



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 61.586/3  
van 27 juni 2017

avis 61.586/3  
du 27 juin 2017

over

sur

een ontwerp van koninklijk  
besluit 'tot wijziging van het  
KB/WIB 92, op het stuk van de  
voordelen van alle aard voor de  
kosteloze beschikking over  
onroerende goederen of  
gedeelten van onroerende  
goederen'

un projet d'arrêté royal  
'modifiant l'AR/CIR 92, en ce  
qui concerne les avantages de  
toute nature résultant de la  
disposition gratuite  
d'immeubles ou de parties  
d'immeubles'

Op 24 mei 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 20 juni 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 juni 2017.

\*

Le 24 mai 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 20 juin 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 27 juin 2017.

\*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

\*

### STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot het aanbrengen van wijzigingen in artikel 18, § 3, 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) met betrekking tot de forfaitaire raming van de waarde van de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen.

Naar aanleiding van een arrest van het hof van beroep te Gent wordt de regeling aangepast.<sup>1</sup> Het hof oordeelde dat het huidige artikel 18, § 3, 2, van het KB/WIB 92 het gelijkheidsbeginsel schendt doordat de waardering hoger is indien de kosteloze beschikking over gebouwd onroerend goed wordt verstrekt door een rechtspersoon (kadastraal inkomen kleiner of gelijk aan 745 euro: 100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 1,25; kadastraal inkomen groter dan 745 euro: 100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 3,8) in plaats van door een natuurlijke persoon (100/60 van het kadastraal inkomen).

Het ontwerp houdt in dat de ongelijkheid weggewerkt wordt door de regeling voor gebouwde onroerende goederen (of gedeelten daarvan) ter beschikking gesteld door rechtspersonen ook te laten gelden ingeval de terbeschikkingstelling uitgaat van natuurlijke personen. Op grond van de ontworpen regeling wordt het voordeel forfaitair bepaald op:

- voor ongebouwde onroerende goederen of gedeelten ervan: 100/90 van het kadastraal inkomen;
- voor gebouwde onroerende goederen of gedeelten ervan:
  - \* kadastraal inkomen  $\leq$  745 euro:  
100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 1,25;
  - \* kadastraal inkomen  $>$  745 euro:  
100/60 van het kadastraal inkomen vermenigvuldigd met 3,8.

### RECHTSGROND

3. Voor het ontworpen besluit kan in beginsel rechtsgrond worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

---

<sup>1</sup> Gent 24 mei 2016, nr. 2016/4429, *Vandecasteele en Gyselinck* / Belgische Staat.

3.1. Over die bepaling heeft de Raad van State in advies 50.804/3 het volgende opgemerkt:

“4. Artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd bij de wet ‘houdende diverse bepalingen’, biedt in beginsel rechtsgrond voor het wijzigen van artikel 18 KB/WIB 92. Artikel 36, § 1 WIB 92 luidt:

‘Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.’

4.1. Gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen (artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet) kan geen enkele belasting worden geheven zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.<sup>2</sup>

De machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36, § 1, van het WIB 1992, om regels te bepalen om de andere dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen, moet daarom noodzakelijk worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van die paragraaf, namelijk dat die voordelen gelden ‘voor de werkelijke waarde bij de verkrijger’. Aldus heeft de wetgever de belastbare grondslag bepaald en tegelijk ook de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend. De Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen die voordelen op een vast bedrag te ramen (in de Franse tekst: ‘règles d’évaluation forfaitaire’), maar daarbij moet hij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen<sup>3</sup> zoveel als mogelijk benaderen.

De machtiging vervat in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 1992 kan derhalve niet worden aangewend met het louter doel de belastingen te verhogen of te verlagen. Het wijzigen van de regels voor het vaststellen van de in aanmerking te nemen waarden voor voordelen van alle aard kan dus enkel gebeuren om die waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.2. Indien het voordeel van alle aard bestaat uit de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, wordt de factor 2 die wordt gehanteerd bij de berekening van de in aanmerking te nemen waarde voor onroerende

<sup>2</sup> Voetnoot 3 uit het geciteerde advies: GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.2 en B.4.3.

<sup>3</sup> Voetnoot 4 uit het geciteerde advies: Aangezien de machtiging de mogelijkheid inhoudt om de waarde forfaitair vast te stellen, dient die waarde in het algemeen of per categorie van verkrijgers de werkelijke waarde te benaderen. In dat opzicht wordt aan de Koning wel een zekere beleidsmarge gelaten. De aan de Koning gelaten macht is echter ook begrensd door de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie: een verschil in behandeling tussen categorieën van personen moet op een objectief criterium berusten en redelijk verantwoord zijn, terwijl het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen.

goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen hoger dan 745 euro, vervangen door de factor 3,8.

Daarbij rijzen in twee opzichten vragen. Enerzijds is het niet duidelijk waarom de factor die is bepaald voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen dat niet hoger is dan 745 euro, ongewijzigd blijft. Anderzijds zal de forse verhoging die wordt toegepast indien het kadastraal inkomen hoger dan 745 euro is, moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de aan de Koning toegewezen bevoegdheid. Met name zal in geval van betwisting moeten kunnen worden verantwoord dat die forse verhoging nodig was om de in aanmerking te nemen waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.3. Ook de niet-aanpassing of de mate van aanpassing van de waarde van het voordeel dat bestaat uit de kosteloze verstrekking van verwarming of van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming moet kunnen worden verantwoord.<sup>4</sup>

4.4. De conclusie uit het voorgaande is dat voor de nieuwe regels rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, voor zover die regels ertoe strekken de werkelijke waarde bij de verkrijger te benaderen.”<sup>5</sup>

3.2. Voor de ontworpen regeling voor de berekening van het forfait is er derhalve slechts rechtsgrond indien daarmee de werkelijke waarde van het voordeel bij de verkrijger wordt benaderd.

Om het forfait te bepalen wordt vertrokken van het kadastraal inkomen, dit is “het gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar” (artikel 471, § 2, van het WIB 92). Normaal dient dit inkomen om de tien jaar te worden herijkt (artikel 487, § 1, van het WIB 92). De laatste algemene perequatie van de kadastrale inkomens dateert echter van 1975, zodat het twijfelachtig is of het huidige kadastraal inkomen nog kan dienen als een degelijke maatstaf om de werkelijke waarde van het voordeel te bepalen. Op dit punt dient de Raad van State alvast reeds een voorbehoud te maken.

Bovendien wordt gewerkt met verhogingscoëfficiënten die verschillen naargelang het gaat om ongebouwde of gebouwde onroerende goederen, en die in het laatste geval ook variëren naargelang de hoogte van het kadastraal inkomen.

Ten slotte wordt het in het arrest van het hof van beroep aangeklaagde verschil in behandeling voor gebouwde onroerende goederen opgevangen door de regeling die gold voor goederen ter beschikking gesteld door rechtspersonen te veralgemenen (en niet omgekeerd).

Al deze elementen doen eraan twijfelen of de ontworpen regeling ertoe leidt de werkelijke waarde van het voordeel bij de verkrijger te benaderen. Indien de stellers van het ontwerp niet kunnen aantonen dat dit desondanks toch het geval is, wordt daardoor ook de rechtsgrond van het ontworpen besluit zeer wankel.

---

<sup>4</sup> Voetnoot 5 uit het geciteerde advies: Volgens de gemachtigde zullen de nieuwe (geïndexeerde) bedragen voor het aanslagjaar 2013 de volgende zijn: 1820, 910, 820 en 410 euro (voor het aanslagjaar 2012 zijn die bedragen respectievelijk 1640, 820, 820 en 410 euro).

<sup>5</sup> Adv.RvS 50.804/1 van 30 december 2011 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 23 februari 2012 ‘tot wijziging van artikel 18, § 3, KB/WIB 92 op het stuk van de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen en de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit’.

### VERDERE BESPREKING

4. Vermits de ontworpen regeling vertrekt van de notie “kadastraal inkomen”, die alleen voor Belgische onroerende goederen bestaat, is ze niet toepasbaar op in het buitenland gelegen onroerende goederen.

Voor die goederen geldt de algemene regel van artikel 36, § 1, eerste lid, van het WIB 92, namelijk dat het te belasten voordeel moet worden bepaald door de werkelijke waarde bij de verkrijger vast te stellen. In het administratief commentaar bij artikel 36 van het WIB 92, nr. 36/131 wordt uiteengezet hoe de belastingdiensten daarbij tewerk gaan:

“Wanneer een in het buitenland gelegen onroerend goed kosteloos ter beschikking wordt gesteld, wordt het belastbare voordeel geacht gelijk te zijn aan de vermoedelijke huurwaarde, in voorkomend geval verminderd met de bijdrage van de verkrijger van het voordeel in de kostprijs ervan.”<sup>6</sup>

In de context van artikel 7, § 1, van het WIB 92 – het bepalen van de belastbare onroerende inkomsten voor niet-verhuurde onroerende goederen gelegen in het buitenland – heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie bij arrest van 11 september 2014 geoordeeld dat het criterium “huurwaarde” strijdig is met het vrij verkeer van kapitaal in de mate hierdoor de eigenaar van een in het buitenland gelegen niet-verhuurd onroerend goed onderworpen wordt aan een hogere personenbelasting dan de eigenaar van een niet-verhuurd onroerend goed gelegen in België, waarvoor het kadastraal inkomen als referentie geldt. In het arrest stelt het Hof:

“22 In een situatie als in het hoofdgeding staat vast dat alle onroerende inkomsten van Belgische ingezetenen in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het belastingtarief dat van toepassing is op hun in België belastbare inkomsten. Tevens staat vast dat het inkomen van een in België gelegen niet-verhuurd onroerend goed wordt bepaald op het kadastraal inkomen, dat lager is dan de huurwaarde op basis waarvan het inkomen van een dergelijk in een andere lidstaat gelegen goed wordt bepaald.

23 Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het als gevolg daarvan mogelijk is dat de belastbare inkomsten van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van een in andere lidstaat dan België gelegen niet-verhuurd onroerend goed, worden onderworpen aan een hoger belastingtarief dan het tarief dat geldt voor deze inkomsten van deze ingezetenen die een vergelijkbaar goed in België hebben.”<sup>7</sup>

Dit arrest van het Hof van Justitie doet ook vragen rijzen in verband met het hanteren van de huurwaarde van onroerende goederen in de voorliggende context.

5. De verschillende behandeling naargelang het gaat om in België of in het buitenland gelegen onroerende goederen doet ook een probleem rijzen in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

6. De voorgaande opmerkingen (ook die in verband met de rechtsgrond) doen besluiten dat het hanteren van het kadastraal inkomen als referentie-element problematisch is.

<sup>6</sup> <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=d65d66e1-78f5-4d60-bd41-9012d4bfe819&documentLanguage=NL> (consultatie 24 juni 2017).

<sup>7</sup> HvJ 1 september 2014, C-489/13, *Verest en Gerards v. België*.

Om de werkelijke waarde bij de verkrijger te bepalen, zou beter in het algemeen worden gewerkt met de huurwaarde (in voorkomend geval verminderd met de bijdrage van de verkrijger in de kostprijs van het voordeel).

Het om advies voorgelegde ontwerp zal derhalve grondig moeten worden heroverwogen.

\*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

\*

### PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'apporter des modifications à l'article 18, § 3, 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) en ce qui concerne l'évaluation forfaitaire de la valeur de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles.

A la suite d'un arrêt de la cour d'appel de Gand le régime est adapté<sup>1</sup>. La cour a jugé que l'article 18, § 3, 2, actuel, de l'AR/CIR 92 viole le principe d'égalité en ce que l'appréciation de la valeur est supérieure si un immeuble bâti est mis gratuitement à disposition par une personne morale (revenu cadastral inférieur ou égal à 745 euros : 100/60 du revenu cadastral multiplié par 1,25 ; revenu cadastral supérieur à 745 euros : 100/60 du revenu cadastral multiplié par 3,8) plutôt que par une personne physique (100/60 du revenu cadastral).

Le projet prévoit d'éliminer l'inégalité en rendant le régime relatif aux immeubles bâtis (ou parties de ceux-ci) mis à disposition par des personnes morales également applicable en cas de mise à disposition par des personnes physiques. En vertu du régime en projet, l'avantage forfaitaire est déterminé à :

- pour les immeubles non bâtis ou parties de ceux-ci : 100/90 du revenu cadastral ;
- pour les immeubles bâtis ou parties de ceux-ci :
  - \* revenu cadastral  $\leq$  745 euros :  
100/60 du revenu cadastral multiplié par 1,25 ;
  - \* revenu cadastral  $>$  745 euros :  
100/60 du revenu cadastral multiplié par 3,8.

### FONDEMENT JURIDIQUE

3. En principe, l'arrêté en projet peut trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

---

<sup>1</sup> Gand, 24 mai 2016, n° 2016/4429, *Vandecasteele et Gyselinck* / État belge.

3.1. Dans l'avis 50.804/3, le Conseil d'État, section de législation, a observé à propos de cette disposition ce qui suit :

« 4. L'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du CIR 92, modifié par la loi 'portant des dispositions diverses' procure en principe un fondement juridique à la modification de l'article 18 de l'AR/CIR 92. L'article 36, § 1<sup>er</sup> du CIR 92 dispose :

'Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'Il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages'.

4.1. Eu égard au principe de légalité en matière d'impôts (articles 170, § 1<sup>er</sup>, et 172, alinéa 2, de la Constitution), aucun impôt ne peut être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur <sup>2</sup>.

La délégation prévue à l'alinéa 2 de l'article 36, § 1<sup>er</sup> du CIR 92, qui autorise le Roi à fixer des règles permettant d'évaluer forfaitairement des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces, doit dès lors impérativement être lue en combinaison stricte avec la disposition de l'alinéa 1<sup>er</sup> de ce paragraphe, selon laquelle ces avantages sont comptés 'pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire'. Le législateur a ainsi fixé la base imposable, ainsi que les limites du pouvoir du Roi. Le Roi peut établir des règles permettant d'évaluer ces avantages forfaitairement dans certains cas, étant toutefois entendu qu'il doit toujours rester aussi proche que possible de la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire en général <sup>3</sup>.

L'habilitation de l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du CIR 92 ne peut dès lors pas être utilisée dans le seul but d'augmenter ou de diminuer les impôts. La modification des règles de fixation des valeurs à prendre en considération pour les avantages de toute nature ne peut par conséquent être mise en œuvre que pour les faire correspondre plus étroitement à la valeur réelle pour le bénéficiaire en général.

4.2. Lorsque l'avantage de toute nature consiste en la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles, le facteur 2 utilisé dans le calcul de la valeur à prendre en considération pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral est supérieur à 745 euros est remplacé par le facteur 3,8.

Cela appelle deux observations. D'une part, on n'aperçoit pas pourquoi le facteur prévu pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral ne dépasse pas 745 euros reste inchangé. D'autre part, la forte augmentation qui est appliquée lorsque le

<sup>2</sup> Note 3 de l'avis cité : C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.2 et B.4.3.

<sup>3</sup> Note 4 de l'avis cité : Dès lors que l'habilitation permet de fixer la valeur forfaitairement, il faut, qu'en général ou par catégorie de bénéficiaires, cette valeur se rapproche de la valeur réelle. Le Roi dispose cependant d'une certaine marge d'appréciation en la matière. Le pouvoir donné au Roi est cependant également limité par les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination : un traitement différencié entre des catégories de personnes doit reposer sur un critère objectif et être raisonnablement justifiée, l'existence d'une telle justification devant être appréciée en tenant compte du but et des effets de la mesure, ainsi que de la nature des principes applicables en l'espèce.

revenu cadastral est supérieur à 745 euros devra pouvoir être justifiée au regard du pouvoir octroyé au Roi. Il faudra notamment, en cas de litige, pouvoir justifier que cette forte augmentation était nécessaire pour mieux faire correspondre la valeur à prendre en considération en général à la valeur réelle pour le bénéficiaire.

4.3. Il faut également pouvoir justifier l'absence d'adaptation ou la mesure de l'adaptation de la valeur de l'avantage consistant en la fourniture gratuite de chauffage ou d'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage <sup>4</sup>.

4.4. En conclusion, les nouvelles règles peuvent trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du CIR 92, pour autant que ces règles visent à se rapprocher de la valeur réelle pour le bénéficiaire » <sup>5</sup>.

3.2. Par conséquent, le régime en projet relatif au calcul du forfait n'a de fondement juridique que s'il permet de se rapprocher de la valeur réelle de l'avantage dans le chef du bénéficiaire.

Le forfait est déterminé sur la base du revenu cadastral, c'est-à-dire « le revenu moyen normal net d'une année » (article 471, § 2, du CIR 92). Normalement, ce revenu est réévalué tous les dix ans (article 487, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92). Or, la dernière péréquation générale des revenus cadastraux remonte à 1975, de sorte qu'il est douteux que le revenu cadastral actuel puisse encore servir de critère adéquat pour déterminer la valeur réelle de l'avantage. Sur ce point, le Conseil d'État se doit d'ores et déjà d'émettre une réserve.

En outre, le projet utilise des coefficients de majoration qui diffèrent selon qu'il s'agit d'immeubles non bâtis ou d'immeubles bâtis, et, dans ce dernier cas, qui varient également en fonction de l'importance du revenu cadastral.

Enfin, il est remédié à la différence de traitement concernant les immeubles bâtis, dénoncée dans l'arrêt de la cour, en généralisant le régime qui s'appliquait aux biens mis à disposition par les personnes morales (et pas l'inverse).

Tous ces éléments suscitent des doutes quant au fait que le régime en projet permet de se rapprocher de la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire. Si les auteurs du projet ne peuvent démontrer que tel est néanmoins le cas, le fondement juridique de l'arrêté en projet s'en trouve également fortement fragilisé.

### SUITE DE L'EXAMEN

4. Le régime en projet partant de la notion de « revenu cadastral », qui n'existe que pour les biens immobiliers belges, n'est pas applicable aux biens immobiliers situés à l'étranger.

---

<sup>4</sup> Note 5 de l'avis cité : Selon le délégué, pour l'exercice d'imposition 2013, les nouveaux montants (indexés) seront 1820, 910, 820 et 410 euros (pour l'exercice d'imposition 2012, ces montants sont respectivement 1640, 820, 820 et 410 euros).

<sup>5</sup> Avis C.E. 50.804/1 du 30 décembre 2011 sur un projet devenu l'arrêté royal du 23 février 2012 'modifiant l'article 18, § 3, AR/CIR 92 en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite d'immeubles et la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité'.

Ces biens sont soumis à la règle générale énoncée à l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92, à savoir que l'avantage à imposer doit être déterminé en fixant la valeur réelle dans le chef du bénéficiaire. Le commentaire administratif n° 36/131 de l'article 36 du CIR 92 expose comment les services d'imposition procèdent à cet égard :

« Lorsqu'un immeuble mis gratuitement à disposition est situé à l'étranger, l'avantage imposable est censé être égal à la valeur locative présumée de ce bien, diminuée, le cas échéant, de la participation du bénéficiaire de l'avantage dans le prix des frais y relatifs »<sup>6</sup>.

Dans le contexte de l'article 7, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 – détermination des revenus immobiliers imposables pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location sis à l'étranger – la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, dans son arrêt du 11 septembre 2014, que le critère « valeur locative » est contraire à la libre circulation des capitaux dans la mesure où le propriétaire d'un bien immobilier non donné en location sis à l'étranger est ainsi soumis à un impôt des personnes physiques plus élevé que le propriétaire d'un bien immobilier non donné en location sis en Belgique, pour lequel le revenu cadastral sert de référence. Dans cet arrêt, la Cour relève ce qui suit :

« 22 Dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, il est constant que tous les revenus immobiliers des résidents belges sont pris en compte lors de la fixation du taux d'imposition s'appliquant à leurs revenus imposables en Belgique. Il est également constant que le revenu d'un bien immobilier non donné en location sis en Belgique est déterminé en fonction du revenu cadastral, dont le montant est inférieur à la valeur locative retenue pour la détermination du revenu d'un tel bien situé dans un autre État membre.

23 Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si, de ce fait, les revenus imposables des résidents belges propriétaires d'un bien immobilier non donné en location, situé dans un État membre autre que la Belgique, sont susceptibles d'être soumis à un taux d'imposition supérieur à celui applicable aux revenus desdits résidents disposant d'un bien comparable en Belgique »<sup>7</sup>.

Cet arrêt de la Cour de justice soulève également des questions en ce qui concerne l'utilisation de la valeur locative de biens immobiliers dans ce contexte.

5. La différence de traitement selon qu'il s'agit de biens immobiliers situés en Belgique ou à l'étranger pose en outre problème au regard du principe constitutionnel d'égalité.

6. Les observations qui précèdent (y compris à propos du fondement juridique) conduisent à la conclusion que l'utilisation du revenu cadastral en tant qu'élément de référence est problématique.

<sup>6</sup> <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=361e4698-eda4-4c4b-97ec-3c2d217cb168&disableHighlightning=true&documentLanguage=fr#findHighlighted> (consulté le 24 juin 2017).

<sup>7</sup> CJUE, 1<sup>er</sup> septembre 2014, C-489/13, *Verest et Gerards c. Belgique*.

Pour déterminer la valeur réelle pour le bénéficiaire, mieux vaudrait, d'une manière générale, recourir à la valeur locative (diminuée, le cas échéant, de la participation du bénéficiaire dans le prix des frais relatifs à l'avantage).

Le projet soumis pour avis devra par conséquent être réexaminé en profondeur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT