de l'incidence de l'impôt sur les différents marchés (travail, capital et biens et services), voir notamment HUART (2012), CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES (2011).

⁶³⁴ MIRRLEES, J.A., S. ADAM, T. BESLEY et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, vol. 2, Oxford: Oxford University Press.

⁶³⁵ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶³⁶ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, op.cit.

⁶³⁷ Pour un relevé des études empiriques sur les élasticités de l'offre de travail, voir Schoonackers et Van Parys, 2020. Les études empiriques ont montré que les élasticités de l'offre de travail peuvent varier fortement en fonction notamment du sexe, de la situation familiale, de l'âge et du niveau de revenus des individus.

⁶³⁸ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, op.cit.

⁶³⁹ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶⁴⁰ D'autres élasticités peuvent être mesurées. L'élasticité-revenu mesure la sensibilité d'un facteur à une variation du revenu.

⁶⁴¹ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, op.cit.

l'impôt (si l'on ne prend pas en compte les aspects redistributifs ni la fiscalité permettant de corriger des inefficacités comme les émissions polluantes) est liée à la réduction des transactions privées qu'elle engendre. L'impôt idéal est donc un impôt à taux faible appliqué à une base fiscale large et peu élastique⁶⁴².

En termes d'équité, cette règle pose cependant des difficultés car des biens et services essentiels (pain ou santé) seraient davantage taxés que des biens de luxe dont la demande est plus élastique (bijoux)⁶⁴³.

La théorie de l'incidence fiscale^{644 645} cherche à analyser l'impact effectif de la fiscalité sur les agents économiques (ménages, entreprises). La partie prenante à une transaction (acheteur ou vendeur) sur laquelle repose la majeure partie du poids de la fiscalité appliquée sur un bien ou un service n'est pas celle qui est réglementairement astreinte à régler le prélèvement, mais, en définitive, celle dont l'offre ou la demande (selon qu'il s'agisse des offreurs ou des acquéreurs) est la moins élastique au prix, c'est-à-dire la moins sensible aux variations de celui-ci. Mais, même quand une partie de la taxation pèse plus ou moins durablement sur les entreprises, les effets de second ordre conduisent en définitive à ce que la totalité des prélèvements soit supportée par les ménages, soit en tant que consommateurs, soit en tant que salariés, soit en tant que détenteurs de capitaux. L'incidence fiscale traduit donc l'effet de la mise en œuvre, ou de la modification, d'un impôt sur le système des prix, ou sur la distribution des revenus initiaux. Ignorer les possibilités de report de charge de la part des agents économiques qui acquittent un prélèvement, peut conduire à une analyse imparfaite, voire faussée, de la redistribution opérée par le système fiscal⁶⁴⁶. Les résultats de la littérature économique⁶⁴⁷ sont aujourd'hui insuffisants pour déterminer avec précision quels reports de charges fiscales ont lieu consécutivement à l'introduction, ou à la modification, de la plupart des prélèvements et des transferts⁶⁴⁸.

L'impôt foncier sur les propriétés non bâties est l'impôt pour lequel les distorsions seraient les plus faibles. En effet, par rapport aux autres impôts, il n'affecte pas autant les décisions de travailler, d'investir ou d'innover. De plus, pour les pouvoirs publics, la base d'imposition est relativement plus stable ou prévisible que les autres impôts et il est moins soumis à l'évasion fiscale, la base étant immobile⁶⁴⁹.

La littérature académique distingue des arguments économiques à la fois favorables et défavorables à l'imposition du stock (versus des revenus) de capital des ménages⁶⁵⁰. La taxation du stock de capital présente l'inconvénient d'être séparée de la solvabilité du contribuable. Elle peut donc aboutir à un niveau d'imposition non optimal en comparaison avec les revenus que les ménages tirent de ce capital

⁶⁴² BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, *op.cit.*

⁶⁴³ HUART, F., *Economie des finances publiques, op.cit.*

⁶⁴⁴ Voir notamment WEBER, I., L'Etat acteur économique, *Economica*, 1997.

⁶⁴⁵ MARTINEZ-VAZQUEZ, J., The impact of fiscal policy on the poor: fiscal incidence analysis. *International Studies Program Working Paper Series*, 01-10, 2004.

⁶⁴⁶ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*, Paris, 2011.

⁶⁴⁷ Voir notamment FULLERTON, D. et METCALF, G., Tax incidence, *Handbook of Public Economics*, vol. 4, p. 1787-1872, 2002.

⁶⁴⁸ Trois cas ont fait l'objet d'études plus approfondies dont les résultats paraissent pouvoir être pris en compte : les cotisations sociales, la TVA et les impôts sur les sociétés. Voir CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁴⁹ HUART, F., *Economie des finances publiques, op.cit.*

⁶⁵⁰ CONSEIL DES CONTRIBUTIONS OBLIGATOIRES, 2018.

si le rendement des actifs est faible. Au contraire, imposer la détention du capital incite les détenteurs à le faire fructifier et contribue donc à une utilisation efficace des ressources. Cet argument permet de justifier la taxation de la valeur des logements plutôt que des revenus (loyers) pour encourager les propriétaires à ne pas laisser de logements inutilisés⁶⁵¹. Huart (2012) constate également qu'il est préférable de taxer le stock de capital (ou la propriété foncière) que les transactions sur les achats et les ventes de capital (terres ou immeubles) car taxer les transactions se traduit par une réduction du volume des transactions et empêche que le capital soit alloué là où il est relativement plus efficace. Ainsi, une taxe sur les ventes immobilières freine la fréquence des changements de propriété ou peut dissuader des ménages de vendre leurs logements pour déménager dans des zones où la demande de travail serait plus forte. Un courant de la littérature souligne également l'intérêt économique d'imposer les héritages pour réduire les inégalités (d'autant plus que le décès n'est pas anticipé) et pour encourager la circulation du patrimoine si les donations bénéficient d'une fiscalité comparativement plus avantageuse⁶⁵². Toutefois, les revenus du capital étant davantage concentrés que la détention du capital lui-même⁶⁵³, leur taxation permet également d'atténuer ces inégalités⁶⁵⁴.

7.1.1.1. Principe de neutralité

Le principe de neutralité permet de garantir l'efficacité maximale du système fiscal⁶⁵⁵. Un système fiscal neutre minimise les distorsions dans les choix et le comportement des individus. En général, il permet de minimiser les pertes de bien-être. Dans un système fiscal non neutre, les agents économiques (individus ou entreprises) sont incités à réduire leurs impôts en modifiant la forme ou la nature de leurs activités^{656 657}.

Un système fiscal neutre est un système qui traite des activités comparables de manière identique. Par exemple, un système identique de taxation des biens de consommation permet de garantir la neutralité des décisions de consommation des agents économiques⁶⁵⁸. De la même manière, un traitement fiscal identique des revenus de l'épargne et de l'investissement assure la neutralité des décisions des agents économiques⁶⁵⁹.

Plus l'impôt est neutre, moins il crée de distorsions économiques. La neutralité de l'impôt dépend de sa forme. Le seul impôt neutre est l'impôt de capitation, autrement dit une taxe uniforme et forfaitaire par contribuable. Les impôts forfaitaires sont des impôts dont l'obligation de payer l'impôt ne peut être détournée par un changement de comportement. En principe, l'obligation de payer un impôt forfaitaire peut être liée à toute caractéristique individuelle non modifiable d'un contribuable. En pratique, ces caractéristiques ont tendance à être indésirables comme unique base pour déterminer

⁶⁵¹ CONSEIL DES CONTRIBUTIONS OBLIGATOIRES, 2018.

⁶⁵² MASSON, A., Comment justifier une augmentation impopulaire des droits de succession, *Revue de l'OFCE*, 2015.

⁶⁵³ GARBINTI, B., GOUPILLE-LEBRET, J. et PIKETTY, T., Accounting for wealth inequality dynamics, methods, estimates and simulations for France 1800-2014, 2017, actualisé en 2018.

⁶⁵⁴ CONSEIL DES CONTRIBUTIONS OBLIGATOIRES (2018)

⁶⁵⁵ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁶⁵⁶ MIRRLEES, J.A., ADAM, S., BESLEY, T. et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, *op.cit.*

⁶⁵⁷ MIRRLEES, J.A., ADAM, S., BESLEY, T., BLUNDELL, R., BOND, S., CHOTE, R., GAMMIE, M., JOHNSON, P., MYLES, G. and POTERBA, J., *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, *National Tax Journal*, 65(3), 655-684, 2012.

⁶⁵⁸ *Ibid*

⁶⁵⁹ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

l'obligation fiscale ou impossible à définir ou à mesurer. Prélever le même impôt forfaitaire sur tous les contribuables est en principe possible mais l'absence de tout lien entre l'impôt et la capacité contributive le rend, pour le moins peu attrayant, sur le plan politique⁶⁶⁰ car il s'oppose à l'objectif de redistribution⁶⁶¹.

De la même manière, l'imposition des rentes économiques pures ne crée pas de distorsions économiques. Une rente économique se produit lorsqu'une ressource génère un rendement élevé par rapport à son utilisation. Lorsqu'un bénéfice économique se produit, son imposition ne devrait pas modifier le comportement. En effet, seul l'excédent de revenus par rapport à l'utilisation est imposé. Un bel exemple de rente économique pure est la valeur ou le rendement d'un terrain. En effet, la valeur d'un terrain provient de son emplacement, ce qu'un propriétaire ou une taxe ne peut pas modifier. Ainsi, taxer le rendement d'un terrain (impôt foncier) est efficace⁶⁶².

Un des auteurs de référence sur l'analyse de la rente foncière est D. Ricardo. D'après Ricardo, du fait de l'accroissement démographique en Angleterre au XIX^eme, les propriétaires fonciers sont conduits à mettre en culture des terres de moins en moins fertiles, puisque le prix du blé augmente suite à l'accroissement de sa demande. Des terres sont donc mises en culture tant que leur exploitation est rentable, autrement dit tant que le prix du blé reste supérieur au coût du produit, coût qui inclut la rémunération du capital. Or, le prix du blé va toujours se fixer au niveau de la terre la moins fertile (la terre marginale). En effet, tant que le prix est supérieur à ce coût marginal, de nouvelles terres peuvent être mises en culture, mais dès que le prix tombe au-dessous du coût marginal, les exploitations disparaissent car elles sont devenues non rentables. Ce mécanisme est universel et s'applique par exemple aujourd'hui au prix du pétrole. En tout cas, les propriétaires des terres ou des gisements les plus fertiles, donc ceux qui ont des coûts de production relativement faibles, dégagent une rente différentielle, et la valeur de leur capital s'élève, puisque le prix d'une terre agricole est la somme des revenus que l'on peut en tirer. Ricardo conclut qu'une taxe professionnelle à la rente foncière est un bon impôt car il affecte les propriétaires des terres les plus fertiles, alors que les propriétaires de la terre marginale ne paieront pas d'impôt, parce qu'ils ne dégagent aucune rente. Une telle fiscalité n'affecte pas les performances de l'économie. Aujourd'hui, les grandes métropoles comme New-York, Londres, Paris, Hong-Kong, concentrent les activités économiques sur des territoires délimités, ce qui permet un surcroît de productivité, dont les premiers bénéficiaires sont les propriétaires fonciers. Ils bénéficient d'une rente résultant de leur droit de propriété sur une ressource en quantité fixe et de plus en plus valorisée. L'offre de biens immobiliers présenterait des caractéristiques similaires aux terres agricoles décrites par Ricardo : l'offre de logements est limitée, et certains actifs, du seul fait de leur emplacement, valent plus que d'autres et permettent à leurs propriétaires d'en tirer un profit plus important, une « rente de rareté » illégitime parce que relevant d'un facteur fortuit⁶⁶³.

Néanmoins, la plupart des impôts induisent des modifications de comportement et peuvent réduire à la fois le bien-être et l'efficacité économique.

⁶⁶⁰ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, *op.cit.*

⁶⁶¹ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁶⁶² MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, *op.cit.*

⁶⁶³ MELCHIOR, *La rente immobilière est-elle nuisible ?*, 2018. URL : https://www.melchior.fr/sites/melchior/files/old_site/la_rente_immobilier-1.pdf

7.1.1.2. Externalités et incitations

De manière générale, les impôts réduisent l'efficacité économique mais le non-respect du principe de neutralité dans le système fiscal peut être le résultat d'un choix optimal pour améliorer le bien-être. En effet, il existe des exceptions qui justifient de s'écarter du principe de neutralité absolue. Il s'agit des situations dans lesquelles les impôts sont délibérément utilisés pour modifier les comportements des agents économiques.

Pour répondre à l'objectif d'efficacité, la fiscalité peut être utilisée pour corriger certaines imperfections des marchés. Lorsqu'un marché est peu concurrentiel, par exemple dans le cas de marchés monopolistiques ou oligopolistiques, son fonctionnement peut conduire à des résultats non optimaux (niveau de production plus faible et des profits supérieurs à une rémunération normale des facteurs de production). L'intervention publique peut alors prendre la forme de dispositions réglementaires pour renforcer le caractère concurrentiel de ces marchés, mais également celle d'une taxation des surprofits réalisés⁶⁶⁴.

La fiscalité peut aussi être utilisée pour internaliser les externalités qui ne sont pas prises en compte par le fonctionnement habituel des marchés. C'est le cas notamment lorsqu'un agent économique impose des coûts (ou des avantages) à d'autres agents sans en tenir compte lorsqu'il décide de ses actions. Le système fiscal peut être alors utilisé pour internaliser les coûts (ou les avantages) qu'il impose aux autres agents économiques. Ces coûts (ou avantages) sont appelés « externalités » négatives (ou positives).

Une externalité (ou effet de débordement) existe quand le gain ou le coût perçu d'un bien ou d'un service par un agent économique diffère du gain ou du coût pour la société dans son ensemble. Par exemple, un individu effectuant un trajet en voiture ne perçoit pas la totalité du coût social de ce trajet (engorgement du trafic et pollution). La taxation peut dans ce cas agir pour rapprocher le coût perçu du coût social⁶⁶⁵.

Lorsqu'il s'agit de corriger des externalités négatives (énergie, transport, pollution par exemple), il est fait référence à la taxe pigouvienne du nom de l'économiste A. C. Pigou qui suggéra de taxer les biens ou les activités générant des coûts externes (Economics of Welfare, 1920).

En d'autres termes, il est possible d'utiliser une taxe (ou une dépense fiscale) pour émettre un signal-prix qui, autrement, serait absent. L'idée est de modifier le comportement des individus via une taxe (ou une dépense fiscale) afin d'éliminer (ou encourager) les externalités négatives (positives) et donc fortement influencer leur comportement. Plus précisément, c'est parce que la taxe (ou la dépense fiscale) peut se substituer directement à un signal-prix du marché que la fiscalité peut être un moyen particulièrement efficace pour traiter les externalités⁶⁶⁶. La taxation des nuisances environnementales ou encore les dépenses fiscales (allègements fiscaux) pour les activités de recherche et développement des entreprises en sont des exemples concrets^{667 668}. Il faut néanmoins être attentif aux risques d'augmentation des coûts administratifs, d'évasion fiscale ou de lobbying sur l'intérêt réel de la portée de certaines externalités.

⁶⁶⁴ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*, 2011

⁶⁶⁵ Ibid

⁶⁶⁶ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁶⁶⁷ MIRRLEES, J.A., et al. (red), *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁶⁶⁸ MIRRLEES, J.A., et al., *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, op.cit.

En matière de taxation environnementale, il est recommandé que les recettes soient affectées à la protection de l'environnement et non pas utilisée comme une recette supplémentaire pour financer les dépenses publiques générales. Pour que cette fiscalité soit efficace, il faut que le taux soit dissuasif. Dans ce cas, la recette fiscale devrait être faible voire devenir nulle si l'activité polluante est taxée suffisamment pour être réduite ou remplacée par une autre activité moins polluante⁶⁶⁹.

Par ailleurs, la fiscalité environnementale soulève d'importantes préoccupations en ce qui concerne son effet redistributif. En effet, l'imposition d'une taxe environnementale entraîne une augmentation des prix de certains biens ou services tant auprès des ménages que des entreprises. Toutefois, les producteurs sont souvent soit exemptés de certaines taxes ou ont transféré la charge fiscale sur les prix. Ainsi, la majorité de la charge fiscale directe est supportée par les ménages ce qui entraîne une baisse de leur revenu disponible⁶⁷⁰. Lors d'une réforme des « taxes vertes » allemandes en 1998, la plupart des ménages ont été affectés. En effet, seuls 8,8 % de l'ensemble des ménages ont profité de la réforme. Le gain maximum est de 0,8 % du revenu disponible et la perte maximale est d'environ 10 % - les gains sont donc beaucoup plus faibles que les pertes⁶⁷¹. De manière générale, les résultats de Bork (2006) démontrent également que ces taxes se sont avérées être légèrement régressives. Par ailleurs, une étude réalisée au Danemark indique que les taxes environnementales accentuent les inégalités, ce qui est conforme aux résultats de la plupart des études internationales⁶⁷². En effet, ces dernières démontrent souvent la nature régressive des taxes environnementales. L'aspect régressif de la fiscalité environnementale entraîne des conséquences politiques importantes et les décideurs politiques doivent trancher entre les différents objectifs (équité versus efficacité).

7.1.2. Le critère d'équité

Comme nous l'avons vu les impôts modifient le comportement des agents économiques et affectent l'allocation des ressources. Mais la fiscalité affecte également la répartition des revenus et des patrimoines. Les conséquences peuvent être évaluées en fonction du critère d'équité⁶⁷³.

Le concept d'équité le plus largement répandu dans la littérature économique repose sur la mesure de la capacité fiscale ou contributive du contribuable. Le principe d'équité serait donc respecté si chaque contribuable paie sa juste part des impôts et des taxes en considérant les revenus ou le patrimoine dont il dispose. En termes de fiscalité, il convient donc de ne pas confondre équité et égalité. Le principe d'égalité pourrait signifier imposer le même montant à tous les contribuables sans tenir compte de leur capacité contributive ou de leurs caractéristiques personnelles et notamment familiales.

Cependant, la question de savoir si le système fiscal est considéré comme « équitable » n'est pas simplement une question de redistribution. L'équité de la procédure, l'équité par rapport aux attentes légitimes et l'équité dans le traitement de personnes « similaires » sont également des questions importantes.

⁶⁶⁹ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶⁷⁰ JACOBSEN, H. K., BIRR-PEDERSEN, K., et WIER, M., Distributional implications of environmental taxation in Denmark. *Fiscal Studies*, 24(4), p. 477-499, 2003.

⁶⁷¹ BORK, C., Distributional effects of the ecological tax reform in Germany: an evaluation with a microsimulation model. *Serret, Y., Johnstone, N. The Distributional Effects of Environmental Policy*, 1, 139-170, 2006.

⁶⁷² JACOBSEN, H. K., BIRR-PEDERSEN, K., & WIER, M. Distributional implications of environmental taxation in Denmark, op.cit.

⁶⁷³ VALLÉE, A. *Economie des systèmes fiscaux comparés*, Presses Universitaires de France, Economie, Paris, 1994.

7.1.2.1. Équité de la procédure

Un système fiscal a plus de chances d'être accepté si le processus qui détermine les niveaux et les structures d'imposition est considéré comme équitable. C'est ce que les économistes appellent l'« équité de la procédure ». Le processus et le contexte institutionnel de la politique fiscale sont importants, non seulement parce qu'ils sont susceptibles de déterminer le résultat, mais aussi parce qu'ils influencent la façon dont ce résultat est perçu et même l'ampleur avec laquelle il sera respecté. Il est nécessaire que l'ensemble des contribuables accepte la légitimité du résultat du système fiscal⁶⁷⁴.

7.1.2.2. Équité par rapport aux attentes légitimes

Une autre forme d'équité est celle de l'équité par rapport aux attentes légitimes. Les modifications fiscales qui imposent des pertes inattendues par rapport aux attentes antérieures peuvent être perçues comme « injustes ». C'est le plus souvent le cas des impôts sur le capital, qui peuvent, par exemple, réduire la plus-value nette attendue d'un actif, ou même réduire la valeur des actifs dans lesquels une attente particulière du taux d'imposition a été capitalisée. Si les attentes légitimes sont importantes, les effets de la fiscalité peuvent être très difficiles à éviter et doivent être évalués tout en considérant les avantages potentiels à long terme⁶⁷⁵.

7.1.2.3. Équité de traitement ou équité horizontale

Plus étroitement liée au principe de redistribution est l'idée que le système fiscal devrait traiter des personnes similaires de manière similaire. Il s'agit du concept appelé d'« équité horizontale ». La difficulté d'appliquer ce concept dans la pratique est de définir le concept de personnes « similaires » et il existe des définitions différentes entre les pays⁶⁷⁶.

Le concept d'équité horizontale signifie que le régime d'imposition doit imposer de façon identique les contribuables ayant les mêmes caractéristiques. Ce principe vise à éviter des privilèges en garantissant que deux personnes ayant la même capacité contributive soient imposées de la même manière. La difficulté essentielle réside dans l'évaluation de la capacité contributive d'un individu ou d'une entreprise. En fonction des priorités politiques, le système fiscal prend en compte la situation personnelle (âge, handicap, etc.) ou familiale (enfants). En vertu de ce principe, la contribution fiscale exigée de deux personnes ayant des revenus égaux peut donc être différente. C'est aussi selon le principe d'équité horizontale que des gouvernements décident d'allouer des avantages financiers spécifiques à certaines personnes (enfants par exemple). Certains pays procèdent par des programmes de transferts (allocations familiales) et/ou par des mesures fiscales (crédits d'impôt). De cette manière, le système fiscal cherche par exemple à tenir compte de la contribution sociale des parents et la charge financière qu'ils assument pour la subsistance et l'éducation de leurs enfants. Reconnaître la contribution sociale et la charge financière des parents est une chose, établir le niveau de cette contribution et de cette charge en est une autre. C'est ce qui explique les écarts entre les différents niveaux d'aide aux familles d'un système fiscal à l'autre⁶⁷⁷.

⁶⁷⁴ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁶⁷⁵ Ibid

⁶⁷⁶ Ibid

⁶⁷⁷ GOUVERNEMENT DU QUEBEC, *Famille et fiscalité en 26 question*, Conseil de la famille et de l'enfance, 2008.

Pour évaluer l'équité horizontale, l'idéal serait de savoir comment les impôts payés sur le cycle de vie d'un contribuable varient en fonction des revenus sur le cycle de vie. Cependant, il n'est généralement pas possible d'observer les impôts payés et les revenus d'un contribuable sur un cycle de vie⁶⁷⁸.

7.1.2.4. Progressivité des impôts ou équité verticale

L'impact redistributif, ou la progressivité, d'un système fiscal est souvent évalué en examinant le montant des impôts payés par les individus ou les ménages par rapport à leurs revenus (patrimoine) sur une période relativement courte. Il s'agit du principe d'équité verticale.

L'équité verticale serait respectée quand la charge fiscale augmente avec la capacité de payer d'un contribuable. Ce principe s'appuie sur l'idée que le bien-être de la société est plus élevé quand la distribution des revenus n'est pas trop inégale⁶⁷⁹. Les pouvoirs publics cherchent ainsi à atténuer les conséquences d'un système économique qui crée des iniquités. C'est en vertu de ce principe que l'État intervient dans la lutte contre la pauvreté en partant du principe que tous les individus ont droit à un niveau de vie de base. Cela permet aussi d'expliquer que, dans la plupart des systèmes fiscaux, un seuil de revenu en deçà duquel aucune contribution n'est exigée est prévu (quotité exemptée d'impôt)⁶⁸⁰. Notons également que les politiques de transferts (ou dépenses fiscales) jouent également un rôle important en matière d'équité verticale. De manière générale, la redistribution verticale examine la manière dont les prélèvements (et/ou le transfert) modifient la répartition initiale des revenus (voire des patrimoines)⁶⁸¹.

Cette dimension verticale fait habituellement référence à la progressivité du régime d'imposition. Tous les prélèvements qui ne sont pas proportionnels aux revenus ont pour effet et/ou pour objectif de modifier leur distribution. Quand un prélèvement est progressif par rapport aux revenus, il modifie la distribution des revenus en réduisant les écarts existants entre les différents niveaux de revenus. Il réduit donc les inégalités de revenus. C'est le cas de l'impôt sur les revenus. Quand le prélèvement est dégressif (ou régressif) par rapport aux revenus, il augmente les inégalités de revenus. C'est le cas de la TVA, et plus encore des accises qui sont des droits fixes⁶⁸².

Un impôt est dit progressif lorsque le taux d'imposition moyen augmente en même temps que l'assiette fiscale. Ainsi, un impôt sur le revenu est progressif lorsque le taux d'imposition moyen augmente en même temps que les revenus. C'est le cas lorsque le taux marginal d'imposition (la proportion d'un euro de revenus supplémentaires payée en impôt) est supérieur au taux moyen d'imposition (la proportion du revenu total payée en impôt)^{683 684}.

Si l'on retient le revenu du contribuable comme le meilleur indicateur de sa capacité fiscale et si l'on admet que l'utilité marginale retirée du revenu diminue lorsque celui-ci augmente, on est alors amené à plaider en faveur de la progressivité de l'impôt. Les capacités contributives de ceux dont les revenus

⁶⁷⁸ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁶⁷⁹ MINISTÈRE DES FINANCES – GOUVERNEMENT DU QUÉBEC, *Fiscalité et financement des services publics : Oser choisir ensemble – La fiscalité des particuliers et les programmes de transfert*, Sainte-Foy, Les Publications du Québec, *Documents thématiques 11*, 1996.

⁶⁸⁰ GOUVERNEMENT DU QUÉBEC, *Famille et fiscalité en 26 questions*, Conseil de la famille et de l'enfance, 2008.

⁶⁸¹ CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁸² Symétriquement, les dépenses publiques (ou les avantages fiscaux) qui ne sont pas proportionnelles aux revenus, modifient également la distribution des revenus, mais dans le sens opposé à celui des prélèvements. Alors qu'un prélèvement forfaitaire, par exemple une accise, est régressif, une prestation forfaitaire, par exemple les allocations familiales, est progressive. CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁸³ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁶⁸⁴ MIRRLEES, J.A., et al., *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, op.cit.

sont très faibles sont nulles. Cette capacité n'apparaît qu'au-delà du montant de revenu indispensable pour assurer la couverture des besoins minimaux. Dès lors, elle croît plus que proportionnellement au revenu. L'analyse économique indique également que l'utilité marginale du revenu est décroissante autrement dit un supplément de revenu d'un montant donné augmente le bien être d'un individu de plus en plus faiblement au fur et à mesure que son revenu augmente⁶⁸⁵.

Remarquons que la progressivité n'est pas une condition nécessaire à la redistribution. Un impôt proportionnel, donc non progressif, peut être redistributif sur le plan vertical, s'il porte sur les revenus concentrés sur la partie supérieure de la distribution des revenus. Compte tenu de la plus forte concentration des patrimoines que des revenus, un impôt proportionnel sur le patrimoine peut donc être plus redistributif qu'un impôt progressif sur les revenus⁶⁸⁶. L'imposition du capital est donc considérée comme un instrument de justice sociale car les inégalités de patrimoine sont supérieures aux inégalités de revenus et que les revenus du patrimoine sont un élément essentiel de ces dernières⁶⁸⁷. La progressivité de l'impôt doit être appréciée par ses trois caractéristiques : le barème, la distribution de son assiette et le poids de cet impôt rapporté au PIB. L'importance relative de ces trois composantes est variable selon le type de prélèvement considéré⁶⁸⁸.

Les études empiriques évaluant l'impact redistributif de la fiscalité portant sur l'ensemble du patrimoine des ménages et de leurs revenus du capital se révèlent extrêmement rares. La littérature sur le sujet est morcelée, chaque étude se concentrant sur un élément particulier de la fiscalité du capital⁶⁸⁹. Chercher à isoler l'impact redistributif de la fiscalité portant sur le seul capital des ménages n'est pas nécessairement l'approche la plus pertinente dans la mesure où la redistribution s'opère à travers l'ensemble du système socio-fiscal et notamment des transferts. Certains pays atteignent avec des transferts limités le même niveau de redistribution que des pays disposant d'impôts et de subventions beaucoup plus importants⁶⁹⁰. Il est possible néanmoins de tirer quelques enseignements des différentes études existantes⁶⁹¹.

Les études analysant les impôts portant sur la détention de patrimoine tendent à souligner la diversité des effets redistributifs selon les pays : l'impact redistributif des impôts relatifs au logement dépend à la fois de la diffusion de la propriété immobilière dans la population et de la progressivité du barème, mais également des différents dispositifs d'encouragement à l'acquisition immobilière. Toutes les études semblent montrer l'effet anti-redistributif de la déductibilité des intérêts d'emprunt

⁶⁸⁵ Symétriquement, les dépenses publiques (ou les avantages fiscaux) qui ne sont pas proportionnelles aux revenus, modifient également la distribution des revenus, mais dans le sens opposé à celui des prélèvements. Alors qu'un prélèvement forfaitaire, par exemple une accise, est régressif, une prestation forfaitaire, par exemple les allocations familiales, est progressive. CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁸⁶ CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁸⁷ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁶⁸⁸ CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁶⁸⁹ BENOITEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales, Rapport particulier n° 5, annexé au Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) sur les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages, Paris, 2018.*

⁶⁹⁰ Ibid

⁶⁹¹ Pour une approche comparative de la redistributivité des systèmes socio-fiscaux, voir notamment le rapport particulier réalisé dans le cadre du rapport du Conseil des prélèvements obligatoire de mars 2011 : Les effets redistributifs des systèmes fiscal-social : éléments de comparaison internationale. https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/Rapports_particuliers_prelevements_obligatoires_men_ages_conseil_prelevements_obligatoires_11052011_1.pdf

immobilier⁶⁹². Par exemple, Fischer et Huang (2013)⁶⁹³ montrent, pour les Etats-Unis, que les ménages du dernier quintile captent 73 % du total de la déduction fiscale sur les intérêts d'emprunt. Les travaux de la Commission européenne confirment ce résultat⁶⁹⁴. Les impôts fonciers seraient souvent régressifs car ils représentent une plus grande part des revenus des ménages modestes que des ménages plus aisés⁶⁹⁵. Les impôts fonciers sont souvent peu corrélés avec les revenus des propriétaires. Or la part des retraités – dont les revenus sont souvent plus modestes que la moyenne – au sein des ménages propriétaires est relativement importante⁶⁹⁶. Certains pays ont toutefois introduit un degré de progressivité pour limiter les effets anti-redistributifs (barème progressif (cas de la taxe d'habitation française) ou régimes dérogatoires). Les impôts fonciers apparaissent relativement neutres d'un point de vue redistributif en Allemagne mais régressifs en Espagne et au Royaume-Uni (Council tax)⁶⁹⁷. Au total, la fiscalité immobilière dans son ensemble apparaît globalement anti-redistributive⁶⁹⁸.

Dans la mesure où la déduction fiscale sur les intérêts d'emprunt serait efficace, elle augmenterait la demande de logement, ce qui pourrait faire augmenter le prix des logements. En effet, la faible élasticité de l'offre des biens immobiliers permet la capitalisation du bénéfice de cette déduction dans des prix de logement plus élevés, en particulier à court terme. Ainsi, en fonction de l'augmentation de la demande de logement, il peut en résulter une mauvaise affectation des ressources et un biais en faveur de l'endettement des ménages. En ce qui concerne l'effet redistributif, les contribuables qui ont des capacités fiscales similaires devraient bénéficier d'un traitement fiscal similaire⁶⁹⁹. Néanmoins, dans le cas de la déduction fiscale sur les intérêts d'emprunt, deux contribuables ayant le même revenu, la même valeur nette et des maisons identiques peuvent être imposés différemment si l'un est propriétaire de sa maison et l'autre locataire, car ces intérêts sur les logements occupés par leur propriétaire sont déductibles fiscalement, tandis que les loyers payés ne sont pas déductibles. Par ailleurs, ce type de politique fiscale peut engendrer une baisse du nombre de logements locatifs disponibles, peut se faire au détriment des plus jeunes ou encore des moins aisés et peut même décourager la mobilité, ce qui peut à son tour contribuer à des distorsions sur le marché de l'emploi⁷⁰⁰.

En matière d'impôts sur les revenus du capital, deux éléments jouent sur la progressivité de la fiscalité : l'ampleur des niches fiscales et l'imposition au barème progressif ou proportionnelle. La progressivité ne peut être pensée indépendamment des transferts (régime des pensions et des aides familiales) et ce d'autant plus lorsque l'imposition au barème est réalisée sur une base individuelle et non

⁶⁹² BENOITEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁶⁹³ FISCHER, W., HUANG, C., *Mortgage Interest Deduction Is Ripe for Reform*, Center on Budget and Policy Priorities, 2013 – cité par JOUMARD, I., PISU, M. et BLOCH, D., *Tackling income inequality. The role of taxes and transfers*, *Journal: Economic Studies*, 2012.

⁶⁹⁴ BARRIOS, S., FIGARI, F., GANDULLIA, L. et RISCADO S., *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*, *JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms*, 2016.

⁶⁹⁵ FISCHER, W., HUANG, C., *Mortgage Interest Deduction Is Ripe for Reform*, op.cit.

⁶⁹⁶ BENOITEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁶⁹⁷ COMMISSION EUROPÉENNE, *Tax reforms in EU Member States : 2014 Report*, 2014.

⁶⁹⁸ BENOITEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁶⁹⁹ BARRIOS, S., FIGARI, F., GANDULLIA, L. et RISCADO S., *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*, *JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms*, 2016.

⁷⁰⁰ VASSEUR, D., *Les effets redistributifs des systèmes fiscal-social : Elements de comparaison internationale*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2011.

familialisée⁷⁰¹. L'évaluation du passage au système dual dans les pays nordiques est intéressante. La Suède est le premier Etat à être passé au système dual d'imposition des revenus en 1991 suivie par la Norvège en 1992 puis par la Finlande en 1993. Contrairement au système d'imposition unifié, dans lequel tous les revenus sont imposés selon un barème progressif en vue d'une plus grande redistribution, le système dual traite séparément deux types de revenus : les revenus du travail et de remplacement font l'objet d'une imposition progressive, tandis que les revenus du capital sont soumis à une imposition proportionnelle, générant moins de risque de distorsions économiques en vue d'une plus grande efficacité⁷⁰². Ce système rompt dès lors avec le principe de neutralité fiscale entre revenus du travail et les revenus du capital, au risque de réduire l'équité fiscale et d'induire des distorsions dans les comportements de rémunération des ménages (lorsqu'un arbitrage entre salaires et dividendes est possible par exemple)⁷⁰³. Schwartz et Gustafsson (1991)⁷⁰⁴ montrent que l'effet anti-redistributif du passage d'une imposition progressive à une imposition proportionnelle a été plus que compensé par la suppression de régimes dérogatoires qui profitaient davantage aux contribuables les plus aisés, ainsi que par l'augmentation des allocations sous conditions de ressources. Néanmoins, les données récentes sur l'évolution des inégalités tendent à montrer une croissance des inégalités depuis le milieu des années 1990⁷⁰⁵.

Malgré cet intérêt certain de la littérature économique sur le principe de l'équité verticale, de nombreux pays ont opté pour des systèmes de « flat tax » notamment dans les pays de l'est de l'Europe. Par opposition à l'impôt progressif, une « flat tax » est proportionnelle (généralement au-delà d'une quotité de revenu exonérée d'impôt) et applique un même taux (marginal) de taxation à tous les revenus imposables. Elle met fin ainsi à toute discrimination que ce soit en fonction de la nature des revenus, de la composition du ménage etc.⁷⁰⁶

La fiscalité indirecte est souvent considérée comme une fiscalité injuste et régressive. Les impôts sur la dépense sont relativement faciles à prélever car ils apparaissent comme indolores. Ces taxes sont intégrées dans le prix payé par le consommateur. Cependant, ces impôts sont inégalement répartis entre les individus car ils ne tiennent pas compte de leur capacité contributive et car ils ne sont pas personnalisables (aucune prise en considération de situations personnelles ou familiales). La TVA notamment est un impôt proportionnel à la dépense et dégressive par rapport au revenu. La part des dépenses de consommation dans le revenu disponible des ménages est une fonction décroissante du revenu disponible. Si la part de la TVA dans les dépenses de consommation est constante, alors sa part dans le revenu disponible est décroissante⁷⁰⁷. Pour examiner totalement l'impact de la TVA sur la redistribution, il faudrait examiner la situation des ménages sur un cycle de vie et non à un moment donné. L'épargne est en effet une consommation différée. La partie du revenu épargné sera taxé ultérieurement quand elle sera consommée⁷⁰⁸.

⁷⁰¹ BENOTEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁷⁰² Ibid

⁷⁰³ Pour une analyse des avantages et inconvénient du système dual, voir notamment Benoteau et Meslin, 2018

⁷⁰⁴ SCHWARTZ, B. et GUSTAFSSON, B., *Income Redistribution Effects of Tax Reforms in Sweden*, *Journal of Policy Modeling*, 13(4), p.551-570, 1991.

⁷⁰⁵ BENOTEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁷⁰⁶ JURION B., *Quelques réflexions sur le rôle économique de l'impôt*, *Bulletin de documentation du ministère des finances*, 70^{ème} année, n°4, 2010.

⁷⁰⁷ HUART, F., *Economie des finances publiques*, op.cit.

⁷⁰⁸ BOURGUIGNON, F., *Fiscalité et redistribution*, Rapport du CAE, n°11, Paris, 1998.

Une étude de l'INSEE⁷⁰⁹ porte sur l'évaluation de l'effet (anti-)distributif d'une hausse de 12% de la TVA (totale), en analysant ses effets instantanés ainsi que retardés. Il en résulte une diminution du pouvoir d'achat du revenu disponible de 1,2 % à court terme. Après trois ans, cet effet direct se traduit par une diminution de 1,4 %, à laquelle s'ajoute une diminution de 0,1 % liée au pouvoir d'achat quant aux loyers. Néanmoins, ces résultats négatifs sont compensés par une augmentation de 0,1 % des prestations sociales et de 0,8 % des salaires et autres revenus (par exemple revenu sur le capital). En résumé, la perte moyenne de pouvoir d'achat pour l'ensemble de la population s'élève à 0,6 % à moyen terme. En effet, cela signifie que les effets différés représentent en moyenne 55 % du choc initial. Néanmoins, cette diminution de la TVA se traduit par une baisse de 1,4% de pouvoir d'achat pour les moins aisés⁷¹⁰.

Ensuite, compenser par une augmentation des prestations a un impact beaucoup plus important pour les plus modestes. Néanmoins, elle n'est pas suffisante pour compenser l'effet direct. Cet effet est accentué dû au fait que ces ménages sont plus susceptibles d'être locataires. Pour les 10 % les plus pauvres, l'effet direct des augmentations de prix se traduit par une diminution du pouvoir d'achat de 2,8% et des loyers de -0,4 %⁷¹¹. La compensation par l'augmentation des salaires contrebalance ces effets de +0,7% et celle des prestations sociales de +1,1 %⁷¹². Ainsi, l'effet total atteint une baisse de pouvoir d'achat de 1,4 %. En effet, contrairement au reste de la population, les 10 % les moins aisés sont donc davantage impacté par une baisse de leur niveau de vie ajusté. Par conséquent, la TVA est considérée comme inéquitable à moyen terme⁷¹³. Par contre, une baisse de la TVA ne produit pas d'effets symétriques. En effet, une telle diminution aura davantage d'impact sur la part de la population la plus aisée, puisque 64% de la TVA provient des 50% de la population les plus favorisés. Ainsi, augmenter le niveau de vie des moins aisés par une diminution de la TVA ne semble pas efficace et engendre un coût important⁷¹⁴.

Notons que pour évaluer la progressivité, il est important d'également examiner l'impact du système dans son ensemble plutôt qu'à ses composantes individuelles. Pour que le système dans son ensemble soit progressif, il n'est pas nécessaire que chaque impôt individuel soit progressif. Les différents impôts sont conçus afin d'atteindre des objectifs différents^{715 716}. Par ailleurs, le système fiscal doit être évalué en tenant compte des mécanismes de transferts. Cette évaluation globale de la redistribution est rendue particulièrement complexe à analyser dans les pays où la décentralisation fiscale et budgétaire est importante étant donné que les objectifs et les décisions sont pris par des gouvernements autonomes.

Le caractère redistributif du régime fiscal et du système des prestations sociales peut être analysé globalement par l'écart entre le coefficient de Gini avant impôts et transferts et le même coefficient après impôts et transferts. La distribution primaire des revenus des ménages en Belgique, autrement dit avant impôts et transferts, est très proche de la moyenne de l'Union européenne. Or, après impôts et transferts, l'inégalité salariale en Belgique est l'une des plus faibles de l'UE. On peut en déduire que

⁷⁰⁹ ANDRÉ, M. et BIOTTEAU, A.-L., À moyen terme, une hausse de la TVA augmente légèrement les inégalités de niveau de vie et la pauvreté, *Insee Analyses*, n° 43, 2019.

⁷¹⁰ Ibid

⁷¹¹ Ibid

⁷¹² Ibid

⁷¹³ Ibid

⁷¹⁴ Ibid

⁷¹⁵ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, op.cit.

⁷¹⁶ MIRRLEES, J.A., et al., *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, op.cit.

le régime fiscal et le système des prestations sociales belges sont relativement plus redistributifs que ceux d'autres États membres de l'Union européenne⁷¹⁷.

7.1.3. Autres critères d'analyse d'un système fiscal

Le nombre de critères évoqués pour analyser les systèmes fiscaux varie dans la littérature économique et les définitions se chevauchent. Les critères principaux portent sur les concepts d'efficacité et d'équité (y compris les problèmes d'incitations). A ces critères, certains auteurs ajoutent l'efficacité, la simplicité, la stabilité et la flexibilité sans oublier la compétitivité du système fiscal dans sa globalité pour préserver le caractère concurrentiel de l'économie nationale⁷¹⁸.

L'efficacité d'un régime fiscal est renforcée par des notions de neutralité, d'efficacité et de simplicité. Comme nous l'avons vu, le système fiscal est neutre quand il n'exerce aucune influence sur les décisions des contribuables. L'objectif est d'éviter le plus possible de modifier les comportements des agents économiques.

Le critère d'efficacité fait référence au rendement du système fiscal. Il s'agit de maximaliser le rendement de l'impôt pour un coût donné ou, pour un rendement donné, à minimaliser les coûts de sa gestion. La productivité d'un impôt est déterminée par ses caractéristiques. Les coûts de contrôle, les risques de fraude et d'évasion fiscale varient également avec la matière taxable et les catégories de contribuables. Un impôt dont l'assiette est large et les taux faibles a généralement un meilleur rendement qu'un impôt dont l'assiette est étroite et des taux élevés⁷¹⁹. Un système efficace doit maximaliser les revenus générés par les pouvoirs publics en tenant compte du coût de l'organisation du système fiscal. Ce principe permet de justifier l'absence de certains impôts vu leur faible rendement alors qu'ils pourraient être justifiés par des objectifs d'efficacité ou d'équité.

Le principe de simplicité vise à concevoir un système fiscal compréhensible par le plus grand nombre possible de contribuables. Un système fiscal simple permet aux contribuables de comprendre facilement quels sont leurs droits et devoirs et ainsi d'agir de manière optimale. La simplicité de la structure fiscale facilite d'une part, le respect des règles car elles sont faciles d'application et mieux comprises, et, d'autre part, la gestion de l'État notamment en matière de contrôle. Un impôt simple est plus facile à administrer, plus compréhensible pour le contribuable et donc susceptible d'être mieux accepté. Par contre, la complexité favorise la planification fiscale et peut entraîner des coûts de distorsion pour l'économie et renforcer l'évasion fiscale. Cependant, ce n'est pas parce que le système fiscal est simple qu'il est efficace et équitable. Le concept de simplicité est lié au concept de neutralité. En effet, un système fiscal neutre aura tendance à être simple et inversement. Moins il y a de différenciation entre l'imposition d'activités similaires, plus le système sera neutre et simple⁷²⁰. En plus de créer des coûts directs de mise en conformité et des possibilités d'évasion, la complexité peut entraîner des changements de comportement coûteux. Comme le soulignent les économistes du comportement, la complexité peut avoir des conséquences imprévues supplémentaires et rendre difficile un débat utile et éclairé. Tout système fiscal implique un compromis entre ce que les décideurs

⁷¹⁷ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁷¹⁸ GOUVERNEMENT DU QUEBEC, *Famille et fiscalité en 26 questions*, Conseil de la famille et de l'enfance, 2008 ; OCDE, Chapitre 2 – Principes fondamentaux en matière de fiscalité, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, 2014 ; MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, *op.cit.*

⁷¹⁹ VALLÉE, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, Presses Universitaires de France, Economie, Paris, 1994.

⁷²⁰ MIRRLEES, J.A., et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, *op.cit.*

politiques voudraient faire et ce qu'ils sont capables de faire avec les informations et les outils administratifs disponibles⁷²¹.

Un élément essentiel d'acceptation est aussi le critère de stabilité. La stabilité de l'impôt doit être assurée pour garantir les contribuables contre l'arbitraire, maintenir leur confiance et permettre que leurs décisions soient prises sans trop d'incertitude. L'instabilité fiscale, qui se caractérise par des modifications nombreuses de la législation fiscale, est la source d'une complexité accrue et d'une incertitude sur la fiscalité applicable. Elle peut être source d'inefficacité économique et engendrer des iniquités entre les contribuables^{722 723}.

Un système fiscal doit aussi être flexible et dynamique pour pouvoir s'adapter de manière à couvrir les besoins de recettes des États tout en s'adaptant en permanence aux nouveaux besoins identifiés. Cela signifie que les caractéristiques structurelles du système devraient être pérennes dans un contexte changeant, tout en demeurant suffisamment flexibles et dynamiques, afin que les États puissent s'adapter en temps utile et prendre en compte les évolutions des techniques et des transactions commerciales, sans négliger la difficulté à anticiper les évolutions à venir.

Il est aujourd'hui impossible de réfléchir au système fiscal sans prendre en considération l'ouverture économique du pays et la question de la compétitivité⁷²⁴. La Belgique, comme de nombreux États européens sont des économies très largement ouvertes, très intégrées, situées au centre de l'Europe, en concurrence directe avec ses voisins aussi bien en termes de marchés qu'en termes d'attractivité. Il lui est donc impossible aujourd'hui de réfléchir à son système fiscal sans prendre en compte son ouverture et la question de sa compétitivité. Le principe de compétitivité amène les États à modifier leurs règles fiscales en fonction de celles des autres. Les pouvoirs publics peuvent offrir des avantages fiscaux à des entreprises pour soutenir le développement économique pour éviter le départ d'une main-d'œuvre qualifiée ou pour inciter des capitaux étrangers à investir sur leur territoire. Ils peuvent également adapter les taux pour attirer des activités économiques sur leur territoire. Ces dispositifs posent d'autres questions en termes de concurrence fiscale et de concurrence dommageable⁷²⁵

La compétitivité pourrait être l'ennemie de l'équité car une fiscalité compétitive devait être légère (en particulier sur les facteurs les plus mobiles) et favoriser le financement de biens publics productifs au détriment éventuel des transferts sociaux. Pour faire coïncider les objectifs de compétitivité et d'équité, il est nécessaire de développer une coordination européenne. Une coordination fiscale ne nécessite pas de réunir tous les États-membres et d'harmoniser les taux. Elle pourrait consister simplement à s'entendre, entre pays proches géographiquement, sur une répartition de la charge fiscale entre les trois grandes assiettes (consommation, travail et capital). Chaque pays individuellement ne peut espérer taxer effectivement le capital, étant donnée la mobilité de cette assiette. L'Union européenne est un grand pays qui s'ignore. Au niveau de l'union, le taux de rendement du capital n'est pas déterminé par le niveau mondial et les États-membres pourraient décider collectivement de rééquilibrer leur fiscalité⁷²⁶.

⁷²¹ Ibid

⁷²² BENOËT, I. et MESLIN, O. *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2017.

⁷²³ VALLÉE, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, Presses Universitaires de France, Economie, Paris, 1994.

⁷²⁴ BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, *op.cit.*

⁷²⁵ OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Éditions OCDE, Paris, 1998.

⁷²⁶ BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, *op.cit.*

7.1.4. La recherche d'un système fiscal optimal

Les conflits d'objectifs abondent en matière fiscale. Il est possible d'identifier plusieurs conflits potentiels⁷²⁷. Le premier confronte les principes de simplicité et d'équité. Un système fiscal dans lequel les revenus seraient imposés au même taux sans aucune déduction serait plus simple à administrer mais serait aussi moins équitable. Par contre, un système fiscal qui cherche à tenir compte d'un maximum de situations individuelles en multipliant des déductions serait certes plus équitable mais, vu sa complexité, augmenterait les coûts de son fonctionnement et de son contrôle. Les risques d'incohérence s'en trouveraient accentués et l'accessibilité réduite. De nombreuses personnes ne bénéficient pas de tous les avantages possibles qu'elles pourraient obtenir à cause des difficultés que représentent pour elles la multiplicité de règles fiscales et leurs exigences particulières. Par ailleurs, ce sont souvent les personnes dont les revenus sont les plus faibles et dont la scolarité est la plus basse qui doivent procéder à de nombreux calculs pour établir leur admissibilité aux diverses mesures fiscales.

Un autre dilemme oppose les principes de neutralité et d'équité horizontale. Par exemple, en invoquant qu'avoir des enfants est un choix personnel, des personnes revendiquent un système fiscal neutre et souhaitent qu'aucune compensation fiscale ne soit consentie aux personnes qui ont la responsabilité financière d'enfants. Les principes d'équité horizontale et verticale peuvent également s'opposer. Soutenir financièrement davantage les contribuables à bas revenus (équité verticale) et reconnaître la charge financière d'enfants (équité horizontale) sont deux principes généralement reconnus. Mais les difficultés surviennent lorsqu'il s'agit de transposer ces principes sur le plan opérationnel en établissant le niveau de ressources financières à consentir aux groupes visés (pourquoi octroyer des avantages aux familles riches alors qu'il y a tellement de familles pauvres ?). Ces deux principes d'équité opposent des conceptions distinctes de la justice distributive et du type de société souhaité.

Il existe également un conflit entre le principe de neutralité de l'impôt et les incitations pour tenir compte des externalités. En effet, la taxation peut, dans certains cas, être utilisée pour corriger certaines inefficacités économiques dues à des externalités ou des défaillances de marché.

Mais, un des dilemmes les plus difficiles à résoudre est celui qui oppose efficacité et équité⁷²⁸. Un régime fiscal optimal doit répondre aux objectifs d'efficacité et d'équité autrement dit réduire au minimum le bien-être économique tout en garantissant le bien-être souhaité par la collectivité⁷²⁹. Ces objectifs peuvent néanmoins entrer en contradiction entre eux. Lorsque l'allocation des ressources par le marché est considérée comme satisfaisante, l'efficacité suppose de rechercher la neutralité fiscale afin de ne pas modifier les prix relatifs. Or, comme nous l'avons vu précédemment, les prélèvements qui ne les modifient pas sont, en général, des prélèvements forfaitaires autrement dit dégressifs⁷³⁰. Cette tension entre l'objectif d'efficacité économique et l'objectif d'équité verticale

⁷²⁷ GOUVERNEMENT DU QUEBEC, *Famille et fiscalité en 26 question*, Conseil de la famille et de l'enfance, 2008.

⁷²⁸ VALLÉE, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, Presses Universitaires de France, Economie, Paris, 1994.

⁷²⁹ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁷³⁰ Les prélèvements forfaitaires ne sont pas les seuls à être considérés comme étant optimaux. Les économistes ont, depuis Ricardo, régulièrement plaidé, sauf exceptions (par exemple les rentes issues d'innovations technologiques permettant de créer des incitations à la recherche), pour la taxation des rentes qui, du fait de l'inélasticité de l'offre, est sans conséquence sur le niveau de production. Dans ce cas, il n'y a pas d'inconvénient économique à une taxation à un niveau élevé, voire très élevé, de ces rentes. Une rente est le surplus de revenu lié à la fourniture d'un bien ou d'un service, en raison de la rareté de l'offre (CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011)

constitue, depuis le début des années 70, un champ de plus en plus développé de l'analyse économique désigné sous l'appellation de la théorie de la fiscalité optimale⁷³¹. L'objet de cette littérature est de déterminer la meilleure (ou la moins mauvaise) façon de concilier les objectifs d'efficacité et d'équité⁷³². Les objectifs en matière de redistribution étant de nature politique, les résultats auxquels parvient l'analyse dépendent donc des préférences politiques exprimées par le décideur public, mais en partie seulement⁷³³. En particulier, l'impôt sur les revenus doit répondre aux deux critères. L'équité requiert par exemple un barème d'imposition progressif mais celui-ci peut avoir des effets désincitatifs contraires à l'efficacité économique. L'équité va généralement de pair avec la personnalisation de l'impôt mais cela accroît sa complexité. Les allègements d'impôt appliqués pour des raisons d'efficacité ou d'équité réduisent le rendement de l'impôt.

L'arbitrage entre efficacité et équité reste cependant un choix politique : priorité à la redistribution versus à l'efficacité économique. La Belgique a fait le choix de la préférence pour la redistribution et un niveau élevé de protection sociale comme en témoigne le taux élevé de prélèvement obligatoire et une redistribution élevée parmi les pays de l'OCDE. Cette préférence semble traverser les alternances politiques⁷³⁴.

Notons également que certaines situations de notre système fiscal belge ne sont ni efficaces ni équitables. Elles concernent essentiellement la fiscalité de l'épargne et de l'investissement^{735 736 737}. Castanheira et Valenduc (2006) constatent également la quasi absence de réformes budgétairement neutres conjuguant abaissement des taux d'imposition et élargissement significatif de la base imposable. Les gains d'efficacité et d'équité se heurtent aux droits acquis. Déjà dans un rapport sur la taxation des loyers et la réforme de la fiscalité immobilière en 1997, le Conseil supérieur des finances constatait : « il y a suffisamment de manquements aux critères d'efficacité et d'équité et suffisamment de brouillard sur le but effectivement poursuivi par les incitations fiscales pour que la situation doive être améliorée afin d'opérer des progrès vers une fiscalité à la fois plus efficace et plus équitable »⁷³⁸. Valenduc (2004)⁷³⁹ constate que la fiscalité immobilière a souffert du manque d'actions politiques et de reports successifs des péréquations cadastrales.

Selon Mirrlees et al. (2011), un système fiscal efficace et équitable doit être simple et transparent. Il doit réduire au maximum les coûts administratifs. Néanmoins, il sera parfois inévitable d'accepter un degré de complexité plus élevé pour des raisons d'équité et/ou d'incitations.

⁷³¹ Voir notamment SALANIÉ, B., *The Economics of Taxation*, MIT Press, 2003.

⁷³² CONSEIL SUPÉRIEUR DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011.

⁷³³ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs, 2011.

⁷³⁴ CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., *Economie politique de la taxation*, *op.cit.*

⁷³⁵ *Ibid*

⁷³⁶ VALENDUC, C., L'imposition effective de l'épargne des ménages, Ministère des finances, *Bulletin de documentation*, n°2, 1993.

⁷³⁷ MALDAGUE, R., et VALENDUC, C., La politique fiscale des années nonante. *Reflets et perspectives de la vie économique*, (4), 1999.

⁷³⁸ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Taxation des loyers et réforme de la fiscalité immobilière*, Ministère des finances, Bruxelles, 1997.

⁷³⁹ VALENDUC, C., La fiscalité immobilière : réformer et clarifier les rôles, *Les échos du logement*, Ministère de la Région wallonne, Direction générale de l'aménagement du territoire, du logement et du patrimoine, n°2, 2004.

7.1.4.1. La théorie des impôts optimaux

La littérature sur la fiscalité optimale⁷⁴⁰ est ancienne et abondante. Elle constitue un cadre formalisé visant à évaluer l'optimalité du système fiscal au regard des critères d'efficacité économique et d'équité⁷⁴¹.

L'efficacité est supposée atteinte quand le niveau de l'activité économique coïncide avec celui qui serait obtenu en l'absence d'intervention publique. La taxation peut, dans certains cas, corriger certaines inefficacités économiques dues à des externalités ou des défaillances de marché⁷⁴². Cependant, cette littérature repose sur deux hypothèses fortes : pas de prise en compte des externalités (aucune intervention de la fiscalité pour les corriger) et les marchés sont parfaitement concurrentiels (il n'existe donc pas de rentes que la taxation pourrait taxer de manière efficace). Dans ce cadre théorique, tout changement du comportement des agents économiques induit par la fiscalité diminue l'efficacité économique. Pour y pallier, il faut rechercher la neutralité du système fiscal de façon à ce que les décisions économiques des individus soient le moins possible modifiées⁷⁴³.

Dans ce cadre, le modèle redistributif le plus efficace consiste à appliquer une fiscalité forfaitaire qui ne modifie pas le comportement des agents économiques. Une telle taxe ne pourrait ni être basée sur les décisions économiques des contribuables, ni modifiable par leur comportement, mais dépendrait uniquement de leurs caractéristiques intrinsèques et individuelles. Dans un tel système, le montant d'impôt dû par un individu est assis sur ses « talents » ou sa « productivité » (considérés comme innés, et donc insensibles à la fiscalité), et non pas sur le produit de ses « efforts » (dépendants des décisions des individus, et donc sensibles à la fiscalité). L'impôt est donc forfaitaire car il ne dépend pas du comportement des individus et est différencié car il est déterminé pour chaque individu selon ses caractéristiques intrinsèques⁷⁴⁴. Ainsi, sous réserve de connaître leur productivité et dans l'hypothèse où celle-ci ne serait pas modifiable, il s'agirait d'assujettir à une taxe forfaitaire plus importante les individus les plus productifs, qui auraient tendance à avoir les revenus les plus importants. D'un point de vue théorique, un tel système présenterait donc un caractère redistributif, tout en ayant l'avantage de ne pas peser sur les décisions économiques des individus car il s'appuierait uniquement sur des caractéristiques intrinsèques, non modifiables⁷⁴⁵.

Cependant, dans les faits, il est impossible de mettre en place une telle taxation car la plupart des caractéristiques intrinsèques des agents économiques (productivité) ne sont pas observables par les pouvoirs publics. Cela explique pourquoi la fiscalité est basée sur des grandeurs observables comme les revenus, le patrimoine ou la consommation. Le gouvernement doit déterminer le montant des impôts (et des transferts) à partir des caractéristiques observables des individus (par exemple leurs revenus), qui dépendent en partie de leurs choix (par exemple en matière d'offre de travail et d'épargne). Dans ce cas, le système fiscal influence le comportement des individus et peut conduire à une situation économiquement moins efficace. En effet, comme les agents prennent leurs décisions (d'activité, d'investissement, de consommation, ...) en fonction des revenus et des coûts après impôts,

⁷⁴⁰ SALANIÉ, B., *The Economics of Taxation*, MIT Press, Weber, 2003.

⁷⁴¹ BENOITEAU, I. et MESLIN, O. *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2017.

⁷⁴² VASSEUR, D., *Les effets redistributifs des systèmes fiscaux-sociaux : Elements de comparaison internationale*, *op.cit.*

⁷⁴³ CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011 et 2017.

⁷⁴⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, 2017.

⁷⁴⁵ VASSEUR, D., *Les effets redistributifs des systèmes fiscaux-sociaux : Elements de comparaison internationale*, *op.cit.*

la forme de ces derniers influence les décisions économiques. Par exemple, l'impôt va modifier le comportement d'offre de travail et donc la production globale de l'économie. Pour les individus qui subissent des taux d'imposition marginaux très élevés, chaque euro supplémentaire de revenu se traduit par un gain faible en revenu disponible. Ces individus peuvent avoir intérêt à diminuer leur offre de travail, et dans ce cas les ressources disponibles dans l'économie. À l'extrême, pour un niveau très élevé de taxation, toute augmentation supplémentaire de l'impôt risque de diminuer la base d'imposition, voire même les recettes fiscales. Dans ce cas particulier, toute augmentation supplémentaire d'impôt va à la fois à l'encontre des objectifs de redistribution et d'efficacité⁷⁴⁶. Ce résultat est connu sous le nom de courbe de Laffer. En-deçà d'un certain seuil d'imposition, une hausse du taux d'imposition accroît les recettes fiscales. Au-delà de ce seuil, une hausse supplémentaire du taux d'imposition *réduit* les recettes. Cette relation en cloche entre le taux d'imposition et les recettes fiscales résulte mécaniquement de la rétractation de la base fiscale lorsque le taux d'imposition augmente. A la limite, pour un taux d'imposition de 100%, les recettes fiscales sont nulles car l'assiette s'est évanouie. En général, la fiscalité se trouve du côté croissant de la courbe de Laffer. Mais ce n'est pas nécessairement le cas de tous les impôts dans tous les pays⁷⁴⁷.

Si les pouvoirs publics cherchent à mettre en place un système redistributif, ils doivent renoncer à la taxation forfaitaire et mettre en place une fiscalité sur les revenus, le patrimoine et la consommation. Pour augmenter l'ampleur de la redistribution pour un niveau de dépenses publiques données, les pouvoirs publics devront augmenter la progressivité de la taxation ou instaurer des transferts destinés aux ménages les plus modestes, ce qui peut diminuer l'offre de travail de certaines catégories de la population et par conséquent l'efficacité de l'économie.

Dès lors, la recherche de l'optimalité fiscale qui maximise le bien-être collectif s'apparente à la résolution d'un dilemme entre équité et efficacité : il s'agit de définir le système fiscal qui permet d'atteindre un objectif d'équité donné (fonction des préférences collectives en matière de justice sociale) tout en minimisant les effets négatifs de la fiscalité sur l'activité économique (sur la base des informations limitées dont disposent les pouvoirs publics en pratique)⁷⁴⁸. Dans un second temps, des considérations plus pratiques de minimisation des coûts du système fiscal peuvent également contribuer à évaluer les avantages et inconvénients respectifs des différents systèmes⁷⁴⁹.

Pour illustrer les travaux de littérature sur la fiscalité optimale, nous présentons deux exemples : la fiscalité sur les revenus et la fiscalité sur le capital.

7.1.4.2. Théorie de la fiscalité optimale et revenus du travail⁷⁵⁰

La théorie sur la fiscalité optimale permet d'examiner comment un système fiscal peut respecter au mieux les choix collectifs en matière de redistribution tout en limitant les changements de comportement en matière d'offre de travail. De manière individuelle, le bien-être provient de la

⁷⁴⁶ Ibid

⁷⁴⁷ BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, *op.cit.*

⁷⁴⁸ CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, 2011 et 2017.

⁷⁴⁹ MONNIER J.-M., *Les prélèvements obligatoires*, Economica, Paris, 1998

⁷⁵⁰ Nous reprenons ici une synthèse des travaux de VASSEUR, D., *Les effets redistributifs des systèmes fiscalosociaux : Elements de comparaison internationale, op.cit.*, CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, Paris, 2011 et du CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *Annexe 2*, 2011.

valorisation de la consommation et du loisir. Les individus choisissent leur effort de travail⁷⁵¹ afin de concilier au mieux ces deux objectifs concurrents. Une augmentation de l'offre de travail permet d'augmenter leurs revenus et donc leur consommation mais diminuent leur temps de loisir. La fiscalité sur les revenus des ménages influence les décisions des agents économiques de façon plus ou moins importante. L'importance de ces effets dépend des taux marginaux d'imposition et de de l'élasticité de la base imposable (la valeur économique qui fait l'objet de la taxation). Plus un contribuable subit un taux marginal d'imposition élevé, plus le gain net après impôt de chaque euro supplémentaire de revenu d'activité est faible. Il peut éventuellement réduire son offre de travail en choisissant d'augmenter la part de son temps consacré aux loisirs ou développer son activité sous une forme non déclarée. Dans ce cas, cela réduit la base taxable voire les recettes fiscales. L'imposition des revenus du travail modifie donc cet arbitrage entre le travail et le loisir.

Les pouvoirs publics sont supposés chercher à maximaliser un critère de bien-être social qui peut être représenté comme une somme pondérée du bien-être de chacun des individus. Les choix politiques interviennent selon l'importance relative que les pouvoirs publics accordent au bien-être des différentes catégories d'individus. Un gouvernement inspiré par les principes de justice de Rawls⁷⁵² aura pour objectif la maximisation du bien-être de l'individu disposant des revenus les plus faibles. Un gouvernement utilitariste au sens de Bentham (1789)⁷⁵³ n'accordera aucune importance au fait de maximiser le bien être d'un individu, ou d'un autre, mais cherchera à maximiser la somme non pondérée des bien-être individuels. Dans les faits, le décideur politique accordera plus ou moins d'importance au bien-être des individus, selon ses préférences et ses contraintes. Cependant, indépendamment du poids relatif qu'il accorde au bien-être des différents individus, l'augmentation marginale du bien-être d'un individu donné tend à décroître au fur et à mesure que son revenu augmente. L'augmentation de son revenu augmentera moins son bien-être si son revenu est très élevé que s'il est faible, ce qui constitue l'un des fondements de la progressivité de l'impôt. La pondération des bien-être individuels pris en compte pour maximiser le bien-être social dépend donc de choix politiques.

Il est alors possible de déterminer la progressivité optimale de la taxation dans un cadre théorique très général, mais les enseignements pratiques sont assez limités. Quelques principes généraux peuvent être mis en évidence concernant les paramètres économiques pertinents intervenant dans le dilemme efficacité – équité, ainsi que sur la forme optimale des taux moyens et marginaux d'imposition.

À recettes fiscales données, il est souhaitable d'utiliser l'assiette la plus large possible pour pouvoir limiter les taux de taxation. Des taux moyens de taxation plus bas permettent de limiter l'impact de la fiscalité sur les choix individuels, dans la mesure où les taux marginaux seront également plus bas en moyenne. La forme optimale de la taxation dépend des préférences sociales pour la redistribution, de la réponse des agents économiques aux incitations et de la distribution des productivités individuelles dans la population, même si elles ne sont pas directement observables.

De manière plus concrète, la pondération des individus dans l'évaluation du bien-être social est un élément clé pour déterminer où placer de façon optimale le curseur entre redistribution et efficacité économique. Elle représente les préférences sociales des pouvoirs publics en termes de distribution du bien-être. La théorie économique ne se prononce pas sur ces poids qui reflètent des choix sociaux

⁷⁵¹ L'effort de travail doit se comprendre ici dans une acception large, reflétant les situations diverses des salariés, des travailleurs indépendants et autres, et comprenant notamment l'effort effectué pendant le temps de travail (motivation, implication, temps de travail, ...).

⁷⁵² RAWLS, J., *Theory of Justice*, HUP, 1971.

⁷⁵³ BENTHAM, J., *Introduction to the Principles of Morals*, 1789.

et politiques mais elle permet de donner des indications sur la progressivité la plus appropriée, à préférences sociales pour la redistribution données. Naturellement, plus les préférences sociales favorisent la redistribution, plus le système fiscal est progressif, ce qui peut se faire au détriment de l'objectif d'efficacité.

La réaction en matière d'offre de travail d'un individu suite à une baisse de son salaire après impôts (l'élasticité de l'offre de travail) détermine l'ampleur de la perte d'efficacité économique. En effet, pour un salaire brut donné, une hausse des impôts diminue le salaire après impôts, et par conséquent l'incitation à l'effort de travail. Cependant, les individus peuvent vouloir maintenir un certain niveau de revenus après taxes et donc augmenter leur effort de travail. Ces deux effets combinés déterminent la réponse des individus à la taxation des revenus du travail et se mesure par l'élasticité de l'offre de travail. Les estimations de l'élasticité de l'offre de travail concluent qu'une hausse de la taxation se traduit par une baisse de l'effort de travail⁷⁵⁴ même si l'ampleur de cet effet diffère suivant les études⁷⁵⁵ (Vasseur, 2011). Plus l'élasticité de l'offre de travail est élevée, plus la perte d'efficacité économique à consentir pour obtenir un certain niveau de redistribution est importante. Si les agents diffèrent selon l'élasticité de leur offre de travail, ce qui est difficile à mesurer au niveau individuel, il est plus efficace de soumettre aux taux marginaux les plus élevés ceux ayant la plus faible élasticité, afin de limiter les effets de désincitation au travail.

7.1.4.3. La fiscalité optimale et la fiscalité sur le capital⁷⁵⁶

Plusieurs études ont conclu qu'il n'était pas optimal d'imposer le capital. Ces travaux ont eu un retentissement important en économie et ont fortement influencé le discours sur les limites de ces impôts⁷⁵⁷. Le point de départ de l'analyse consiste à établir une équivalence entre l'imposition du capital et une taxe sur la consommation : l'épargne étant un moyen de différer de la consommation dans le futur, l'imposition du capital revient à imposer la consommation différée à un taux plus élevé que la consommation immédiate. L'impôt sur le capital influencerait ainsi les décisions de consommation des ménages en faveur de la consommation immédiate, et ce d'autant plus que l'horizon de détention de l'épargne est long et que la sensibilité à long terme du niveau de l'épargne aux incitations fiscales est élevée⁷⁵⁸. Dans des modèles théoriques où cette sensibilité est très élevée, le taux optimal d'imposition sur les revenus du capital est nul à long terme⁷⁵⁹. Cependant, les analyses empiriques peinent à mesurer cette sensibilité à long terme, qui reste mal connue, et pourrait être moins forte que dans les modèles théoriques⁷⁶⁰. Un autre argument contre la fiscalité sur le capital

⁷⁵⁴ Un résumé des estimations de l'élasticité de l'offre de travail peut être trouvé dans : BLUNDELL, R. et MACURDY, T. *Labour Supply: A Review and Alternative Approaches*, ASHENFELTER O. et CARD D., *Handbook of Labor Economics*, North-Holland, 1999.

Un travail plus spécifique à la réponse à l'imposition est le suivant : GRUBER, J. et SAEZ, E., *The Elasticity of Taxable Incomes: Evidence and Implications*, *Journal of Public Economics*, 84, p. 1-32, 2002.

⁷⁵⁵ VASSEUR, D., *Les effets redistributifs des systèmes fiscal-socials : Elements de comparaison internationale*, *op.cit.*

⁷⁵⁶ Nous reprenons ici les conclusions des travaux du CONSEIL DES CONTRIBUTIONS OBLIGATOIRES, 2018.

⁷⁵⁷ Voir notamment ATKINSON, A. B. et STIGLITZ, J. E., *The design of tax structure : direct versus indirect taxation*, *Journal of Public Economics*, 1976

⁷⁵⁸ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, Paris, 2018.

⁷⁵⁹ Cf. JUDD, K. L., *Redistributive taxation in a simple perfect foresight model*, *Journal of Public Economics*, 1985; CHAMLEY, C., *Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives*, *Econometrica*, 1986.

⁷⁶⁰ Nous reprenons ici la synthèse réalisée dans le Rapport sur « Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages », Conseil des prélèvements obligatoires, Paris, 2018.

repose sur la prise en compte de l'inflation. Le fait d'imposer des revenus nominaux en présence d'inflation conduit à une imposition des revenus réels supérieure au taux nominal d'imposition⁷⁶¹.

Cependant, si l'optimalité de la non-imposition des revenus du capital a marqué les esprits, ce résultat théorique ne peut servir de référence opérationnelle compte tenu des conditions restrictives dans lesquelles il a été obtenu⁷⁶². De nombreux travaux récents nuancent ces conclusions. Il pourrait être souhaitable d'imposer les revenus du capital afin de corriger les inégalités de revenus, car les revenus du capital sont souvent concentrés chez les ménages aux revenus les plus élevés et peuvent être issus d'un patrimoine hérité⁷⁶³. Peu pertinent dans une économie en forte croissance, cet argument peut le devenir si l'économie se contracte ou stagne et que le rendement réel du capital augmente, et avec lui le poids des patrimoines hérités⁷⁶⁴. Par ailleurs, si les revenus du travail représentent en partie le fruit d'investissements en capital humain, il semble difficile de justifier qu'ils soient imposés à un niveau différent des revenus d'investissement dans le capital physique, car cela induirait un effet dissuasif sur l'accumulation de capital humain. De plus, comme les revenus du capital et du travail sont relativement fongibles pour une partie des contribuables (entrepreneurs individuels, dirigeants d'entreprise, etc.), tout écart de taxation peut donner lieu à des comportements d'optimisation⁷⁶⁵. Les individus obtiennent des taux de rendement de leurs patrimoines différents⁷⁶⁶. Enfin, considérant que le capital procure non seulement des revenus de taux mais aussi des rentes⁷⁶⁷ (revenu d'aubaine), les partisans de l'imposition du capital mettent en avant le rôle positif de l'imposition de la rente, notamment foncière⁷⁶⁸.

Dans les huit leçons de Mankiw (2009)⁷⁶⁹ sur la taxation optimale, la septième indique que les revenus du capital ne devraient pas être taxés. Néanmoins, les économistes semblent encore divisés sur ce sujet. Les modèles qui démontrent que les revenus du capital ne devraient pas être taxés attestent que cela profite non seulement aux personnes disposant de capital, mais aussi à ceux qui n'en

⁷⁶¹ BENOITEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, op.cit.

⁷⁶² Ces modèles supposent notamment que le capital est entièrement issu de l'épargne des individus (qui ne reçoivent donc pas d'héritage), que la durée de vie des agents est infinie, que les marchés financiers sont parfaits et qu'il n'y a pas d'incertitude. Par ailleurs, le taux d'imposition optimal du capital n'est nul qu'à l'état stationnaire (à très long terme). Enfin, ce résultat a été partiellement invalidé sur le plan méthodologique par les travaux récents de STRAUB et WERNING, 2015. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2018.

⁷⁶³ CREMER, H., PESTIEAU, P., ROCHET, J.-C., Capital income taxation when inherited wealth is not observable, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 87(11), p. 2475-2490, 2003.

⁷⁶⁴ Cf. ALVAREDO, F., CHANCEL, L., PIKETTY, T., SAEZ, E., ZUCMAN, G., Global inequality dynamics: new findings from wid.world, *NBER*, 2017.

⁷⁶⁵ JONES, L.E., MANUELLI, R.E. et ROSSI, P.E., On the Optimal Taxation of Capital Income, *Journal of economic theory*, 1997.

⁷⁶⁶ GERRITSEN, A., JACOBS, B., RUSU, A., SPIRITUS, K., Optimal Taxation of Capital Income when Capital Returns are Heterogeneous, version provisoire, 2015.

⁷⁶⁷ Les revenus du capital se décomposent en trois catégories de rendement : en premier lieu, la compensation reçue par un propriétaire en échange du fait qu'il diffère l'usage des fonds investis (plus la période de report est longue, plus la compensation est élevée) ; deuxièmement, la compensation reçue par un propriétaire en échange de la prise de risque (la rémunération exigée pour l'investissement dans des projets risqués est plus élevée en moyenne que celle exigée pour l'investissement dans des projets sûrs) ; enfin, la rente, conçue comme un rendement extraordinaire qui peut provenir d'un pouvoir de marché ou du hasard.

⁷⁶⁸ BENOITEAU, I. et MESLIN, O. *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2017.

⁷⁶⁹ MANKIW G., WEINZIERL, M. et YAGNA, D., Optimal Taxation in Theory and Practice, *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 2009.

possèdent pas. Parmi ces modèles, nous pouvons trouver ceux d'Atkinson-Stiglitz (1976)⁷⁷⁰, d'une part, et de Chamley (1986) et Judd (1985)⁷⁷¹, d'autre part. Leurs modèles utilisent des hypothèses non réalistes et simplifiées pour arriver à cette conclusion. En effet, Sandmo et Atkinson lui-même (1980)⁷⁷² ont montré qu'en laissant de côté ces hypothèses, l'imposition des revenus et/ou des transferts de capitaux serait justifiée. Dans une littérature plus récente, Piketty et Saez (2012)⁷⁷³ démontrent que prendre en compte l'héritage ainsi que des objectifs sociaux, comme l'égalité des chances, peut justifier une imposition des patrimoines à des taux allant jusqu'à 60%.

Le récent débat français sur l'impôt sur la fortune et le capital est révélateur, dans la mesure où les principaux protagonistes ne partagent pas du tout les mêmes vues⁷⁷⁴. Cela notamment le cas de Piketty et d'Aghion, deux économistes, qui partagent un parcours très similaire, mais qui semblent pourtant encore divisés sur la fiscalité du capital et de l'épargne.

D'une part, Piketty propose un impôt sur le capital fortement progressif⁷⁷⁵ et la fusion des CSG et des IR afin de taxer les revenus financiers de la même manière que les revenus du travail⁷⁷⁶. Il préconise la neutralité fiscale afin d'éviter les distorsions, qui entraînent des inégalités horizontales ainsi que de l'inefficacité. En effet, la neutralité permet d'éviter une optimisation fiscale coûteuse⁷⁷⁷.

D'autre part, Aghion suggère de se concentrer sur la TVA. Il rejette également l'idée de fusionner la CSG et la RI, qu'il considère comme une « fausse bonne idée ». En effet, il soutient l'idée de l'implémentation d'un « système dual capital/travail » combiné un « impôt de progressif sur les revenus du travail et un impôt forfaitaire sur les revenus du capital productif »⁷⁷⁸, encourageant ainsi la croissance économique. En effet, l'argument de l'incitation à la croissance économique évoque que la fiscalité a comme but d'atténuer les faiblesses du marché tout en incitant l'épargne et l'innovation.

En réalité, les deux modèles abordent la question de deux points de vue différents, expliquant ainsi deux phénomènes différents. Plus précisément, Piketty adopte un point de vue plus axé sur les "inégalités" et Aghion analyse la fiscalité optimale sous l'angle de la croissance économique⁷⁷⁹.

7.1.4.4. Le régime fiscal dans son ensemble

Il est important de considérer le régime fiscal comme un système dans son ensemble et la façon dont différentes taxes s'imbriquent les unes dans les autres. Premièrement, cela implique que c'est l'effet global du système notamment en termes de redistribution, qui importe. Il n'est pas nécessaire que toutes les taxes soient progressives tant que le système dans son ensemble le soit. Les taux

⁷⁷⁰ ATKINSON, N. A. B. et STIGLITZ, J. E., « The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation », *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 1976.

⁷⁷¹ CHAMLEY C., « Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives », *Econometrica*, 54(3), 1986 et JUDD, K. L., « Redistributive taxation in a simple perfect foresight model », *Journal of Public Economics*, 28(1), 1985.

⁷⁷² ATKINSON, A. B. et SANDMO, A., « Welfare Implications of the Taxation of Savings », *Economic Journal*, Royal Economic Society, 90(359), 1980.

⁷⁷³ PIKETTY, T. et SAEZ, E., « A Theory of Optimal Capital Taxation », *NBER Working paper*, 17989, 2012.

⁷⁷⁴ MASSON, A., « Comment justifier une augmentation impopulaire des droits de succession. *Revue de l'OFCE*, (3), 267-326, 2015.

⁷⁷⁵ PIKETTY, T., *Le capital au XXI^e siècle*. Média Diffusion, 2013.

⁷⁷⁶ LANDAIS C., T. PIKETTY et E. SAEZ, 2011, *Pour une révolution fiscale*, République des idées, Seuil.

⁷⁷⁷ ALLÈGRE, G., « Pourquoi les économistes sont-ils en désaccord? Faits, valeurs et paradigmes. » *Revue de l'OFCE* 3, p. 197-224, 2015.

⁷⁷⁸ AGHION P., G. CETTE et E. COHEN, 2014, *Changer de modèle*, Édition Odile Jacob.

⁷⁷⁹ ALLÈGRE, G., « Pourquoi les économistes sont-ils en désaccord? Faits, valeurs et paradigmes, *op.cit.*

d'imposition et les prestations peuvent être ajustés pour atteindre le degré de progressivité souhaité, et, par conséquent, d'autres impôts peuvent se concentrer sur l'efficacité⁷⁸⁰.

Deuxièmement, il faut examiner la manière avec laquelle les différentes parties du système fonctionnent ensemble. Trop souvent, la politique en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu des personnes physiques et de fiscalité de l'épargne est conçue presque isolément. Il en résulte une inefficacité, une complexité et des possibilités d'évasion⁷⁸¹.

Troisièmement, un bon système fiscal doit pouvoir répondre aux besoins globaux en matière de dépenses. Il convient d'éviter d'affecter les recettes à des fins particulières, car il est très difficile de justifier un lien entre les dépenses pour des fins particulières et les recettes de certains impôts⁷⁸².

7.1.4.4. L'absence de réformes améliorant d'efficacité et l'équité du système fiscal

Les économistes s'intéressent également aux raisons qui peuvent expliquer pourquoi des réformes qui pourraient améliorer l'efficacité et l'équité du système fiscal ne sont pas mises en œuvre facilement⁷⁸³.

Fernandez et Rodrik (1991)⁷⁸⁴ mettent en évidence l'existence d'un biais de statu quo. Pour qu'une réforme fiscale obtienne un soutien électoral suffisant, elle doit convaincre à deux niveaux. Primo, il faut obtenir un soutien électoral suffisant avant la réforme et secundo, il faut maintenir un soutien électoral suffisant après la réforme. Cette double distinction est suffisamment contraignante pour empêcher de réformer des systèmes inefficaces.

Pourquoi voudrions-nous revenir en arrière et défaire une réforme passée ? Simplement car suffisamment d'électeurs pensent que la réforme a réduit leur bien-être. Cela impose une contrainte d'équité à toute réforme. Elle doit donc bénéficier à un nombre suffisant de personnes. Vient alors l'autre contrainte : même si une majorité bénéficie de la réforme ex post, il faut aussi convaincre suffisamment d'électeurs qu'ils ont intérêt à tenter la réforme ex ante. Or, certains groupes percevront les risques associés à la réforme. Pour obtenir un soutien suffisant ex ante, il faudra donc que la réforme soit très efficace (bénéfices supérieurs aux pertes). C'est l'existence de cette double contrainte de majorité qui génère le biais de statu quo⁷⁸⁵.

Toute réforme requiert que certains groupes s'adaptent au nouveau système. Une réforme qui augmente l'efficacité implique que la population doit voir ses revenus augmenter : un meilleur impôt doit permettre de collecter les mêmes sommes, tout en baissant les taux de taxation. Cependant, une fraction significative de la population aura fait par le passé des choix qui étaient guidés par le désir de réduire la charge fiscale. Ces individus se sentiront « piégés » par la nouvelle réforme qui rend leurs choix fiscalement moins rentables. Pour ce groupe d'individus, le bénéfice de la réforme dépendra directement de leur capacité d'adaptation au nouveau système. S'ils s'adaptent, ils bénéficieront comme les autres des gains d'efficacité. Dans le cas contraire, ils ne percevront que les aspects négatifs. Très souvent, la perception des pertes potentielles est plus perceptible que celle des bénéfices. Les opposants à la réforme auront donc tendance à peser de tout leur poids politique tandis que ceux qui pourraient bénéficier de la réforme formeront un groupe moins organisé et moins

⁷⁸⁰ MIRRLEES, J.A., et al., *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, *op.cit.*

⁷⁸¹ Ibid

⁷⁸² Ibid

⁷⁸³ CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., *Economie politique de la taxation*, *op.cit.*

⁷⁸⁴ FERNANDEZ, R. et RODRIK, D., *Resistance to reform: status quo bias in the presence of individual specific uncertainty*, *American Economic Review*, n°81, p. 1146-1155, 1991.

⁷⁸⁵ CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., *Economie politique de la taxation*, *op.cit.*

influant politiquement. Dans une telle situation, la réforme n'obtiendra pas de soutien suffisant et ne sera pas adoptée (Castanheira et Valenduc, 2006)⁷⁸⁶.

Seule une sensation de crise profonde pourrait motiver la majorité à soutenir une telle réforme, une crise tellement grave qu'elle pousserait la majorité à percevoir aussi les pertes associées au système en place. Les travaux de Dewatripont et Roland (1992, 1995)⁷⁸⁷ dégagent une série de principes qui peuvent aider les gouvernements à se défaire (du moins en partie) de cette contrainte de statu quo et de proposer des réformes sans attendre une crise grave. Ils cherchent à analyser comment les gouvernements peuvent adapter leurs propositions de réforme pour modifier la structure du support électoral tout en atteignant les mêmes objectifs. Ils démontrent que, dans de nombreuses circonstances, il est préférable de passer par une série de réformes graduelles (une « politique des petits pas ») qui n'altèrent que progressivement le système en place. Les vertus du gradualisme sont multiples : le gradualisme permet d'apprendre comment améliorer les réformes à venir à la lumière des évolutions consécutives aux premières mesures. Il permet aussi de réduire les coûts de renversement des mesures qui s'avèrent les moins efficaces. Enfin, il permet soit d'atténuer les coûts de transition pour certains groupes, soit de réduire la taille des groupes « perdants » qui sont ainsi plus isolés politiquement. La façon dont l'impôt des sociétés a été réformé pendant les années 1990 peut être perçue comme une application du gradualisme⁷⁸⁸. Castanheira et al. (2006)⁷⁸⁹ ont passé en revue un nombre relativement important d'expériences de réformes fiscales (réussies ou ratées) en Europe et constatent que l'imposition de réformes brusques et rapides, quoique potentiellement efficace économiquement, ne mène que rarement au succès politique.

7.2. Analyse macroéconomique de la fiscalité

La littérature macroéconomique analyse principalement les conséquences du système fiscal sur la croissance économique du pays. On peut s'attendre à une relation en U inversée entre le volume des impôts (ou la taille de l'Etat) et la croissance économique⁷⁹⁰. Dans la littérature sur la croissance endogène et moyennant un budget en équilibre, le niveau de taxation optimale est atteint quand l'incidence marginale d'un impôt supplémentaire correspond à l'augmentation de croissance de la

⁷⁸⁶ Prenons un exemple. Supposons qu'un gouvernement veuille mettre en place un système de flat tax, avec taxation uniforme de tous les revenus, qui taxerait moins les revenus du travail car il élargirait la base de l'impôt. Supposons également que cette réforme hypothétique puisse à terme réduire le chômage de 2 % et augmenter le revenu net de tous les salariés et des employeurs. Pour savoir si une telle réforme serait mise en œuvre, il faut identifier les groupes d'individus qui gagnent et qui perdent. Tous ceux qui ont, durant leurs années de travail, contribué à l'impôt sur le revenu du travail ne percevront qu'une petite partie des gains. Tous ceux qui ont épargné en vue de leur retraite verront leurs revenus de l'épargne taxés plus lourdement, et donc leur pension réduite. Tous ceux qui ont investi dans l'immobilier pour ne pas payer l'impôt associé au travail verraient leur revenu réduit. Une grande partie de la population de plus de 40 ans serait donc opposée à la réforme et les opposants seront majoritaires chez les retraités. Par contre, les étudiants, les jeunes travailleurs, les personnes à la recherche d'un emploi, et ceux qui n'attendent pas d'immeuble en héritage, verront cette réforme positivement. Mais ce groupe d'individus dispose d'un poids politique moins important et ne représenteront donc pas une majorité de l'électorat (Castanheira, M. et Valenduc, C., 2006).

⁷⁸⁷ DEWATRIPONT, M. et G. ROLAND G., Economic Reform under Political Constraints, *Review of Economic Studies*, no. 59, p. 595-620, 1992 et DEWATRIPONT, M. et G. ROLAND G., The Design of Reform Packages under Uncertainty, *American Economic Review*, no. 85, p. 1207-1223, 1995.

⁷⁸⁸ CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., Economie politique de la taxation, *op.cit.*

⁷⁸⁹ CASTANHEIRA M., V. GALASSO, V., S. CARCILLO, S., G. NICOLETTI, G., PEROTTI, E. et TSYGANOK, L., How to gain political support for reforms", dans T. Boeri, M. Castanheira, R. Faini et V. Galasso (éd.): *Structural Reforms Without Prejudice*, Oxford University Press, Oxford, 2006.

⁷⁹⁰ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

productivité des dépenses publiques (productives) qu'il permet de financer. Au-delà de ce niveau d'imposition, les prélèvements supplémentaires ont un impact négatif sur la croissance⁷⁹¹.

7.2.1. Analyses empiriques

Au niveau empirique, de nombreuses études cherchent à évaluer l'impact de la fiscalité sur la croissance économique. Ces études aboutissent à des résultats divergents⁷⁹². Par contre, Bergh et Henrekson⁷⁹³ (2011) ont montré que si on se concentre sur des pays très prospères et qu'on utilise des données de panel, les résultats semblent cohérents. La taille des administrations publiques exercerait un impact négatif sur la croissance⁷⁹⁴. Des études plus récentes ont confirmé ce résultat⁷⁹⁵. Cela s'explique principalement par les effets perturbateurs des dépenses publiques et des taxes sur les comportements et sur les marchés. Bien plus que le volume exact des impôts, la composition et la structure du système fiscal sont essentielles pour comprendre l'impact sur la croissance⁷⁹⁶.

Arnold et al. (2011)⁷⁹⁷ ont classé les impôts en fonction de leur effet positif sur la croissance économique. Dans un premier temps, les impôts courants sur les biens immobiliers font partie des instruments fiscaux privilégiés ayant un impact positif sur le PIB par habitant à long terme, en particulier, grâce à leur base imposable immobile. Ensuite, ils placent les taxes à la consommation, car elles augmentent les prix des biens de consommation, réduisent donc la rémunération réelle du travail, et peuvent donc affecter l'offre de main-d'œuvre. Toutefois, elles ne découragent pas l'épargne et l'investissement, à condition qu'elles soient constantes dans le temps. Par conséquent, les taxes à la consommation ont peu d'effets négatifs sur la croissance, bien qu'elles ne présentent pas les avantages des taxes courantes sur les biens immobiliers. L'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés sont considérés comme plus néfastes à la croissance économique^{798 799}.

Par ailleurs, les taxes sur les transactions immobilières - une autre forme importante d'impôt foncier - ont également l'avantage de déplacer les investissements vers des activités à plus haut rendement. Cependant, elles ont l'inconvénient de décourager les transactions immobilières, ce qui réduirait la

⁷⁹¹ Ibid

⁷⁹² Voir notamment les travaux suivants : AGELL, J., LINDH, T. et OHLSSON, H., *Growth and the public sector: a critical review essay*, European Journal of Political Economy, 13, p. 33-52, 1997 ; AGELL, J., LINDH, T. et OHLSSON, H., *Growth and the public sector: a reply*, Journal of Political Economy, 15, p. 359-366, 1999 ; FOLSTER, S. and M. HEREKSON, *Growth and the public sector: a critique of the critics*, European Journal of Political Economy, 15, p. 337-358, 1999 ; FOLSTER, S. and M. HEREKSON, *Growth effects of government expenditure and taxation in rich countries*, European Economic Review, 45(8), p.1501-1520, 2001.

⁷⁹³ BERGH, A., & HENREKSON, M., Government size and growth: a survey and interpretation of the evidence. *Journal of Economic Surveys*, 25(5), p. 872-897, 2011.

⁷⁹⁴ Ibid

⁷⁹⁵ GEMMEL, N. et AU, J., Government size, fiscal policy and the level and growth of output: a review of recent evidence. *Journal of the Asia Pacific Economy*, 18(2), p. 203-229, 2013. et EVERAERT, G., HEYLEN, F. and SCHOONACKERS, R., Fiscal policy and TFP in the OECD: measuring direct and indirect effects. *Empirical Economics*, 49(2), p. 605-640, 2015.

⁷⁹⁶ SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, *op.cit.*

⁷⁹⁷ ARNOLD, J.M., BRYN, B., HEADY, C., JOHANSSON, Å., SCHWELLNUS, C. and VARTIA, L., Tax policy for economic recovery and growth. *The Economic Journal*, 121(550), p. F59-F80, 2011.

⁷⁹⁸ Ibid

⁷⁹⁹ ARNOLD, J., Do tax structures affect aggregate economic growth?: Empirical evidence from a panel of OECD countries, 2008.

croissance. Elles augmentent également le coût du déménagement et peuvent ainsi réduire la mobilité de la main-d'œuvre⁸⁰⁰.

De plus, ce classement des impôts implique que la croissance peut être augmentée, du moins temporairement, sans réduire les recettes fiscales par un passage partiel de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur la consommation et à l'impôt foncier. Ainsi, les impôts courants sur les biens immobiliers, et en particulier sur les biens résidentiels, sont probablement les plus favorables à la croissance. Cependant, peu de pays parviennent à tirer des recettes substantielles de l'impôt foncier, car la propriété est généralement moins taxée que les autres actifs⁸⁰¹.

Les études de Arnold (2008)⁸⁰² et Arnold et al. (2011)⁸⁰³ ont cherché à estimer l'impact de la pression fiscale et des différents types d'impôts sur la croissance du PIB par habitant pour 21 pays de l'OCDE sur la période 1970-2005. Il montre que la pression fiscale a un impact négatif sur la croissance. Les impôts sur le revenu des sociétés ont un impact négatif plus fort que celui des impôts sur le revenu des personnes. Ces estimations montrent qu'il y aurait un impact positif sur la croissance du PIB par habitant si la structure du système fiscal était modifiée en faveur d'un plus grand poids des impôts fonciers et des impôts sur la consommation. Il teste aussi l'impact de la progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes sur la croissance du PIB par habitant et trouve un résultat négatif. Pour un panel de 23 pays de l'OCDE sur la période 1951-1990, Padovano et Galli (2001)⁸⁰⁴ avaient trouvé que des taux d'imposition sur les revenus marginaux effectifs plus élevés et une progressivité plus forte se traduisaient par des taux de croissance du revenu plus faibles/corrélation négative avec la croissance économique.

La Commission européenne (2008)⁸⁰⁵ a simulé les effets d'une réforme fiscale dans les pays de la zone euro qui consisterait à réduire les impôts sur le travail et en contrepartie à augmenter les impôts sur la consommation. Les effets positifs sur la croissance et l'emploi sont faibles : une réduction des impôts sur les salaires d'un point de pourcentage du PIB financée par une hausse de la TVA entraînerait une hausse du PIB réel d'environ 0,1% la première année et de 0,2% dans le long terme. La croissance de l'emploi serait de 0,14% la première année et de 0,25% dans le long terme. La baisse du coût du travail entraîne une hausse de l'emploi et de la production ainsi qu'une baisse des prix à la production. La hausse de la TVA se traduit par une hausse des prix à la consommation et entraîne une perte de pouvoir d'achat qui est compensée pour ceux qui ont un emploi par la baisse des impôts sur les revenus du travail. Elle permettrait également d'accroître les incitations au retour à l'emploi pour les chômeurs si les allocations ne sont pas indexées sur l'inflation. Par contre, elle peut inciter une réaction de la banque centrale qui relève son taux d'intérêt directeur si l'inflation est jugée trop élevée⁸⁰⁶.

⁸⁰⁰ ARNOLD, J.M., BRYN, B., HEADY, C., JOHANSSON, Å., SCHWELLNUS, C. and VARTIA, L., Tax policy for economic recovery and growth, *op.cit.*

⁸⁰¹ Ibid

⁸⁰² ARNOLD, J., Do tax structures affect aggregate economic growth?: Empirical evidence from a panel of OECD countries, *op.cit.*

⁸⁰³ ARNOLD, J.M., BRYN, B., HEADY, C., JOHANSSON, Å., SCHWELLNUS, C. and VARTIA, L., Tax policy for economic recovery and growth, *op.cit.*

⁸⁰⁴ PADOVANO F. et GALLI E., Tax rate and economics growth in the OECD countries (1950-1990), *Economic Inquiry*, vol 39, n°1, 2001.

⁸⁰⁵ European Commission, Public Finances in EMU 2008, *European Economy*, 2008.

⁸⁰⁶ HUART, F., *Economie des finances publiques*, *op.cit.*

En 2017, Baiardi et al. (2017)⁸⁰⁷ vérifient les résultats de l'OCDE⁸⁰⁸ selon lequel le passage de la fiscalité directe à la fiscalité indirecte est associé à une croissance économique plus élevée à long terme. Ils étudient les relations entre le PIB par habitant, les recettes fiscales globales et la composition de l'impôt (en particulier la fiscalité directe par rapport à la fiscalité indirecte). Ils confirment les conclusions d'Arnold et al. (2011) concernant les corrélations partielles à long terme entre le PIB par habitant, pression fiscale et composition de l'impôt. Toutefois, si Arnold et al. (2011) ne fait pas état des corrélations à court terme entre ces variables, Baiardi et al. (2017) montrent qu'à court terme, le passage de la fiscalité directe à la fiscalité indirecte n'est pas significativement corrélé au PIB par habitant. La seule exception à court terme est une corrélation négative et significative entre les impôts sur les biens immobiliers et le PIB par habitant.

Par ailleurs, pour des raisons de disponibilité des données, l'analyse d'une période plus longue - et plus récente - permet d'inclure un ensemble plus large de pays de l'OCDE. Ainsi, une troisième étape de leur analyse consiste à vérifier la robustesse de leurs résultats en étendant leur échantillon. Plus précisément, dans un premier temps, Baiardi et al. (2017) prolongent l'analyse d'Arnold et al. (2011) jusqu'en 2014 (cas 1). Dans un deuxième temps, ils considèrent un échantillon de 34 pays de l'OCDE au cours de la période 1995-2014 (cas 2). Enfin, ils se limitent à l'échantillon des pays de l'OCDE appartenant à la zone euro, toujours au cours de la période 1995-2014 (cas 3).

Dans le cas 1, Baiardi et al. (2017) confirment l'existence d'une corrélation négative significative à long terme entre le passage des impôts indirects aux impôts directs et la croissance du PIB. Toutefois, la corrélation est positive à court terme. Il est intéressant de noter que l'impôt foncier est positivement corrélé au PIB par habitant à long terme, alors que le contraire se vérifie à court terme. En revanche, la corrélation à long terme entre les recettes fiscales et la croissance du PIB n'est significative que dans une spécification sur cinq. Cependant, lorsqu'ils regroupent les erreurs-types au niveau des pays, aucune de ces corrélations à long terme n'est significative.

En ce qui concerne les cas 2 et 3, ni la corrélation du PIB par habitant avec les recettes fiscales, ni celle avec la composition de l'assiette fiscale ne sont statistiquement significatives. Cela vaut tant pour le long terme que pour le court terme. Les seules exceptions notables à cette absence de résultats significatifs sont le fait que le passage de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à l'impôt sur les sociétés est positivement et significativement corrélé au PIB par habitant à long terme, et le passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt foncier est négativement associé au PIB par habitant à court terme.

Dans l'ensemble, le seul résultat qui se confirme est la relation négative entre les recettes fiscales et la croissance économique, alors que la combinaison des taxes n'a plus d'impact sur la croissance économique.

En ce qui concerne la fiscalité environnementale, une étude, menée par Williams III (2016)⁸⁰⁹ aux Etats-Unis, a analysé les principaux changements d'une taxe sur le carbone. En effet, une telle taxe ralentirait la croissance économique, mais cet effet est très faible. Cet effet peut être davantage réduit ou même inversé, si les recettes fiscales sont utilisées de manière à promouvoir la croissance économique,

⁸⁰⁷ BAIARDI, D., PROFETA, P., PUGLISI, R. et SCABROSETTI, S. Tax Policy and Economic Growth: Does It Really Matter? *International tax and public finance*, 26(2), p. 282-316, 2019.

⁸⁰⁸ Arnold, J.M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schweltnus, C. and Vartia, L., Tax policy for economic recovery and growth, *op.cit.*

⁸⁰⁹ WILLIAMS III, R. C., *Environmental taxation* (No. w22303). National Bureau of Economic Research, 2016.

comme par exemple en diminuant les taux marginaux d'autres taxes, en réduisant le déficit budgétaire ou encore en finançant les biens publics favorisant la croissance.

7.2.2. La répartition du pouvoir fiscal dans une structure institutionnelle à plusieurs niveaux de décision⁸¹⁰

L'efficacité et l'équité d'un système fiscal doit être examiné de manière globale en tenant compte de la politique de transferts. Cette évaluation dépend également de l'organisation de la fiscalité au sein de chaque Etat. L'analyse de la structure d'imposition dans un état décentralisé ou fédéralisé est malaisée parce qu'on relève de nombreuses nuances dans les approches théoriques et que la réalité couvre des pratiques différentes dans les systèmes fédéraux. Le partage équitable des ressources financières entre les différents niveaux de pouvoir doit permettre à chaque niveau d'assumer de façon adéquate les tâches que la Constitution et les lois lui confient. Cette partie analyse donc les principes théoriques de répartition du pouvoir fiscal et des moyens financiers dans une structure institutionnelle à plusieurs niveaux de décision.

7.3. La répartition théorique du pouvoir fiscal

7.3.1. Les principes de base de la répartition du pouvoir fiscal

A l'instar de la répartition des compétences⁸¹¹, celle des sources de financement du secteur public entre les différents niveaux de pouvoir constitue l'autre domaine important de la théorie du fédéralisme budgétaire. En effet, une des questions essentielles est de déterminer les niveaux de pouvoir auxquels les impôts doivent être prélevés et de définir les taux de taxation.

Comme nous l'avons vu, la littérature identifie deux principes de base de l'imposition : le principe du bénéfice et le principe de la capacité contributive. Le principe du bénéfice ou de l'équivalence remonte à A. Smith et indique qu'un système d'imposition est équitable si chaque contribuable paie un impôt lié à l'évaluation des bénéfices qu'il retire des services publics. Le principe de la capacité contributive examine le problème de l'imposition indépendamment de la détermination des dépenses publiques et suppose qu'un système d'imposition est équitable si les individus participent au financement public en fonction de leur capacité économique et financière. Selon R. Musgrave, une taxation selon la capacité contributive intègre des préoccupations de redistribution tandis que l'imposition selon le bénéfice retiré revient à poser le problème en termes d'allocation uniquement.

7.3.2. Le principe du bénéfice⁸¹²

Le principe du bénéfice ou d'équivalence peut être lié à la décentralisation de la fonction allocative. En effet, sous le principe de la responsabilité financière des entités décentralisées, chaque individu bénéficiant de prestations publiques doit payer un prix, soit le prélèvement fiscal qui peut différer d'une entité à l'autre. Pour un coût fiscal donné, l'individu peut préférer une entité si le bénéfice qu'il peut obtenir y est supérieur ou si pour un service déterminé, l'entité prélève un impôt inférieur. Ce principe permet de lutter contre les problèmes de passager clandestin en faisant payer l'utilisateur ou plus généralement en taxant les citoyens en fonction des avantages qu'ils retirent de la consommation des biens et services publics.

⁸¹⁰ Cette partie se base sur les travaux de Bayenet et al., 1999

⁸¹¹ Voir Bayenet et al., 1999

⁸¹² Pour une analyse de ce principe, voir notamment A. Vallée, 1994

Le refus du principe de centralisation de l'imposition conduit à recommander la décentralisation de la fonction de collecteur d'impôts voire la concurrence fiscale totale par l'établissement de bases et de taux de taxation différents entre les entités décentralisées. En effet, contrairement à la littérature traditionnelle qui propose une coordination horizontale et verticale entre les entités fédérées, le problème de la répartition de la compétence fiscale ne peut être résolu, selon la théorie du Léviathan⁸¹³, qu'au travers de la concurrence fiscale. En effet, comme les pouvoirs publics ne maximisent pas le bien-être collectif, seule la concurrence fiscale entre les entités fédérées permet une gestion optimale des ressources publiques. Les individus choisissent l'entité qui correspond à leurs préférences en termes de taxation et de prestation de services collectifs. Une telle décentralisation totale des compétences ne prend pas en compte les effets de débordement entre les différentes entités. De plus, ne retenir au niveau décentralisé que le principe fiscal du bénéfice revient à interdire d'emblée toute vocation redistributive à la fiscalité décentralisée⁸¹⁴.

7.3.3. Le principe de la capacité contributive

Le principe de la capacité contributive définit différemment la répartition équitable de la charge fiscale entre les citoyens des différentes entités puisque les décisions de dépenses sont séparées des décisions en matière de fiscalité. Selon la littérature traditionnelle⁸¹⁵, les impôts qui répondent à ce principe doivent être délégués au niveau le plus centralisé de l'Etat. En effet, un impôt local sur le revenu peut induire une localisation inefficace des individus et exercer des distorsions dans la localisation des facteurs de production. De plus, un impôt local sur le revenu ne permet pas de mettre en œuvre une politique sociale de redistribution car il pourrait engendrer le départ des plus riches et l'afflux des plus pauvres.

Etant donné ces effets de la taxation régionale ou locale sur les flux de facteurs de production entre les différentes entités, W. Oates considère que le rôle de collecteur de l'impôt doit être laissé à l'Etat central mais il peut néanmoins être complété par une fiscalité régionale marginale en maintenant ou développant un système de redistribution par des transferts entre les régions tout en favorisant si possible les transferts aux individus. Cette proposition vise à garantir des formes d'harmonisation ou de coordination des politiques fiscales des différents niveaux de pouvoir. Le système proposé est donc celui de la coopération entre les entités et non celui de la concurrence.

Cependant, même si la collecte de l'impôt se fait au niveau central, le partage des ressources entre les différents niveaux de pouvoir débouche sur les problèmes relatifs à la coordination verticale et horizontale. Selon C. Bell⁸¹⁶, l'opposition apparente entre les approches de coordination et de concurrence fiscale est une différence de points de vue sur la prise en compte des externalités dans la structure fiscale (redistribution entre les entités) étant donné que les pouvoirs publics ne maximisent pas nécessairement le bien-être collectif.

Pour répartir le pouvoir fiscal entre les différents niveaux de pouvoir, il est nécessaire d'examiner les caractéristiques des biens et services, le phénomène de migration des facteurs de production entre les entités et des problèmes de concurrence et de coordination.

⁸¹³ BRENNAN, G. and BUCHANAN, J.M., *The power to tax: Analytic foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980.

⁸¹⁴ GILBERT, G., *Le fédéralisme financier, problèmes économiques*, n°2498, 1996.

⁸¹⁵ OATES, W.E., *Fiscal federalism*, 1972 et BREAK, G., *Financing Government in a Federal System*, Washington D.C., Brookings, 1972.

⁸¹⁶ BELL C., *Between Anarchy and Leviathan: A Note on the Design of Federal States* », *Journal of Public Economics*, July, vol. 39, 1989.

7.3.3.1. La théorie de la coordination verticale

Selon la théorie de la coordination verticale, le problème consiste à déterminer quels niveaux de pouvoir doivent prélever les différents types d'impôts. Le but est double : prélever chaque type d'impôts là où c'est le plus approprié et éviter une double ou une triple imposition, source de concurrence entre les collectivités et de renforcement des distorsions spatiales.

La littérature identifie un certain nombre de critères pour répartir le pouvoir fiscal entre différents niveaux de pouvoir bien que, dans la pratique, la réalité semble bien différente⁸¹⁷. Les considérations en termes de redistribution et de stabilisation tendent à rejeter une organisation fiscale où tout (ou une grande partie) le pouvoir fiscal est aux mains des gouvernements décentralisés combinée à un mécanisme de transferts vers le gouvernement central, notamment si la formule de répartition peut être renégociée fréquemment. Dans une telle situation, le gouvernement central ne maîtrise pas les instruments fiscaux nécessaires pour mener une politique de stabilisation. De plus, un tel mécanisme de financement ne facilite pas la mise en place d'une politique de redistribution de l'État central.

Un tel système de répartition vers le niveau central ne peut fonctionner que dans des pays qui connaissent une longue tradition bien établie de coordination entre les différents niveaux de pouvoir et une relative homogénéité des conditions économiques entre les différentes entités ou dans les confédérations ou encore les espaces économiques dans lesquels les politiques de redistribution et de stabilisation sont gérées par le ou les États centraux. De plus, comme des variations importantes entre les entités dans la distribution des bases taxables et des taux de certaines taxes peuvent conduire à des distorsions dans les flux de facteurs de production et des biens, des efforts doivent être faits pour atteindre un certain degré d'harmonisation des politiques fiscales. Cette situation est illustrée par les nombreuses mesures et discussion au niveau européen dans le cadre d'une harmonisation européenne⁸¹⁸.

Inversement accorder tout le pouvoir fiscal au gouvernement central n'est pas plus optimal car en séparant toute liaison entre la responsabilité en termes de dépenses et la responsabilité en termes de revenus, on désresponsabilise les gouvernements décentralisés et on rompt le lien entre la fourniture et le prix à payer (les taxes levées pour les payer) pour les biens et services publics. Cette absence de relation entre dépenses et revenus peut inciter les gouvernements décentralisés à fournir davantage de biens et services publics qu'il ne serait requis. Ce phénomène est connu sous le nom d'illusion fiscale. Enfin, dans un financement des entités décentralisées basé uniquement sur des dotations, le gouvernement central peut pratiquer des réductions discrétionnaires des moyens accordés et ainsi rendre difficile toute politique en matière de fourniture de biens et services publics.

L'alternative consiste donc à accorder une responsabilité partagée du pouvoir fiscal entre le gouvernement central et les gouvernements décentralisés, chaque niveau de pouvoir disposant d'un certain pouvoir fiscal éventuellement combiné avec différents types de transferts s'il existe des déséquilibres. La question importante consiste donc à identifier la responsabilité de chaque niveau de

⁸¹⁷ NORREGAARD, J., Tax Assignment, I Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.

⁸¹⁸ TER-MINASSIAN T., Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomics perspective: an overview, in Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.

pouvoir pour les différents impôts⁸¹⁹. R. Musgrave édicte quelques grands principes pour répartir le pouvoir fiscal dans un État composé de différents niveaux de pouvoir⁸²⁰.

Les niveaux de décision de niveau inférieur devraient donc se spécialiser dans le prélèvement des impôts frappant une assiette peu ou pas mobile (la propriété immobilière, les successions, ...). Cela permet d'éviter les distorsions dans les choix de localisation liées à des différences de taux de taxation entre les entités et d'éviter une fuite de la base taxable. Ces effets dépendent du degré de mobilité des facteurs et de l'élasticité de l'offre des facteurs de production.

Les impôts basés sur le principe du bénéfice ou « les redevances d'usage » peuvent être levés à tous les niveaux. Cependant, dans le cas des biens publics locaux, il est efficace que ces impôts soient levés de manière décentralisée⁸²¹.

Par contre, le gouvernement fédéral devrait se spécialiser dans les impôts fondés sur une assiette particulièrement mobile (la vente de biens et services, les transactions mobilières, l'impôt des sociétés, ...) ou les impôts spéciaux sur certains produits comme l'alcool et le tabac afin d'éviter les distorsions commerciales qui résulteraient du prélèvement d'impôts régionaux ou locaux selon des modes et des taux différents. La littérature recommande également d'accorder la responsabilité du pouvoir fiscal au gouvernement central pour les taxes qui peuvent être utilisés dans les politiques de stabilisation tandis que les impôts attribués au niveau décentralisé doivent être relativement stables par rapport aux cycles économiques.

Enfin, il est également conseillé que les taxes levées sur des bases taxables réparties inégalement entre les différentes entités d'un État soit de la responsabilité du gouvernement central⁸²². De plus, dans le cas de ressources naturelles, les recettes de la taxation varient en fonction des prix du marché. Cependant il est possible de répartir la base taxable entre le gouvernement central et les gouvernements décentralisés notamment si l'exploitation de ces ressources a un impact au point de vue local⁸²³.

Au niveau des impôts sur les personnes physiques, l'imposition devrait relever de l'Etat fédéral afin de ne pas induire des mouvements migratoires non optimaux. Néanmoins, si la mobilité des individus est faible, si les entités fédérées ont des demandes différenciées en matière de redistribution ou si les différences culturelles entre les entités fédérées sont importantes, ces impôts peuvent être prélevés de manière décentralisée. Les impôts locaux sur le revenu satisfont aux critères de responsabilité budgétaire et d'équité verticale et constituent des moyens commodes d'équilibrer les budgets en

⁸¹⁹ Pour une comparaison internationale de la répartition du pouvoir fiscal taxe par taxe, voir NORREGAARD, J., *Tax Assignment*, I Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.

⁸²⁰ MUSGRAVE R., *Who should tax, Where and What*, in C. McLure et Canberra Jr. (eds), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University Press, 1983.

⁸²¹ Pour le financement de certains services publics, il est recommandé de taxer selon le principe du bénéfice (redevances, ...). Cependant, comme ce dernier est difficile à mettre en œuvre, on peut soit appliquer le principe de la résidence (la base taxable étant constituée des revenus perçus par les résidents ou leur consommation) mais se pose alors le problème des compensations entre les régions dans le cas de services publics avec effets de débordement, soit le principe de la production (la base taxable étant l'activité économique). Musgrave R., *Who should tax, Where and What*, in C. McLure et Canberra Jr. (eds), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University Press, 1983.

⁸²² MUSGRAVE, R., *Who should tax, Where and What*, in C. McLure et Canberra Jr. (eds), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University Press, 1983.

⁸²³ TER-MINASSIAN, T., *Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomics perspective: an overview*, in Ter-Minassian, T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.

croissance par des impôts à base large. Mais, il est évident que leur administration est plus efficace au niveau central⁸²⁴. L'impact de ces impôts locaux sur le revenu a fait l'objet de nombreuses études dans le cadre des modèles de concurrence fiscale⁸²⁵. Leur inefficacité allocative ne semble pas généralement établie et Bird et Slack⁸²⁶ soutiennent qu'ils ont des effets positifs via la baisse des coûts de la fourniture des biens et services publics⁸²⁷.

Cependant, pour minimiser les distorsions et les mouvements migratoires du travail et du capital, il est préférable que la définition de la base taxable soit homogène dans tout le pays et que les différentiels de taux entre les entités soient relativement faibles. Mais si cette taxe est levée sur la base du principe de la résidence (autrement dit incluant les revenus gagnés dans d'autres entités), il est plus efficace que ce soit une taxe centrale. Sinon il est important qu'il y ait un échange d'informations entre les différentes entités pour pouvoir identifier la source des différents revenus.

Au niveau de l'attribution des impôts aux différents pouvoirs, McLure⁸²⁸ remarque que les recommandations normatives sont, en général, peu conformes aux pratiques courantes. En effet, à l'exception des taxes sur la propriété au niveau local, la répartition des autres impôts varie d'un Etat fédéral à l'autre⁸²⁹. Pour éviter que la même masse imposable soit frappée à différents niveaux de pouvoir, la théorie de la coordination verticale propose deux systèmes théoriques de financement des entités fédérées ou décentralisées : d'une part, une séparation nette dans les sources de revenus des régions qui conduit à réserver à chaque région une source de revenus et une base de taxation et d'autre part, une répartition des recettes prélevées sur les mêmes assiettes fiscales entre les différentes régions⁸³⁰.

7.3.3.2. La théorie de la coordination horizontale

Selon la théorie de la coordination horizontale, le problème consiste à déterminer la manière de répartir, entre les entités, les compétences de perception de l'impôt sur des individus qui jouissent d'une masse imposable dans plusieurs entités. Dès lors, la coordination horizontale correspond à l'ensemble des mesures susceptibles de mettre les entités à égalité par le biais de transferts. Selon le principe de l'allocation optimale des facteurs de production entre les entités, une coordination horizontale des systèmes fiscaux est souhaitable au sein des différentes entités⁸³¹. Il n'existe pas un mode unique de répartition horizontale du pouvoir fiscal dans les Etats fédéraux mais une grande

⁸²⁴ GILBERT, G., *Le fédéralisme financier, problèmes économiques, op cit.*

⁸²⁵ KENYON, D. et KINCAID, J. (ed.), *Competition among State and Local Governments*, Washington D.C., Urban Institute, 1991.

⁸²⁶ BIRD, R.M. et Slack, E., Financing local Government in OECD Countries: the role of Local Taxes and Users Charges, in Owens J. et Panella G. (ed.), *Local Governments: An international perspective*, Amsterdam, North Holland, 1991.

⁸²⁷ De même, sur la base d'un modèle théorique d'équilibre général, Goodspeed T. examine l'efficacité et les propriétés en termes de redistribution d'une taxe sur les revenus au niveau local par rapport à une taxe locale par habitant. Il montre que les gouvernements locaux peuvent utiliser des taxes progressives sur les revenus pour réaliser une redistribution des revenus au niveau local avec seulement une faible perte d'efficacité. GOODSPEED T., A Re-examination of the Use of Ability to Pay Taxes by Local governments, *Journal of Public Economics*, 1989.

⁸²⁸ MC LURE, C., Tax Assignment in Federal Countries, *Center for Research on Federal Financial Relations and International Seminar in Public Economics*, Canberra, 1983.

⁸²⁹ HEYLEN, E. et VAN ROMPUY, V., *Openbare financiën in de deelgebieden van de federale landen: lessen voor België*, ACCO, 1986.

⁸³⁰ DRUMAUX, A. et THYS-CLÉMENT, F., Impôt régional : utopia ou dystopia ? Le nouveau fédéralisme belge, *Revue française de finances publiques*, 29, 1990.

⁸³¹ OATES, W.E., *Fiscal federalism, op.cit.*

diversité due aux conditions historiques particulières qui ont prévalu à la naissance et à l'évolution de chaque système fédéral.

R. Musgrave⁸³² examine les conséquences de la coopération ou de la concurrence entre différents niveaux de pouvoir. Un système fiscal dans lequel il n'existe aucune règle de taxation entre les différents gouvernements d'un même niveau et où les facteurs de production sont mobiles entre les différentes entités, est inefficace car il biaise les décisions des agents économiques essentiellement dans leur choix de localisation. De plus, il existe un risque important qu'une entité n'essaie de faire supporter par une autre la charge de la fourniture de ses biens et services publics. Cependant, l'impact total d'une telle politique dépendra de la taille de l'entité et de son influence sur les prix internationaux (autrement dit l'élasticité de demande et de l'offre pour ces biens). Cette possibilité de transfert de la charge fiscale est donc d'autant plus difficile que l'entité est petite⁸³³.

Remarquons que la concurrence fiscale ne conduit pas nécessairement à la ruine du secteur public, ni de l'économie de la fédération. Elle converge plutôt vers un équilibre qui reflète les différences de préférences entre les citoyens contribuables dans les diverses composantes. On peut également démontrer, au départ de cet équilibre que des accords de coopération librement négociés et consentis entre composantes plutôt qu'imposés par l'instance fédérale permettent de corriger les effets dommageables de la concurrence fiscale⁸³⁴.

7.4. Conclusions de la partie 7

Remarquons que la définition du pouvoir fiscal de chaque niveau de pouvoir (base imposable, taux d'imposition, exonérations, ...) doit tenir compte des risques de concurrence fiscale entre les entités fédérées, des problèmes de double imposition ainsi que des mécanismes de solidarité entre les entités. En effet, la décentralisation du pouvoir fiscal se heurte à divers obstacles. En limitant les marges de manœuvre de l'autorité fédérale ou centrale en matière de redistribution, on augmente le risque de remise en cause des objectifs d'équité tant du point de vue horizontal que du point de vue vertical. La complexification des systèmes fiscaux augmente les risques d'extorsion de rentes et peut conduire à exclure certaines catégories de la population du bénéfice des transferts sociaux.

En termes d'efficacité, la mobilité des facteurs de production, dans un espace où les frontières territoriales sont ouvertes, risque d'interférer avec un fonctionnement efficace des marchés, provoquer des effets de débordement et générer des distorsions. La concurrence fiscale entre les entités fédérées ou locales peut à terme réduire le degré de liberté des pouvoirs publics. En effet, chaque entité va chercher à attirer les ressources « mobiles » et à affecter les termes des échanges en ne prenant pas en compte les effets sur les autres entités. Cela peut conduire à la fixation de taux d'imposition à un niveau inférieur au niveau socialement optimal. Dès lors, comme certaines entités ne peuvent extraire des ressources fiscales des facteurs mobiles (essentiellement le capital et le travail qualifié), les possibilités de redistribution fiscale au niveau local sont réduites. Cette évolution peut

⁸³² MUSGRAVE, R., *Should Fiscal System Compete or Cooperate ?*, 46th Congress of International Institute of Public Finance, Bruxelles, 27-30, 1990 et MUSGRAVE, R., *Who should tax, Where and What*, in Mc Lure C., *Tax Assignment in Federal Countries*, Chapter 1, Canberra, Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, 1983.

⁸³³ R. Musgrave souligne également qu'il existe une différence importante entre les problèmes de taxation d'une part, entre pays et d'autre part entre entités décentralisées d'un même pays. En effet, dans un État, une entité ne peut pas nécessairement taxer le revenu de ses résidents gagnés à partir de facteurs de production localisés dans une autre entité.

⁸³⁴ D'ALCANTARA, G. et TULKENS, H., *Economie en federalisme*. No. 1345, Université catholique de Louvain, CORE, 1994.

déboucher sur un cercle vicieux accentuant les disparités entre les entités ayant des niveaux de richesse différents. Cette situation conduit à privilégier la prise en compte des politiques redistributives par le niveau de pouvoir central ou fédéral étant donné les caractéristiques des biens collectifs des mesures de redistribution des revenus.

Enfin, la décentralisation de la taxation peut générer des politiques publiques excessives d'une entité s'il est possible de faire supporter une grande partie de la charge fiscale par des non-résidents⁸³⁵.

D'une manière générale, et c'est l'argument central des modèles de concurrence entre les collectivités locales, en dehors de cas particuliers, la concurrence fiscale ne conduit pas à des situations aussi satisfaisantes que celles résultant des stratégies coopératives ou de la mise en œuvre de modalités de coordination financière verticale ou horizontale.

La concurrence fiscale entre les collectivités locales pour attirer ou repousser certains citoyens au détriment d'autres pourrait conduire à des choix publics limités en termes de redistribution qui seraient inefficaces et surtout inéquitable (Pestieau et Vidal (1996)⁸³⁶. Les mécanismes de coordination sont alors au cœur du débat.

Remarquons que le transfert de compétences fiscales ne nécessite pas nécessairement l'instauration d'une administration fiscale décentralisée. En principe et plus spécialement si la définition de la base taxable est uniforme et que les gouvernements décentralisés sont autonomes en matière de taux, il est préférable que l'administration fiscale soit centralisée. En effet, cela permet une meilleure uniformité des procédures (traitement identique des contribuables et une réduction des coûts de conformité notamment pour les entreprises et les individus qui bénéficient de revenus dans plusieurs entités). De plus, une administration centralisée permet de bénéficier d'économies d'échelles en termes d'organisation (programmes informatiques, ...). Cependant, une organisation décentralisée permettrait de responsabiliser les entités au niveau de la gestion de leurs taxes et d'introduire une plus grande flexibilité dans les systèmes et les procédures en fonction des conditions et des besoins locaux. Ainsi, une administration décentralisée sera probablement plus efficace pour gérer les taxes locales mais au niveau des impôts levés sur des bases taxables mobiles, elle exigerait la mise en place d'un système d'échanges d'informations entre les entités. Enfin, il ne faut pas oublier que pour mettre en place une décentralisation efficace de l'administration fiscale, il sera nécessaire d'investir en capital humain (personnel qualifié) et en équipements. Ce rôle est de la compétence de l'État central.

7.5. Bibliographie de la partie 7

- AGELL, J., LINDH, T. et OHLSSON, H., Growth and the public sector: a critical review essay, *European Journal of Political Economy*, 13, p. 33-52, 1997
- AGELL, J., LINDH, T. et OHLSSON, H., Growth and the public sector: a reply, *Journal of Political Economy*, 15, p. 359-366, 1999
- AGHION P., G. CETTE et E. COHEN, 2014, *Changer de modèle*, Édition Odile Jacob.
- ALESINA, A., et ARDAGNA, S., Large Changes In Fiscal Policy: Taxes Versus Spending, NBER Working Paper 15438, 2009.

⁸³⁵ MUSGRAVE, R., *Who should tax, Where and What*, *op. cit.*

⁸³⁶ PESTIEAU, P. et VIDAL, J.P., Mobilité du travail et politiques redistributives : un exemple simple et une synthèse, *Revue d'Economie politique*, 1, 1996.

- ALLÈGRE, G., "Pourquoi les économistes sont-ils en désaccord ? Faits, valeurs et paradigmes." Revue de l'OFCE 3, p. 197-224, 2015.
- ALVAREDO, F., CHANCEL, L., PIKETTY, T., SAEZ, E., ZUCMAN, G., Global inequality dynamics: new findings from wid.world, NBER, 2017.
- ANDRÉ, M. et BIOTTEAU, A.-L., À moyen terme, une hausse de la TVA augmente légèrement les inégalités de niveau de vie et la pauvreté, Insee Analyses, n° 43, 2019.
- ARNOLD, J., Do tax structures affect aggregate economic growth?: Empirical evidence from a panel of OECD countries, 2008.
- ATKINSON A. B. et STIGLITZ, J.E., "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation», Journal of Public Economics, 6(1-2), 1976.
- ATKINSON, A. B. et SANDMO, A., Welfare Implications of the Taxation of Savings, Economic Journal, Royal Economic Society, 90(359), 1980.
- ATKINSON, A. B. et STIGLITZ, J. E., The design of tax structure: direct versus indirect taxation, Journal of Public Economics, 1976
- AUERBACH, A. et GORODNICHENKO, Y., Fiscal Multipliers in Recession and Expansion, NBER Working Papers 17447, National Bureau of Economic Research, 2011.
- AUERBACH, A. et GORODNICHENKO, Y., Measuring the Output Responses to Fiscal Policy, NBER Working Papers, 16311, 2010
- BAIARDI, D., PROFETA, P., PUGLISI, R. et SCABROSETTI, S. Tax Policy and Economic Growth: Does It Really Matter? International tax and public finance, 26(2), p. 282-316, 2019.
- BARRIOS, S., FIGARI, F., GANDULLIA, L. et RISCADO S. The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, 2016.
- BASSILIÈRE, D., DOBBELAERE, L., & VANHOREBEEK, F., Le fonctionnement du modèle HERMES: description à l'aide de variantes, Bureau fédéral du plan, 2018.
- BATINI, N., CALLEGARI, G., et MELINA, G., Successful Austerity in the United States, Europe and Japan, IMF Working Paper WP12/190, 2012.
- BAUM, A. et KOESTER, G., The impact of fiscal policy on economic activity over the business cycle - evidence from a threshold VAR analysis, Discussion Paper Series 1: Economic Studies 03/2011, Deutsche Bundesbank.
- BAUM, A. et KOESTER, G.B., 2011. The impact of fiscal policy on economic activity over the business cycle - evidence from a threshold VAR analysis, Discussion Paper Series 1: Economic Studies No 03/2011, Deutsche Bundesbank, 2011.

- BAYENET B., FERON M., GILBERT V. et THYS-CLEMENT F., Fédéralisme budgétaire : mode d'emploi, Editions de l'Université de Bruxelles, 1999.
- BELL C., *Between Anarchy and Leviathan: A Note on the Design of Federal States* », *Journal of Public Economics*, July, vol. 39, 1989.
- BÉNASSY-QUÉRÉ, A., CARRÉ-TALLON, M. et CROZET, M., *Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel*, Rapport pour le Conseil des Prélèvements Obligatoires, 2009.
- BENOTEAU, I. et MESLIN, O. *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2017.
- BENOTEAU, I. et MESLIN, O., *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages : comparaisons internationales*, Rapport particulier n° 5, annexé au Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) sur les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages, Paris, 2018.
- BENTHAM, J., *Introduction to the Principles of Morals*, 1789.
- BERGH, A., & HENREKSON, M., *Government size and growth: a survey and interpretation of the evidence*. *Journal of Economic Surveys*, 25(5), p. 872-897, 2011.
- BIRD, R.M. et Slack, E., *Financing local Government in OECD Countries: the role of Local Taxes and Users Charges*, in Owens J. et Panella G. (ed.), *Local Governments: An international perspective*, Amsterdam, North Holland, 1991.
- BLANCHARD, O. J. et LEIGH, D. *Are we underestimating short-term fiscal multipliers ?*, FMI, *World Economic Outlook*, p.41-43, 2012.
- BLUNDELL, R. et MACURDY, T. *Labour Supply: A Review and Alternative Approaches*, ASHENFELTER O. et CARD D., *Handbook of Labor Economics*, North-Holland, 1999.
- BORK, C., *Distributional effects of the ecological tax reform in Germany: an evaluation with a microsimulation model*. Serret, Y., Johnstone, N. *The Distributional Effects of Environmental Policy*, 1, 139-170, 2006.
- BOURGUIGNON, F., *Fiscalité et redistribution*, Rapport du CAE, n°11, Paris, 1998.
- BRENNAN, G. and BUCHANAN, J.M., *The power to tax: Analytic foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980.
- BUCHANAN, J. M. et MUSGRAVE, R. A., *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MIT Press, 1999.
- CASTANHEIRA M., V. GALASSO, V., S. CARCILLO, S., G. NICOLETTI, G., PEROTTI, E. et TSYGANOK, L., *How to gain political support for reforms*”, dans T. Boeri, M. Castanheira, R. Faini et V. Galasso (éd.): *Structural Reforms Without Prejudice*, Oxford University Press, Oxford, 2006.

- CASTANHEIRA, M. et VALENDUC, C., Economie politique de la taxation, Reflets et perspectives de la vie économique 45/3, 2006.
- CHAMLEY C., Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives, *Econometrica*, 54(3), 1986 et JUDD, K.L., Redistributive taxation in a simple perfect foresight model, *Journal of Public Economics*, 28(1), 1985.
- COENEN, G., ERCEG, C.J., Freedman, C., FURCERI, D., KUMHOF, M., LALONDE, R., LAXTON, D., LINDÉ, J., MOUROUGANE, A., MUIR, D., MURSULA, S., DE RESENDE, C., ROBERTS, J., ROEGER, W., SNUDDEN, S., TRABANDT, M. and IN'T VELD, J., Effects of Fiscal Stimulus in Structural Models, *American Economic Journal: Macroeconomics*, 4(1):22-68, 2012.
- COMMISSION EUROPÉENNE, Tax reforms in EU Member States : 2014 Report, 2014.
- CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRE, Les effets redistributifs des systèmes fiscalo-sociaux : éléments de comparaison internationale, 2011. URL : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/Rapports_particuliers_prelevements_obligatoires_menages_conseil_prelevements_obligatoires_11052011_1.pdf
- CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages, Paris, 2018.
- CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs, Paris, 2011.
- CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, Taxation des loyers et réforme de la fiscalité immobilière, Ministère des finances, Bruxelles, 1997.
- CORE, 1994.
- CREEL, J., La relance budgétaire à l'honneur, OFCE, 2012.
- CREMER, H., PESTIEAU, P. , ROCHET, J.-C., Capital income taxation when inherited wealth is not observable, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 87(11), p. 2475-2490, 2003.
- D'ALCANTARA, G. et TULKENS, H., Economie en federalisme. No. 1345, Université catholique de Louvain,
- Dafflon B. et Weber L, Le financement du secteur public, Presses Universitaires de France, Paris, 1984.
- DEWATRIPONT, M. et G. ROLAND G., Economic Reform under Political Constraints, *Review of Economic Studies*, no. 59, p. 595-620, 1992 et DEWATRIPONT, M. et G. ROLAND G, The Design of Reform Packages under Uncertainty, *American Economic Review*, no. 85, p. 1207-1223, 1995.
- DRUMAUX, A. et THYS-CLÉMENT, F., Impôt régional : utopia ou dystopia ? Le nouveau fédéralisme belge, *Revue française de finances publiques*, 29, 1990.

- EUROPEAN CENTRAL BANK, Fiscal Policy Shocks in the Euro Area and the US : An Empirical Assessment, Working Paper Series Nr. 133, 2009.
- European Commission, Public Finances in EMU 2008, European Economy, 2008.
- EUROPEAN COMMISSION, Report on Public Finances in EMU, European economy 4, 2012.
- EUZÉBY, A. et HERSCHTEL, M.-L., Finances publiques : Une approche économique, Dunod, Paris, 1990.
- EVERAERT, G., HEYLEN, F. SCHOONACKERS, R., Fiscal policy and TFP in the OECD: measuring direct and indirect effects. *Empirical Economics*, 49(2), p. 605-640, 2015.
- FERNANDEZ, R. et RODRIK, D., Resistance to reform: status quo bias in the presence of individual specific uncertainty, *American Economic Review*, n°81, p. 1146-1155, 1991.
- FISCHER, W., HUANG, C., Mortgage Interest Deduction Is Ripe for Reform, Center on Budget and Policy Priorities, 2013 – cité par JOUMARD, I., PISU, M. et BLOCH, D., Tackling income inequality. The role of taxes and transfers, *Journal: Economic Studies*, 2012.
- FOLSTER, S. and M. HEREKSON, Growth and the public sector: a critique of the critics, *European Journal of Political Economy*, 15, p. 337-358, 1999
- FOLSTER, S. and M. HEREKSON, Growth effects of government expenditure and taxation in rich countries, *European Economic Review*, 45(8), p.1501-1520, 2001.
- FULLERTON, D. et METCALF, G., Tax incidence, *Handbook of Public Economics*, vol. 4, p. 1787-1872, 2002.
- GARBINTI, B., GOUPILLE-LEBRET, J. et PIKETTY, T., Accounting for wealth inequality dynamics, methods, estimates and simulations for France 1800-2014, 2017, actualisé en 2018.
- GEMMEL, N. et AU, J., Government size, fiscal policy and the level and growth of output: a review of recent evidence. *Journal of the Asia Pacific Economy*, 18(2), p. 203-229, 2013.
- GERRITSEN, A., JACOBS, B., RUSU, A., SPIRITUS, K., Optimal Taxation of Capital Income when Capital Returns are Heterogeneous, version provisoire, 2015.
- GIAVAZZI, F., ALESINA, A., et FAVERO, C. A., The Output Effect Of Fiscal Consolidations Alberto, Nber Working Paper Series 18336, 2012
- GILBERT, G., Le fédéralisme financier, problèmes économiques, n°2498, 1996.
- GOODSPEED T., A Re-examination of the Use of Ability to Pay Taxes by Local governments, *Journal of Public Economics*, 1989.
- GOUVERNEMENT DU QUEBEC, Famille et fiscalité en 26 questions, Conseil de la famille et de l'enfance, 2008.
- GRJEBINE, T., Quels sont les effets des politiques fiscales sur l'activité économique, Billet du 10 décembre, CEPII, 2018.

- GRUBER, J. et SAEZ, E., The Elasticity of Taxable Incomes: Evidence and Implications, *Journal of Public Economics*, 84, p. 1-32, 2002.
- HEYER, E., Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires, OFCE, 2012.
- HEYER, E., Une revue récente sur la littérature sur les multiplicateurs budgétaires, op.cit et CREEL, J., La relance budgétaire à l'honneur, OFCE, 2012.
- HEYLEN, E. et VAN ROMPUY, V., Openbare financiën in de deelgebieden van de federale landen: lessen voor België, ACCO, 1986.
- HUART, F., *Economie des finances publiques*, Dunod, Paris, 2012.
- JACOBSEN, H. K., BIRR-PEDERSEN, K., et WIER, M., Distributional implications of environmental taxation in Denmark. *Fiscal Studies*, 24(4), p. 477-499, 2003.
- JONES, L.E., MANUELLI, R.E. et ROSSI, P.E., On the Optimal Taxation of Capital Income, *Journal of economic theory*, 1997.
- JUDD, K. L., Redistributive taxation in a simple perfect foresight model, *Journal of Public Economics*, 1985; CHAMLEY, C., Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives, *Econometrica*, 1986.
- JURION B., Quelques réflexions sur le rôle économique de l'impôt, *Bulletin de documentation du ministère des finances*, 70ème année, n°4, 2010.
- KENYON, D. et KINCAID, J. (ed.), *Competition among State and Local Governments*, Washington D.C., Urban Institute, 1991.
- KERVYN, E., Pour plus de justice fiscale, Commission justice et paix francophone de Belgique ASBL, 2016.
- LANDAIS C., T. PIKETTY et E SAEZ, 2011, Pour une révolution fiscale, République des idées, Seuil.
- MALDAGUE, R., et VALENDUC, C., La politique fiscale des années nonante. *Reflets et perspectives de la vie économique*, (4), 1999.
- MANKIW G., WEINZIERL, M. et YAGNA, D., Optimal Taxation in Theory and Practice, *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 2009.
- MARTINEZ-VAZQUEZ, J., The impact of fiscal policy on the poor: fiscal incidence analysis. *International Studies Program Working Paper Series*, 01-10, 2004.
- MASSON, A., Comment justifier une augmentation impopulaire des droits de succession, *Revue de l'OFCE*, 2015.
- MASSON, A., Comment justifier une augmentation impopulaire des droits de succession. *Revue de l'OFCE*, (3), 267-326, 2015.
- MC LURE, C., *Tax Assignment in Federal Countries*, Center for Research on Federal Financial Relations and International Seminar in Public Economics, Canberra, 1983.

- MELCHIOR, La rente immobilière est-elle nuisible ?, 2018. URL: https://www.melchior.fr/sites/melchior/files/old_site/la_rente_immobilier-1.pdf
- MINISTÈRE DES FINANCES – GOUVERNEMENT DU QUÉBEC, Fiscalité et financement des services publics : Oser choisir ensemble – La fiscalité des particuliers et les programmes de transfert, Sainte-Foy, Les Publications du Québec, Documents thématiques 11, 1996.
- MIRRLEES, J.A., ADAM, S., BESLEY, T., BLUNDELL, R., BOND, S., CHOTE, R., GAMMIE, M., JOHNSON, P., MYLES, G. and POTERBA, J., The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform, *National Tax Journal*, 65(3), 655-684, 2012.
- MIRRLEES, J.A., S. ADAM, T. BESLEY et al. (red), 2011, *The Mirrlees review: tax by design*, vol. 2, Oxford: Oxford University Press.
- MONNIER J.-M., La politique fiscale : objectifs et contraintes, *Les Cahiers français : documents d'actualité* 343 (2008): 03-08, 2008
- MONNIER J.-M., *Les prélèvements obligatoires*, Economica, Paris, 1998
- MUSGRAVE R., Who should tax, Where and What, in C. McLure et Canberra Jr. (eds), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University Press, 1983.
- MUSGRAVE, R., Should Fiscal System Compete or Cooperate?, 46th Congress of International Institute of Public Finance, Bruxelles, 27-30, 1990
- MUSGRAVE, R., *The theory of public finance*, New York, Mac Graw Hill, 1959.
- MUSGRAVE, R., Who should tax, Where and What, in C. McLure et Canberra Jr. (eds), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University Press, 1983.
- MUSGRAVE, R., Who should tax, Where and What, in Mc Lure C., *Tax Assignment in Federal Countries*, Chapter 1, Canberra, Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, 1983.
- NORREGAARD, J., Tax Assignment, I Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.
- NORREGAARD, J., Tax Assignment, I Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.
- OATES, W.E., *Fiscal federalism*, 1972 et BREAK, G., *Financing Government in a Federal System*, Washington D.C., Brookings, 1972.
- OCDE, Chapitre 2 – Principes fondamentaux en matière de fiscalité, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, 2014
- OCDE, *Comportement d'épargne et efficacité de la politique budgétaire*, *Perspectives économiques de l'OCDE n°76*, 2004, cité par Huart (2012).
- OCDE, *Efficacité et ampleur de la relance budgétaire*. *Perspectives économiques de l'OCDE*.

- OCDE, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Éditions OCDE, Paris, 1998.
- PADOVANO F. et GALLI E., Tax rate and economics growth in the OECD countries (1950-1990), *Economic Inquiry*, vol 39, n°1, 2001.
- PESTIEAU, P. et VIDAL, J.P., Mobilité du travail et politiques redistributives : un exemple simple et une synthèse, *Revue d'Economie politique*, 1, 1996.
- PIKETTY, T. et SAEZ, E., A Theory of Optimal Capital Taxation, NBER Working paper, 17989, 2012.
- PIKETTY, T. Le capital au XXIe siècle. Média Diffusion, 2013.
- RAWLS, J., *Theory of Justice*, HUP, 1971.
- SALANIÉ, B., *The Economics of Taxation*, MIT Press, 2003.
- SALANIÉ, B., *The Economics of Taxation*, MIT Press, Weber, 2003.
- SCHOONACKERS, R. et VAN PARYS, S., Les enseignements de la littérature économique concernant les régimes fiscaux optimaux, Chapitre introductif du rapport du Conseil supérieur des finances, Réductions des prélèvements sur le travail et les possibilités de financement, Conseil supérieur des Finances, Section Fiscalité et Parafiscalité, 2020.
- SCHWARTZ, B. et GUSTAFSSON, B., Income Redistribution Effects of Tax Reforms in Sweden, *Journal of Policy Modeling*, 13(4), p.551-570, 1991.
- STRAUB et WERNING, 2015. CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, 2018.
- TER-MINASSIAN T., Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomics perspective: an overview, in Ter-Minassian T. (ed), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, 1997.
- TIMBEAU, X., Que valent les multiplicateurs budgétaires aujourd'hui ?, OFCE, 2012.
- VALENDUC, C., L'imposition effective de l'épargne des ménages, Ministère des finances, Bulletin de documentation, n°2, 1993.
- VALENDUC, C., La fiscalité immobilière : réformer et clarifier les rôles, *Les échos du logement*, Ministère de la Région wallonne, Direction générale de l'aménagement du territoire, du logement et du patrimoine, n°2, 2004.
- VALLÉE, A. *Economie des systèmes fiscaux comparés*, Presses Universitaires de France, Economie, Paris, 1994.
- VASSEUR, D., Les effets redistributifs des systèmes fiscal-socials : Éléments de comparaison internationale, Conseil des prélèvements obligatoires, 2011.
- WEBER, I., *L'Etat acteur économique*, Economica, 1997.
- WILLIAMS III, R. C., Environmental taxation (No. w22303). National Bureau of Economic Research, 2016.