

TETRALERT / PRIVATE TAX & LITIGATION

COMMENT DÉCLARER SON IMMEUBLE À L'ÉTRANGER OU CELUI MIS À DISPOSITION GRATUITEMENT PAR L'ENTREPRISE ? *Le fisc ne sait pas, ne peut pas, et il reste planté là...*

A. QUE DOIT-ON DÉCLARER LORSQUE L'ON EST PROPRIÉTAIRE D'UNE SECONDE RÉSIDENCE À L'ÉTRANGER ?

La jurisprudence européenne fixe des balises mais ne trace pas la route pour autant. Et le législateur belge reste bien en peine de se conformer au droit européen...

1. La loi

L'on sait que le sort fiscal d'un immeuble diffère selon qu'il se situe en Belgique ou à l'étranger : dans le 1^{er} cas, la base imposable se compose du revenu cadastral indexé, majoré de 40%, que le bien ne soit pas loué ou qu'il soit donné en location à des fins privées alors que dans le 2nd, la base imposable (à des seules fins de progressivité en cas de CPDI) est composé de la valeur locative réelle. On voit immédiatement poindre un traitement différent sans justification

Lorsque le bien est situé à l'étranger, les conventions préventives de la double imposition conclues entre les Etats et basées sur le modèle de l'OCDE prévoient habituellement que seul l'Etat dans lequel se trouve l'immeuble dispose du pouvoir d'imposition. L'immeuble est alors taxé à l'étranger et exonéré en Belgique. La valeur locative réelle du bien (pour un immeuble non loué) ou le montant total des loyers et des avantages locatifs (lorsque le bien est loué) doit toutefois être reprise dans la déclaration fiscale en Belgique en vue du calcul de la réserve de progressivité (qui vise à tenir compte des revenus perçus à l'étranger pour déterminer le taux applicable aux autres revenus imposables en Belgique). Or, cette valeur est généralement bien supérieure au revenu cadastral belge, qui ne reflète généralement pas la valeur locative réelle des immeubles en Belgique.

Il en résulte donc une inégalité flagrante de traitement selon que l'immeuble se situe ou non en Belgique.

2. Les condamnations par la CJUE

Par deux fois la Belgique s'est donc vue condamnée par la Cour de justice de l'Union européenne pour ses règles contraires à la libre circulation des capitaux.

Une circulaire est intervenue en juin 2016, soit après le [1er arrêt de la Cour prononcé le 11 septembre 2014](#), pour tenter de mettre fin au problème des immeubles non donnés en location. Celle-ci permet alors au contribuable de ne retenir que la valeur locative du bien telle que déterminée par l'administration fiscale de l'Etat où se situe l'immeuble, diminuée des impôts étrangers. Cette circulaire ne réglait toutefois pas la situation des immeubles donnés en location.

Dans son second arrêt rendu le 13 avril 2018, la CJUE a donc condamné une deuxième fois la Belgique en exhortant cette dernière à également adapter sa législation vis-à-vis des biens donnés en location à des fins privées.

3. Que faire ?

Résultat des courses, les dispositions fiscales belges relatives à l'évaluation des immeubles situés à l'étranger sont contraires au droit européen, il y a lieu de prendre en compte « *une autre valeur* ». Oui mais laquelle ? A défaut d'une quelconque réaction législative, cette question fut jusqu'ici abandonnée aux Cours et tribunaux.

COMMENT DÉCLARER SON IMMEUBLE À L'ÉTRANGER OU CELUI MIS À DISPOSITION GRATUITEMENT PAR L'ENTREPRISE ?

La Cour d'appel d'Anvers (2 juin 2015) et le Tribunal de première instance de Bruxelles (24 février 2017) avaient tous deux décidés de prendre en compte, pour des immeubles non donnés en location situés en France, la valeur locative brute telle que fixée par le fisc français pour le calcul des taxes foncières et de la taxe d'habitation, diminuée de la taxe foncière (et pas la taxe d'habitation) retenue à l'étranger. Cette approche était au demeurant déjà prévue par le commentaire administratif 13/8, Com.IR 92, rappelé dans la circulaire de juin 2016 précitée.

La Cour d'appel de Liège (28 juin 2017) a quant à elle eu l'occasion de statuer sur un immeuble donné en location, et a validé la thèse d'un contribuable qui s'était basé sur un communiqué de la Commission européenne du 22 mars 2012 qui évaluait « *entre 20 et 25% de la valeur de marché les revenus immobiliers de source domestique* ». La Cour a ainsi accepté de prendre en compte un montant de 22, 5% des loyers perçus par le contribuable sur son immeuble au Gd Duché du Luxembourg.

Dans l'intervalle, le Tribunal de première instance d'Anvers (24 avril 2017) avait quant à lui repris 1% de la valeur d'achat d'un bien non loué situé en Italie dans la mesure où l'Italie ne connaît pas d'équivalent au revenu cadastral belge et où, dans le cas d'espèce, le contribuable ne disposait que de l'acte d'achat de l'immeuble sans autre élément permettant d'en évaluer la valeur locative.

Si cette jurisprudence tente de palier aux manquements du législateur, il n'en reste pas moins que c'est bien à ce dernier de fixer les règles. Il échet malheureusement de constater que tel n'est actuellement toujours pas le cas. Dans le cadre du conclave budgétaire de cet été 2018, le Ministre des Finances aurait toutefois été chargé de se pencher sur la question...

B. MISE À DISPOSITION GRATUITE D'UN IMMEUBLE : ENCORE UN COMPROMIS À LA BELGE...

Le problème ne date pas d'hier : mettre un immeuble (bâti) gratuitement à disposition d'une personne physique (employé, cadre, dirigeant d'entreprise, etc.) dans le cadre de l'activité professionnelle de cette dernière représente un avantage de toute nature (ATN) au sens de l'article 36, CIR 92, qui ne vaut pas la même chose selon que le disposant est une personne morale ou une personne physique.

En effet, les règles d'évaluation de l'ATN retiré de cette mise à disposition gratuite sont nettement moins favorables lorsque le disposant est une personne morale : l'avantage fixé forfaitairement par arrêté royal à 100/60 du revenu cadastral, majoré, le cas échéant, de 2/3 s'il s'agit d'un logement meublé, est alors multiplié par 3,8 (pratiquement le quadruple d'un immeuble mis à disposition par une personne physique !). Ce coefficient est toutefois réduit à 1,25 pour les immeubles modestes dont le revenu cadastral non indexé n'excède pas 745 EUR.

Exemple : Pour une valeur fictive de 100 (100/60 du RC), un employé qui dispose de l'immeuble mis à disposition par la société qui l'emploie sera donc taxé sur une valeur de 380 (100 x 3,8) au lieu de 100 si ce même immeuble était mis à disposition par son employeur personne physique.

Cette différence de traitement a été condamnée à de multiples reprises par les Cours et tribunaux du nord du pays (Gand, 24 mai 2016 ; Anvers, 24 janvier 2017 ; Gand, 20 février 2018 ; Civ. Anvers, 16 février 2018 ; Civ. Anvers, 02 mars 2018), et plus récemment encore par le Tribunal de première instance de Namur (15 mars 2018), en raison de son inconstitutionnalité.

Ces décisions avaient toutes conclues à l'absence de justification raisonnable et objective à la distinction opérée par l'arrêté royal et ont conduit l'administration à publier en mai dernier une circulaire supprimant en pratique les coefficients précités de 3,8 et 1,25 lors du calcul de l'ATN. Cette position devait rester valable en attendant les modifications de l'arrêté royal qui s'imposent.

Lors du conclave budgétaire de cet été, la décision fut prise de fixer un coefficient fixe de 2, que l'immeuble soit mis à disposition par une personne physique ou morale, et quel que soit le montant du RC non indexé. Aucun projet de loi n'a toutefois encore été publié. Affaire à suivre donc...

* * *

2018 semble être l'année de tous les possibles en matière de fiscalité relative aux immeubles et place sous le feu des projecteurs le rôle essentiel joué par nos cours et tribunaux. Cette jurisprudence met en lumière le caractère manifestement erroné de notre fiscalité immobilière fondée sur un revenu cadastral dépassé. Faute d'un législateur proactif, les cours et tribunaux font bouger les lignes et tentent de maintenir l'Etat de droit sur les rails.