

REVENU CADASTRAL ET PRÉCOMPTE IMMOBILIER RAPPEL DES PRINCIPES ET DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS

Première partie : Le revenu cadastral des biens immobiliers	000
<i>Chapitre I^{er} : Notion et champ d'application matériel du revenu cadastral (n^{os} 1-18)</i>	<i>000</i>
Section 1 ^{re} : Les origines historiques du cadastre belge.....	000
Section 2 : Notion, détermination et champ d'application du revenu cadastral	000
Section 3 : La valeur juridique des informations cadastrales.....	000
<i>Chapitre II : Fixation, révision et réévaluation du revenu cadastral (n^o 19-44)</i>	<i>000</i>
Section 1 ^{re} : Les méthodes de fixation du revenu cadastral.....	000
Section 2 : La révision et la réévaluation du revenu cadastral	000
<i>Chapitre III : La réduction et l'exonération du revenu cadastral (n^{os} 45-50)</i>	<i>000</i>
Section 1 ^{re} : La réduction du revenu cadastral pour improductivité ou perte de jouissance	000
Section 2 : L'exonération du revenu cadastral	000
<i>Chapitre IV : Éléments procéduraux (n^{os} 51-68)</i>	<i>000</i>
Section 1 ^{re} : La notification du revenu cadastral	000
Section 2 : La réclamation contre le revenu cadastral	000
Section 3 : La rectification et la mise à jour de la documentation cadastrale.....	000
Section 4 : Revenu cadastral et prescription	000
Seconde partie : Le précompte immobilier	000
<i>Chapitre I^{er} : La nature du précompte immobilier (n^{os} 69-73)</i> ..	<i>000</i>
<i>Chapitre II : Les redevables du précompte immobilier (n^{os} 74-100)</i>	<i>000</i>
Section 1 ^{re} : Les titulaires du droit de propriété ou d'un droit réel démembre.....	000
Section 2 : Les indivisaires	000

Section 3 : Les époux et cohabitants légaux	000
Section 4 : La redevabilité du précompte immobilier face aux mutations immobilières	000
Section 5 : La redevabilité du précompte immobilier afférent aux immeubles nouvellement construits.....	000
<i>Chapitre III : L'assiette, le taux et les composantes du précompte immobilier (n^{os} 101-109).....</i>	000
Section 1 : La base imposable et le taux du précompte immobilier.....	000
Section 2 : Les additionnels au précompte immobilier.....	000
<i>Chapitre IV : Les réductions du précompte immobilier n^{os} 110-132).....</i>	000
Section 1 ^{re} : Réduction du précompte immobilier pour habitation modeste	000
Section 2 : Réduction du précompte immobilier pour « charge de famille ».....	000
Section 3 : La réduction du précompte immobilier pour les handicapés et grands invalides de guerre.....	000
Section 4 : Réduction du précompte immobilier pour inoccupation et improductivité	000
Section 5 : Dispositions communes aux réductions du précompte immobilier.....	000
<i>Chapitre V : Les exonérations du précompte immobilier (n^{os} 133-135)</i>	000
<i>Chapitre VI : Éléments procéduraux (n^{os} 136-145).....</i>	000

Introduction

Pour classique qu'elle puisse paraître, la matière du revenu cadastral et du précompte immobilier n'en reste pas moins relativement méconnue, ce qui peut surprendre vu la fréquence à laquelle celle-ci mobilise le devoir de conseil du notaire. Songeons, par exemple, à l'hypothèse dans laquelle le notaire est requis d'authentifier la cession d'un immeuble ayant été rénové, transformé, agrandi, détruit, etc., sans que le propriétaire ait notifié ces actes et travaux à l'administration compétente. Dans de nombreux cas, l'absence de notification est passible de sanctions administratives voire pénales, à l'égard desquelles l'acquéreur doit être dûment informé. D'autre part, la révision rétroactive du revenu cadastral est susceptible d'entraîner une rectification de la déclaration fiscale à l'impôt sur les revenus, voire même la perte du bénéfice d'un taux réduit en droits d'enregistrement.

À l'heure actuelle, un élément de complexité tient au fait que la matière est régie à la fois par une législation fédérale — à savoir la définition et le régime du revenu cadastral — et régionale — à savoir le précompte immobilier —, outre une abondante jurisprudence aussi bien administrative que judiciaire.

Il paraît dès lors opportun de fournir au juriste notarial une synthèse des règles qui régissent l'établissement du revenu cadastral, sa modification, et le régime juridique du précompte immobilier.

Dans une première partie, nous aborderons la matière du revenu cadastral. Nous reviendrons sur les contours de cette notion et la manière dont le revenu cadastral est fixé et réévalué. Nous passerons également en revue les hypothèses de réduction et d'exonération du revenu cadastral, ainsi que les principaux aspects procéduraux.

Dans une seconde partie, nous concentrerons notre attention sur la matière du précompte immobilier. En particulier, nous reviendrons sur les questions de redevabilité de l'impôt, de détermination de l'assiette imposable et du taux du précompte immobilier, ainsi que les différentes hypothèses de réduction et d'exonération applicables en Région wallonne et bruxelloise. Enfin, nous aborderons les aspects procéduraux liés à l'établissement de l'impôt et à la réclamation à l'encontre d'un précompte immobilier notifié.

Première partie : Le revenu cadastral des biens immeubles

Chapitre 1^{er} : Notion et champ d'application matériel du revenu cadastral

Section 1^{re} : Les origines historiques du cadastre belge

1. Les premières traces d'une recension publique des propriétés foncières remontent à la Rome antique, où elle était réalisée sous l'égide de l'État, en vue de permettre la perception de l'impôt foncier et de jeter les bases d'un aménagement du territoire (1). Des politiques d'arpentage et de mesurage furent également mises en œuvre localement au Moyen Âge, et retranscrites dans des registres spécifiques — tels que les livres terriers, censiers et autres cartulaires ecclésiastiques — pour délimiter les domaines seigneuriaux et cléricaux, et surtout assurer la perception des redevances et impôts fonciers, tels que la taille, la dîme, etc. (2).

2. Pour autant, il fallut attendre la loi napoléonienne relative au budget de l'État du 15 septembre 1807 rendant obligatoire une cadastration générale par parcelle, pour trouver les origines modernes du cadastre parcellaire belge que nous connaissons aujourd'hui (3). Si la fonction essentiellement fiscale du dénombrement des biens immeubles est profondément inscrite dans l'histoire, l'ambition qui présida à la cadastration napoléonienne était de lutter contre l'arbitraire fiscal par l'établissement d'un impôt foncier équitable, et tenant compte de la surface, des limites et des revenus générés par chaque immeuble (4). Le cadastre napoléonien, dont le cadastre belge est l'héritier, est donc essentiellement un cadastre « fiscal », plutôt que « juridique ». Cette considération explique que la documentation cadastrale vaut comme simple présomption, et non comme élément probant des énonciations qu'elle contient.

3. Sur le territoire belge, les opérations de cadastre — recouvrant à la fois l'arpentage (fixation de la contenance) et l'expertise (fixation de la valeur) — se poursuivirent sous le régime hollandais, de sorte qu'à la fin de l'année 1834, la cadastration était réalisée sur l'ensemble du territoire national — en ce compris les pièces cadastrales, telles que

(1) R. SCHONAERTS, « À propos de l'origine du cadastre parcellaire en Belgique », *Cahiers de l'Urbanisme*, n° 72, juin 2009, p. 18.

(2) *Ibidem*, p. 19.

(3) *Ibidem*, pp. 19-20. Voy. aussi Ch. GIMEL, « Le cadastre », *Journal de la société statistique de Paris*, tome 27 (1886), pp. 356 à 375. Sur l'essor du système de cadastration parcellaire au 19^e siècle en Belgique, voy. not. C. DE BROUCKERE et F. TIELEMANS, *Répertoire de l'administration et du droit administratif de la Belgique*, T. 4, Bruxelles, Weissenbruch, 1838, pp. 13 et sv. Voy. aussi P. CLERGEOT (sous la dir.), *Cent millions de parcelles en France : 1807 — Un cadastre pour l'empire*, Paris, 2007.

(4) P.-J. NIEBES, « Les origines du cadastre en Belgique », Archives de l'État de Mons, disponible à l'adresse suivante : http://www.arch.be/docs/events/2017-05-16_kadaster-cadastre/Kadaster_Cadastre_Niebes.pdf.

plans, tableaux indicatifs, matrices de rôles — , à l'exception des provinces du Limbourg et du Luxembourg qui durent attendre jusqu'en 1844 (5). Dans la foulée, l'arrêté royal du 10 février 1835 approuvant le règlement pour la conservation du cadastre organisa, pour la première fois en Belgique, la mission de conservation du cadastre en vue d'assurer la perception de l'impôt foncier et de recenser les mutations de la configuration et de la propriété des parcelles. Cet arrêté royal fut abrogé par l'arrêté royal du 26 juillet 1877 (6), lequel a été complété par l'arrêté royal du 17 août 1955 relatif à la conservation du cadastre et aux expertises parcellaires (7).

4. Aux termes d'un processus de longue haleine qui se poursuit au cours du 19^e siècle, l'Administration du cadastre est parvenue à établir, dans chaque commune ou division de commune, un relevé détaillé de la propriété foncière, tant bâtie que non bâtie (8). Ce relevé comprend la représentation de ces biens sur un plan divisé en parcelles — le plan cadastral —, l'identification et la description de ces biens dans un grand livre foncier — la matrice cadastrale — ainsi que l'évaluation de chaque propriété en vue de la contribution foncière — au moyen d'un revenu cadastral — (9).

5. Récemment, un processus de numérisation des informations cadastrales a été amorcé. Depuis le 16 mai 2017, près de 85.000 images numériques du cadastre primitif (1800-1844) représentant, par commune et par section, tous les bâtiments et propriétés de Belgique sont consultables sur le site internet des Archives de l'État (10). Grâce à l'applica-

(5) *Ibidem*. Les pièces cadastrales y afférentes étant restées sous l'autorité du pouvoir hollandais.

(6) Voy. l'arrêté royal du 26 juillet 1877 approuvant le règlement pour la conservation du cadastre, *Moniteur belge*, 18 août 1877. Cet arrêté est consultable sur le site de l'Administration fiscale : <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true>.

(7) *Moniteur belge*, 7 septembre 1955.

(8) Pour une présentation d'ensemble du système cadastral belge, voy. not. C. HOLLANDERS DE OUDERAEN, « Le cadastre », *Rép. not.*, t. II, vol. 4, 1987; R. MARSTBOOM, R. BOURLON, A.E. JACOBS et G.A. VAN HECKE, *Le cadastre et l'impôt foncier*, Bruxelles, Lielens, 1956, et les références citées.

(9) P.-J. NIEBES, « Les origines du cadastre en Belgique, Archives de l'État de Mons, disponible à l'adresse suivante : http://www.arch.be/docs/events/2017-05-16_kadaster-cadastre/Kadaster_Cadastre_Niebes.pdf.

(10) Voy. le site internet <https://search.arch.be/fr/>.

tion « CadGIS », chaque contribuable peut également consulter le plan cadastral belge et commander un extrait de ce plan (11).

*Section 2 : Notion, détermination et champ d'application
du revenu cadastral*

6. Dans la législation fiscale actuellement en vigueur, le revenu cadastral est régi par les articles 471 à 504 CIR qui forment le titre IX du Code des impôts sur les revenus (12). Le revenu cadastral est défini comme « le revenu moyen normal net d'une année » (article 471, § 2 CIR). En théorie, il s'agit d'un revenu fictif correspondant au loyer qu'un propriétaire pourrait percevoir annuellement s'il mettait son bien en location. L'Administration Mesures & Évaluations — qui dépend de l'Administration Générale de la Documentation Patrimoniale (AGDP), relevant elle-même du SPF Finances — est aujourd'hui chargée de la mise à jour du plan parcellaire cadastral et de la fixation du revenu cadastral.

7. Si la principale fonction du *Cadastr*e est d'assurer la conservation et la tenue des documents cadastraux selon les règles édictées par le Roi (article 504 CIR), l'utilité du *revenu cadastral* est multiple : Il s'agit d'abord d'un revenu immobilier « fictif » utilisé pour l'établissement de l'impôt sur les revenus des personnes physiques (13). Bien que le cadastre relève de la compétence de l'État fédéral, le revenu cadastral sert également de base au calcul du précompte immobilier (14), lequel

(11) Voy. le site internet http://ccff02.minfin.fgov.be/cadgisweb/?local=fr_BE. Cette application permet aux contribuables (en ce compris les notaires et leurs collaborateurs) de se procurer instantanément un extrait de la matrice cadastrale relatif à une parcelle du territoire belge, ou de visualiser celle-ci (jusqu'à une échelle de 1/500), de commander un plan cadastral officiel, de connaître le numéro cadastral de la parcelle, de mesurer des distances (largeur de façade, profondeur d'un terrain, etc.), de calculer des surfaces, de connaître les coordonnées de n'importe quel point du plan, etc., d'identifier les bornes de limite administrative, les étendues d'eau, la localisation du matériel et outillage à caractère immobilier, les servitudes légales, etc.

(12) Sur l'origine de ce régime, voy. la loi du 19 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, *Moniteur belge*, 22 août 1979, et l'arrêté royal du 10 octobre 1979, pris en exécution de cette loi. Voy. également le commentaire administratif de l'article 471 CIR, disponible sur le site www.fisconetplus.be.

(13) Le revenu cadastral doit être mentionné dans la déclaration annuelle afin d'assoir l'assiette des revenus immobiliers taxables, notamment lorsque le bien est occupé ou exploité par son propriétaire ou loué à des fins privées (article 7 CIR). À titre d'exemple, le revenu cadastral est également pris en considération pour déterminer le montant des revenus immobiliers qualifiés en rémunération de dirigeant d'entreprise, au sens de l'article 32, alinéa 2, 3^e CIR.

(14) De façon plus générale, le précompte immobilier est établi sur la base des indications cadastrales. Ces informations peuvent, par exemple, faire état de l'existence de constructions érigées par A (avec autorisation de bâtir), sur un terrain appartenant à B. Voy., en ce sens, l'article 3 de l'arrêté royal précité du 26 juillet 1877 approuvant le règlement pour la conservation du cadastre.

est un impôt régional (15) dont les recettes constituent l'une des principales sources de financement des régions, des provinces et des communes. En outre, les législations régionales wallonnes et flamandes en matière de droits d'enregistrement s'appuient sur le montant du revenu cadastral pour définir la notion d'habitation modeste, dont la vente peut être soumise à des droits réduits (16).

8. Afin de tenir compte des évolutions du marché, une révision globale devrait, au vœu de la loi, intervenir tous les dix ans (article 487, CIR) à l'occasion d'une « péréquation générale » des revenus cadastraux. Cette opération n'a cependant plus été menée depuis la péréquation de 1980, laquelle s'était appuyée sur l'état du marché locatif au 1^{er} janvier 1975 (17). Par conséquent, ce sont les valeurs locatives de l'époque qui servent actuellement de base au calcul du revenu cadastral. Comme l'a rappelé le ministre des Finances, « les méthodes utilisées pour déterminer les revenus cadastraux ne font aucune distinction entre les anciennes et les nouvelles habitations, entre les évaluations et les réévaluations de revenus cadastraux.

Les valeurs locatives qui sont utilisées à cette fin sont celles qui furent établies lors de la dernière péréquation, au 1^{er} janvier 1975. Pour les immeubles construits après 1975, les experts retiennent généralement les valeurs locatives établies pour les immeubles les plus récents dont ils disposent au 1^{er} janvier 1975 et, le cas échéant, les adaptent, afin de tenir compte de spécificités particulières, telles qu'un haut niveau de confort, ou un type de construction tout à fait singulier. L'expert se positionne toujours par rapport au marché locatif de l'époque de référence (...) » (18).

Dans la grande majorité des cas, le revenu cadastral est donc devenu sensiblement inférieur à la valeur locative réelle, ce qui est générateur de discriminations et d'inefficience fiscale. Depuis 1992, nous verrons qu'il est pallié à l'absence de péréquation générale par un mécanisme d'indexation, afin d'adapter le revenu cadastral à l'évolution de l'indice des prix à la consommation (article 518, CIR).

9. Suivant l'article 471, § 1^{er} CIR, tous les biens immobiliers bâtis ou non bâtis, ainsi que le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination se voient attri-

(15) Voy. l'article 3, 5^e de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *Moniteur belge*, 17 janvier 1989.

(16) Voy. les articles 53 à 61/2, C. Enrg. Wall.; articles 2.9.4.2.1. à 2.9.4.2.10, CFF.

(17) Cette péréquation fut décidée aux termes d'une loi du 19 juillet 1979 modifiant le Code des impôts sur les revenus et le Code des droits d'enregistrement en matière de fiscalité immobilière.

(18) *Q. & R.*, Chambre, sess. 2013-2014, réponse du ministre des Finances du 29 octobre 2013, à la question n° 599 de monsieur le député Philippe BLANCHART du 26 septembre 2013.

buer un revenu cadastral (19). Il ressort de la jurisprudence publiée que la notion de « bien immeuble bâti » doit être interprétée largement, comme englobant les constructions qui sont durablement et habituellement liées au sol et qui y sont fixées, notamment lorsque lesdites constructions sont posées sur le sol pour répondre à des besoins de stabilité, ou lorsqu'un permis d'urbanisme a été obtenu en vue de leur érection (20). À titre d'exemple, des conteneurs de bureaux ont pu être qualifiés d'immeubles susceptibles de se voir attribuer un revenu cadastral, dès lors qu'ils sont placés sur des fondations bétonnées, qu'ils sont destinés à être utilisés durablement sur le terrain industriel du contribuable et qu'un permis d'urbanisme a été délivré pour leur installation (21). Il en fut également ainsi s'agissant de métiers à tisser placés sur des dalles en béton et destinés à perdurer à l'endroit où ils se trouvent (22).

10. Par « matériel et outillage », il est fait référence à toutes machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale, à l'exclusion des locaux, abris et des accessoires indispensables à ceux-ci (article 471, § 3, alinéa 1^{er}, CIR). Il s'agit généralement de machines ou instruments d'extraction, de transformation, de conditionnement, de conservation, etc (23).

11. Il a, par contre, été jugé que le matériel situé dans une école ou une clinique, de même que celui utilisé par les titulaires d'une profession libérale — fût-elle exercée en société — ou agricole n'est pas considéré comme du « matériel et outillage » au sens de l'article 471, § 3 CIR (24).

12. Le matériel et l'outillage qui présentent le caractère d'immeubles par destination ne sont toutefois pris en considération que s'ils sont attachés au fonds à perpétuelle demeure ou s'ils sont affectés durablement ou de façon permanente au service ou à l'exploitation du fonds ou

(19) En pratique, la distinction entre le caractère meuble ou immeuble d'un bien est parfois délicate à identifier. Interrogé sur la question de savoir si des péniches résidentielles constituent des immeubles auxquels peut être attribué un revenu cadastral, le ministre des Finances a précisé que le concept de « bateau-logement » est intrinsèquement différent de celui de bien immeuble bâti utile à l'habitation. L'encrage d'un bateau n'est pas irréversible et aucune force extérieure n'est nécessaire pour son déplacement. Il s'agit donc d'un meuble, et non pas d'un immeuble auquel un revenu cadastral peut être attribué (*Q. & R. Parl. Chambre, session 2007-2008, n° 52-033 — Q. n° 247 SCHILTZ 26 juin 2008*). Voy. B. MARISCAL, « Une péniche résidentielle n'est pas un immeuble », *Act. fisc.*, 2009, pp. 5-6.

(20) Gand, 7 mai 1997, *Fisc. Act.*, 1998, n° 20, 5-6; Trib. Gand, 18 octobre 2001, *F.J.F.*, n° 2002/167.

(21) Gand, 18 octobre 2001, *F.J.F.*, 2002/167, p. 515.

(22) Gand, 19 décembre 2006, *T.F.R.*, n° 320, avril 2007, p. 32, n° 2007/33 et note D. JAECQUES.

(23) TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, Waterloo, Kluwer, 2017, n° 1031, 50, p. 82, et la jurisprudence citée.

(24) *Ibidem*.

de l'entreprise sur lequel ou dans laquelle ils ont été placés *par le propriétaire du fonds* (25). *A contrario*, sont donc exclus les objets servant de moyen de transport, le mobilier de bureau, etc.

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 (article 471, § 3, alinéa 2, CIR). Par rapport à l'article 471, § 3 CIR, l'article 9 de l'arrêté royal du 17 août 1955 relatif à la conservation du cadastre et aux expertises parcellaires (26) fournit une définition plus précise de la notion de « matériel et outillage », en excluant tout équipement d'entreprise servant exclusivement au transport par route, chemin de fer ou voie navigable.

13. Lorsqu'une parcelle cadastrale comprend du matériel ou de l'outillage — à titre d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination —, il est donc établi un revenu cadastral distinct pour le fonds et pour le matériel et l'outillage (article 472, § 2, CIR). À défaut de définition dans le Code des impôts sur les revenus, la notion d'immeuble par nature devrait, en principe, avoir la même signification qu'en droit commun et s'interpréter conformément aux dispositions du Code civil (27). L'examen des décisions de jurisprudence rendues au cours des quinze dernières années traduit cependant une certaine évolution par rapport aux critères traditionnellement retenus en matière civile.

14. S'il apparaît clairement que les fonds de terre et les bâtiments sont des immeubles par nature (article 518, du Code civil), certains objets dotés d'un mouvement fonctionnel limité, mais attachés au fonds, se voient également reconnaître le caractère d'immeuble par nature. Il en est ainsi des grues mobiles installées sur le quai d'un port, lesquelles sont durablement ancrées au sol et sont, de ce fait, dotés d'une liberté de mouvement limitée (28). Il en va de même des pompes à essence ancrées et boulonnées au sol, des citernes enfouies dans celui-ci (29) et des cabines électriques (30).

(25) Civ. Liège, 15 juin 2009, *F.J.F.*, n° 2010/279. Rappelons, plus généralement, que la qualité d'immeuble par destination exige que le propriétaire du matériel soit également le propriétaire du fonds.

(26) *Moniteur belge*, 7 septembre 1955.

(27) Cass., 15 mars 2012, *R.G.D.C.*, 2013, p. 422 et note A. SALVE; Cass., 14 février 2008, RG n° F.05.0022.N. Comp. J. HANSENNE, « Examen de jurisprudence (1982-1988) — Les Biens », *R.C.J.B.*, 1990, n° 1, pp. 286 à 290.

(28) Cass., 14 février 2008, *Pas.*, 2008, I, 440, *Cour. Fisc.*, 2008, p. 456, *Le Fiscologue*, 2008, n° 1120, p. 18. Se sont également vus recevoir la qualification d'immeuble par nature : une station de distribution d'engrais liquide (Liège, 17 mars 1983, *J.D.F.*, 1984, p. 13); des conteneurs préfabriqués destinés à l'usage de bureau (Civ. Gand, 18 octobre 2001, *Immobilier*, 2002, note P. BELLENS, pp. 8-9).

(29) Cass., 15 septembre 1988, *F.J.F.*, 88/213.

(30) Gand, 25 novembre 2014, G 14/1011, disponible sur www.monkey.be.

15. À l'inverse, n'ont pas été considérées comme immeubles par nature, susceptibles de se voir attribuer un revenu cadastral, des caravanes résidentielles, fussent-elles raccordées au réseau électrique ou de distribution d'eau, dès lors que leur déplacement reste possible sans détérioration et que leur vente n'est pas soumise au droit de mutation applicable aux immeubles (31). Il en est également ainsi de grues mobiles qui, posées sur des rails, ne sont pas reliées au sol de manière durable et habituelle et peuvent être enlevées sans travaux supplémentaires (32). Il convient donc d'être particulièrement prudent en cette matière, où toute interprétation doit être réalisée au cas par cas, en tenant compte des évolutions jurisprudentielles (33).

16. La question de savoir si le matériel et l'outillage revêtent la qualité d'immeubles par nature ou par destination n'est pas neutre. En effet, rappelons qu'un revenu cadastral ne peut être attribué à du matériel et outillage, à titre d'immeuble par destination, que s'il y a une identité de propriétaire entre le fonds et le matériel affecté (34). En vertu de l'article 524, du Code civil, ne reçoivent la qualification d'immeuble pas destination que les biens placés dans un fonds par le propriétaire de ce fonds, pour le service et l'exploitation de ce fonds.

17. Si le matériel et l'outillage ne peuvent être qualifiés ni d'immeubles par nature, ni d'immeubles par destination, aucun revenu cadastral ne leur sera attribués et, partant, aucun précompte immobilier ne pourra être prélevé. Il a ainsi été jugé qu'un revenu cadastral ne peut être attribué, à titre de matériel et outillage, aux machines à laver, séchoirs et nettoyeuses à sec utilisés dans le cadre de l'exploitation d'un lavoir, lorsque ces derniers n'appartiennent pas au propriétaire du fonds (35). En pratique, il est donc fréquent de constater qu'un contribuable a logé dans des sociétés distinctes la propriété du fonds et celle du matériel, ou se borne à prendre en location une partie de son matériel.

(31) Mons, 27 mai 1988, *Bull. contr.*, 1989, p. 2047. Dans une espèce similaire, la cour d'appel de Gand a néanmoins jugé que des caravanes résidentielles, fixées au sol et situées sur des parcelles délimitées de panneaux et de haies, devaient se voir reconnaître la qualité d'immeuble par nature dès lors qu'elles consistaient en des constructions stables, destinées à rester en place (Gand, 16 mars 2000, RG 1997/FR/56, [www. Fiscalnet.be](http://www.Fiscalnet.be); *Fiscologue*, 21 avril 2000, n° 750, p. 4).

(32) Anvers, 22 juin 1999, *Fiscologue*, 24 septembre 1999, n° 722; *F.J.F.*, 1999, p. 696; Anvers, 5 février 2002, *T.F.R.*, 2002, p. 889.

(33) Voy. not. la réponse du ministre des Finances à la question posée par le député Joseph ARENS, de savoir si une éolienne et une antenne GSM (cabine technique et pylône) peuvent être qualifiées de « matériel et outillage », au sens de l'article 471, § 1^{er} CIR (Question orale n° 3220 du 29 juin 2004, *Doc. Parl.*, Chambre, 2003-04, pp. 1 à 3).

(34) M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 37.

(35) Civ. Liège, 15 juin 2009, *F.J.F.*, n° 2010/279.

Section 3 : La valeur juridique des informations cadastrales

18. Doctrine et jurisprudence sont unanimes à considérer que la documentation cadastrale n'a pas de force probante, au sens où elle n'est pas apte à établir un droit de propriété (36); celle-ci ne valant tout au plus qu'à titre de présomption des énonciations qu'elle contient (37). Il en découle que le caractère « bâti », ou « non bâti » d'une parcelle, son affectation et l'identité des propriétaires figurant sur l'extrait de la matrice cadastrale sont de simples indications que le contribuable est en droit de contester, sur la base d'autres éléments probants, via l'introduction d'une réclamation. Il en est de même du montant du revenu cadastral et des croquis mentionnés sur un plan cadastral. De telles erreurs constatées dans la documentation cadastrale engagent la responsabilité de l'Administration si elles ont causé un préjudice au contribuable (38).

En pratique, il n'en reste pas moins vrai que le précompte immobilier est enrôlé par les services de l'administration sur la base des informations cadastrales.

Chapitre II : Fixation, révision et réévaluation du revenu cadastral

Section 1^{re} : Les méthodes de fixation du revenu cadastral

19. Sous réserve de l'hypothèse particulière du « matériel et outillage » au sens de l'article 472, § 2 CIR, il est fixé un revenu cadastral *par parcelle cadastrale* (39). Celui-ci s'applique indistinctement aux

(36) En outre, les actes translatifs ou déclaratifs de propriété immobilière ne sont opposables aux tiers de bonne foi qu'à partir de leur transcription à la conservation des hypothèques (article 1^{er} de la Loi hypothécaire). Ni l'enregistrement de la convention, ni la mutation au cadastre ne permettent de revendiquer la propriété à l'égard des tiers.

(37) Liège, 8 juin 1993, *J.T.*, 1995, 428, obs. P. WERY; Cass., 17 septembre 1987, *Pas.*, 1988, I, 73. C. HOLLANDERS de OUDERAEN, « Le cadastre », *op. cit.*, n° 11, p. 36, et la jurisprudence citée. Il n'en reste pas moins, comme le rappelle cet auteur, que le revenu cadastral est un outil juridique important, utilisé par le législateur dans une large variété de situations, telles que le calcul du fermage maximal d'une terre ou d'un bâtiment donnés en location (à savoir le RC non indexé multiplié par un coefficient de fermage); le champ d'application de la section du Code civil relative aux baux commerciaux (exclusion du champ d'application matériel si RC modique — article 2, 4°); le champ d'application de la loi du 16 mai 1900 sur les petits héritages; la réduction du droit d'enregistrement frappant les mutations immobilières (article 53 CDE); l'application de l'article 1563 du Code judiciaire en matière de saisie immobilière, etc. (voy. spéc. les nos 172 à 182, pp. 81 à 84).

(38) Conformément à l'article 494, § 1^{er}, 5° CIR, l'Administration peut procéder à la correction du revenu cadastral des immeubles de toute nature, lorsqu'une erreur de plume ou de calcul incontestable, démontrable et irréfutable, a été commise lors de l'établissement de ce revenu cadastral. L'article 494, § 5 CIR règle la question d'un RC ainsi corrigé.

(39) La notion de « parcelle cadastrale » est donc principalement une notion fiscale, avant d'être utilisée comme critère spatial ou comme élément de contrôle pour l'application de règles de nature urbanistique (*Quest. Parl.*, n° 987 de Mr. BROUNS du 19 avril 2002, *Q. & R. parl. Chambre*, sess. 2001-2002, p. 15430). Sur les règles régissant la formation, la scission ou la fusion des parcelles cadastrales, voy. l'arrêté royal précité du 26 juillet 1877, *Moniteur belge* du 18 août 1877.

fonds, aux locaux, aux abris et à leurs accessoires indispensables. Dans ce contexte, il a notamment été jugé que si un emphytéote érige un immeuble sur une parcelle de terrain appartenant au tréfoncier, l'article 472, § 2 CIR ne permet pas d'établir un revenu cadastral distinct pour le terrain et pour le bâtiment. Il en découle qu'un seul revenu cadastral s'applique au bien, sur la base duquel l'emphytéote est redevable du précompte immobilier (40).

20. En vue de fixer le revenu cadastral, l'Administration générale de la documentation patrimoniale procède à une expertise des parcelles selon les règles et les formes fixées par le Roi (article 472, § 1^{er}, CIR) (41). Les modalités de cette expertise varient suivant qu'il s'agit d'immeubles bâtis, d'immeubles non-bâtis ou de matériel et outillage.

21. Pour les *parcelles bâties*, le revenu cadastral est établi sur la base de la valeur locative normale nette d'un ensemble de parcelles de référence à une époque donnée, dite époque de référence — laquelle est jusqu'à présent fixée au 1^{er} janvier 1975 — (article 477, § 1^{er}, CIR) (42). Cette valeur locative théorique est fixée en tenant compte des caractéristiques intrinsèques du bien, telles que sa situation géographique, son usage de fait, le confort du bâtiment, son degré de finition, la qualité des matériaux, sa superficie, les facteurs environnementaux (tels que sa performance énergétique) (43), etc. Par contraste avec le précompte immobilier, le revenu cadastral est donc une notion qui ne s'accommode pas de la prise en compte de la situation personnelle du contribuable propriétaire.

(40) Anvers, 28 mai 1979, *A.F.T.*, 1981, 109.

(41) Voy. à cet égard l'arrêté royal du 10 octobre 1979 pris en exécution du Code des impôts sur les revenus en matière de fiscalité immobilière, *Moniteur belge*, 13 octobre 1979, modifié par arrêté royal du 30 janvier 1980 modifiant l'arrêté royal du 10 octobre 1979 pris en exécution du Code des impôts sur les revenus en matière de fiscalité immobilière, *Moniteur belge*, 16 février 1980.

(42) À l'occasion de questions parlementaires, le ministre des Finances a pu préciser les modalités de cette procédure. Voy. not. Q.P. n° 592 du 11 octobre 1996, *Bull.*, n° 768/02.97, 206; Q.P. n° 682 du 18 décembre 1996, *Bull.*, n° 771/05.97, 1145; *Bull. Q.R.*, Sénat, 1997-98, 21 avril 1998, 3710; Q.P. n° 882 du 20 février 1998, *Bull.*, n° 787/11.98, 25074; *Bull. Q.R.*, Chambre, 2002-03, 18761; *Bull. Q.R.*, Sénat, 2001-2002, question n° 1598 du 15 octobre 2001, p. 2425.

(43) Voy. la circulaire n° 3/2010 du 22 février 2010, en vertu de laquelle une réévaluation du RC n'aura lieu que si l'immeuble s'est vu agrémenter, à la faveur d'investissements économiques d'énergie (par exemple le placement de panneaux photovoltaïques) d'un confort significatif dont il ne disposait pas auparavant et dont l'impact sur la valeur locative au 1^{er} janvier 1975, à tout le moins dans la mesure minimale légale, est aisément évaluable.

La valeur locative normale nette s'obtient en retranchant du revenu normal brut (44) un forfait de 40 % pour frais d'entretien et de réparation (article 477, § 2, CIR). Concrètement, le revenu cadastral d'un immeuble bâti ordinaire s'obtient aux termes de l'opération suivante : superficie utile (45) x valeur locative/m²/an x 0,6 (46).

S'il ne se trouve aucune parcelle de référence permettant de calculer adéquatement le revenu cadastral d'un immeuble bâti, celui-ci est fixé en appliquant un taux de 5,3 % à la valeur vénale normale de la parcelle à l'époque de référence, suivant les procédés employés par les experts immobiliers (article 478, § 1^{er}, CIR). Cette dernière procédure ne trouve toutefois à s'appliquer qu'à des immeubles d'une nature particulière, tels qu'un hôpital, un château, une école, un théâtre, un bâtiment industriel, ou à usage artisanal ou commercial, par exemple.

22. En ce qui concerne les *immeubles non bâtis*, le revenu cadastral est en principe fixé par comparaison avec le revenu cadastral à l'hectare, déterminé pour les terres labourables, les prés, les pâtures et les jardins potagers, sur la base des valeurs locatives normales nettes à l'époque de référence, sous réserve du montant qui peut être déduit du revenu normal brut à titre de forfait pour frais d'entretien et de réparation, lequel s'élève en l'espèce à 10 % (article 479, § 2, CIR).

23. À l'égard du *matériel et de l'outillage*, le revenu cadastral est fixé en appliquant à leur valeur d'usage un taux de 5,3 % prévu à l'article 478 CIR. Cette valeur d'usage est présumée égale à 30 % de la valeur d'investissement ou de revient à l'état neuf, éventuellement augmentée du coût des transformations successives (article 483, alinéas 1^{er}

(44) Par revenu normal brut, l'on entend le montant cumulé du loyer et avantages locatifs (article 477, § 3, CIR), c'est-à-dire des impôts de toutes natures acquittés par le locataire pour compte du bailleur ainsi que la valeur en argent des charges, autres que les réparations locatives, résultant des conditions établies dans le contrat de bail (voy. M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », in *Guide de droit immobilier*, Maline Kluwer, VIII.2.2.2-3, n° 2.10).

(45) La surface utile correspond à la surface plancher pondérée par application de coefficients variables suivant les différentes pièces ou parties constitutives d'un immeuble (voy. M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », *op. cit.* n° 2.10; F. GABELE, « Continuité dans l'approche méthodologique d'évaluation de valeurs par les experts du cadastre belge », *Communication présentée à FIG Congress*, Sydney, 2010).

(46) F. GABELE et J. DE LAME, « Détermination des revenus cadastraux : logements/commerces/industries », *R.G.F.*, 2011, p. 6.

et 2 CIR), sans tenir compte d'une époque de référence (47), ni d'un coefficient de réduction pour frais d'entretien et de réparation (48).

Section 2 : La révision et la réévaluation du revenu cadastral

Une fois fixé d'après les méthodes évoquées ci-avant, le revenu cadastral n'est pas établi de manière immuable. Comme nous allons le voir, diverses circonstances dépendantes ou indépendantes de la volonté du contribuable sont susceptibles d'entraîner sa modification.

24. La péréquation générale des revenus cadastraux (49). Il s'agit d'une procédure de révision périodique des revenus cadastraux qui doit, en principe, être organisée tous les dix ans (article 487, CIR) et par laquelle l'Administration établit la valeur locative des biens immeubles. À l'issue d'une péréquation générale, chaque immeuble est, en principe, réévalué et se voit attribuer, sur cette base, un nouveau revenu cadastral.

Schématiquement, cette opération consiste à inventorier tous les immeubles mis en location aux fins d'en dégager des caractéristiques principales et de les ranger dans des catégories spécifiques. Dans la liste de ces biens, l'Administration détermine ceux qui — en raison de leurs caractéristiques et de leur localisation — possèdent une valeur locative jugée normale et moyenne, lesquels sont alors choisis comme biens de référence (50).

Un revenu cadastral est ensuite attribué à chaque immeuble, compte tenu de ses caractéristiques propres. Pour ce faire, l'Administration compare le niveau des prestations fournies par l'immeuble concerné avec celles offertes par les biens de référence qu'elle juge similaires (mêmes spécificités, même région, etc.). Un bien qui présente des caractéristiques de haute qualité (piscine, véranda, terrasse, etc.) suscep-

(47) La Cour constitutionnelle a jugé que la différence entre le mode d'évaluation du revenu cadastral des immeubles bâtis et non bâtis, d'une part, et du matériel et outillage, d'autre part, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution lorsqu'il n'est pas tenu compte d'une époque de référence dans la détermination du revenu cadastral du matériel et outillage. Cette différence de traitement est raisonnablement justifiée dès lors que les revenus cadastraux afférents au matériel et à l'outillage se différencient nettement de ceux des propriétés bâties ou non bâties; les seconds sont fonction du marché locatif immobilier, tandis que les premiers ne s'y apparentent aucunement (C.A., 17 septembre 2003, n° 15/2003).

(48) Sur la question de la valorisation du revenu cadastral afférent au matériel et à l'outillage, voy. F. GABELE, J. JONAS et D. TROCH, « La valorisation du matériel et outillage » et J. DE LAME, G. PIERSON et F. LAMBERT, « Réflexion sur la portée du concept cadastral 'matériel et outillage' », *R.G.F.*, n° 3, mars 2005.

(49) Pour une présentation d'ensemble, voy. J. MALHERBE et J. AUTENNE, *Péréquation cadastrale et réforme de la fiscalité immobilière*, Bruxelles, Larcier, 1980.

(50) Voy. le rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, « Réévaluation du revenu cadastral des habitations après transformation », Audit de suivi, Bruxelles, février 2013, p. 21.

tibles d'augmenter sa valeur locative au regard du bien de référence se verra donc attribuer un revenu cadastral plus élevé.

25. La dernière péréquation remonte à 1980 et fut réalisée sur la base du marché locatif belge à la date du 1^{er} janvier 1975. Depuis lors, cette opération fut reportée à maintes reprises par voie législative (51). En compensation, les revenus cadastraux sont indexés depuis 1991 (52), afin de les mettre en concordance avec l'évolution de l'indice des prix à la consommation (article 518, CIR) (53).

L'exemple repris ci-dessous permet de mesurer les effets de cette indexation :

RC non indexé : **710,00 euros.**

RC indexé : 710 euros x 1,7491 (coef. index. 2017) = **1.241,86 euros.**

Bien qu'indexés selon les modalités décrites ci-avant, les revenus cadastraux ne sont généralement plus représentatifs du marché locatif actuel; l'indexation opérant de manière uniforme sur le territoire, tandis que le rendement locatif des immeubles fluctue parfois de manière importante suivant leur situation réelle (54). Dans la pratique, les disparités fréquemment observées entre le revenu cadastral respectif de divers biens au rendement locatif comparable illustrent également de façon criante l'iniquité du système actuel.

26. En raison de l'impopularité notoire de cette opération, il y a toutefois peu de chance qu'une nouvelle péréquation puisse avoir lieu

(51) Aux travers des lois du 27 septembre 1984 portant des dispositions fiscales (*Moniteur belge*, 29 décembre 1984) du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales (*Moniteur belge*, 29 décembre 1989) et du 28 décembre 1990 portant des dispositions fiscales et non fiscales (*Moniteur belge*, 29 décembre 1990) laquelle a reporté *sine die* la prochaine péréquation générale.

(52) Circulaire Ci.RH. n° 222/432.591 du 8 août 1991; Sur l'objectif du mécanisme d'indexation, voy. le projet de loi-programme relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales, rapport fait au nom de la commission des Finances, *Doc. Parl. Sénat*, 1990-91, n° 1366/6.

(53) Coefficient d'indexation pour l'année 2018 : 1,7863. L'indexation est calculée en divisant la moyenne des indices des prix de l'année qui précède celle des revenus par la moyenne des indices des prix des années 1988 et 1989, ce qui revient à adapter chaque année le revenu cadastral indexé à l'augmentation des prix au cours de cette année, par rapport à la période précédente. Relevons déjà que c'est le revenu cadastral *indexé* qui est pris en considération pour le calcul des impôts fédéraux, régionaux, communaux et provinciaux. L'on se gardera, par ailleurs, de confondre le coefficient d'indexation avec le coefficient de revalorisation. Ce dernier — qui s'élève à 4,39 pour l'exercice d'imposition 2018 — permet notamment de calculer l'avantage fiscal recueilli par un dirigeant d'entreprise qui donne en location un bien immobilier personnel à « sa » société. En effet, lorsque le loyer perçu par le chef d'entreprise dépasse les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé, les revenus locatifs « excédentaires » perçus sont taxés au titre de revenus professionnels (articles 32, alinéa 2, 3°, CIR).

(54) Il en découle que l'application d'une indexation plutôt que d'une péréquation rapproche progressivement le revenu cadastral — en tant que base imposable — à un niveau quasi arbitraire pour certains contribuables (en ce sens, voy. M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, *op. cit.*, p. 32).

prochainement. Celle-ci impliquerait de revoir toutes les parcelles cadastrales du pays, et mobiliserait d'importants moyens humains pour une longue période, qu'il s'agisse de fixer les nouveaux revenus cadastraux ou de traiter les réclamations des contribuables (55). Sous l'angle politique, l'Administration fédérale du cadastre n'est sans doute pas motivée à promouvoir une nouvelle péréquation dans la mesure où — compte tenu de l'exonération du revenu cadastral de l'habitation du contribuable à l'IPP (article 12, § 3, CIR) — cette opération intéresse aujourd'hui davantage les Régions et les pouvoirs locaux (56).

27. La révision extraordinaire des revenus cadastraux (57). Sur demande du ministre des Finances, d'un bourgmestre ou d'un groupement de contribuables, une révision extraordinaire des revenus cadastraux des immeubles bâtis et non bâtis d'une commune ou d'une division cadastrale de communes peut être effectuée, lorsque des fluctuations importantes de la valeur locative des immeubles le justifient (article 488, CIR). À titre d'exemple, une révision extraordinaire pourrait, selon nous, être sollicitée si un groupe d'habitations est localisé en zone d'aléa élevé d'inondation ou en zone de contrainte géologique, en manière telle que leur rendement locatif s'en trouverait objectivement diminué.

28. La demande de révision est réputée suffisamment motivée — au sens de l'article 490 CIR — lorsque (i) la valeur locative normale nette des parcelles ou de la catégorie visée est supérieure ou inférieure d'au moins 15 % au revenu cadastral, au 1er janvier de la demande, et que (ii) la demande est appuyée d'un relevé reprenant au moins 1 % des parcelles de la catégorie visée.

Les révisions extraordinaires sont réalisées selon la procédure prévue pour la détermination du revenu cadastral (article 489, CIR).

29. La révision spéciale des revenus cadastraux. Lorsque des circonstances nouvelles et permanentes, indépendantes de la volonté du contri-

(55) À plusieurs reprises, le ministre des Finances a eu l'occasion de rappeler qu'une péréquation générale est une opération de grande ampleur, nécessitant des moyens humains et techniques dont l'Administration fédérale ne dispose pas actuellement (voy. not. *Q. & R.*, Chambre, sess. 2013-2014, réponse du ministre des Finances du 24 février 2014, à la question n° 723 de monsieur le député Christophe BASTIN du 17 janvier 2014). Pour cette raison, l'AGDP envisage actuellement une nouvelle méthode d'adaptation des revenus cadastraux, fondée sur une indexation par zones de marché.

(56) M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, op. cit., p. 33.

(57) Voy. utilement, X., « Révision extraordinaire du revenu cadastral : est-ce parfois intéressant ? », *Fiscologue*, 1993, n° 445, 4.

buable (58) — résultant d'un événement de force majeure, de travaux ou de mesures ordonnées par une autorité publique, ou encore du fait de tiers, en dehors de toute modification à l'immeuble — font apparaître, entre le revenu cadastral 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, une différence, en plus ou en moins, de 15 % au minimum, le ministre des Finances ou son délégué peut, soit d'initiative, soit à la demande du bourgmestre de la commune ou du contribuable, ordonner la révision spéciale, à titre individuel, du revenu cadastral d'un immeuble bâti spécifique (article 491, CIR).

30. Il est procédé à la révision spéciale en appliquant aux revenus cadastraux existant le pourcentage de l'augmentation ou de la diminution subie par les valeurs locatives normales nettes (article 492, CIR). En l'espèce, contrairement à ce qui prévaut en matière de révision extraordinaire (article 489 CIR), le nouveau revenu cadastral sera déterminé en fonction de la valeur locative normale nette à l'époque de référence visé — à savoir au 1^{er} janvier 1975 —, « en appliquant aux revenus cadastraux existants le pourcentage de l'augmentation ou de la diminution subie par les valeurs locatives normales nettes » (article 492 CIR). Ce dernier système est donc, en principe, plus favorable au contribuable.

31. Notons encore que si les revenus cadastraux résultant d'une révision extraordinaire ou spéciale sont censés exister à partir de la date fixée par le ministre des Finances ou son délégué (article 493 CIR), ils valent seulement jusqu'à la plus prochaine péréquation générale ou révision extraordinaire ou spéciale des revenus cadastraux (59).

32. *La réévaluation des revenus cadastraux en cas de modification du bien.* Il s'agit là de l'hypothèse de révision du revenu cadastral la plus fréquente. Il y est procédé, soit sur la base d'une démarche volontaire du contribuable, soit d'office, à l'initiative de l'Administration. En théorie, ce mécanisme devrait permettre une actualisation progressive de la valeur cadastrale des immeubles.

33. Aux termes de l'article 473 CIR, le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier du bien est tenu de déclarer *spon-*

(58) À cet égard, le ministre des Finances a eu l'occasion de préciser que le refus de l'autorité, consécutif à une demande d'autorisation d'exploitation n'est pas une circonstance susceptible d'ouvrir le droit à une révision spéciale (Bull. Q. & R., Chambre, 1997-1998, 23 mars 1998, p. 16861).

(59) Voy. l'arrêté ministériel du 8 février 2011, *Moniteur belge*, 17 février 2011, qui abroge l'ancien arrêté ministériel du 18 décembre 1986, et dont l'article 1^{er} organise une délégation à l'Administrateur Mesures et Évaluations « pour, en dehors des péréquations générales, soit d'initiative, soit à la demande du bourgmestre de la commune ou du contribuable, ordonner la révision spéciale du revenu cadastral d'un immeuble bâti et fixer la date à laquelle le revenu cadastral nouvellement établi est censé exister ».

tanément (60) à l'Administration générale de la documentation patrimoniale :

— l'occupation ou la location, si celle-ci précède l'occupation, des immeubles nouvellement construits ou reconstruits (61);

— l'achèvement des travaux des immeubles bâtis notablement modifiés;

— 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 de l'outillage.

34. Cette déclaration doit intervenir dans les trente jours suivant soit la première occupation ou la location — si celle-ci précède l'occupation — d'un immeuble nouvellement construit, soit l'achèvement des travaux (62), s'il s'agit d'un immeuble transformé (article 473, alinéa 2,

(60) L'Administration du cadastre n'est donc aucunement tenue de réaliser d'initiative les investigations nécessaires à la découverte des situations visées à l'article 473 CIR (Cass., 21 novembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/184).

(61) Interpellé sur la question de savoir si un revenu cadastral devait être attribué aux maisons témoin construites à des fins publicitaires par des promoteurs immobiliers, le ministre des Finances a précisé que l'obligation de déclaration spontanée est liée à une notion de productivité. Les événements dont question dans l'article 473 CIR impliquent qu'un immeuble commence à être utilisé selon sa vocation ou à d'autres fins, mais également le fait qu'un immeuble, même sans être physiquement utilisé, engendre un revenu au contribuable. L'élément déterminant pour considérer que tel immeuble est occupé est le fait que l'immeuble en cause puisse être utilisé comme moyen de se procurer un revenu direct. « Dès lors, les constructions complètement achevées, raccordées à la voirie publique, susceptibles d'une occupation immédiate comme logements, et utilisées par le promoteur, pour une période plus ou moins longue (et non de manière provisoire), à des fins publicitaires pour sa firme et pour la présentation de la qualité et de la capacité de ses techniques de construction, doivent être considérées comme imposables à la matrice cadastrale » (Quest. Parl., n° 28 de Mme PIETERS du 21 novembre 2003, *Q. et R. parl. Chambre*, sess. 2003-2004, p. 4329).

(62) Concernant l'achèvement des travaux, le ministre des Finances a pu préciser que « c'est le contribuable qui fournit la date probable de l'achèvement des travaux. Il lui est toujours rappelé son obligation de déclarer la fin des travaux endéans les 30 jours. Quand cette date est incertaine, l'expert du cadastre se rend sur place. C'est la date communiquée par le contribuable qui est retenue, sauf si l'administration a antérieurement pu constater sur place l'achèvement des travaux. La date ne s'apprécie pas différemment selon la nature des travaux. En cas de doute, toute pièce justificative peut confirmer cet achèvement. À défaut, il s'agit d'une appréciation de faits: le degré de réalisation des travaux doit permettre une utilisation normale du bien transformé. L'absence de légères finitions ne peut justifier l'inachèvement. Ce n'est qu'en cas de contestation contre l'enrôlement du précompte immobilier que le contribuable peut saisir le service de conciliation fiscale pour exprimer son désaccord » (Quest. Parl., n° 22865 de M. PIÉDBŒUF du 24 janvier 2018, *Q. et R. parl. Chambre*, sess. 2017-2018, p. 25).

CIR) (63). À cet égard, la cour de cassation a utilement précisé que les termes « première occupation » visent l'entrée en jouissance par le propriétaire (64), qu'elle qu'en soit la forme. Il en découle qu'un propriétaire qui se borne à concéder un droit d'occupation précaire sur un bien achevé ou rénové doit déjà être considéré comme étant entré en jouissance.

35. Dans un important arrêt rendu le 19 septembre 2003, la Cour de cassation a également jugé que « des changements apportés par le contribuable au mode d'exploitation ou à l'affectation d'un immeuble ne peuvent justifier une réévaluation du revenu cadastral que s'ils concernent un immeuble non bâti, à l'exclusion des immeubles bâtis. (...) À l'égard des immeubles bâtis, seul l'achèvement des travaux de modification doit être déclaré; des changements apportés par le contribuable au mode d'exploitation ou à l'affectation d'un immeuble ne peuvent être considérés comme constituant une modification notable au sens de l'article 494, § 1^{er}, 2^o justifiant une réévaluation du revenu cadastral » (65).

Les termes « modifications notables », susceptibles d'aboutir à une réévaluation du revenu cadastral, visent les hypothèses suivantes, limitativement énumérées à l'article 494, § 2 CIR :

(i) les modifications 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 euros ou plus ou, tout au moins, à concurrence de 15 % du revenu existant (66);

(ii) 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.

(63) Lorsqu'un immeuble est détruit et entièrement reconstruit, le revenu cadastral ne peut être attribué et prendre effet qu'à dater de sa première occupation (ou location). Des travaux importants de rénovation ne constituent pas une reconstruction mais bien des modifications notables qui, une fois déclarées achevées, entraînent une réévaluation du revenu cadastral qui prend effet le premier jour du mois qui suit l'événement (Civ. Bruxelles, 3 septembre 2015, n° 12/2597/A, www.fisconet.be).

(64) Cass., 3 octobre 1977, *Pas.*, 1978, I, 131.

(65) Cass., 19 septembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/20. Voy. aussi Gand, 15 janvier 2013, R.G. n° 2011/1535, www.Fisconet.be.

(66) Dans une espèce où une réclamation avait été introduite contre le revenu cadastral d'un immeuble en raison de l'insalubrité du bâtiment et de l'absence des fonds requis pour effectuer les travaux nécessaires, il a par contre été jugé que la demande en révision du revenu cadastral est non fondée, lorsque l'état de délabrement de l'immeuble est imputable aux propriétaires successifs du bien, et résulte d'un simple manque d'entretien. Les transformations invoquées ne pouvaient dès lors pas être considérées comme étant des modifications notables (Civ. Hainaut (sect. Mons), 27 avril 2015, n° 13/2102/A, www.Fisconet.be).

36. Il ressort d'un récent rapport de la Cour des comptes que ces déclarations spontanées du contribuable sont peu fréquentes (67). Un tel constat s'explique sans doute par le manque d'efficacité du système de sanctions légales. Certes, l'omission de notification est susceptible d'entraîner le paiement d'amendes administratives pouvant atteindre jusqu'à 1.250 euros (article 445, CIR (68)), et recouvrées par l'autorité chargée de la perception de l'impôt. Des sanctions pénales sont également prévues à l'article 449 CIR, dont l'alinéa premier énonce que « sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution (69).

37. En pratique, il apparaît toutefois que le contribuable coupable d'omission de déclaration échappe le plus souvent à toute sanction en invoquant sa bonne foi ou son ignorance, face à une obligation légale afférente à un acte qu'il n'effectue que de manière très occasionnelle (transformation importante ou construction d'un immeuble). Même en cas de mauvaise foi ou d'intention frauduleuse, force est de constater que les sanctions légales demeurent peu effectives, en raison de la difficulté de l'Administration à les mettre en œuvre. Celle-ci se borne généralement à enjoindre au contribuable de régulariser sa situation sans appliquer d'amende (70).

38. Si les contribuables ne déclarent pas systématiquement les modifications apportées à leurs immeubles, l'Administration peut toutefois s'appuyer sur l'étroite collaboration qu'elle entretient avec d'autres organismes publics, voire privé, tels que les communes, les Régions, l'Ordre des architectes, la Fédération du notariat belge, etc., en vue d'actualiser sa documentation patrimoniale. À titre d'exemple, l'on évoquera l'application web dénommée « URBAIN », sorte de base de don-

(67) Voy. le rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, « Réévaluation du revenu cadastral des habitations après transformation », audit de suivi, février 2013, disponible sur www.ccrek.be, p. 39.

(68) Sur les modalités de recouvrement de l'amende, et les possibilités de réclamation ou de recours contre celle-ci, voy. le nouveau commentaire administratif de cette disposition, Com/IR, article 445, disponible sur le site www.fisconetplus.be.

(69) On notera encore que l'application des sanctions pénales est du ressort exclusif des cours et tribunaux.

(70) Ce « laxisme » tient au fait que la charge de la preuve de la mauvaise foi ou de l'intention frauduleuse du contribuable repose sur l'Administration. En pratique, la procédure s'avère très complexe et représente une charge de travail importante pour les services opérationnels, si bien que son rendement est assez faible au regard du montant des amendes. (Voy. Rapport de la Cour des comptes, « Réévaluation du revenu cadastral des habitations après transformation », *op. cit.*, pp. 39 et 40).

nées qui améliore l'échange d'informations entre les commune et l'Administration générale de la Documentation Patrimoniale (AGDP) (71).

39. Ainsi, lorsqu'un permis d'urbanisme est délivré à un contribuable en vue de la modification de son immeuble, l'AGDP en est automatiquement informée et transmet d'initiative au contribuable un formulaire de déclaration (72). L'Administration a, par ailleurs, accès à d'autres sources d'information utiles, telles que la liste des bénéficiaires de primes communales ou régionales à la rénovation, le montant des intérêts d'emprunts hypothécaires déduits dans les déclarations fiscales à l'impôt sur les revenus, sans oublier les photos aériennes, qui peuvent par exemple révéler la construction d'une annexe, d'une piscine, d'un garage, d'une véranda, d'une baie vitrée, etc.

40. Dans le même sens, l'Administration du cadastre procède, depuis le 2001, à un contrôle de l'exactitude du revenu cadastral en cas de vente d'une habitation modeste donnant lieu à un taux réduit de droits d'enregistrement, en Région flamande et wallonne. À l'occasion de la demande d'un extrait de matrice cadastrale, les notaires sont expressément invités à indiquer que celle-ci est faite en vue de bénéficier du taux réduit. Le cas échéant, les services de contrôle du cadastre se rendent sur place pour vérifier s'il y a lieu, ou non, d'adapter le revenu cadastral de l'habitation (73).

(71) Voy. le site internet où l'application est consultable : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/Urbain>. Notons que tous les constats d'infractions aux prescriptions urbanistiques doivent, en principe, être enregistrés dans URBAIN, pour permettre l'enclenchement d'une procédure de révision du revenu cadastral.

(72) La communication via l'application URBAIN remplace les « listes 220 des permis de bâtir et lotir » qui, jusqu'il y a peu, constituaient la principale, voire l'unique source d'information du Cadastre (voy. F. GABELE et J. DE LAME, « Détermination des revenus cadastraux : logements/commerces/industries », *op. cit.*, p. 7).

(73) Voy. Quest. Parl., n° 1245 de Mr. VANDENBERGH du 13 avril 2001, *Q. et R. parl. Sénat*, sess. 2002-2003, p. 3860. Notons encore que, depuis l'été 2017, l'AGDP a modifié sa méthode de travail en matière de délivrance de l'attestation « taux réduit » pour bénéficier du taux réduit en droit d'enregistrement, en Région flamande et wallonne. Les notaires ont l'obligation de mentionner le prix stipulé dans le compromis de vente ou le prix demandé. Si le prix (demandé) est égal ou inférieur au prix d'usage dans la Région où le bien est situé, l'attestation « taux réduit » sera délivrée. Si le prix (demandé) excède le prix d'usage pour ce type de bien dans la Région concernée, il y a alors lieu de compléter le formulaire 43C (ce formulaire reprend une description détaillée de l'immeuble compte tenu de sa localisation, de ses équipements, des travaux qui ont été réalisés et d'autres détails caractéristiques). L'Administration compare alors le contenu du formulaire avec la documentation dont elle dispose. En cas de concordance, l'attestation « taux réduit » est délivrée. Si une différence est observée qui dépasse une marge de tolérance fixée par l'administration, un contrôle sera effectué sur les lieux. Si le formulaire 43C n'est pas entièrement complété, l'Administration procède en principe d'office au contrôle, à moins qu'elle ne dispose d'informations lui permettant de conclure que le revenu cadastral ne doit pas être révisé. Dans le cas où aucun formulaire 43C n'est adressé à l'Administration, celle-ci estime que le risque de fraude est important et procède en principe d'office à un contrôle (I. GERLO, « Nouvelle procédure du SPF Finance pour la délivrance d'une attestation 'taux réduit' », *Informations juridiques E-Notariat*, n° 13801, du 24 août 2017).

41. Pour établir ce revenu cadastral, l'Administration dispose, en outre, de pouvoirs d'investigation visés à l'article 475 CIR, qui lui permettent d'exiger :

— du contribuable ainsi que des locataires éventuels, la production, dans la forme et le délai qu'elle fixe, de tous renseignements utiles à la détermination du revenu cadastral, 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 visés à l'article 327, § 1^{er}, ainsi que des géomètres-experts dans l'exercice légal de leurs activités protégées, la production sans frais d'une copie complète des plans et documents y annexés dont ils disposent et qui peuvent être utiles pour la tenue à jour des plans cadastraux, ainsi que tout autre document nécessaire en vue d'assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'État.

Au besoin et à condition d'être munis de leur commission, les agents des services opérationnels ont également le droit de pénétrer dans les bâtiments et immeubles quelconques, aux fins d'y exécuter les opérations de mesurage, de reconnaissance de limites et d'estimation. Ils sont, le cas échéant, accompagnés du concours de la force publique si l'accès aux lieux leur est refusé (article 476, CIR). Ils peuvent, dans ce contexte, réaliser les constatations et contrôles nécessaires à l'établissement du revenu cadastral.

42. Ces différents outils permettent à l'Administration de procéder d'office — en dehors des péréquations générales et des déclarations spontanées des contribuables — (i) à l'évaluation du revenu cadastral des immeubles bâtis nouvellement construits, ou du matériel et de l'outillage nouveaux mis en usage, (ii) à la réévaluation des revenus cadastraux des immeubles de toute nature agrandis, reconstruits ou « notablement modifiés » (74); (III) à la réévaluation du revenu cadastral des immeubles bâtis (75) et (IV) à l'évaluation ou à la réévaluation du revenu cadastral des immeubles sous-évalués ou non-évalués (article 494, § 1^{er} CIR).

À titre d'exemples, sont donc susceptibles d'entraîner une réévaluation du revenu cadastral — sur déclaration spontanée du contribuable ou d'office par l'Administration —, la division d'un bien en vue d'y ériger une nouvelle construction, l'ajout à une construction existante d'une véranda, d'un garage supplémentaire, ou d'une annexe, la transformation d'un grenier en pièce habitable et, de manière générale, toute

(74) Sur cette notion, voy. *supra*.

(75) Et dont le revenu cadastral a été déterminé avant leur complet achèvement, même si les travaux n'ont pas apporté à l'immeuble une modification notable.

modification de la surface habitable et/ou de l'enveloppe extérieur des bâtiments (76). *A contrario*, les travaux et investissements qui s'inscrivent prioritairement dans la nécessité de faire des économies d'énergie, sans adjonction véritable d'un nouvel élément de confort significatif pour l'occupant de l'immeuble (77) n'entraînent pas de réévaluation du revenu cadastral (78).

43. Le revenu cadastral ainsi évalué ou réévalué sera censé exister à partir du premier jour du mois qui suit l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473 CIR ou la fin de l'immunisation, lorsque les conditions imposées ne sont plus réunies (article 494, § 5 CIR) (79). Suivant cette disposition, l'évaluation ou la réévaluation du revenu cadastral est donc susceptible d'intervenir avec effet rétroactif, ce qui peut avoir une incidence considérable en droits d'enregistrement, singulièrement en cas de vente d'une habitation modeste. En Région flamande et wallonne, la vente d'une habitation modeste dont le revenu cadastral n'excède pas 745 euros est soumise, moyennant le respect de certaines conditions, à un taux réduit de droits d'enregistrement.

Dans ce contexte, il peut être tentant pour un contribuable d'omettre de respecter l'obligation de déclaration prévue par l'article 473 CIR, alors même qu'il a réalisé des travaux d'aménagement entrant dans le champ d'application de cette disposition. Comme l'a toutefois rappelé A. Culot, « lorsque le revenu cadastral mentionné à la date de l'acquisition

(76) Si les exemples cités visent des hypothèses où le revenu cadastral du bien est susceptible d'augmenter, des travaux de démolition d'une partie d'un bâtiment peuvent, inversement, donner lieu à une diminution du revenu cadastral.

(77) De même, les travaux ou investissements dont l'impact sur la valeur locative du bien, au 1^{er} janvier 1975, est difficile, voire impossible à déterminer.

(78) Suivant la circulaire administrative du 22 février 2010, les investissements économiques d'énergie suivants ne sont *notamment* pas considérés comme générateurs d'une modification notable, au sens de l'article 494 CIR : le remplacement d'une ancienne chaudière par une chaudière à condensation (y compris les travaux de rénovation de la cheminée qui auraient été rendus nécessaires par l'installation d'une telle chaudière), par une chaudière au bois à chargement automatique, par une installation de micro-cogénération ou par une pompe à chaleur géothermique; l'installation d'un système de chauffage de l'eau par le recours à l'énergie solaire (pour autant qu'un système préalable de chauffage de l'eau existait avant travaux); l'installation de panneaux photovoltaïques pour transformer l'énergie solaire en énergie électrique; le remplacement de vitrage par du double ou triple vitrage super-isolant; l'isolation du toit, des murs et des sols; le placement d'une régulation d'une installation de chauffage central au moyen de vannes thermostatiques ou/et d'un thermostat d'ambiance à horloge; tous les travaux de rénovation d'une habitation ayant permis à cette dernière d'être certifiée « maison passive » (Circulaire Cadastre, n° 3/2010 du 22 février 2010), disponible sur le site www.fisconetplus.be; voy. également G. XHIGNESSE, « Impôt immobilier et panneaux photovoltaïques : réflexions sur la détermination du revenu cadastral d'une habitation », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 323 et sv).

(79) Voy. toutefois l'article 494, § 6, CIR, qui stipule qu'à l'égard d'une habitation rénovée, située intégralement dans une zone d'action positive des grandes villes (au sens de l'article 145/25 CIR), une augmentation du revenu cadastral résultant d'une réévaluation ne prend effet qu'à partir du premier jour de la sixième année qui suit l'événement dont la déclaration est prescrite à l'article 473 CIR.

ne correspond manifestement pas à l'état du bien vendu, les services du cadastre peuvent revoir le revenu cadastral avec effet rétroactif au jour des modifications apportées à l'immeuble vendu. Ainsi, lorsqu'il apparaît qu'au moment de la vente, le revenu cadastral doit être supérieur au maximum prévu pour pouvoir bénéficier du taux réduit, en raison de circonstances antérieures à la vente, telles que la réalisation de travaux d'amélioration réalisés par le vendeur, le receveur de l'enregistrement est en droit de percevoir le droit ordinaire de vente sous déduction des droits déjà perçus le jour de la passation de l'acte » (80).

44. Enfin, notons qu'en matière de détermination des revenus immobiliers imposables à l'impôt des personnes physiques, et conformément à l'article 9, alinéa 1^{er} CIR (81), le revenu cadastral résultant d'une évaluation ou d'une réévaluation est censé exister (sous réserve de l'article 494, §§ 3 et 6 CIR) plus tôt encore, à savoir le jour où l'évènement dont la déclaration est prescrite par l'article 473 CIR s'est produit.

Chapitre III : La réduction et l'exonération du revenu cadastral

Section 1^{re} : La réduction du revenu cadastral pour improductivité ou perte de jouissance

45. En matière d'impôt des personnes physiques, tout contribuable peut solliciter une réduction du revenu cadastral de son immeuble ou afférent à du matériel et outillage, dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'inoccupation, de l'inactivité ou de l'improductivité des revenus, conformément aux prévisions de l'article 15, § 1^{er}, CIR :

(80) A. CULOT, « Régimes de faveur (première partie) », *Rec. Gén. enr. not.*, 2016/9, p. 418; voy également *Quest. Parl.*, n° 136 de Mr. MOUREAU du 9 avril 1998, *Q. et R. parl. Chambre*, sess. 1997-1998, p. 18861; voy. pour un cas d'application Bruxelles, 8 mars 2002, F.F.F., n° 2002/193, p. 591.

(81) L'article 9 CIR est applicable depuis l'exercice d'imposition 2015.

— dans le cas où l'immeuble bâti (82), non meublé (83), est resté totalement inoccupé (84) et improductif de revenus (85) pendant au moins 90 jours au cours de l'année d'imposition. L'Administration exige généralement que le contribuable puisse démontrer que l'improductivité et l'inoccupation résultent de circonstances juridiques ou matérielles indépendantes de sa volonté (86);

— 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 au moins 90 jours au cours de l'année d'imposition;

— dans le cas où la totalité soit d'un immeuble, soit du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 % de leur revenu cadastral respectif, est détruite.

Comme on a pu lire, le bénéfice de la réduction du revenu cadastral ne constitue pas une mesure de faveur à l'égard du contribuable, mais traduit l'idée selon laquelle, faute d'*usus* et de *fructus*, il ne peut y avoir de matière imposable (87).

(82) Sont donc exclus les parcelles non bâties, telles que les terrains, terres, vergers, jardins d'agrément, parcs, bois, plaines de jeux, étangs, canaux, mines, carrières, parcelles vaines, vagues et stériles, landes, dunes, bruyères, rochers, etc. (Com. I.R. 1992, n° 257/77; Bruxelles, 26 janvier 2000, *F.J.F.*, 2000, p. 379).

(83) Un immeuble peut toutefois être considéré comme non meublé s'il ne se y trouve qu'une quantité restreinte d'objets sans valeur (Com. I.R. 1992, n° 257/80; Mons, 3 janvier 1992, *F.J.F.*, 1992, p. 192).

(84) La Cour de cassation a toutefois admis que le critère d'inoccupation était rencontré, dès lors que le bien était occupé sans titre ni droit et à l'insu du propriétaire (Cass., 27 mai 1991, *Pas.*, 1991, I, p. 842).

(85) Le bien inoccupé doit être improductif, en ce sens qu'il ne peut rapporter aucun loyer, ni aucune jouissance personnelle à son propriétaire. Tel n'est pas le cas, notamment, lorsque le propriétaire du bien a pu bénéficier, pendant la période d'inoccupation, d'une indemnité de résolution de fin de bail (Civ. Liège, 7 mars 2008, RG 01/5426/A – 02/3750/A, www.fiscalnet.be), ou encore lorsque le bien génère des revenus tirés de la location de panneau publicitaires (Bruxelles, 14 juin 1984, *F.J.F.*, n° 85, p. 98).

(86) Il a ainsi été jugé que constituent des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable le fait qu'il soit découvert, lors de travaux de réfection d'un immeuble, que les fondations initiales n'ont pas été correctement réalisées, de sorte que le bien n'est ni habitable ni utilisable pendant la période de rénovation (Anvers, 21 mai 2002, *F.J.F.*, 2002, p. 872). Il en est de même en cas d'acquisition d'un immeuble délabré en vue de le démolir et d'y reconstruire un immeuble neuf, lorsque des contraintes d'ordre urbanistique retardent de plusieurs années l'obtention du permis d'urbanisme (Bruxelles, 20 mai 1986, *F.J.F.*, 87, p. 210). Inversement, l'improductivité est jugée volontaire dans le chef du contribuable, lorsque le bien inoccupé est mis en vente de façon infructueuse, sans être offert en location concomitamment (Mons, 7 mai 1987, *F.J.F.*, 1988, p. 35), ou lorsque le bien reste inoccupé et improductif en raison de travaux importants dans un bien nouvellement acquis, auxquels procède le propriétaire de son plein gré (Bruxelles, 25 juin 1985, *F.J.F.*, 1986, p. 131).

(87) O. D'AOUT, D. DARTE et N. HONHON, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2017, p. 127. Sur cette base, ces auteurs précisent, à juste titre selon nous, que le revenu cadastral n'est pas un « revenu fictif », mais un « revenu présumé ».

46. Les conditions d'octroi de la réduction doivent en principe s'apprécier par parcelle cadastrale ou par partie nettement identifiable d'une même parcelle cadastrale — telle une habitation — qui pourrait, le cas échéant, être cadastrée séparément (article 15, § 2, CIR). Si ces conditions sont respectées, c'est alors le revenu cadastral indexé réduit qui servira de base à la détermination du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques (88).

47. Rappelons enfin que la réduction du revenu cadastral pour improductivité ou perte de jouissance visée à l'article 15 CIR n'a pas automatiquement d'incidences en matière de précompte immobilier (article 256 CIR), lequel est un impôt régional. Une remise ou une modération du précompte immobilier doit être demandée dans les formes et les délais prévus pour une réclamation (articles 257, 366 et 371 CIR) (89).

Section 2 : L'exonération du revenu cadastral

48. Le législateur fiscal exonère certains revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques, dans les hypothèses visées à l'article 12 CIR. Parmi ces hypothèses, est d'abord visé le revenu des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers, sis en Belgique ou dans un autre État membre de l'Espace économique européen, 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 (article 12, § 1^{er} CIR) (90).

49. En deuxième lieu, est également exonéré purement et simplement le revenu cadastral afférant à l'habitation propre du contribuable (article 12, § 3 CIR). Par habitation propre, il y a lieu d'entendre l'habitation que le contribuable occupe personnellement (91) et dont il est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier (92). Le revenu cadastral de l'habitation propre ne sera toutefois exonéré qu'à titre de revenu immobilier imposable à l'impôt des personnes phy-

(88) Com. I.R. 1992, n° 257/75. Voy. aussi M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », *op. cit.*, VIII.2.2.2-21, n° 2.50.

(89) Com. I.R. 1992, n° 15/3.

(90) Notons que l'article 253, 1^o CIR organise également, à l'égard de ces immeubles, une exonération du précompte immobilier.

(91) L'exonération est également accordée lorsque le contribuable n'occupe pas personnellement le bien pour des motifs d'ordre social ou professionnel, ou en raison d'une autre entrave légale ou contractuelle.

(92) Voy. la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (*Moniteur belge*, 17 janvier 1989, p. 850), article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8.

sique, sans préjudice de la perception du précompte immobilier (comp. l'article 253 CIR).

L'exonération n'est toutefois pas accordée en ce qui concerne la partie de l'habitation propre qui est affectée à une activité professionnelle, ou qui est donnée en location à un tiers étranger au ménage (93). Dans un tel cas de figure, il y a lieu de procéder à une répartition proportionnelle en fonction du volume des surfaces dédiées à l'habitation propre.

50. Conformément à l'article 12, § 2, alinéa 1^{er} CIR, les revenus des biens immobiliers (bâtis et non bâtis) sis en Belgique, ou dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen donnés en location en vertu d'un « bail de carrière » (94) sont totalement exonérés. Ni le revenu cadastral, ni le montant net du loyer et des avantages locatifs ne sont donc imposés à l'impôt des personnes physiques dans le chef du propriétaire. De même, sont exonérés les revenus de terrains loués en vertu d'un bail à ferme reçu par acte authentique, pour une durée d'au moins 18 ans (95).

Chapitre IV : Éléments procéduraux

Section 1^{re} : La notification du revenu cadastral

51. Le revenu cadastral nouvellement établi, révisé, évalué ou réévalué est notifié au contribuable (96), à moins que ce dernier n'ait préalablement donné son accord par écrit sur le montant dudit revenu (article 495, CIR). La notification est effectuée par lettre recommandée à la poste (97) et doit être motivée, conformément aux dispositions de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. En ce sens, la considération juridique qui fonde la décision doit donc être indiquée dans la notification. À cet égard, le ministre des Finances a indiqué que « la mention des considérations de fait qui servent de fondement à la décision répond, à suffisance, à l'obligation

(93) TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal*, Waterloo, Kluwer, 2017, n° 1023.40, p. 76.

(94) Selon l'article 8, § 3 du livre III, titre VIII, chapitre II, section III, du Code civil (à savoir la section dédiée au bail à ferme), la bail de carrière a une durée minimale de 27 ans et expire d'office sans prorogation lorsque le preneur atteint l'âge de 65 ans.

(95) Voy. aussi la loi du 13 mai 1999 visant à encourager la conclusion de baux à ferme longue durée, *Moniteur belge*, 3 juillet 1999.

(96) Préalablement à la notification du revenu cadastral au contribuable, l'Administration générale de la documentation patrimoniale peut communiquer le montant du revenu cadastral à l'Administration en charge de l'établissement, de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus (article 496 CIR).

(97) Sur les modalités de notification et de réclamation, voy. l'arrêté royal du 10 octobre 1979 pris en exécution du Code des impôts sur les revenus en matière de fiscalité immobilière (*Moniteur belge*, 13 octobre 1979), article 8.

de motivation matérielle. Ces considérations sont reproduites sur la notification, dans chaque cas et pour chaque contribuable » (98).

52. Les modifications du revenu cadastral d'un immeuble non bâti ne donnent cependant pas lieu à notification, lorsqu'elles résultent d'un simple changement de contenance (résultant par exemple d'un déplacement de la limite entre deux propriétés joignantes), sans qu'il soit question d'un changement au mode d'exploitation, d'une transformation, amélioration, détérioration ou dépréciation entraînant une modification du revenu cadastral à l'hectare (article 495, § 2, CIR).

53. Enfin, rappelons que selon un usage répandu, la notification n'est, en principe, effectuée qu'une fois par l'Administration. Si le contribuable n'accepte pas le pli recommandé qui lui est adressé ou s'il ne va pas le retirer à la poste, cela n'aura d'influence ni sur le revenu cadastral qui reste valablement fixé, ni sur le délai de deux mois dont il dispose pour contester le revenu cadastral fixé (voy. *infra*).

Section 3 : La réclamation contre le revenu cadastral

54. Si un contribuable estime que le revenu cadastral qui lui a été notifié est surévalué ou inadéquat, il peut d'abord solliciter des explications auprès du bureau de contrôle du cadastre dont il dépend (99). Il lui est également loisible de contester le revenu cadastral par voie de réclamation (100).

55. Ce droit lui est toutefois refusé lorsque ledit revenu est relatif à une parcelle bâtie, et qu'il a été établi d'après les éléments d'un contrat de location conclu par ledit contribuable, ses auteurs, ses mandataires ou représentants qualifiés (article 497 CIR). Pareillement, ce droit lui est dénié si la contestation est fondée sur le seul fait du transfert à un tiers de la propriété d'une parcelle dont le revenu cadastral a été régulièrement établi à l'époque où elle appartenait au cédant (article 498 CIR).

56. La procédure de réclamation se limite aux contestations relatives au montant du revenu cadastral fixé et est, en principe, étrangère à celles

(98) Réponse du ministre des Finances à la question écrite n° 684 du 18 avril 2005 du député Trees PIETERS, *doc. Parl.*, Chambre, 2005-2006.

(99) Question n° 6201 de M. COËME dd. 17 juin 2008, *Compte Rendu Analytique*, Commission des Finances de la Chambre, Com 263, pp. 9-10.

(100) Voy. à cet égard, J.-P. NEMERY DE BELLEVAUX, « Le droit du contribuable de réclamer contre le revenu cadastral fixé par l'Administration ne peut être un leurre », *J.T.*, 1980, 590; J. DE LONGUEVILLE, « Le droit du contribuable de réclamer contre le revenu cadastral ne peut être un leurre », *J.D.F.*, 1981, pp. 129 et sv. Selon nos informations, plus de 70 % des réclamations introduites contre des revenus cadastraux au cours de cinq dernières années ont donné lieu à des accords amiables entre l'Administration et le réclamant.

qui portent sur la nature des biens concernés, lesquelles relèvent de la compétence de l'Administration des contributions directes (101).

57. À peine de déchéance, le contribuable doit introduire sa réclamation dans un délais de deux mois (sauf cas de force majeure) à partir de la date de la notification du revenu cadastral, par courrier recommandé à la poste, à l'agent dirigeant du service chargé du traitement des réclamations contre les revenus cadastraux et mentionner le revenu qu'il oppose à celui qui a été attribué à son immeuble (102) (article 499 CIR). Aucune réclamation contre le revenu cadastral notifié ne pourra plus être valablement introduite à l'issue d'un délai d'un an à compter du paiement du premier précompte immobilier établi sur la base du revenu contesté (article 500 CIR) (103).

58. La réclamation est instruite par un fonctionnaire de l'Administration disposant au minimum du grade de contrôleur ou par un agent spécialement chargé par le directeur régional du cadastre du traitement des réclamations (104) (article 501 CIR).

59. Si un désaccord persiste au cours du traitement de la réclamation, et après un échange de vues avec le fonctionnaire compétent auprès de l'Administration Mesures & Evaluations (105), le réclamant peut introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale (article 501*bis*, § 1^{er} CIR) (106). Si, malgré la conciliation éventuelle, l'agent enquêteur et le réclamant ne peuvent s'accorder sur le montant du revenu cadastral à attribuer à l'immeuble, un procès-verbal de désaccord est dressé et l'agent enquêteur et le réclamant ont la faculté de requérir un arbitrage pour fixer le revenu cadastral en question (article 501*bis*, § 2 CIR).

60. La réclamation dirigée contre le revenu cadastral constitue une procédure de litige particulière relative au montant de ce revenu et, en

(101) Voy. Cass., 19 janvier 2017, *F.J.F.*, 2017, p. 113; Cass., 12 décembre 2008, *Pas.*, I, p. 2967. Voy. aussi M.-C. VALSCHAERTS, « La fiscalité immobilière », *Rép. not.*, T. XV, Livre IV, 2014, n° 12, et les références citées.

(102) Quest. Parl., n° 1598 de M. STEVERLYNCK du 15 octobre 2001, *B.Q.R.*, Sénat 8 janvier 2002, p. 2425.

(103) Cette prescription ne trouve toutefois pas à s'appliquer aux procédures d'évaluation ou de réévaluation prévues à l'article 494 CIR (Bruxelles, 7 février 2008, *T.F.R.*, 2009, n° 353, p. 32).

(104) M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », *op. cit.*, VIII.2.2.2-9, n° 2.26.

(105) En pratique, cet échange de vue entre l'agent enquêteur et le contribuable permet à ce dernier de produire toutes les pièces sur la base desquelles il fonde son estimation du RC. Cette étape aboutit fréquemment à un accord à l'amiable.

(106) Voy. à cet égard la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV), *Moniteur belge*, 8 mai 2007, article 116 et l'arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, *Moniteur belge*, 24 mai 2007. En matière de revenu cadastral, le recours au service de conciliation fiscale est introduit indirectement, « par l'intermédiaire de l'agent enquêteur » (article 501*bis* CIR).

cas de désaccord entre l'agent enquêteur et le réclamant, le recours à la procédure d'arbitrage s'avère obligatoire. Conformément à l'article 502 CIR, le Roi arrête la procédure d'arbitrage, détermine le délai dans lequel cette procédure doit être introduite, la mission des arbitres, le montant des frais d'arbitrage ainsi que la personne tenue de supporter lesdits frais (107).

61. Les décisions arbitrales ne sont, en principe, susceptibles d'aucun recours (108). Toutefois, « en cas de contravention aux dispositions légale et réglementaire ou de violation des formes substantielles, la nullité de l'arbitrage peut être prononcée par le juge de paix » (109). À cet égard la Cour de cassation a récemment précisé — à l'encontre d'un enseignement classique — que l'existence de cette procédure spécifique a pour conséquence que le tribunal de première instance est sans compétence pour connaître, sur pied de l'article 569, 32°, du Code judiciaire, des litiges concernant la détermination du montant du revenu cadastral, lesquels ont lieu sous le contrôle du juge de paix (110).

62. La modification éventuelle du revenu cadastral ensuite d'une réclamation produira également ses effets même à l'égard des impositions déjà enrôlées qui ont été basées sur ce revenu (article 503 CIR). Il en découle que les impositions au précompte immobilier, à l'IPP ou à l'INR, établies sur la base d'un revenu cadastral contesté peuvent potentiellement être dégrevées d'office dans la mesure où ledit revenu cadastral contesté vient à être diminué ensuite de l'examen de la réclamation ou de la procédure d'arbitrage prévus par les articles 501 et 502 CIR (111).

Section 4 : La rectification et la mise à jour de la documentation cadastrale

63. Conformément à l'article 504, alinéa 1^{er} CIR, l'Administration générale de la documentation patrimoniale assure la conservation et la tenue des documents cadastraux suivant les règles fixées par le Roi. Ces règles ont initialement été fixées dans l'arrêté royal du 26 juillet 1877 portant le règlement pour la conservation du cadastre (112). Pratiquement, l'information cadastrale est contenue dans une banque de données — appelée matrice cadastrale —, laquelle est mise à jour une

(107) La procédure arbitrale de réclamation contre le revenu cadastral est exposée aux articles 9 à 21 de l'arrêté royal du 10 octobre 1979 pris en exécution du Code des impôts sur les revenus en matière de fiscalité immobilière (*Moniteur belge*, 13 octobre 1979).

(108) La cour d'appel de Gand a ainsi jugé que le revenu cadastral fixé à la suite d'une procédure d'arbitrage est en principe définitif et non susceptible de révision (Gand, 28 novembre 2000, RG 1995/FR/52, [www. Fiscalnet.be](http://www.Fiscalnet.be)).

(109) Article 18 de l'arrêté royal du 10 octobre 1979, précité.

(110) Cass., 6 mars 2015, *Pas.*, 2015, liv. 3, p. 593; *F.J.F.*, 2016, 1/31.

(111) Com IR, 471/1.

(112) *Moniteur belge* du 18 août 1877.

fois par an, au 1^{er} janvier de chaque année, sur la base notamment des changements intervenus dans la base de données de l'Administration de l'enregistrement et du concours de différents acteurs de terrain, au premier rang desquels les communes. Ces dernières sont en effet très impliquées dans le processus d'actualisation des revenus cadastraux (113).

64. En tant qu'autorité de proximité, les administrations communales sont les plus à même de connaître les modifications apportées aux immeubles situés sur leur territoire. Elles sont d'ailleurs tenues de communiquer à l'administration du cadastre les changements apportés aux immeubles (114). Dans cette mesure, les communes collaborent avec l'administration et lui fournissent tous les renseignements en leur possession jugés nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'État (article 327, § 1^{er} CIR).

65. Sur ces différentes bases, l'on constate qu'un nombre grandissant de communes adressent des demandes d'informations aux propriétaires, dans le cadre d'un système de contribution volontaire à la mise à jour des données cadastrales. Une multitude de biens sont en effet toujours référencés comme étant dépourvus de chauffage central ou de salle de bain — situation presque inconcevable à l'heure actuelle —, raison pour laquelle les contribuables concernés se voient notifier des avis concernant la rectification de leur revenu cadastral (115).

66. Notons enfin qu'il est toujours possible qu'une donnée cadastrale (plan cadastral ou extrait de la matrice par exemple) comporte des erreurs ou des omissions. Chaque praticien s'est, un jour, trouvé confronté à une matrice cadastrale comportant une erreur dans l'identité du propriétaire d'un immeuble, ou à un plan cadastral mal décalqué. Lorsque l'erreur est portée à la connaissance de l'agent du cadastre, ce dernier procède à toutes les investigations nécessaires auprès des intéressés afin de découvrir le véritable propriétaire de la parcelle concernée. De même, dans l'hypothèse où le plan parcellaire présente des imperfections, il est envisageable que le service des grands levers et plans généraux (DGLPG) procède au re-mesurage du territoire concerné (116).

(113) Cette constatation n'est d'ailleurs pas étonnante, dans la mesure où l'une de leurs principales sources de financement réside dans les centimes additionnels au précompte immobilier.

(114) Article 17 de l'arrêté royal du 26 juillet 1877 portant règlement pour la conservation du cadastre.

(115) Voy. notamment à ce sujet I. DYKMANS, « Des milliers de propriétaires bruxellois passeront à la caisse », *L'Echo*, 14 janvier 2016, p. 5.

(116) Quest. Parl., n° 987 de Mr. BROUNS du 19 avril 2002, *Q. et R. parl. Chambre*, sess. 2001-2002, p. 15430.

Section 5 : Revenu cadastral et prescription

67. Nous avons vu que le revenu cadastral évalué ou réévalué conformément aux prévisions de l'article 494 §§ 1^{er} à 4 CIR est censé exister à partir du *premier jour du mois qui suit l'événement* dont la déclaration est prescrite par l'article 473 CIR (article 494, § 5 CIR).

68. L'évaluation ou la réévaluation interviennent donc avec un effet rétroactif, ce qui offre plusieurs possibilités à l'Administration :

— En cas d'acquisition d'une habitation modeste, ayant bénéficié du taux réduit prévu à l'article 53 CDE, l'Administration peut se prévaloir du délai de prescription de 15 ans, prévu à l'article 214, 7^o CDE, en vue de réclamer à l'acquéreur du bien les droits complémentaires, lorsque l'extrait de matrice cadastrale, joint à l'acte notarié, ne correspond pas à la réalité et ne révélait pas la situation exacte quant aux droits exigibles (117). À cet égard, dans une espèce où un contribuable avait acquis une maison au taux réduit pour habitation modeste et dont le revenu cadastral fut ultérieurement réévalué, la cour d'appel de Liège a précisé que l'Administration de l'enregistrement ne commet aucune faute lorsqu'elle réclame la déduction de droits complémentaires, dès lors que la loi entend se baser sur la situation réelle du bien au moment où se produit la mutation immobilière et qu'il est difficilement concevable que le contribuable ait pu croire, de bonne foi, qu'une habitation avec piscine ait pu être une habitation modeste (118).

— En ce qui concerne la détermination des revenus immobiliers imposables à l'impôt des personnes physiques (119), l'Administration peut rectifier la déclaration annuelle du contribuable dans un délai qui commence à courir le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, pour une durée de 3 ans (120) ou de 7 ans (121), lorsque l'Administration démontre l'existence d'une infraction à la législation fiscale, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (article 354, alinéa 2 CIR). Notons simplement, à cet égard, qu'il est de jurisprudence constante que le simple fait de n'avoir pas déclaré certains revenus ne permet

(117) Trib. Mons, 2 avril 2008, Trib. Bruxelles, 8 mars 2002, Bruxelles, 10 février 2005, consultables sur www.fisconetplus.be.

(118) Liège, 2 décembre 2005, RG 2002/RG/1373, www.fiscalnet.be.

(119) Rappelons que le nouvel article 9 CIR contient une présomption spécifique, pour la détermination des revenus immobiliers imposables à l'IPP, en vertu de laquelle le revenu cadastral est censé exister à partir du jour où l'événement dont la déclaration est prescrite par l'article 473 s'est produit (et non à partir du premier jour du mois suivant).

(120) À titre d'exemple, pour l'exercice d'imposition 2018 (revenus 2017), ce délai expirera le 31 décembre 2020.

(121) À titre d'exemple, pour l'exercice d'imposition 2018 (revenus 2017), ce délai expirera le 31 décembre 2024.

généralement pas — à lui seul — de démontrer l'intention frauduleuse ou la mauvaise foi du contribuable (122).

Seconde partie : Le précompte immobilier

Chapitre I^{er} : La nature du précompte immobilier

69. L'article 249 CIR énonce que l'impôt sur les revenus est notamment perçu par voie de précompte, c'est-à-dire sous la forme d'un acompte dû à l'occasion de la perception de certains revenus, et remboursable dans la mesure où il dépasse l'impôt effectivement dû (123). À suivre cette définition, le précompte immobilier ne serait rien d'autre qu'une simple modalité de perception de l'impôt sur les revenus immobiliers des contribuables, permettant à l'État d'anticiper quelque peu la perception des recettes fiscales. Contrairement à ce que laisse entendre le libellé de l'article 249 CIR, le précompte immobilier n'est pourtant plus un acompte sur l'impôt frappant globalement les revenus (124), mais un impôt distinct sur la fortune immobilière (125).

70. Apparu dans la législation fiscale belge lors de la réforme de 1962 (126), dans la foulée de la suppression des impôts cédulaires, le précompte immobilier est aujourd'hui un impôt foncier régional qui frappe annuellement, par voie d'enrôlement, le revenu des biens immeubles situés en Belgique. Comme on le sait, les revenus immobiliers sont donc soumis à la fois à l'impôt sur les revenus et au précompte immobilier, outre les majorations découlant de la technique des centimes additionnels prélevés annuellement par les provinces, les communes et les agglomérations de communes (article 464 CIR).

71. Depuis l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des Régions (articles 3, 5^o

(122) Anvers, 29 octobre 2002, *F.J.F.*, 2003/51, p. 186; Cass., 3 janvier 1997, *F.J.F.*, 1997, 93; Bruxelles, 2 avril 1999, *T.F.R.*, 2000, 404.

(123) A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, 2016-2017, Bruxelles, Kluwer, p. 695.

(124) Si la Cour de cassation a initialement considéré que le précompte n'est qu'un mode de perception de l'impôt (voy. Cass., 19 juin 1975, *J.D.F.*, 1975, 278; Cass., 22 décembre 1989, *F.J.F.*, n° 90/177), elle a ensuite reconnu, à propos du précompte immobilier, qu'il s'agissait bel et bien d'un impôt direct à proprement parler (Voy. Cass., 21 janvier 1993, arrêt C 93/19, *www.Fisconet.be*; Cass., 18 décembre 1992, arrêt C 92/5, *www.fisconet.be*).

(125) S'il n'est pas imputable sur l'impôt, rappelons cependant que le précompte immobilier afférent aux immeubles affectés à des fins professionnelles est, dans la mesure de cette affectation, une charge professionnelle déductible de la base imposable (article 53, 5^o CIR). Voy. également l'article 198, 3^o CIR en matière d'impôt des sociétés.

(126) Voy. la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *Moniteur belge*, 1^{er} décembre 1962, et l'arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *Moniteur belge*, 10 avril 1964. Voy. spécialement, dans les travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 1962, *Doc. parl.*, n° 366, du 20 septembre 1962, Rapport fait au nom de la Commission des Finances par MM. VAN HOUTTE et LOUIS DESMET, p. 238.

et 4, § 2) (127), le précompte immobilier est devenu un impôt régional, de sorte que les Régions sont exclusivement compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base imposable ainsi que les exonérations et réductions du précompte immobilier (128) afférent aux immeubles situés sur leur territoire. Si les Régions ne peuvent toutefois pas modifier le revenu cadastral (129) — lequel demeure une compétence fédérale —, elles pourraient cependant fort bien déterminer une nouvelle base d'imposition fondées sur des critères de leur choix (130).

72. Initialement, le SPF Finance assurait le service du précompte immobilier (article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989). En d'autres termes, l'État fédéral se chargeait de l'enrôlement, de la perception et du recouvrement de l'impôt pour le compte des Régions. Depuis le 1^{er} janvier 1999, la Région flamande organise cependant la perception de cette taxe (131), tandis que la Région bruxelloise a repris à son compte la gestion du service de cet impôt foncier à partir du 1^{er} janvier 2018 (132). *Bruxelles Fiscalité* s'est donc vu transférer, à cette date, les compétences en matière d'avertissements-extraits de rôle, de poursuite, et de procédure de réclamation. La reprise de cette prérogative permet ainsi aux Régions concernées de définir elles-mêmes la procédure administrative régissant la perception du précompte immobilier (article 5, § 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989) (133).

Notons enfin que, le 29 mars 2018, et conformément à sa déclaration de politique régionale, le Gouvernement wallon a informé le premier

(127) *Moniteur belge*, 17 janvier 1989.

(128) *A contrario*, la fixation du revenu cadastral demeure une compétence fédérale (voy. *Supra*).

(129) Article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée.

(130) M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, op. cit., n° 40, p. 60.

(131) Décret du 9 juin 1988 contenant des dispositions modifiant le Code des impôts sur les revenus, pour ce qui concerne le précompte immobilier (*Moniteur belge*, 18 juillet 1998, p. 23686).

(132) Ordonnance du 7 décembre 2017 contenant des dispositions diverses en vue de la reprise du service du précompte immobilier et modifiant l'ordonnance du 21 décembre 2012 établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale (M.B., 4 avril 2017, p. 111446). Voy. également l'ordonnance du 23 mars 2017 portant reprise du service du précompte immobilier, *Moniteur belge*, 4 avril 2017, et l'arrêté du gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 30 novembre 2017 portant désignation des fonctionnaires dans le cadre de la reprise du service du précompte immobilier au 1^{er} janvier 2018, *Moniteur belge*, 12 décembre 2017. En outre, voy. 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, *Moniteur belge*, 8 décembre 2017.

(133) La Région wallonne songerait également à reprendre le service de cet impôt, comme en témoigne la récente déclaration de politique régionale du Gouvernement wallon, dans laquelle cette intention est confirmée, et qui énonce à cet égard que « la préparation à la reprise la plus rapide possible du service des impôts régionaux (précompte immobilier, droits d'enregistrement, droits de succession) constituera une priorité » (« Une Wallonie plus forte », 25 juillet 2017, p. 20).

ministre et le ministre fédéral des Finances de sa décision de reprendre le service de l'impôt du précompte immobilier avec effet au 1^{er} janvier 2020.

73. À l'heure actuelle, la matière du précompte immobilier est donc régie par trois corps distincts de règles. Si les dispositions bruxelloises et wallonnes sont toujours localisées dans le Code des Impôts sur les revenus (articles 251 à 260^{ter} CIR) (134), les règles flamandes figurent à présent aux articles 2.1.1.0.1. et suivantes du Code flamand de la Fiscalité.

Chapitre II : Les redevables du précompte immobilier

Section 1^{re} : Les titulaires du droit de propriété ou d'un droit réel démembre

74. Le précompte immobilier est dû — d'après les modalités fixées par le Roi (135) — par le plein propriétaire ou, le cas échéant, par le possesseur (136), l'emphytéote (137), le superficiaire ou l'usufruitier (138) des biens imposables (article 251, CIR; article 2.1.2.0.1, CFF) (139). Il découle de ce qui précède que le propriétaire d'un immeuble ne sera

(134) Voy. également, en Région bruxelloise, l'ordonnance du 21 décembre 2012 établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale.

(135) Voy. à cet égard l'article 304 CIR (et anciennement, l'article 179, alinéa 1^{er} AR/CIR).

(136) Il a été jugé que le possesseur est la personne qui détient un bien immeuble, se comporte comme son propriétaire et jouit — de bonne ou de mauvaise foi — des revenus de ce bien (Civ. Gand, 20 février 2003, *T.F.R.*, 2003, n° 241, p. 442). Ainsi, la concession d'un droit viager d'usage d'une habitation au profit d'un ex-conjoint, aux termes d'une convention de divorce par consentement mutuel, rend cet ex-conjoint possesseur du bien au sens de l'article 251, CIR, et donc redevable du précompte immobilier (Gand, 8 octobre 2013, *F.J.F.*, 2014/133).

(137) Voy. l'article 9 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit d'emphytéose (*Moniteur belge*, 10 janvier 1824) qui énonce que l'emphytéote « supportera les impositions établies sur le fonds, soit ordinaires, soit extraordinaires, soit annuelles, soit à payer en une fois ». Voy. aussi Trib. Liège, 18 avril 2006, consultable sur www.fiscalnet.be. L. HERVE tempère cependant en rappelant que l'emphytéote ou le superficiaire ne sera redevable du précompte immobilier qu'à la condition que le bâtiment érigé sur la parcelle soit inscrit à son nom dans la documentation cadastrale. À cette fin, l'auteur invite le praticien à rappeler expressément, dans l'acte constitutif du droit réel, les modalités de l'autorisation de construire accordée à l'emphytéote ou au superficiaire, et les modalités de prise en charge du précompte immobilier (« Superficie, emphytéose, usufruit et travaux : aspects civils, et contributions directes », *R.G.F.*, 2008, n° 6, p. 6.). Voy. enfin Q.P. n° 255 du 30 juin 1989 de M. TAMINIAUX, *Bull. Q.R.*, Sén., sess. 1988-1989, n° 42, 1^{er} août 1989, p. 2086.

(138) Com/IR, n° 251/15.

(139) Notons à cet égard que l'indication, sur l'extrait de la matrice cadastrale, de l'identité du titulaire d'un droit réel ne fait pas automatiquement de cette personne le redevable du précompte immobilier, puisque les informations cadastrales sont insuffisantes à faire preuve de la propriété/titulairité d'un droit réel immobilier (Cass., 12 décembre 2008, *Pas.*, 2008, n° 731, 2967). Il en découle que les constatations de l'Administration du cadastre peuvent faire l'objet d'une contestation. Comp. toutefois Bruxelles, 10 mars 1971, *Bull.* 495, p. 559; Anvers, 2 juin 1994, *F.J.F.*, 94/243, où la cour d'appel indique que « la taxation se fait en fonction, non de titres civils mais des inscriptions cadastrales ».

redevable du précompte immobilier que si aucun droit réel conférant la jouissance sur ledit immeuble n'a été consenti à un tiers.

75. Une convention qui ne viserait pas à conférer de droit réel (démembré) sur l'immeuble n'aura donc aucune influence sur la détermination du redevable du précompte (140). L'article 251 CIR étant d'interprétation stricte, l'on peut en effet conclure que l'énumération des contribuables qui y est faite n'est pas exemplative mais limitative (141), de sorte qu'elle ne peut légalement pas être étendue à d'autres catégories de titulaires de droits (142).

Ainsi, le locataire d'un immeuble ne pourra légalement pas être considéré comme le débiteur du précompte immobilier, ce dernier étant enrôlé au nom du seul propriétaire. Lorsqu'une convention de bail met le précompte immobilier à charge du locataire (143), cette stipulation contractuelle n'est pas opposable à l'Administration, et ne modifie en rien l'identité du redevable obligé à la dette d'impôt (144).

76. Notons toutefois que si le locataire a été autorisé à ériger de nouvelles constructions pour lesquelles le bailleur a renoncé à son droit d'accession pendant la durée du bail, le locataire sera en principe seul tenu, pendant la durée de la convention, au paiement du précompte immobilier afférant à ces nouvelles constructions (145), et ce en sa qualité de superficiaire. Il reste néanmoins utile de préciser conventionnellement cet élément afin d'éviter le risque d'une contestation ultérieure.

Dans un jugement du 29 septembre 2011, le tribunal civil de Bruxelles a jugé, conformément au principe ci-avant rappelé, qu'une ASBL ayant érigé un club house sur le fonds d'un tiers en vertu d'un droit de superficie est débitrice des précomptes immobiliers tant que dure le droit de superficie (146).

La cour d'appel de Mons a, par contre, jugé qu'une société titulaire d'un droit de concession sur des terrains, et y ayant érigé des entrepôts et des bureaux, n'est pas assimilable au titulaire d'un droit réel démemb-

(140) Cass., 12 mars 2010, *F.J.F.*, n° 2010/256.

(141) Liège, 1^{er} mars 1995, *J.T.*, 1995, p. 384.

(142) Com/IR, n° 251/9.

(143) Cette pratique est cependant interdite dans le cadre d'un bail de résidence principale (article 5 de la loi du 20 février 1991, *Moniteur belge*, 22 février 1991) ou d'un bail à ferme (article 20 de la loi du 4 novembre 1969, *Moniteur belge*, 25 novembre 1969).

(144) M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques*, op. cit., p. 61.

(145) Voy. A. DELAHAYE, « L'incidence fiscale de l'érection de construction par un locataire », *J.D.F.*, 1978, p. 261.

(146) Civ. Bruxelles, 29 septembre 2011, *F.J.F.*, 2012, p. 810. Comp. Liège, 7 juin 1988, *J.D.F.*, 1989, p. 280, où il fut décidé que le superficiaire est redevable du précompte immobilier pour les constructions faites par lui; le tréfoncier restant redevable en ce qui concerne le terrain.

bré au sens de l'article 251 CIR, de sorte qu'aucune cotisation au précompte immobilier ne peut être enrôlée dans son chef (147).

77. En présence d'un contrat de leasing immobilier, le redevable du précompte immobilier est le donneur en leasing (le *lessor*) à condition que le contrat porte, soit sur un terrain et un bâtiment, soit sur une construction érigée sur le terrain d'un tiers par le donneur en leasing en vertu d'une renonciation au droit d'accession ou d'un droit de superficie, et ce pour autant que le preneur en leasing (le *lessee*) n'ait pas levé l'option d'achat (148). Ce n'est que dans le cas, plus exceptionnel, où le leasing porte sur un immeuble érigé par le lessor sur une parcelle pour laquelle, à la connaissance de l'Administration, il n'est titulaire d'aucun droit réel que le propriétaire du fonds sera tenu au paiement du précompte immobilier (puisque l'immeuble est réputé lui appartenir en vertu de la règle civile de l'accession) (149).

78. Comme nous l'avons vu, le matériel et outillage — revêtant la qualité d'immeuble par nature ou immeuble par destination — peut se voir attribuer un revenu cadastral et, à ce titre, donner lieu à la perception d'un précompte immobilier. Un propriétaire qui met son immeuble à la disposition d'un tiers qui y loge du matériel et outillage utile à son exploitation, ne sera toutefois pas considéré comme le possesseur de ce matériels et, partant, comme le redevable du précompte immobilier au sens de l'article 251 du CIR (150). En effet, pour revêtir la qualité de possesseur, il faut non seulement détenir le bien mais également avoir l'intention d'en user comme un propriétaire (151). Tel est le cas, par exemple, du titulaire d'un droit d'habitation, puisque celui-ci a la détention matérielle du bien, jointe à l'intention d'en jouir comme un propriétaire, dans les limites de son droit (152).

(147) Mons, 16 mars 2012, *Cour. fisc.*, 2012, liv. 16, 604. Dans cet arrêt, la Cour énonce que « ce n'est que lorsque le droit de propriété a fait l'objet d'un démembrement que le précompte immobilier pourrait être réclaté à un autre redevable que le propriétaire. En l'espèce, les droits et obligations d'un concessionnaire ne relèvent pas d'un droit réel et les biens cédés sont la propriété incommutable de la commune. (...) On ne trouve nulle-part une quelconque renonciation au droit d'accession du propriétaire. Pour pouvoir imposer le concessionnaire au précompte immobilier, le fisc aurait dû démontrer qu'il y avait eu renonciation au droit d'accession ». Voy. déjà Liège, 1^{er} mars 1995, *J.T.*, 1995, p. 384; *F.J.F.*, n° 95/237.

(148) Gand, 2 mars 2011, *Fiscologue*, 2011, n° 1255, p. 10.

(149) Quest. Part., 10 juin 1996, de M. BORIGNON, *Q. et R.*, n° 405, sess. 1995-1996, p. 4830.

(150) Voy. Anvers, 16 octobre 2001, RG 1998/FR/27, www.fiscalnet.be; Anvers, 16 décembre 2003, RG 1998/FR/345, www.fiscalnet.be; Anvers, 6 janvier 2004, RG 2002/AR/731, www.fiscalnet.be. Civ. Gand, 20 février 2003, *T.F.R.*, 241, n° 2003/48, mai 2003, p. 442; Civ. Bruges, 19 avril 2004, RG 02/2795/A, www.fiscalnet.be; Civ. Bruxelles, 17 janvier 2007, RG 2004/12892/A, www.fiscalnet.be.

(151) Civ. Gand, 20 février 2003, *T.F.R.*, 2003, n° 441; Gand, 20 novembre 2012, *Fiscologue*, 2013, n° 1331, p. 11.

(152) Gand, 6 novembre 2012, *T.F.R.*, 2013, n° 440, p. 363; Gand, 7 octobre 1980, *J.D.F.*, 1982, p. 57.

79. Notons encore que le matériel et outillage qui revêt le caractère d'immeuble par nature est soumis au régime du droit d'accession (article 553, du Code civil). Cela signifie que le propriétaire de l'immeuble dans lequel est placé le matériel et outillage d'un tiers est présumé en être le propriétaire. L'enrôlement au précompte immobilier étant, en première intention, établi sur la base des inscriptions cadastrales et non des titres de propriété, le propriétaire de l'immeuble sera, à défaut de preuve contraire, tenu au paiement du précompte immobilier afférant audit matériel. Pour renverser la présomption, la déclaration visée à l'article 473, CIR, — effectuée lors de la mise en usage du matériel et outillage — devra préciser le maintien de la propriété du matériel dans le chef du tiers exploitant (153).

Section 2 : Les indivisaires

80. Dans l'hypothèse où un immeuble appartient en indivision à plusieurs copropriétaires, chacun d'entre eux n'est redevable du précompte immobilier *que* pour la quotité afférente à sa part dans le bien (article 393, § 1^{er} CIR) (154). Dans ce cas, le précompte immobilier doit, en principe, être enrôlé au nom de chaque coindivisaire (155). L'Administration ne doit cependant pas établir un avertissement-extrait de rôle séparé pour chacun d'entre eux (156).

81. Pour des raisons techniques liées à l'impossibilité de fractionner l'avertissement-extrait de rôle entre les différents copropriétaires, le précompte immobilier est généralement porté au rôle au nom d'un ou plusieurs propriétaires, suivi des mots « en indivision », « et consorts », ou « et enfants » (157). Il n'en demeure pas moins que l'impôt pourra

(153) Pour un cas d'application, voy. Gand, 9 mai 2006, *Fiscologue*, 2006, n° 1052, p. 18. En sens contraire, la cour d'appel de Gand a néanmoins considéré que le précompte immobilier doit être établi au nom de la personne désignée à l'article 251, CIR; que les inscriptions cadastrales n'ont aucun caractère obligatoire pour ce qui est de la désignation du redevable; qu'en conséquence, l'Administration ne peut pas être suivie lorsqu'elle fait valoir l'exercice d'un droit d'accession à propos de machines qu'un locataire entrepose dans des bâtiments pris en location. Lesdites machines restent la propriété du locataire pendant la durée de cette location, quand bien même elles seraient considérées comme des immeubles par nature. Ce n'est qu'à la fin de la location que l'on pourrait invoquer un éventuel droit d'accession, dans la mesure où aucune disposition y relative ne figurerait dans la convention de bail et où les circonstances de fait iraient dans ce sens (Gand, 20 novembre 2012, *Fiscologue*, 2013, n° 1331, p. 11).

(154) Il s'en suit qu'un copropriétaire peut s'opposer au recouvrement du montant total du précompte immobilier (Gand, 16 juin 2015, *F.J.F.*, n° 2016/20; *Fiscologue*, 2016, n° 1477, p. 12, note S. VAN CROMBRUGGE). Une solution identique devrait logiquement s'appliquer aux situations de « multipropriété », mieux connues sous le vocable « time-sharing », dans lesquelles plusieurs copropriétaires se répartissent la jouissance du bien dans le temps.

(155) Cass., 8 septembre 1970, *Pas.*, 1971, p. 19; Cass., 13 juin 1975, *Pas.*, 1975, p. 58; Cass., 20 octobre 1976, *Pas.*, 1977, p. 129.

(156) Cass., 21 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1149.

(157) Voy. l'article 133, § 3, AR/CIR; dans le même sens, l'article 3.2.3.0.1, arrêté d'exécution CFF.

être recouvré à l'égard des copropriétaires dont il n'est pas fait mention dans l'avertissement-extrait de rôle, puisqu'ils sont également tenus au paiement de la dette fiscale, et ce en proportion de leur part dans le bien (article 393, § 2, CIR (158)).

82. Si l'un des indivisaires s'acquitte seul de l'intégralité du précompte immobilier, celui-ci pourra se retourner, au stade contributoire, contre les autres indivisaires. En revanche, un recours contre l'Administration paraît plus délicat; l'Administration considérant en principe que les conditions de l'enrichissement sans cause ne sont pas réunies en l'espèce (159).

83. Depuis plusieurs années, s'est également développée la situation particulière de la « multipropriété » (parfois qualifiée de « time sharing »), dans laquelle plusieurs copropriétaires répartissent entre eux la jouissance d'un bien à des périodes différentes au cours d'un même exercice d'imposition. Ce procédé est généralement employé pour des résidences de vacances, lesquelles sont alors occupées successivement au cours de l'année par les différents copropriétaires. Dans cette hypothèse, chacun des copropriétaires est tenu au paiement du précompte immobilier à hauteur de sa quote-part dans l'indivision et l'Administration ne peut se limiter à poursuivre le recouvrement de l'impôt uniquement à charge de la personne qui bénéficie de la jouissance du bien au premier janvier de l'exercice d'imposition (160).

Section 3 : Les époux et cohabitants légaux

84. Lorsqu'un bien immeuble dépend de la communauté existant entre deux époux, même séparés de fait (161), l'imposition au précompte immobilier est valablement enrôlée au nom des deux époux, lesquels en sont tous deux redevables (162). L'immeuble faisant partie de la communauté, le précompte immobilier doit d'ailleurs s'apprécier

(158) Le second paragraphe de cette disposition a été inséré par la loi-programme du 27 avril 2007 (*Moniteur belge*, 8 mai 2007) en vue de mettre fin à la question de savoir si le receveur des contributions directes peut, sur la base du rôle établi au nom d'une personne, engager ou non des poursuites à charge d'une autre personne qui n'est pas identifiée par son nom, pour autant que celle-ci soit tenue au paiement de la dette fiscale en vertu d'une disposition du CIR ou du droit commun (voy. Rapport au Roi précédent l'arrêté royal du 26 septembre 2011 complétant l'article 133 de l'AR/CIR 92 concernant les immeubles appartenant à plusieurs propriétaires en indivision, *Moniteur belge*, 4 octobre 2011).

(159) Voy. Gand, 23 juin 2004, *Fiscologue*, n° 950, p. 10.

(160) Gand, 18 décembre 1979, *Rec. gen. enr.*, 1980, p. 390, *R.W.*, 1979-1980, p. 2181 et note A. SPRUYT.

(161) Voy. toutefois l'article 394, § 2 CIR, en vertu duquel, à partir de la deuxième année suivant celle de la séparation, l'administration fiscale n'est plus fondée à recouvrer le précompte dû par l'un des conjoints sur les revenus de l'autre conjoint, ni sur les biens que celui-ci aura acquis au moyen de ces revenus.

(162) Cass., 28 septembre 1990, *Fiscologue*, 1998, n° 645, p. 10.

comme une dette commune imparfaite (163), recouvrable au besoin sur les biens et revenus propres des deux conjoints (article 394, § 1^{er}, CIR). *A contrario*, si le précompte immobilier afférent à un immeuble propre d'un époux est enrôlé au nom de l'autre époux (non propriétaire), ce dernier pourra distraire ses biens propres de l'action en recouvrement s'il démontre, conformément à l'article 394, § 1^{er}, alinéa 2, CIR :

— qu'il les possédait avant le mariage ou avant la conclusion de la déclaration de cohabitation légale;

— que les biens réputés propres proviennent d'une succession ou d'une donation consentie par une personne autre que son conjoint;

— qu'il les a acquis dans le cadre d'un emploi de fonds propres;

— ou encore qu'il les a acquis au moyen de revenus qui lui sont propres en vertu de leur régime matrimonial.

Section 4 : La redevabilité du précompte immobilier face aux mutations immobilières

85. Bien que le CIR ne le spécifie pas expressément (164), le débiteur du précompte immobilier est la personne qui remplit les conditions de déduction de cet impôt au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (165). En effet, dans la mesure où le précompte immobilier se calcule sur la base du revenu cadastral, tel qu'il est établi au 1^{er} janvier de l'année imposable, il est cohérent que les conditions de déduction de cette taxe soient également appréciées à cette date (166). En tout état de cause, la pratique administrative est, de longue date, fixée en ce sens.

86. La clause contenue dans l'acte authentique de vente prévoyant que l'acquéreur de l'immeuble s'engage à rembourser *pro rata temporis* le précompte immobilier payé par le vendeur est uniquement valable entre les parties, au stade contributoire, et n'est pas opposable à l'Administration (167). *Vis-à-vis* du fisc, l'appréciation de la qualité du redevable ne peut donc plus, en principe, être influencée par des événements

(163) En ce sens, voy. Y.-H. LELEU, *Droit patrimonial des couples*, Bruxelles, Larcier, 2015, n° 164.

(164) Voy. toutefois l'article 255, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR.

(165) Com. IR 1992, n° 251/12. Rappelons encore qu'en application de l'article 199 CIR, la période imposable coïncide avec l'exercice d'imposition pour l'application du précompte immobilier.

(166) Cass., 9 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 207; Cass., 25 janvier 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 550.

(167) Com. IR, n°s 251/13 et 14.

survenus après le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (168). Le commentaire administratif est très éclairant à cet égard, puisqu'il précise expressément qu'« *en cas de changement de propriétaire, le précompte immobilier afférent à l'année du changement ne peut être réparti entre les deux titulaires. Aucune disposition légale ne permet d'ailleurs d'affirmer que le précompte immobilier doit être morcelé suivant les mutations intervenues dans le courant de l'année (Bruxelles 24 avril 1974, Bull. 530, p. 943). La circonstance que les parties aient conventionnellement réglé leur participation respective dans le paiement du précompte immobilier ne peut être opposé à l'État, dont les droits sont régis exclusivement par la loi, et qui n'est d'ailleurs pas partie à la convention (Bruxelles, 14 octobre 1964, Bull. 422, p. 1561)* » (169). Ainsi posé, le principe de la détermination du redevable via l'identification du propriétaire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition est susceptible d'entraîner des conséquences diverses.

87. Il découle de ce qui précède que la quote-part du précompte immobilier que l'acquéreur supporte n'a pas, dans son chef, le caractère d'un impôt mais bien celui d'une charge grevant le bien entré dans son patrimoine (170). Dans la rigueur des principes, il y aurait donc lieu de traiter cette quote-part comme une charge, au sens de l'article 45 du Code des droits d'enregistrement.

88. Relevons ensuite que l'effet rétroactif attaché — en droit civil — à la résolution judiciaire d'un contrat de vente survenant après le 1^{er} janvier n'a pas automatiquement d'incidence sur la qualité du redevable du précompte immobilier, valablement enrôlé sur la base des don-

(168) Comme le précise le commentaire administratif (Com/IR, n° 251/14), « *ceci n'empêche cependant pas que le précompte immobilier qui doit être payé par le nouveau titulaire en vertu de la convention précitée puisse être recouvré à sa charge. En effet, si les poursuites intentées à charge de l'ancien titulaire du droit (seul redevable de l'impôt au regard de la loi fiscale) se sont révélées vaines, il importe de réclamer au nouveau titulaire, sur la base de l'article 1165 du Code civil, le paiement de l'impôt, auquel il est tenu en vertu de la convention incluse dans l'acte d'aliénation. Comme il ne s'agit pas, ici, d'une application de l'article 395 CIR, les dispositions de l'article 396 CIR doivent être ignorées en l'espèce. Si donc le receveur est amené à délivrer au nouveau titulaire une copie de l'avertissement-extrait de rôle, il s'abstient d'y faire figurer la mention prévue au second alinéa de l'article 396, CIR, et de modifier les dates initiales de délivrance et d'exigibilité. Les poursuites éventuelles à charge du nouveau titulaire ne peuvent être exercées qu'après l'obtention d'un jugement le condamnant comme débiteur sur base d'une action à intenter devant la juridiction civile compétente* ».

(169) Com/IR, n° 251/14.

(170) *Ibidem*.

nées cadastrales (171). Il en va de même d'une dissolution d'un contrat d'emphytéose dont l'effet *ex tunc* — en droit civil — ne s'étend pas au précompte immobilier (172).

89. Par contre, lorsque l'immeuble est démoli, de sorte qu'il en résulte une disparition du fondement même de l'imposition, il est admis que le précompte immobilier ne soit pas dû à partir de la période qui suit la disparition de la matière imposable. En effet, la date-pivot du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition vaut seulement pour la détermination du revenu cadastral et l'identification du redevable. Elle n'implique pas que d'autres modifications que celles ayant trait au montant du revenu cadastral ou au droit de propriété soient purement et simplement ignorées. Sur cette base, il est permis de tenir compte de la disparition, en cours d'exercice d'imposition, des fondements de l'imposition (en l'occurrence, la démolition du bâtiment) (173).

90. Comme on l'a relevé, il a été jugé que la quote-part de précompte immobilier supportée par l'acquéreur n'a pas, dans le chef de ce dernier, le caractère d'un impôt mais celui d'une charge conventionnelle (174). L'Administration ne peut donc pas tirer argument des stipulations du cahier des charges d'une vente publique prévoyant la répartition *pro-rata temporis* du précompte immobilier afin de réclamer celui-ci à l'acquéreur, lorsque le propriétaire-vendeur au 1^{er} janvier de l'exercice n'a pas été en mesure de s'en acquitter en raison de sa faillite (175).

91. Le commentaire administratif rappelle également que si le précompte immobilier est, en principe, exigible anticipativement et indivisiblement au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, l'usufruitier n'est cependant tenu de ce précompte que pour la durée de la jouissance. Il en découle que le précompte immobilier afférent à l'année de cessation de l'usufruit est dû par l'usufruitier dès le 1^{er} janvier de ladite année et pour son intégralité. Néanmoins, en vertu de l'article 608, du Code civil, l'usufruitier ou ses héritiers possèdent un droit de recours

(171) Gand, 30 novembre 1999, *T.F.R.*, 2000, n° 190, p. 987; Mons, 9 mars 2001, *Fiscologue*, 2001, n° 796, p. 10; Anvers, 14 janvier 2004, *Fiscologue*, 2004, n° 930, p. 9; Anvers, 1^{er} décembre 2009, *Fiscologue*, 2010, n° 1189, p. 13. Dans ce dernier arrêt, la juridiction d'appel jugea que « le jugement ayant prononcé la résolution de la vente ne change rien à l'inscription cadastrale au 1^{er} janvier. L'on ne peut attendre de l'Administration qu'elle tienne une cotisation en suspens jusqu'à ce qu'une juridiction ait statué sur un litige opposant l'acheteur et le vendeur ». Dans le même sens, voy. Gand, 30 septembre 2014, *Fiscologue*, 2015, liv. 1422, 11. Comp. B. MARISCAL, « Quelques cas de jurisprudence sur la notion de redevable du Pr. I. », *Immo Spector*, 2 octobre 2015, Kluwer, disponible sur www.immospector.be, qui défend l'idée selon laquelle le contribuable malheureux serait fondé, dans le cadre du procès civil, à exiger du vendeur le remboursement de la quote-part du précompte immobilier afférent à la période précédant la résolution de la vente.

(172) Gand, 25 avril 2006, *Fiscologue*, 2006, n° 1042, p. 8.

(173) Trib. Bruxelles, 25 mars 2005, *Fiscologue*, 2005, n° 988, p. 11.

(174) Trib. Liège (saisies), 8 juin 1995, *B.C.D.*, 1996, p. 625.

(175) Trib. Turnhout, 3 mai 1996, *F.J.F.*, n° 1998/49.

contre le propriétaire pour l'impôt dont ils sont tenus, mais auquel ils ne doivent contribuer qu'au prorata de la période de jouissance (Com/IR, n° 251/15).

92. En cas de fusion par absorption, la société absorbée cesse d'exister sans liquidation. Le précompte immobilier sera donc dû par la société absorbante, même si l'enrôlement a déjà eu lieu au moment de la fusion au nom de la société absorbée (176). Cette solution est cohérente, dans la mesure où la société absorbante est l'ayant-cause à titre universel de la société absorbée.

93. L'Administration n'est pas un tiers lors de l'établissement de l'impôt et elle doit, en principe, tenir compte de la situation réelle du contribuable (177). Se faisant, lorsque la propriété d'un immeuble a été transférée en cours d'année et que la mutation n'a pas encore été traduite dans la documentation de l'Administration du cadastre au 1^{er} janvier de l'année suivante, l'ancien propriétaire ou ses héritiers restent redevables du paiement du précompte immobilier pour cette année-là, à moins qu'ils ne fournissent la preuve du changement de titulaire des biens imposables et qu'ils ne fassent connaître l'identité et l'adresse complètes du nouveau propriétaire, sauf leur recours contre le nouveau propriétaire.

94. Cette règle édictée à l'article 395 CIR déroge donc au principe suivant lequel le redevable du précompte immobilier est le titulaire du droit de propriété (ou, le cas échéant, le titulaire du droit réel conférant la jouissance du bien) au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. D'application fréquente lorsqu'une vente immobilière intervient en fin d'année, l'article 395 CIR se traduit donc par un enrôlement du précompte immobilier au nom de l'ancien propriétaire.

95. Aux vœux de la loi, l'ancien propriétaire ne sera déchargé qu'à la double condition d'apporter (i) la preuve de la mutation immobilière, et (ii) toutes les coordonnées de l'acquéreur, permettant à l'Administration d'entamer une nouvelle procédure en recouvrement à charge de celui-ci (178).

Dans l'hypothèse visée ci-dessus, l'ancien propriétaire est invité à apporter les éléments de preuve requis, par le biais d'une réclamation contre le précompte immobilier. Le recouvrement du précompte immo-

(176) Civ. Mons, 24 janvier 2013, *Cour. fisc.*, 2013, n° 13, p. 593.

(177) En cas de vente immobilière, cela signifie que l'Administration doit tenir compte, pour l'établissement de l'impôt sur les revenus, de la date du compromis et non de celle de l'acte authentique (Gand, 6 novembre 2002, *Fiscologue*, 2003, n° 877, p. 9; Gand, 2 septembre 2003, *Fiscologue*, 2003, n° 912, p. 9; Trib. Gand, 19 février 2013, *Fiscologue*, n° 1337, p. 13).

(178) Voy. le nouveau Commentaire administratif de l'article 395 CIR, Com/IR, n° 395/2 à 7. Le commentaire administratif précise encore que si ces deux conditions sont satisfaites, l'Etat prendra en charge les frais de poursuite éventuels exposés par l'ancien propriétaire.

bilier compris au rôle au nom de l'ancien propriétaire de l'immeuble peut alors être poursuivi, en vertu du même rôle, à charge du nouveau propriétaire (179), lequel recevra un nouvel avertissement-extrait de rôle portant la dette d'impôt à son nom (article 396, CIR) (180).

96. Les articles 395 et 396 CIR ne sont donc applicables qu'aux situations dans lesquelles la propriété d'un bien immobilier a été transférée. Ces dispositions ne visent donc pas la renonciation au droit d'accession qui provoque un démembrement de la propriété entre le terrain et les constructions. Il ne s'agit pas, en tant que tel, d'un transfert de propriété. La personne qui obtient un droit de superficie sur un bien immeuble n'apparaît donc pas comme étant le nouveau propriétaire du bien, et la personne qui renonce au droit d'accession n'est pas l'ancien propriétaire de l'immeuble en cause (181).

Il en est de même lorsque le précompte immobilier est enrôlé au nom d'un mauvais propriétaire en raison d'une erreur dans la documentation cadastrale. La personne au nom de laquelle un revenu cadastral a été établi à tort peut s'opposer à la perception du précompte immobilier fondé sur ce revenu, dès lors qu'elle n'est pas propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier de l'immeuble en cause (182).

97. La manière dont le délai de recouvrement doit être déterminé en application des articles 395 et 396 CIR a été récemment clarifiée par la Cour de cassation, laquelle considère que le précompte immobilier ne peut être poursuivi à charge du nouveau propriétaire qu'à condition que la dette d'impôt à l'égard de l'ancien propriétaire ne soit pas prescrite (183). En l'occurrence, le précompte immobilier se prescrit par cinq ans à dater de la date de l'expiration du délai endéans lequel celui-ci doit être payé (à savoir dans les deux mois de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle — article 413, alinéa 1^{er}, CIR) (article 443bis, CIR).

(179) Par ailleurs, rien n'empêche l'Administration du cadastre de rectifier les documents cadastraux avec effet rétroactif si les enrôlements n'ont pas encore été établis à la date de rectification (Gand, 21 juin 2005, *Fiscologue*, 2005, n° 995, p. 12).

(180) Il s'agit d'une exception au principe général suivant lequel le rôle ne constitue un titre exécutoire qu'à l'égard des personnes qui y sont reprises (Cass., 2 décembre 1999, *F.J.F.*, 2000/107, *T.F.R.*, 2001, n° 209, p. 990).

(181) Bruxelles, 3 novembre 2011, *F.J.F.*, 2013, 1/69; Bruxelles, 18 juin 2008, *F.J.F.*, 2010/21.

(182) Gand, 10 octobre 2006, *Fiscologue*, n° 1076, p. 18.

(183) Cass., 20 janvier 2017, n° F.15.0130.N, *Cour. fisc.*, 2017/12, p. 739, note L. KELL.

*Section 5 : La redevabilité du précompte immobilier afférent
aux immeubles nouvellement construits*

98. Le précompte immobilier est toujours dû pour une année entière, laquelle coïncide avec l'exercice d'imposition (184). L'exercice d'imposition au précompte immobilier est en effet désigné par le millésime de l'année dont les revenus servent de base à ce précompte (article 254, CIR).

99. Concrètement, les revenus que le propriétaire retire d'un immeuble lors d'une année sont soumis au précompte immobilier de l'exercice d'imposition suivant, calculé sur la base du revenu cadastral de cet immeuble (185). Ainsi, lorsqu'un immeuble est nouvellement construit en cours d'exercice imposable, son propriétaire est tenu d'opérer une déclaration spontanée dans les trente jours de l'occupation ou de la location, aux fins de la fixation du revenu cadastral. Pour autant, l'enrôlement de l'immeuble au précompte immobilier ne sera effectué qu'au 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de sa première occupation ou location. Il en est de même en cas de transformation d'un immeuble emportant majoration du revenu cadastral ou en cas d'ajout de nouveaux matériels et outillages. Le précompte immobilier ne tiendra compte de ces transformations ou ajout de matériels qu'à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit l'achèvement des travaux ou la mise en usage effective des nouveaux outils.

À titre d'exemple : un bâtiment fait l'objet de travaux de transformation prenant fin en juin 2017. Suite à ces transformations, le revenu cadastral de l'immeuble est réévalué de 2.000 euros à 2.500 euros. Pour l'exercice d'imposition 2017, le précompte immobilier sera encore enrôlé sur la base d'un revenu cadastral de 2.000 euros. Il faudra attendre l'exercice d'imposition 2018 pour que le précompte immobilier soit calculé sur la base du revenu cadastral de 2.500 euros.

100. Signalons encore qu'il a été jugé que si un immeuble est construit — en tout ou en partie — sur un terrain à l'insu de son propriétaire, ce dernier demeure uniquement redevable du précompte immobilier relatif à son terrain, tant qu'une décision définitive des cours et tribunaux n'a pas entraîné une modification des données cadastrales au 1^{er} janvier de l'année qui suit la date du jugement (186).

(184) Comp. les articles 9 CIR et 494, § 5 CIR, en matière de revenu cadastral.

(185) M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », *op. cit.*, VIII.2.2.3-3, n° 3.5.

(186) Anvers, 24 mai 1992, *F.J.F.*, n° 1992/163. Cette décision nous semble conforme au courant doctrinal qui tend à faire de l'accession un mode *volontaire* d'acquisition de la propriété.

Chapitre III : L'assiette, le taux et les composantes du précompte immobilier

Section 1^{re} : La base imposable et le taux du précompte immobilier

101. La base imposable du précompte immobilier est le revenu cadastral indexé (187) des immeubles sis en Belgique, tel qu'il existe au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (article 255, CIR; article 2.1.3.0.1., CFF). La notion d'immeuble n'étant pas expressément définie par le législateur fiscal, il y a lieu de s'appuyer sur la définition qui en est donnée par le droit des biens (188). Par ailleurs, pour l'établissement de la base imposable du précompte immobilier, il n'est pas tenu compte des réductions et de la déduction pour habitation visées à l'article 15 CIR (article 256, CIR; article 2.1.3.0.2., CFF).

102. Depuis la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les Régions sont compétentes pour fixer le taux d'imposition et la base imposable du précompte immobilier (189). Nous avons déjà relevé que si les Régions ne peuvent porter atteinte au revenu cadastral *fédéral*, elles pourraient décider de le remplacer par un revenu cadastral *régional* ou toute autre base d'imposition, telle que la valeur vénale des immeubles (190). La révision de la base imposable du précompte immobilier n'apparaît cependant pas être à l'ordre du jour des Régions, et l'on peut douter qu'elles s'engagent à court terme dans un tel processus, compte tenu des difficultés technique et politiques qu'une telle opération ne manque pas de susciter.

103. Si la base taxable du précompte immobilier demeure le revenu cadastral indexé, la régionalisation a entraîné en la matière des disparités concernant le taux d'imposition. À côté d'un taux de base, chacune des législations régionales a établi des taux réduits visant à promouvoir des objectifs sociaux, économiques ou environnementaux.

Le bénéfice du taux réduit n'est généralement pas accordé de plein droit, puisque celui-ci repose sur une série de conditions dont le respect doit être démontré à l'Administration. En outre, rappelons que l'Administration s'appuie, à cet égard, sur les éléments existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. À titre d'exemples, les agences immobilières sociales qui gèrent des logements sociaux doivent, annuellement, transmettre à l'Administration fiscale un listing reprenant les coordonnées

(187) Le coefficient d'indexation est fixé pour l'année 2018 à 1,7863. Ce coefficient est identique à celui applicable à l'impôt des personnes physiques. Le multiplicateur de 1,40 prévu pour la détermination des revenus imposables à l'impôt des personnes physiques n'est toutefois pas appliqué en matière de précompte immobilier.

(188) Voy. *supra*, n^{os} 7 à 10.

(189) Articles 3, 5^o et 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

(190) M. DE WOLF, J. MALHERBE et J. THILMANY, *Impôt des personnes physiques, op. cit.*, p. 60.

des propriétaires concernés. Dans le cadre de la réduction pour maison passive, l'Administration fédérale exige qu'un « certificat passif » (191) lui soit remis, avant d'accorder le bénéfice du taux réduit spécifique.

Nous nous limiterons, dans les lignes qui suivent, à décrire succinctement les différentes hypothèses dans lesquelles le contribuable est éligible au bénéfice d'un taux réduit :

104. En Région Wallonne

Taux de base (art. 255, § 1 ^{er} , al. 1 ^{er} , CIR)	1,25 %
Habitation sociale (art. 255, § 1 ^{er} , al. 2 à 5, CIR)	0,8 ou 0 % (a)
Matériel et outillage (art. 255, § 2, CIR)	1,25 % (b)
Maisons passives (art. 255, §3, CIR)	Taux réduits (c)

(a) En Région wallonne, le taux réduit de 0,8 % s'applique notamment à l'ensemble des habitations sociales ou à vocation sociale mises à disposition par les différents pouvoirs locaux reconnus comme des opérateurs immobiliers au sens du Code wallon du logement (article 255, § 1^{er}, alinéas 2 à 4, CIR) (192). Au sens dudit Code, on entend par « opérateur immobilier » : un pouvoir local, une régie autonome, la Société wallonne du logement, une société de logement de service public, le Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie, une agence immobilière sociale ou une association de promotion du logement (article 1^{er}, 23^o, du Code wallon du logement).

Ce taux est d'ailleurs ramené à 0 % pour les habitations dont le propriétaire est une personne physique et qui sont prises en location ou en gestion par un opérateur immobilier, 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 (article 255, § 1^{er}, alinéa 5, CIR). Ainsi, le propriétaire qui entend mettre son bien en location par l'intermédiaire d'une agence

(191) Celui-ci peut être sollicité auprès d'un organe de certification passive dénommé « Plate-forme Maison Passive asbl ». Les critères permettant de bénéficier de la certification passive sont décrits dans le vade-mecum résidentiel, consultable à l'adresse suivante : <http://www.maisonpassive.be/?-Vade-mecum-residentiel-288->.

(192) La Cour constitutionnelle a eu l'occasion de préciser que le taux réduit du précompte immobilier pour habitation sociale ne peut être accordé « aux propriétés appartenant à une association créée par un centre public d'action sociale lorsque des Administrations publiques autres que les centres publics d'action sociale et/ou des personnes morales sans but lucratif sont membres de cette association. En effet, toute autre appréciation aurait pour effet que le champ d'application du précompte immobilier réduit soit étendu via l'association et que des personnes morales privées, fussent-elles des personnes morales sans but lucratif, puissent en bénéficier indirectement » (C.C., 31 juillet 2013, n° 111/2013; *F.J.F.*, 2014/107).

immobilière sociale (193), par exemple, pourra bénéficier d'une exonération du précompte immobilier.

(b) Le taux de 1,25 % s'applique au revenu cadastral indexé afférent aux matériels et outillages (article 255, § 2, CIR). En vue de relancer la dynamique des entreprises sur son territoire, la Région wallonne a toutefois décidé de geler l'indexation du matériel et outillage au niveau du coefficient d'indexation en vigueur à l'exercice d'imposition 2003 (soit : 1,3391) (194).

(c) À partir de l'exercice d'imposition 2010, la Région wallonne octroie, à titre temporaire, un taux réduit du précompte immobilier pour l'habitation unique du contribuable rénovée afin d'être transformée en maisons passives et qui est occupée pour la première fois au plus tard le 31 décembre 2012 (195). Le taux s'élève à 0,25 % pour le premier exercice d'imposition suivant l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive. Pour les deuxième, troisième et quatrième exercices d'imposition, le taux réduit s'élève respectivement à 0,5 %, 0,75 % et 1 %. À partir du cinquième exercice d'imposition, le taux normal de 1,25 % s'applique à nouveau. Selon l'exposé des motifs du décret du 10 décembre 2009, cette mesure était destinée à emboîter le pas d'une prochaine réforme censée mettre en place une variation générale du taux du précompte immobilier selon la performance éner-

(193) L'agence immobilière sociale poursuit l'objectif de promouvoir l'accès au logement salubre de ménages en état de précarité, en recherchant la meilleure adéquation possible entre l'offre en logements potentiellement disponibles et les besoins sociaux recensés au plan local. Pour réaliser cet objectif, elle maintient, réintroduit ou crée dans le circuit locatif un maximum de logements des secteurs public et privé. Pour réaliser cette mission, l'agence immobilière sociale sera médiatrice entre des propriétaires-bailleurs et des ménages en voie de rupture sociale. À cet effet, elle conclura des contrats de gestion ou de location d'immeubles ou de parties d'immeubles avec ces propriétaires. Un bail unira directement les propriétaires bailleurs aux ménages locataires. À titre subsidiaire, elle pourra également conclure des contrats de bail d'immeubles ou de partie d'immeubles en vue de les sous-louer aux ménages. Les logements pris en gestion par l'agence immobilière sociale devront respecter les critères minimaux de salubrité définis par le Gouvernement soit au moment de la prise en gestion et avant la première occupation, soit après la réalisation de travaux d'importance réduite (voy. l'article 2 du décret wallon du 17 mars 1999 portant agrément d'agences immobilières sociales, *Moniteur belge*, 1^{er} mai 1999).

Dans le chef du propriétaire, le recours à l'agence immobilière sociale offre la garantie d'une (relative) tranquillité puisque la gestion locative de son bien est prise en charge. Le paiement du loyer — d'un montant souvent plus faible que dans la cadre d'une location classique — est généralement garanti par l'agence immobilière sociale, laquelle assure également au propriétaire de récupérer le bien dans son état initial à l'expiration du contrat de bail (voy. C. LOUIS, « Les agences immobilières sociales en Wallonie », *S.L.R.B.-Info*, n° 43, Juillet-Août, 2005, pp. 15 à 19).

(194) Article 3 du Décret du 22 octobre 2003 modifiant les articles 253, 255 et 518 du Code des impôts sur les revenus 1992 (1) (*Moniteur belge*, 19 novembre 2003, p. 55727).

(195) Voy. le décret wallon du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives (*Moniteur belge*, 23 décembre 2009).

gétique des bâtiments (196). Si des discussions semblent actuellement en cours, aucune réforme n'a encore été adoptée en ce sens (197).

105. En Région bruxelloise

Taux de base (art. 255, al. 1 ^{er} , CIR)	1,25 %
Habitation sociale (art. 255, al. 2 à 5, CIR)	0,8 ou 0 % (a)
Matériel et outillage (art. 255, al. 7, CIR)	0% (b)

(a) Aux termes de l'ordonnance du 23 novembre 2017, la Région bruxelloise a effectué un certain nombre d'adaptations législatives en vue d'assurer la reprise du service du précompte immobilier par *Bruxelles Fiscalité* (198). Un taux réduit de 0,8 % est désormais applicable à l'ensemble des habitations sociales ou à vocation sociale mises à disposition par les centres publics d'action sociale, les communes ou le Fonds du Logement des Familles de la Région de Bruxelles-Capitale (article 255, alinéa 2) (199).

Par ailleurs, en vue de stimuler l'offre privée de logements sociaux, la Région bruxelloise a instauré, à partir de l'exercice d'imposition 2018, une exonération du précompte immobilier pour les parties d'immeubles et immeubles mis en location par les agences immobilières sociales et situés en Région de Bruxelles-Capitale (pour lesquels le taux du précompte immobilier a été ramené à 0 %) (article 255, alinéa 3). Pour bénéficier de cette exonération, chaque agence immobilière sociale doit communiquer à l'Administration, avant le 1er juin de l'exercice d'imposition concerné, la liste des immeubles ou parties d'immeubles mis en location par ses soins en Région de Bruxelles-Capitale (article 255, alinéa 4) (200). Si l'agence ne remplit pas son obligation d'information, le propriétaire concerné est alors en droit d'apporter la preuve de l'existence d'un contrat avec l'agence immobilière sociale (article 255, alinéa 5). Il est également prévu que l'Administration mette l'agence en demeure de lui communiquer la liste si celle-ci n'est pas communiquée endéans le délai imparti (article 255, alinéa 6).

(196) *Doc. parl.* Parlement wallon, 2009-2010, n° 118/1, p. 3.

(197) *Voy. Q. & R.*, Parlement wallon, session 2016-2017, Q. n° 329 du 31 mai 2017, HENRY.

(198) 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, *Moniteur belge*, 8 décembre 2017.

(199) Les références aux « habitations appartenant aux sociétés de construction agréées par la Société nationale de logement ou par la Caisse générale d'épargne et de retrait » et aux « propriétés appartenant à la Société nationale terrienne ou à des sociétés agréées par celle-ci et qui sont louées comme habitations sociales » reprises à l'article 255, CIR fédéral ont été jugées obsolètes (*Doc. parl.* Parlement bruxellois, 2016-2017, n° A-554/1, p. 3).

(200) Cette obligation est imposée aux agences immobilières sociales car l'information ne peut, pour l'heure, être recoupée aisément par l'Administration au moyen de bases de données existantes et à jour (*Doc. parl.* Parlement bruxellois, 2016-2017, n° A-554/1, p. 18)

(b) Pour ne pas freiner les investissements économiques des entreprises actives sur son territoire, la Région bruxelloise avait mis en place, à partir de l'exercice d'imposition 2006, un crédit d'impôt égal au montant du précompte immobilier, accordé à la personne physique ou morale redevable de cet impôt sur le matériel et l'outillage. Ce système permettait — tout en allégeant les entreprises du précompte immobilier — de maintenir les centimes additionnels communaux (201). Depuis l'exercice d'imposition 2017 (202), le crédit d'impôt au précompte immobilier concernant le matériel et l'outillage est supprimé et remplacé par une diminution du taux du précompte immobilier qui est ramené à 0 %. Les entreprises ne sont donc plus tenues de payer le précompte immobilier sur le matériel et l'outillage (et partant, les centimes additionnels y afférent).

106. En Région flamande

Taux de base (art. 2.1.4.0.1., § 1 ^{er} , CFF)	3,97 % (a)
Habitation sociale (art. 2.1.4.0.1., § 2, CFF)	2,54 % (b)
Matériel et outillage (art. 2.1.4.0.1., § 3, CFF)	3,97 % (c)

(a) À partir de l'exercice d'imposition 2018 (203), la Région flamande réhausse le taux de base du précompte immobilier de 2,50 % à 3,97 % (article 2.1.4.0.1., § 1^{er}, CFF). Cette augmentation du tarif général du précompte immobilier est destinée à financer, à tout le moins partiellement, le transfert de certaines compétences des provinces vers la Région, notamment dans le domaine des matières culturelles et personnalisables (204).

(b) Le taux réduit de 2,54 % (anciennement 1,60 %) s'applique aux habitations sociales appartenant à certains organismes flamands ou fédéraux. Le champ d'application est aujourd'hui étendu aux habitations appartenant à des organismes similaires de l'Espace économique européen (assujettis à la législation d'un État membre de l'Espace économique européen et ayant leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal dans l'Espace économique européen). Le taux réduit s'applique également aux habitations sociales des asso-

(201) *Doc. parl.* Parlement bruxellois, 2016-2017, n° A-554/1, p. 3.

(202) Articles 23 et 24 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale (*Moniteur belge*, 29 décembre 2016, p. 91885).

(203) Article 30 du décret flamand du 18 novembre 2016 portant l'attribution de tâches renouvelées et le financement modifié des provinces (*Moniteur belge*, 13 décembre 2016, p. 84919).

(204) Voy. la circulaire administrative du 7 août 2017 adaptant le plan d'action pluriannuel 2014-2019 et les budgets 2018, n° BB 2017/3. Pour un commentaire de cette réforme, voy. B. MARISCAL, « Frénésie législative en matière d'impôts directs durant 2016 », *R.G.F.C.P.*, 2017/4.

ciations ayant comme membres des Centre Publiques d'Aide Sociale (article 2.1.4.0.1., § 2, CFF).

(c) La Flandre est la première Région à avoir décidé de geler, au niveau de l'année 1997, l'indexation du revenu cadastral pris en considération pour l'établissement du précompte immobilier du matériel et outillage (205). La législation flamande considère, en effet, que si l'indexation des revenus cadastraux des immeubles est légitime, tel n'est pas le cas de l'indexation des revenus cadastraux du matériel et outillage, lequel est établi sur la base de la valeur d'investissement à l'état neuf, alors que leur valeur diminue naturellement par l'écoulement du temps. La Région flamande a donc mis en place un mécanisme visant à neutraliser l'indexation. Pour ce faire, le taux du précompte immobilier (soit 3,97 %) doit être multiplié par un coefficient négatif déterminé en divisant la moyenne des indices de l'année 1996 (soit 122,73) par la moyenne des indices de l'année précédant l'année d'acquisition des revenus (soit, 181,42 pour l'année 2017). L'application de cette formule aboutit à un taux de 2,69 % pour l'exercice d'imposition 2018 (206). L'application de ce coefficient ne peut toutefois pas occasionner un tarif plus élevé que celui de l'année d'imposition précédente (article 2.1.4.0.1., § 3, CFF).

Section 2 : Les centimes additionnels au précompte immobilier

107. Les provinces, les communes et agglomérations de communes sont habilitées à établir des centimes additionnels au précompte immobilier (article 464/1 CIR; article 2.1.4.0.2., CFF). Comme leur nom l'indique, ces « additionnels » constituent une taxe additionnelle, qui a pour assiette le montant de base (régional) du précompte immobilier (207). En pratique, cette taxe locale a pour conséquence de multiplier tantôt par vingt, voire par trente ou quarante le montant global du précompte immobilier. La hauteur de la quote-part communale et provinciale est votée chaque année par les autorités locales en fonction de leurs besoins de financement et d'autres considérations de nature politique. En Région wallonne, les additionnels provinciaux et communaux s'élèvent, pour l'année 2017, respectivement et en moyenne à 1.652 et 2.563 (208).

108. Concrètement, ces centimes additionnels appliquent un pourcentage d'augmentation au montant de base du précompte immobilier. Ainsi, prélever 100 centimes additionnels revient à effectuer un prélève-

(205) *Doc. parl. fl.*, sess. 1997-1998, n° 788/1, p. 4.

(206) Circulaire du 20 mai 1998, n° Ci.RH.222/505.078.

(207) Sur le recouvrement des centimes additionnels, voy. not. l'article 260 de la Nouvelle loi communale, codifiée par l'arrêté royal du 24 juin 1988, *Moniteur belge*, 3 septembre 1988, err. *Moniteur belge*, 8 juin 1990.

(208) Voy. le tableau disponible sur le site suivant : www.pouvoirslocaux.wallonie.be.

ment *local* égal à 100 % du prélèvement *régional* de base du précompte immobilier (pour chaque euro payé à la Région à titre de précompte immobilier, il sera prélevé un euro supplémentaire à l'échelon local).

Ainsi, à titre d'exemple, considérons une maison d'habitation sise à Bastogne dont le revenu cadastral s'élève à 1.500 euros. Les centimes additionnels communaux s'élèvent pour l'exercice 2018 à 2950 alors que la province en a établi 1980. Le montant global du précompte immobilier sera calculé de la manière suivante :

- Au profit de la Région :
 $1.500 \text{ euros} \times 1,25 \% = 18,75 \text{ euros}$
 - Au profit de la Commune :
 $\frac{18,75 \times 2950}{100} = 553,12 \text{ euros}$
 - Au profit de la Province :
 $\frac{18,75 \times 1980}{100} = 371,25 \text{ euros}$
- Total : 943,12 euros

109. Les recettes revenant à la commune constituent, en réalité, l'essentiel du rendement du précompte immobilier, puisque près de 59 % du montant total de cet impôt lui sont alloués. Le précompte immobilier constitue de facto un outil de fiscalité locale de grande importance, qui procure aux communes une manne financière conséquente en vue de mener à bien leur politique. Selon le service d'étude de Belfius, les recettes fiscales liées aux taxes additionnelles au précompte immobilier s'élevaient, pour l'année 2017, en Région wallonne, à pas moins de 1,519 milliard d'euros (soit 422 euros/habitant) (209).

Chapitre IV : Les réductions du précompte immobilier

110. Moyennant le respect de certaines conditions, le contribuable peut bénéficier d'une réduction du précompte immobilier, s'il démontre qu'il remplit les conditions légales. Les règles régissant cette matière étaient initialement fixées dans l'ancien article 257 CIR (fédéral). Progressivement, les Régions se sont distancées de la législation fédérale, jusqu'à se singulariser nettement sous l'angle des conditions auxquelles le contribuable doit se soumettre pour bénéficier des réductions du précompte immobilier.

111. Le siège de la matière réside dans les articles 257 à 260ter CIR (pour la Région wallonne et de Bruxelles-Capitale) et 2.1.5.0.1.

(209) Belfius Finances locales, « Les finances des pouvoirs locaux en Wallonie — Budget 2017 », disponible sur le site www.belfius.be, p. 22.

à 2.1.5.0.7. du CFF (pour la Région flamande). Schématiquement, les trois Régions accordent une réduction du précompte immobilier dans les hypothèses suivantes (210), qui reposent sur la prise en considération de la situation personnelle ou familiale du contribuable :

- Pour habitation modeste;
- Pour enfant à charge ou handicapé à charge;
- Pour personne handicapée ou grand invalide de guerre;
- Pour immeuble inoccupé ou improductif de revenu.

De son côté, la Région flamande octroie également des réductions au précompte immobilier en faveur des bâtiments économiseurs d'énergie (article 2.1.5.0.1., CFF).

112. En Région wallonne et bruxelloise, le précompte immobilier est enrôlé sur la base du revenu cadastral. Il n'est donc pas tenu compte, dans un premier temps, des circonstances susceptibles de donner lieu à une éventuelle réduction du précompte immobilier. En conséquence, pour bénéficier du régime des réductions, le contribuable devra utiliser la voie de la demande de dégrèvement d'office (article 376, § 3, 2°, CIR) ou de la réclamation (article 366, CIR) à l'encontre du précompte immobilier (211). Le législateur flamand distingue, quant à lui, les réductions du précompte immobilier qui sont octroyées automatiquement (article 2.1.5.0.1., CFF) et celles qui doivent faire l'objet d'une demande (article 2.1.5.0.2., CFF).

113. Une analyse exhaustive et comparative de cette matière excéderait le cadre de la présente contribution. Dans les lignes qui suivent, nous nous attacherons seulement à dresser un tableau d'ensemble du régime de réduction du précompte immobilier en vigueur en Région wallonne et bruxelloise. L'on rappellera également ici que la plupart de ces réductions ont donné lieu à l'adoption d'une circulaire administrative destinée à en expliciter les modalités d'application. Celles-ci sont

(210) Pour une présentation exhaustive de la matière et une revue de la jurisprudence publiée, voy. not. S. JANSSENS, *Onroerende voorheffing*, Mechelen, Kluwer, 2013 et AFSCHRIFT et M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques — Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier 2009, pp. 264 à 319.

(211) C'est au contribuable qu'il revient de démontrer qu'il remplit les conditions légales du régime de réduction dont il revendique l'application. Corrélativement, l'Administration n'est pas tenue, préalablement à l'enrôlement, de vérifier d'initiative si de telles conditions sont, le cas échéant, remplies (Bruxelles, 4 mars 2009, www.fisconet.be). Concrètement, le contribuable est tenu d'adresser le formulaire 179.1 complété et signé auprès du service précompte immobilier dont les coordonnées figurent au verso de l'avertissement extrait de rôle (Com. IR, 257/66 et suivantes; voy. également G. DEBOUCHE et M.-C. VALSCHAERT, « La fiscalité immobilière », *Rép. not.*, T. XV, Livre IV, Bruxelles Larcier, 2014, p. 64). Notons cependant qu'une proposition de décret est actuellement discutée au Parlement wallon, en vue d'instaurer l'automatisme des réductions de précompte immobilier pour toutes les familles wallonnes qui ont des enfants à charge.

très généralement consultables sur le site internet de l'Administration fiscale (212).

*Section 1^{re} : Réduction du précompte immobilier
pour habitation modeste*

114. *En Région wallonne*, il est accordé une réduction de 25 % du précompte immobilier (213) afférent à l'habitation unique occupée personnellement par le contribuable (214) au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, lorsque le revenu cadastral de cette habitation, majoré du revenu cadastral non indexé de l'ensemble de ses biens immobiliers sis en Belgique, ne dépasse pas 745 euros (215) (article 257, 1^o, CIR, Reg. wal.). Pour bénéficier effectivement de cette réduction, le contribuable ne peut posséder d'autres immeubles affectés en tout ou en partie à l'habitation, aussi bien en Belgique qu'à l'étranger, sauf s'il s'agit :

— d'habitations dont il n'est que nu-propiétaire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition;

— d'habitations dont il a réellement cédé les droits réels lui appartenant au plus tard le 31 décembre de l'exercice d'imposition en cours;

(212) À titre d'exemples récents, l'on peut citer la circulaire 2017/C/44 concernant l'octroi de réductions de précompte immobilier aux ménages hébergeant des enfants placés en famille d'accueil en Région wallonne; la Circulaire n° 609.763 (AFER N° 8/2011) et n° IR/IV — 4/92864 (P&R N° 1/20011) du 7 février 2011 en matière de réduction du précompte immobilier pour improductivité; ou encore la circulaire n° AAF/2003-0136 — AAF/2003-0912 — AAF/2005-1160 — AAF/2006-0039 — AAF/2006-0463 (AAF 13/2006) du 5 juillet 2006, en matière notamment de réduction pour enfant à charge, personne à charge et personne handicapée.

(213) La réduction s'élève au quart du précompte immobilier, y compris les additionnels provinciaux et communaux, afférent à la maison d'habitation ou à la partie de l'immeuble servant d'habitation proprement dite (Com. IR, 257/18).

(214) Lorsque l'habitation est occupée entièrement par des copropriétaires ou indivisaires, ceux-ci sont considérés comme constituant une entité, seule propriétaire et seule occupante (Com/IR, 257/7). Le bénéfice de la réduction ne cesse pas lorsque l'habitation, étant en état d'indivision familiale (par exemple entre veuf ou veuve et enfants, entre frères et sœurs) n'est occupée que par une partie des indivisaires, pour autant que les indivisaires occupants possèdent soit légalement, soit en fait, l'usage total de la maison (Com. IR, 257/8). Dans une espèce où l'Administration avait refusé le bénéfice de la réduction à une femme qui avait continué à occuper, après le divorce, l'habitation dont elle était encore propriétaire en indivision avec son ex-conjoint, le tribunal de Namur s'est néanmoins distancé de la thèse administrative, soulignant que l'hypothèse de l'indivision n'était pas expressément organisée par le législateur fiscal; qu'il y a donc lieu en la matière de se référer au droit commun en vertu duquel une indivision ordinaire ne constitue pas une entité distincte de ceux qui la compose; que chaque copropriétaire participe aux droits et aux charges de la copropriété en proportion de sa part, de sorte que chacun d'entre eux peut prétendre au bénéfice de la réduction *au pro-rata* de ses droits dans le bien (Trib. Namur, 24 novembre 2004, *Fiscologue*, n° 965, p. 10).

(215) Pour déterminer si le revenu cadastral maximum fixé par la loi n'est pas dépassé, il y a lieu de cumuler les revenus cadastraux de tous les immeubles sis en Belgique et dont le demandeur est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier (Com. IR, 257/12).

— d’habitations que le contribuable n’occupe pas personnellement en raison :

- d’entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l’occupation de l’habitation au 1^{er} janvier de l’exercice d’imposition (216);
- de l’état d’avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas d’occuper effectivement l’habitation au 1^{er} janvier de l’exercice d’imposition.

115. *En Région Bruxelloise*, une réduction de 25 % du précompte immobilier afférent à l’habitation dans laquelle le contribuable est domicilié (tel que désignée dans le Registre national, et sur laquelle il est titulaire d’un droit réel) est accordée lorsque cette habitation :

- est sise en Région de Bruxelles-Capitale;
- est le seul bien immeuble en Région de Bruxelles-Capitale, sur lequel le contribuable détient un droit réel, tel que visé à l’article 251, CIR (217).
- a un revenu cadastral non indexé n’excédant pas 745 euros, en ce compris le revenu cadastral non indexé des biens sis en Région de Bruxelles-Capitale dont le contribuable prouve qu’il fait partie de son habitation ou en est l’accessoire habituel ou indispensable (article 257, § 2, alinéa 1^{er}, CIR, Région bruxelloise).

Pour l’appréciation du plafond de 745 euros, le législateur bruxellois a précisé qu’il n’est pas tenu compte du matériel et outillage auxquels un revenu cadastral est attribué conformément à l’article 471, CIR (article 257, § 2, alinéa 2, CIR, Région bruxelloise).

116. Dans les deux Régions, le montant de la réduction est porté à 50 % du précompte immobilier afférent à l’habitation du contribuable pour une période de cinq ans à partir de 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 le logement (article 257, 1^o, alinéa 2, CIR, Région wallonne; article 257, § 2, alinéa 2, CIR, Région bruxelloise).

117. Sous l’empire de la réglementation fédérale, les réductions visées à l’article 257 CIR ne sont pas accordées pour la partie de l’habita-

(216) Tel est le cas, par exemple, de l’habitation donnée partiellement en location (chambres meublées, appartements) ou dont le redevable ne peut disposer en totalité (Com.IR, 257/9).

(217) Ne sera toutefois pas considéré comme un immeuble distinct tout bien immobilier sis en Région de Bruxelles-Capitale dont le contribuable démontre qu’il fait partie de son habitation ou en est l’accessoire habituel ou indispensable (article 257, § 2, alinéa 1^{er}, b), CIR, Région bruxelloise), même s’il forme une parcelle cadastrale distincte (*Doc. parl.* Parlement bruxellois, 2016-2017, n^o A-554/1, pp. 4 à 5).

tion qui est affectée à l'exercice d'une activité professionnelle, lorsque le revenu cadastral y afférent excède le quart du revenu cadastral total de l'habitation. Si la Région wallonne ne déroge pas à ce principe (article 257, alinéa 3, CIR, Région wallonne), la Région bruxelloise, à l'occasion de la reprise par ses soins du service du précompte immobilier, semble avoir abandonné cette règle quel que soit le motif de réduction invoqué (218).

*Section 2 : Réduction du précompte immobilier
pour « charges de famille »*

118. En Région wallonne, le précompte immobilier peut être réduit en raison de la situation familiale du contribuable. L'habitation pour laquelle la réduction est demandée doit être occupée par un ménage comprenant au moins deux enfants en vie (219) ou une personne handicapée au sens de l'article 135, alinéa 1^{er} CIR. Dans une telle hypothèse, une réduction du précompte immobilier de 250 euros est prévue pour chaque personne à charge handicapée (y compris le conjoint, le cohabitant légal ou le cohabitant de fait), et de 125 euros pour chaque enfant à charge non handicapé, 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 suivante : $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier})]$ (article 257, 3^o, CIR, Région wallonne) (220).

119. De manière similaire, la Région bruxelloise octroie une réduction du précompte immobilier afférent à l'habitation dans laquelle sont domiciliés les membres d'un ménage (article 257, § 4, alinéa 1^{er}, CIR, Région bruxelloise). Cette réduction est égale à 10 % du précompte immobilier afférent à l'habitation du contribuable pour chaque enfant

(218) L'article 258, CIR, applicable en Région bruxelloise, ne fait désormais plus mention d'une limitation des réductions visées à l'article 257, CIR, lorsque la quotité de revenu qui se rapporte à une activité professionnelle exercée dans l'habitation excède le quart du revenu cadastral de l'habitation. Cela signifie que « les réductions de précompte immobilier s'appliquent dès lors [dorénavant] à l'ensemble des biens immobiliers concernés par les demandes sans distinction de la partie privative et de la partie professionnelle. Cette distinction s'est en effet avérée difficilement contrôlable et n'a été appliquée que très marginalement en pratique par les contribuables concernés dans leurs demandes et les fonctionnaires amenés à contrôler l'application des réductions » (*Doc. parl.* Parlement bruxellois, 2016-2017, n° A-554/1, pp. 4 à 5).

(219) Un enfant militaire, résistant, prisonnier politique ou victime civile de la guerre, décédé ou disparu pendant la campagne 1940-1945, est compté comme s'il était encore en vie (article 257, 3^o, alinéa 5, CIR, Région wallonne; voy. également Com.IR, 257/47).

(220) Soulignons que la réduction du précompte immobilier afférent à l'habitation du chef d'une famille comptant au moins deux enfants en vie n'est pas applicable à la partie de l'immeuble occupée par des personnes ne faisant pas partie du ménage (Cass., 12 mars 2010, *F.J.F.*, 2010/257).

du ménage qui entre dans les conditions pour ouvrir le droit aux allocations familiales et de 20 % pour chaque enfant handicapé au sens de l'article 135, alinéa 1^{er}, 2^o CIR (article 257, § 4, alinéa 3, CIR, Région bruxelloise). Le bénéfice de la réduction n'est donc pas soumis à la présence de deux enfants, contrairement à ce qui prévaut en Région wallonne. Par ailleurs, lorsque les parents assument une garde alternée de l'enfant, chacun peut réclamer une réduction proportionnelle à la durée pendant laquelle il héberge l'enfant (article 257, § 4, alinéa 5, CIR, Région bruxelloise).

120. En Région bruxelloise et wallonne, la notion de ménage dont il est question pour l'octroi de la réduction renvoie à une situation de fait, et non à un lien légal entre les conjoints. Ainsi, lorsque des parents non-mariés vivent sous le même toit avec leurs enfants communs, ils doivent être considérés comme formant un ménage (221). Dans le même ordre d'idées, l'Administration wallonne considère que des enfants faisant l'objet de mesure de placement familial doivent être pris en compte pour vérifier si, dans le chef des parents d'accueil, la condition légale imposant la présence d'au moins deux enfants en vie au sein du ménage est satisfaite (222).

121. Singulièrement, la Région wallonne octroie également une réduction de 125 euros (223) sur le précompte immobilier, au bénéfice des ménages qui comptent à leur charge une personne, autre qu'un enfant ou une personne handicapée et faisant partie de sa famille, ou de la famille du conjoint ou du cohabitant légal ou du cohabitant de fait, à l'exception de ce conjoint ou cohabitant légal ou cohabitant de fait (article 257, 3^obis, CIR, Région wallonne).

Section 3 : La réduction du précompte immobilier pour les handicapés et grands invalides de guerre

122. Dans les deux Régions, il est accordé une réduction du précompte immobilier afférant à l'habitation occupée par un grand invalide de la guerre admis au bénéfice de la loi du 13 mai 1929 ou de l'article 13 des lois sur les pensions de réparation coordonnées le 5 octobre 1948,

(221) À l'heure actuelle, la définition du ménage qui semble la plus communément admise est en effet celle de la famille nucléaire vivant sous le même toit : père, mère et enfants communs. Par conséquent, il n'est pas concevable que des pères et mères — quoique simples cohabitants de fait — soient traités comme des étrangers pour l'application de la réduction (Cass., 12 mars 2010, *F.J.F.*, n° 2010/257; Bruxelles 5 avril 2006, disponible sur www.monkey.be; Civ. Nivelles 4 juin 2002, disponible sur www.monkey.be).

(222) Circulaire n° 2017/C/44 du 13 juillet 2017 concernant l'octroi de réductions du précompte immobilier aux ménages hébergeant des enfants placés en famille d'accueil en Région wallonne.

(223) Le montant de la réduction doit être multiplié par la fraction suivante : $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la province où est situé l'habitation occupée par le ménage})]$.

ou par une personne handicapée au sens de l'article 135, alinéa 1^{er}, 1^o, CIR (224)(article 257, 2^o, CIR, Région wallonne; article 257, § 3, CIR, Région bruxelloise).

Cette réduction s'élève, en Région wallonne, à un montant forfaitaire de 250 euros pour un grand invalide ou de 125 euros (225) pour une personne handicapée. En Région bruxelloise, la réduction est portée, dans les deux hypothèses, à 20 % du précompte immobilier afférent à l'habitation du contribuable.

123. Suivant le commentaire administratif, les réductions pour le grand invalide de guerre et pour la personne handicapée ne peuvent être cumulés (226).

Section 4 : Réduction du précompte immobilier pour inoccupation et improductivité

124. En Région wallonne, il peut être accordé une remise ou une 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, lorsqu'un bien immobilier bâti, non meublé, est, resté inoccupé et improductif pendant au moins 180 jours dans le courant de l'année civile; ou lorsque 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; ou encore lorsque la totalité d'un bien immobilier bâti, ou du matériel et de l'outillage, ou une partie de ceux-ci représentant au moins 25 % de leur revenu cadastral respectif, est détruite (article 257, 4^o, CIR, Région wallonne).

125. Le législateur wallon précise cependant que la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier ne peut plus être accordée si la période d'inoccupation dépasse douze mois (227), sauf dans l'hypothèse d'un immeuble dont le contribuable ne peut exercer

(224) Il s'agit des personnes — chefs de ménage — qui sont atteintes à 66 % au moins d'une insuffisance ou diminution de capacité physique ou mentale du chef d'une ou plusieurs affections (Com. IR., 257/35).

(225) Le montant de 125 ou 250 euros, selon le cas, doit être multiplié par la fraction suivante : $[100/(100 + \text{total des centimes additionnels au précompte immobilier établis par la commune, par l'agglomération et par la province où est situé l'habitation occupée par le ménage})]$.

(226) Com.IR., 257/38.

(227) L'objectif poursuivi par le législateur wallon est d'éviter le maintien en l'état de sites d'activité économique désaffectés et de favoriser les propriétaires de ces sites ou d'immeuble délaissés à prendre les mesures qui s'imposent (voy. Circulaire administrative du 7 février 2011, N° 609.763, AFER n° 8/2011 et n° IR/IV-4/92864; voy. également J.-P. NEMERY DE BELLEVEAUX, « Le précompte immobilier : évolution récente et comparaison entre les Régions wallonne et bruxelloise », *R.F.R.L.*, 2017/3, p. 228).

les droits réels pour cause de calamité (228), de force majeure (229), d'une procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble (article 257, alinéa 4, CIR, Région wallonne).

126. L'inoccupation et l'improductivité doivent encore être indépendants de la volonté du contribuable (230). La seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité. Par contre, il a été jugé qu'il ne peut pas être reproché au vendeur d'un immeuble de ne pas mettre celui-ci en location après la signature du compromis, lorsqu'une procédure judiciaire suit le refus des acquéreurs de signer l'acte authentique. Le vendeur peut valablement réclamer la réduction du précompte immobilier, dans la mesure où le sort de l'immeuble demeure incertain jusqu'à la clôture du litige (231).

127. Lorsqu'un immeuble est détruit en raison d'un événement exceptionnel, tel qu'une catastrophe indépendante de la volonté du propriétaire ou un ordre de démolition immédiate émanant du bourgmestre, on a relevé qu'un droit à la réduction est ouvert au propriétaire du bien. Il en va autrement des immeubles démolis sans y être autorisés par un ordre de démolition. Dans ce dernier cas, rien ne fait apparaître que ces immeubles ont été détruits par suite d'un événement catastrophique indépendant de la volonté du contribuable (232).

128. La *Région bruxelloise* a, pour sa part, supprimé récemment la réduction proportionnelle du précompte immobilier pour inoccupation et improductivité (233). Il s'ensuit que le propriétaire d'un immeuble

(228) La notion de calamité doit s'entendre dans le sens usuel de la législation belge, visant une calamité naturelle et non en tant que crise économique et financière (voy. Mons, 5 février 2016, *F.J.F.*, 2016/299).

(229) La notion de force majeure en droit fiscal doit s'entendre suivant une acception moins restrictive qu'en droit commun (voy. à cet égard Cass., 7 avril 2016, n° F.14.0074.N. Pour un commentaire de cette décision, voy. B. ZDRAVKOV et V. HUYNH, « La Cour de cassation consacre la notion fiscale de force majeure », *Act. fisc.*, 2017/05).

Pour des cas d'application récents, voy. notamment Mons, 5 septembre 2017, *F.J.F.*, 2018/18 et Trib. Liège, 1^{er} février 2016, *F.J.F.*, 2018/19.

(230) Cass., 18 novembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 258; Cass., 1^{er} février 1959, *Pas.*, 1960, I, p. 396; Cass., 26 mars 1998, RG F.95.0020.N.

(231) Trib. Namur, 21 janvier 2016, *F.J.F.*, n° 2016/197; voy. aussi Trib. Namur, 20 avril 2016, *F.J.F.*, n° 2016/261

(232) Voy. notamment Bruxelles, 28 avril 2000, RG 1998/FR/247, www.fiscalnet.be; Gand, 3 février 2004, *F.J.F.*, 2005, liv. 1, p. 59; Anvers 24 juin 2008, RG 1995/FR/218, www.fiscalnet.be; Anvers, 7 décembre 2009, *F.J.F.*, n° 99/106.

(233) Articles 27 et 28 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016. Sur ce régime, voy. toutefois B. MARISCAL et F. ICKX, « Remis ou modération du Pr. I. pour improductivité en Région bruxelloise : notion d'immeuble affecté au logement », C & FP, 2015/7, pp. 22 et suivantes.

totale­ment im­pro­duc­tif de re­venu à Bruxelles dev­ra s’ac­quit­ter du pré­compte im­mo­bilier y af­fé­rant (234).

*Section 5 : Dispositions communes aux réductions
du précompte immobilier*

129. Les ré­duc­tions pour ha­bi­ta­tion mo­des­te, pour in­vali­dité et pour en­fants à charge ne valent que pour une seule ha­bi­ta­tion (235), le cas échéant à dési­gner par le con­tri­buable (236), et elles doivent s’ap­pré­cier au re­gard de la si­tu­a­tion exis­tant au 1^{er} jan­vier de l’exer­cice d’im­po­si­tion. Elles sont par ail­leurs cu­mu­lables entre­elles (ar­ti­cle 258, CIR).

130. Les ré­duc­tions pour grands in­vali­des de guerre ou per­sonnes han­di­ca­pés, de même que les ré­duc­tions pour per­sonnes à charges sont dé­duc­tibles du loyer, nonob­stant toute con­ven­tion con­traire (ar­ti­cle 259, CIR). Une per­sonne pro­prié­taire d’un im­meuble peut en effet se voir ac­cor­der une ré­duc­tion du pré­compte im­mo­bilier en raison de la qua­lité de son loca­taire (per­sonne han­di­ca­pée, par exemple). Si le pro­prié­taire est le seul à qui la ré­duc­tion est ac­cor­dée (car il est le des­ti­na­taire de l’avertis­se­ment ex­trait-de rôle et ti­tu­laire du droit réel sur le bien), il est néan­moins tenu de res­ti­tuer le montant de cet avan­tage au loca­taire (237).

131. Pour les pro­prié­taires, il s’agit d’une opé­ra­tion neutre — donc sans grand in­té­rêt — car le bé­né­fice de la ré­duc­tion est dé­duit du loyer,

(234) Sur la déci­sion de la Ré­gion de Bruxelles-Capitale de sup­primer la ré­duc­tion du pré­compte im­mo­bilier pour in­oc­cu­pa­tion et im­pro­duc­tivité, voy. J.-P. NEMERY DE BELLEVEAUX, « Le pré­compte im­mo­bilier : évo­lu­tion ré­cente et com­pa­rai­son entre les Ré­gions wal­lonne et bruxelloise », *op. cit.*, pp. 231 à 233.

(235) La per­sonne qui est re­de­vable du pré­compte im­mo­bilier pour plusieurs im­meubles doit dès lors dési­gner le bien im­mo­bilier pour lequel elle sou­haite bé­né­ficer de la ré­duc­tion. Néan­moins, le pro­prié­taire pos­sédant plusieurs ha­bi­ta­tions qu’il loue toutes à des per­sonnes pou­vant bé­né­ficer de la ré­duc­tion du pré­compte im­mo­bilier (pour en­fants à charge ou in­vali­dité, par exemple) pou­rra bé­né­ficer de la ré­duc­tion pour cha­cun de ses biens im­mo­biliers (*Q. & R.*, Cham­bre, 1995-1996, n° 37, 10 juin 1996, p. 4828).

(236) Précisons toutefo­is que la légis­la­tion bruxelloise ne reprend plus for­mel­lement la règle selon laquelle « les ré­duc­tions ne peuvent porter que sur une seule ha­bi­ta­tion à dési­gner éven­tu­el­lement par l’in­té­ressé ». Cette règle a en effet été jugée non per­tinente, dès lors que le nouvel ar­ti­cle 257, § 2 CIR ne s’ap­plique que sur l’ha­bi­ta­tion unique du con­tri­buable et que les ré­duc­tions pré­vues dans l’ar­ti­cle 257, §§ 3 et 4 CIR ne concernent que l’ha­bi­ta­tion où les en­fants ou les ré­si­dents han­di­ca­pés sont do­miciliés (*Doc. parl.* Par­le­ment bruxellois, 2016-2017, n° A-554/1, p. 7), sous ré­serve, en ce qui concerne les en­fants, de la si­tu­a­tion des parents qui ne vivent plus ensemble (C. BUYSSE, « Exoné­ra­tion du Pr.I : Con­di­tions plus sévères en Ré­gion bruxelloise », *Fiscologue*, 2018, n° 1557, p. 5).

(237) Comme le pré­cise le com­men­taire ad­mi­nis­tra­tif, la cir­con­stance que le montant de la ré­duc­tion du pré­compte im­mo­bilier ne pou­rrait être dé­duite du loyer, faute pour le loca­taire d’hono­rer ré­gu­liè­re­ment le paie­ment dudit loyer, ne constitue pas un ob­sta­cle à l’oc­troi de cette ré­duc­tion. En effet l’oc­cu­pa­tion à titre gra­tuit d’un im­meuble par un grand in­valide de guerre ou par une per­sonne han­di­ca­pée implique une li­bé­ralité du pro­prié­taire et dès lors l’oc­troi de la ré­duc­tion ré­pond à l’esprit de la loi (Com. IR, ° 257/25).

raison pour laquelle ils ne sont pas toujours motivés à effectuer les démarches nécessaires.

132. De leur côté, les locataires se trouvent généralement dans une situation inconfortable car ils ne peuvent pas initier les procédures de réclamation ou de dégrèvement d'office pour le compte du propriétaire défaillant. L'intervention de l'Administration en la matière se limite uniquement à réduire le précompte immobilier à charge du débiteur de l'impôt, lorsque la demande lui est faite, ce qui exclut la possibilité d'accorder la réduction directement au locataire. Les solutions fournies par le droit civil devront donc être mobilisées pour résoudre les litiges entre locataires et débiteurs du précomptes immobilier que pourrait susciter l'imputation des réductions sur le loyer; l'Administration n'ayant pas à y prendre part (238).

Chapitre V : Les exonérations du précompte immobilier

133. Parallèlement aux hypothèses de réduction, le contribuable peut, dans certaines circonstances, bénéficier d'exonérations du précompte immobilier.

134. L'article 253 CIR établit à ce titre une série d'exonérations d'origine fédérale. Sont ainsi exonérés du précompte immobilier :

— le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers visés à l'article 12, § 1^{er} du CIR, à savoir les biens destinés à une activité philanthropique sans but de lucre (239);

— le revenu cadastral des biens immobiliers visés à l'article 231, § 1^{er}, 1^o CIR qu'un État étranger affecte à l'installation de ses missions diplomatiques ou consulaires ou d'institutions culturelles ne se livrant pas à des opérations de caractère lucratif;

(238) Com. Ir 92, 257/26.

(239) À titre d'exemples, entrent ainsi en compte pour l'exonération : un réfectoire servant aux fidèles d'un culte (Liège, 10 mars 2000, *F.J.F.*, n° 2000/140); un bien loué à un service de la jeunesse (Gand, 10 février 2009, *Fisc. Act.*, 2010, n° 30, p. 5); une caserne de pompiers (Trib. Mons, 3 mars 2014, *F.J.F.*, n° 2014/259); un bâtiment occupé de manière précaire par un club de tir sportif organisé en asbl (Civ. Liège, 11 janvier 2016, *F.J.F.*, 2017/285); de même qu'un bien occupé par une institution proposant un accompagnement physique et mental même sans fourniture d'un hébergement (Cass., 10 février 2017, *F.J.F.*, 2017/171).

Précisons également que l'absence de but de lucre doit toujours s'apprécier dans le chef de celui qui affecte ou destine l'immeuble à la fin spécifique visée. Il peut s'agir soit du contribuable, soit de l'occupant; mais les deux conditions — à savoir l'affectation à une fin spécifique et l'absence de but de lucre — doivent être réunies dans le chef de la même personne (Cass. 19 octobre 2012, *Fiscologie*, n° 1320, p. 7).

— le revenu cadastral des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes (240) et sont affectés à un service public ou d'intérêt général; l'exonération est subordonnée à la réunion de ces trois conditions (241).

135. Ces exonérations « fédérales » sont complétées par une série d'exonérations établies par les Régions, lesquelles sont compétentes en la matière depuis l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 16 janvier 1989 (242).

Cette matière est en perpétuelle évolution, de sorte qu'il nous a semblé pertinent d'en livrer une brève synthèse, sous la forme d'un tableau qui énumère les différentes exonérations actuellement en vigueur dans les trois Région (243) :

Exonération	Wallonie (art. 253, CIR, Rég. wal.)	Bruxelles- Capitale (art. 253, CIR, Rég. bxl.)	Flandre (art. 2.1.6.0.1, et sv., CFF)
Exercice public d'un culte	X	X	X
Assistance morale laïque à l'enseignement	X		X
Établissements d'enseignement subventionné, y compris artistique		X	
Hôpitaux, cliniques, dispensaires	X	X	X
Maisons de repos	X	X	X
Homes de vacances enfants/pensionnés	X	X	X
Œuvres analogues de bienfaisance	X	X	X
Résidences-services	X		

(240) L'improductivité visée n'est autre que l'inaptitude de l'immeuble à faire l'objet d'une jouissance privative de la part de l'établissement public qui en est propriétaire. Cette inaptitude dérive, non de la nature intrinsèque du bien, mais de la destination qui lui est donnée. L'immeuble sera improductif, au sens de la loi fiscale, chaque fois et aussi longtemps qu'il sera affecté à un service d'utilité générale rentrant dans la mission légale de l'établissement public auquel il appartient (Com.IR, 253/88).

(241) Il a ainsi été jugé que les immeubles appartenant à une compagnie de notaires (à savoir la compagnie de la province de Flandre occidentale, en tant qu'institution publique) revêtent la qualité de bien du domaine national (Gand, 14 juin 2016, *F.J.F.*, 2017/110). L'exonération du précompte immobilier ne prévaut que si le bien satisfait dans sa totalité aux conditions légale d'exonération (Cass. 12 septembre 2008, *Fiscologue*, n° 1141, p. 20). En ce sens, le tribunal de Gand a jugé que la villa du Prince Laurent — quoiqu'étant un établissement public (puisqu'elle est la propriété de la « Donation royale ») — ne satisfait pas pleinement à la condition d'affectation à un service public ou d'intérêt général, dès lors que le Prince l'occupe en partie à des fins privée (Trib. Gand, 28 mars 2011, *Fiscologue*, n° 1245, p. 11).

(242) Pour une analyse de la jurisprudence en la matière, voy. T. AFSCHRIFT et M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques — Chronique de jurisprudence 2000-2008, op. cit.*, pp. 212 à 264.

(243) Voy. le rapport « Fiscalité et Aménagement du Territoire », CPDT 2014-2015, Rapport final, recherche C6, disponible sur www.cpd.t.wallonie.be, p. 115, dont le présent tableau constitue une version actualisée.

Exonération	Wallonie (art. 253, CIR, Rég. wal.)	Bruxelles- Capitale (art. 253, CIR, Rég. bxl.)	Flandre (art. 2.1.6.0.1, et sv., CFF)
Accueil enfants moins de trois ans	X		
Maison d'orphelins		X	
Accueil/hébergement handicapés	X	X	
Accueil/hébergement réfugiés		X	
Salles, terrains et pistes exclusivement utilisés pour la pratique collective de sports dans le cadre des activités de clubs sportifs amateurs		X	
Structures pour personnes âgées (par Administration publique ou personnes sans but de lucre)			X
Biens utilisés par des mouvements de jeunesse agréés		X	X
Article 231, §1 ^{er} , 1 ^o immeubles États étrangers	X	X	X
Domaines nationaux improductifs et affectés à service public ou d'intérêt général	X	X	X
Certains biens à vocation sociotouristique			X
Nouveaux investissements en matériel et outillage			X
Natura 2000	X		
Certains bois/réserves forestières			X
Certains biens transformés en logements			X (pour 3ans/ sur demande)
Biens donnant lieu à un revenu cadastral majoré pour certains travaux de rénovation ou reconstruction			X (pour 5ans/ sur demande/ pour la partie majorée du RC)
Certains biens protégés comme monuments			X

Chapitre VI : Éléments procéduraux

136. Le précompte immobilier est perçu par voie de rôle nominatif. Les impositions au précompte immobilier afférentes à un revenu cadastral inférieur à 15 euros par article de la matrice cadastrale ne sont toutefois pas portées au rôle (article 304, CIR).

137. L'enrôlement est une formalité qui consiste, pour le responsable de l'Administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus (ou le fonctionnaire délégué par lui) dans le ressort duquel le contribuable est établi, à porter le nom de ce dernier ainsi que l'impôt dont il est redevable sur le rôle (c'est-à-dire sur une liste nominative des contribuables) (article 298, CIR).

138. En matière de précompte immobilier, l'impôt est enrôlé sur la base du revenu cadastral des immeubles, à la date du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, sans tenir compte des réductions opérées sur le revenu cadastral en vertu de l'article 15 CIR (244).

139. Le précompte immobilier porté au rôle est exigible à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire (article 298, CIR) (245). Aussitôt que les rôles sont rendus exécutoires, il en est adressé des extraits aux redevables concernés, par pli recommandé ou par voie électronique (articles 136 et 136/1 et suivantes, AR/CIR). Le contribuable dispose alors d'un délai de deux mois endéans la réception de l'avertissement-extrait de rôle pour s'acquitter du précompte immobilier (article 413, alinéa 1^{er}, CIR). Ce délai de paiement est d'ordre public et revêt donc un caractère obligatoire (246).

Il ne peut y être échappé que dans le cas où le précompte immobilier est enrôlé au nom de l'ancien propriétaire de l'immeuble ayant, entre-temps, fait l'objet d'une cession (247), ou lorsqu'il est établi à charge d'un époux pour un immeuble propre de son conjoint. Dans ce cas, un nouvel avertissement-extrait de rôle est délivré au débiteur effectif de l'impôt en vertu de l'article 396 CIR. C'est alors la date du nouvel avertissement-extrait de rôle qui conditionne, dans le chef du débiteur effectif, le délai d'exigibilité de l'impôt (248).

140. À défaut de paiement du précompte immobilier endéans le délai imparti, les sommes dues sont productives d'intérêt au profit du trésor. Ces intérêts sont calculés au taux légal — fixé actuellement à 7 % l'an (249) — par mois de retard et courent à partir du premier jour du mois qui suit l'échéance du paiement du précompte. L'intérêt de retard n'est toutefois pas dû lorsque son montant n'atteint pas 5 euros par mois (article 414, CIR).

141. Le précompte immobilier se prescrit par cinq ans à dater de l'expiration du délai de 2 mois dont dispose le contribuable pour s'acquitter de l'impôt (voy. article 443*bis*, CIR). S'agissant d'une prescription extinctive, celle-ci n'affecte pas l'existence de la dette mais uniquement son exigibilité. Par conséquent, le paiement volontaire (même par igno-

(244) Com. IR 92, 256/1.

(245) L'exécutoire est une formule par laquelle le directeur de l'Administration compétente enjoint le contribuable désigné au rôle de payer le précompte établi à son nom sous peine d'y être contraint. L'exécutoire confère au rôle le caractère d'acte authentique (Com. IR/92, 298/1; voy également M.-C. VALSCHAERTS, « Notions de revenu cadastral et de précompte immobilier », *op. cit.*, VIII 2.2.3-1)

(246) Com. IR/92, 413/3.

(247) Voy. *supra*, n° 77, pour les développements consacrés à cette question.

(248) Com. IR/92, 413/6.

(249) Article 87 de la Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *Moniteur belge*, 28 décembre 2006, p. 75178.

rance) du précompte immobilier prescrit n'ouvre pas droit à un remboursement (250).

142. Le contribuable peut constater, à la réception de son avertissement-extrait de rôle, que l'Administration n'a pas tenu compte de certaines circonstances personnelles justifiant une réduction du précompte immobilier ou encore que le montant d'impôt qui lui est réclamé est supérieur à celui dont il est redevable.

Pour solliciter la rectification du précompte immobilier incorrectement enrôlé, deux voies de recours s'offrent au contribuable : celle de la *réclamation* (article 366, CIR) et celle du *dégrèvement d'office* (article 376, CIR).

143. La procédure de réclamation peut être initiée dans tous les cas où le contribuable relève une erreur quant au montant qui lui est réclamé dans l'avertissement-extrait de rôle. Ce droit n'est accordé qu'au redevable du précompte immobilier (personne physique ou morale), ainsi qu'à son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement (article 366, alinéa 1^{er}, CIR) et ce, moyennant le respect de conditions de forme strictes (251).

144. Sous peine de déchéance, les réclamations devront être dûment motivées et être introduites dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation (telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle) (article 371, alinéa 1^{er}, CIR). Si le redevable a fait le choix de recevoir son avertissement extrait de rôle par voie électronique, le délai de six mois commence à courir à partir de la mise à disposition de celui-ci sur Tax-on-web (article 371, alinéa 2, CIR).

145. Conformément à l'article 376 CIR, le directeur régional des contributions ou son suppléant peut accorder d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive est dûment justifiée par le redevable.

Cette procédure de dégrèvement d'office est largement ouverte aux hypothèses de réduction du précompte immobilier visées à l'article 257 CIR, pour autant que le fait générateur desdites réductions ait été constaté par l'Administration ou signalé à celle-ci par le redevable dans un délai de 5 ans débutant le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition

(250) Cass., 25 septembre 1970, Bull. 491, p. 2110.

(251) Voy. à cet égard la récente circulaire administrative AGFisc n° 5/2016 du 3 février 2016.

auquel appartient l'impôt sur lequel ces réductions doivent être accordées (article 376, § 3, 2°, CIR).

La loi fiscale entend ainsi favoriser l'octroi des réductions d'impôt auxquelles le redevable avait droit dès l'origine mais qui, pour une raison quelconque, ne lui avaient pas été accordées lors de l'établissement de l'imposition et qui, éventuellement par ignorance, n'avaient pas non plus été demandées via une réclamation régulière (252).

Edouard-Jean NAVEZ,

Docteur en sciences juridiques
Chargé de cours invité à l'UCL et
à la Solvay Brussels School
Candidat-Notaire

Adrien NAVEZ,

Maître en droit et en notariat
Collaborateur notarial