

LES TECHNIQUES D'ÉVITEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LA VENTE D'IMMEUBLES EN RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE

Nicolas BERNARD
Anders BÖHLKE
Mélissa FRANCOIS
Christian LASSERRE
Valérie LEMAIRE
Magali VERDONCK

2011

Le présent ouvrage constitue la version enrichie et actualisée du rapport final de la recherche réalisée à la demande de monsieur Jean-Luc Vanraes, ministre des Finances, du Budget et des Relations extérieures de la Région de Bruxelles-Capitale

Professeurs Magali VERDONCK et Nicolas BERNARD

Chargées de recherche : Valérie LEMAIRE et Mélissa FRANCOIS

Consultants : Christian LASSERRE et Anders BÖHLKE, de C.L.I. s.a.

ISBN 978-90-4653-554-7

D 2011/2664/203

BP/DNOT-BI11001

Editeur responsable: Hans Suijkerbuijk

Kluwer

Waterloo Office Park

Drève Richelle 161 L

1410 Waterloo

Tél.: 0800-16 868 (appel gratuit)

© 2011, Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	1
CHAPITRE I. Le fonctionnement actuel des droits d'enregistrement.....	7
Section 1. Le partage des compétences en matière de droits d'enregistrement	9
Section 2. Notions et principes généraux qui sous-tendent la perception des droits d'enregistrement	14
A. Notions	14
1. Définitions et objectifs	14
2. Catégories de droit d'enregistrement	16
2.1. Les droits proportionnels.....	16
2.2. Les droits fixes spécifiques	17
2.3. Le droit fixe général.....	17
B. Règles générales de perception des droits d'enregistrement ..	17
1. Nécessité d'un acte faisant titre	17
2. <i>Non bis in idem</i>	18
3. Les dispositions dépendantes et indépendantes	19
4. Les actes conditionnels	20
5. Le fisc est un tiers pour la perception des droits d'enregistrement.....	21
Section 3. Ce que les opérateurs cherchent à éviter: le paiement de droits d'enregistrement sur la transmission à titre onéreux de biens immeubles	23
A. Les conditions de perception	23
1. Convention à titre onéreux	23
2. Transfert de propriété ou d'usufruit	24
3. Immeuble situé en Belgique.....	25
4. Le cas particulier de l'apport en société soumis au droit de vente	26
4.1. Apport effectué par une personne physique	26
4.2. Apport d'un immeuble affecté ou destiné totalement ou partiellement à l'habitation	26
4.3. Le bénéficiaire de l'apport peut être une société belge ou étrangère.....	28
4.4. L'immeuble apporté doit être situé en Belgique.....	28
4.5. Cas particulier: l'apport d'un droit de superficie ou d'emphytéose.....	29
4.6. Cas particulier: l'apport différé d'une construction à démolir et du fonds sur lequel elle se trouve	29
B. La base imposable	30
1. Principe (la valeur conventionnelle).....	30
2. Exception (la valeur vénale)	31
3. Les abattements	32
C. Les exemptions	32
1. Exemptions limitées	32
1.1. Les déclarations de command.....	33

TABLE DES MATIÈRES

1.2. Les adjudications ensuite de folle enchère et certaines adjudications ensuite de surenchère	35
1.3. Certaines conventions ayant pour objet la transmission de l'usufruit au nu-propriétaire	35
1.4. Les ventes sous régime T.V.A. (bâtiment neuf ou constitution, cession ou rétrocession de droits réels autres que la propriété portant sur un bâtiment neuf)	36
1.5. Groupements d'intérêts économiques	40
2. Les exemptions totales	40
2.1. Les actes amiables passés au nom ou en faveur de l'État, des Communautés et des Régions et de certains établissements publics	41
2.2. Les cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique	42
2.3. Les actes portant acquisition par les États étrangers d'immeubles destinés à l'installation de leur représentation diplomatique ou consulaire en Belgique, ou à l'habitation du chef de poste.	42
D. Les réductions	43
CHAPITRE II. Les techniques d'évitement des droits d'enregistrement	47
Section 1. Les contrats constitutifs de droits d'emphytéose ou de superficie et les contrats de cession de ces droits (démembrements de droits)	55
A. L'emphytéose.	56
1. Notions de droit civil	56
2. Constitution de droits réels sur le droit d'emphytéose	57
3. Cas d'emphytéose considérée comme une vente	58
4. Emphytéose et bail	59
5. Cession du droit d'emphytéose	59
6. Sort des constructions à l'expiration du délai.	60
7. Renonciation anticipée	60
8. Avis généralisé du service des décisions anticipées en matière d'emphytéose	60
B. La superficie	62
1. Notions de droit civil	63
2. Constitution de droits réels sur le droit de superficie	64
3. Constitution à titre onéreux ou à titre gratuit	64
4. Cas de droit de superficie considéré comme une vente	64
5. Droit de superficie et droit d'emphytéose.	65
6. Cession du droit de superficie	66
7. Sort des constructions à l'expiration du délai.	66
8. Renonciation anticipée	67
C. Base imposable et taux en cas d'emphytéose ou de superficie	67
Section 2. Les apports en société	68
A. Notions	68
B. L'apport en société d'un immeuble soumis au droit d'apport.	70
C. L'apport mixte.	71
D. Exemptions du droit d'apport	72
E. Partage de l'avoir social d'une société.	74

F. Cas d'apport considéré comme une vente	74
Section 3. Les cessions d'actions	76
CHAPITRE III. Illustrations chiffrées des techniques d'évitement des droits d'en-	
registrement	79
Section 1. Hypothèses de travail	82
A. Immeuble ancien	82
B. Immeuble neuf	82
Section 2. Analyse des scénarios avec un immeuble ancien ou existant	85
A. La vente en régime de droits	85
1. Variante 1: L'achat en tant que marchand de biens	86
2. Variante 2: La revente dans les deux ans	87
B. Le démembrement de droits (emphytéose)	87
C. Les apports à une société immobilière.	89
D. L'apport à une SICAFI	90
E. La cession d'actions de la société propriétaire	93
Section 3. Analyse des scénarios avec un immeuble neuf	95
A. La vente en régime de droits	95
B. Le démembrement de droits (emphytéose)	96
C. La cession d'actions	97
Section 4. Tableau récapitulatif	99
CHAPITRE IV. Estimation des montants éludés de 2005 à 2008.	101
Section 1. Hypothèses de travail	104
Section 2. Estimation de l'impôt éludé	107
A. Nombre d'opérations par type d'immeuble et type de montage en Rég. Brux. Cap. (2005-2008)	107
B. Montants de droits d'enregistrement éludés en Rég. Brux. Cap. par type d'immeuble (2005-2008)	108
C. Montants de droits d'enregistrement éludés en Rég. Brux. Cap. par type de technique d'évitement (2005-2008)	108
Section 3. Interprétation des résultats	116
CHAPITRE V. L'imposition des ventes d'immeubles dans les systèmes juridiques étrangers	117
Section 1. Autorité compétente et autorité bénéficiaire	120
Section 2. Faits générateurs de l'imposition	122
A. Généralités	122
B. L'emphytéose et la superficie	123
C. Les apports en société	125
D. Les cessions d'actions	126
E. Taux en vigueur	127
CHAPITRE VI. Propositions de réforme	131
Section 1. Propositions en matière de constitution ou de cession de droits de superficie et d'emphytéose	135
A. Attribution aux Régions de la compétence en matière de consti- tution ou de cession de droits de superficie et d'emphytéose	135

TABLE DES MATIÈRES

	B. Modification du taux d'imposition en cas de constitution ou de cession de droits de superficie	136
Section 2.	Propositions en matière d'apport en sociétés	137
	A. Attribution aux Régions de la compétence en matière d'apports en société.	137
	B. Modification du taux d'imposition en cas d'apport en société	137
Section 3.	Propositions en matière de cessions d'actions	138
	A. Attribution de la compétence aux Régions en matière de cessions d'actions	138
	B. Taux d'imposition en cas de cession d'actions	138
	C. Difficultés de mise en œuvre	139
Section 4.	Proposition relative à la mise en place d'une administration fiscale régionale bruxelloise	140
Section 5.	Modification du taux du droit proportionnel de vente	141
Section 6.	Recommandation relative au caractère proportionnel de l'impôt	142
Section 7.	Recommandation visant à introduire des taux différents selon le type d'affectation de l'immeuble	143
ANNEXE		145