

Droit des biens

RDA et plus-value : une question de réalité

Par jeu d'accession, le propriétaire d'un terrain devient immédiatement propriétaire des constructions qui s'y incorporent¹. Ce principe connaît un tempérament : tout propriétaire peut renoncer à son droit d'accession au bénéfice d'un tiers qui sera temporairement propriétaire des constructions érigées ; nait alors - à présent avec certitude - un droit de superficie².

En pratique, la RDA³ est généralement consentie au bénéfice d'un promoteur immobilier chargé de développer un projet résidentiel. A terme, le promoteur vend les unités de logement tandis que le propriétaire du terrain cède les quotes-parts du terrain se rapportant au(x) lot(s) objet(s) de la cession.

Sur le plan fiscal, la plus-value réalisée par le contribuable personne physique est potentiellement taxable au titre de revenu divers, même si elle ressort de la gestion normale de son patrimoine privé⁴. Dans un tel cas, reste alors à déterminer s'il s'agit d'une plus-value sur immeuble bâti⁵ ou sur immeuble non-bâti⁶. Un double avantage existe si la plus-value ressort à la première catégorie : d'une part, le délai dans lequel la plus-value sera imposable est moins long (il est de 5 ans alors que pour un immeuble non bâti, il est de 8 ans). D'autre part, le taux applicable est toujours égal à 16,5% (alors que, dans le deuxième cas, le taux est de 33% pour les 5 premières années).

La doctrine récente⁷ rappelle que la jurisprudence⁸ a estimé que, dans un tel cas, la plus-value dégagée sur le terrain serait réalisée sur un immeuble non-bâti ; une telle position nous semble inexacte. S'il est vrai que sur le plan du droit civil, vu la superficie, le propriétaire du terrain ne peut juridiquement que céder des quotes-parts de celui-ci à l'exclusion des bâtiments qui sont la propriété du promoteur, il n'en reste pas moins que des bâtiments existent sur le terrain. Estimer qu'une plus-value sur immeuble non-bâti serait ici dégagée revient à assimiler la propriété des divers éléments du fonds à celle de la réalité, soit la question de savoir si un bâtiment a été érigé ou non. Or, d'une part, le texte du CIR ne s'intéresse qu'à cette dernière considération et, d'autre part, plusieurs revenus de la vente d'un immeuble ne peuvent recevoir la double qualification de plus-value sur immeuble bâti et sur immeuble non-bâti⁹. Ce nouveau postulat accepté, la plus-value est alors indéniablement réalisée sur un immeuble bâti avec toutes les conséquences avantageuses qui en découlent.

Comme souvent en droit fiscal, ceci est une question de réalité¹⁰, non de propriété...

Alexander Vandendries ■

Maître de conférence invité à l'UNamur

Assistant à l'UCLouvain

Avocat au barreau de Bruxelles

1 Art. 3.55 du Code civil.

2 Proposition de loi portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, Doc. Parl., Ch., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 330.

3 Renonciation au droit d'accession.

4 La plus-value réalisée en dehors d'une telle gestion est taxable au taux de 33% (art. 90, al.1^{er}, 1° et 171, 1°, a) CIR).

5 Art. 90, al. 1^{er}, 10° CIR.

6 Art. 90, al. 1^{er}, 8° CIR.

7 L. DEKLERCK, « Les plus-values sur immeubles bâtis et non bâtis », *Jurim pratique*, 2023/3, p. 581.

8 Civ. Namur, 29 juin 2011, R.G. n° 08/42/A, www.taxwin.be.

9 Anvers, 18 novembre 2014, R.G. n° 2013/AR/2092, www.taxwin.be.

10 J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités », *J.D.F.*, 1969, nos 6-7, p. 161.