



HAL
open science

L'immeuble et le droit fiscal, éléments de droit comparé

Céline Viessant

► **To cite this version:**

Céline Viessant. L'immeuble et le droit fiscal, éléments de droit comparé. Ingénierie patrimoniale, 2023, 2, pp.19-24. hal-04540229

HAL Id: hal-04540229

<https://amu.hal.science/hal-04540229v1>

Submitted on 10 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'immeuble et le droit fiscal, éléments de droit comparé

Céline VIESSANT, Professeur des Universités, Aix-Marseille Université, CEFF, Aix-en-Provence, France
Secrétaire générale de la SFFP

Dans le premier tome de son *Traité de la science des finances*, Paul LEROY-BEAULIEU ne s'étonnait pas « que la terre ait attiré l'attention de tous les gouvernements comme une excellente matière imposable »¹ et rappelait que l'impôt foncier était « une des taxes les plus universelles et les plus antiques »². Dans le même sens, Edgar ALLIX précisait que l'impôt foncier était, « de tous les impôts directs, le premier historiquement et le premier par son universalité »³. Ce constat d'universalité, propre à l'impôt foncier, peut, semble-t-il, être généralisé à d'autres impôts atteignant les immeubles.

En droit français, les immeubles sont définis par opposition aux meubles⁴ et recouvrent les fonds de terre et les bâtiments⁵, ainsi que les objets que le propriétaire du fonds y a placés pour le service et l'exploitation⁶ et les droits réels immobiliers⁷. Il en résulte que sont des immeubles, le sol et tout ce qui a une attache avec le sol⁸, notamment les constructions. Le droit fiscal français reprend cette distinction en différenciant les propriétés non bâties et les propriétés bâties. Les premières comprennent les terrains de toute nature⁹. Les secondes recouvrent principalement les constructions¹⁰ ; toutefois, la doctrine administrative précise que « toutes les constructions réputées immeubles par nature, au sens de l'article 518 du code civil, ne sont pas imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties » et que certaines conditions doivent être remplies pour qu'elles le soient : elles doivent, notamment, être fixées au sol à perpétuelle demeure et présenter le caractère de véritables bâtiments¹¹. Cette distinction entre immeubles

¹ P. LEROY-BEAULIEU, *Traité sur la Science des finances. Des revenus publics*, Paris, Guillaumin et Cie, 1906, p. 390.

² P. LEROY-BEAULIEU, *op. cit.*, p. 389.

³ E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, Rousseau & Cie, 6^e éd., 1931, p. 594.

⁴ *C. civ.*, art. 516. La distinction entre bien meuble et bien immeuble peut, cependant, ne pas être reçue partout : le système juridique russe n'a pas toujours retenu cette distinction. Voir R. DAVID, C. JAUFFRET-SPINOSI et M. GORE, *Les grands systèmes de droit contemporain*, Paris, Dalloz, coll. « Précis. Dalloz », 12^e éd., 2016, § 200.

⁵ *C. civ.*, art. 518.

⁶ *C. civ.*, art. 524 : définition des immeubles par destination.

⁷ *C. civ.*, art. 526 : « sont immeubles, par l'objet auquel ils s'appliquent l'usufruit des choses immobilières, les servitudes ou services fonciers et les actions qui tendent à revendiquer un immeuble ». Voir N. REBOUL-MAUPIN, *Droit des biens*, Paris, Dalloz, coll. « HyperCours », 9^{ème} éd., 2022, §§ 56 et ss.

⁸ S. SCHILLER, *Droit des biens*, Paris, Dalloz, coll. « Cours », 10^{ème} éd., 2021, § 36.

⁹ L'article 1393 du CGI y inclut les terrains occupés par les chemins de fer, les carrières, mines et tourbières, étangs, salines et marais salants ainsi que ceux occupés par les serres affectées à une exploitation agricole et les terrains non cultivés affectés à pratique du golf.

¹⁰ *CGI*, art. 1380.

¹¹ BOI-IF-TFB-10-10-10, 12 sept. 2012, § 1 ou BOI-RFPI-CHAMP-10-10, 12 sept. 2012, § 10. Le législateur fiscal français y assimile les installations destinées à abriter des personnes ou des biens ou à stocker des produits ainsi que les ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritable construction (*CGI*, art. 1381, 1^o et BOI-IF-TFB-10-10-20, 22 mai 2019, § 1), les ouvrages d'art et voies de communication (*CGI*, art. 1381, 2^o et BOI-IF-

bâties et immeubles non bâtis se retrouvent dans les systèmes fiscaux de nombreux États¹². En Allemagne, par exemple, la *Grundsteuer*, taxe foncière allemande, s'applique aux terrains et immeubles constructibles et bâtis¹³. Il convient donc d'ouvrir le champ de la comparaison à ces deux catégories d'immeubles.

La définition de l'immeuble peut être complétée par référence à la notion de « bien immobilier » contenue à l'article 6 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, dont la dernière version date de 2017¹⁴. Cet article – et ses commentaires – donne à l'expression « biens immobiliers » le sens que lui attribue le droit de l'État contractant dans lequel ils sont situés, ce qui, a priori, n'apporte pas un éclairage fondamental mais « réduit les difficultés d'interprétation relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier »¹⁵.

Qu'ils soient bâtis ou non bâtis, les immeubles peuvent avoir des destinations différentes qui ont des conséquences fiscales diverses tant en droit interne qu'en droit comparé. En droit interne, les immeubles nus font l'objet d'un classement en fonction de leur situation géographique : en application du code de l'urbanisme, ils peuvent être classés en zone urbaine, zone à urbaniser, zone agricole ou zone naturelle¹⁶ ; ces classifications n'ont, toutefois, qu'une incidence sur leur valeur qui sert souvent de base à la taxation.

Les immeubles bâtis peuvent avoir différentes destinations qui sont énumérées par le code de l'urbanisme : agricole ou forestière, habitation, commerce et activités de service, équipements d'intérêts collectifs et service public ou autres activités du secteur industriel ou tertiaire¹⁷. De fait, l'immeuble peut être acquis, détenu et cédé par une personne morale¹⁸ : le législateur français n'applique pas systématiquement les mêmes impôts selon que le propriétaire de l'immeuble est une personne morale ou une personne physique, ce que l'on constate, également, dans d'autres États. L'hétérogénéité des régimes applicables aux personnes morales, nous amène à concentrer nos réflexions sur les immeubles détenus par les personnes physiques. Dans ce dernier cas, le propriétaire peut conserver la jouissance de l'immeuble mais il peut, également, en faire un objet d'investissement dont il va tirer des revenus : cette double caractéristique est commune à l'ensemble des pays de l'OCDE¹⁹.

TFB-10-10-20, 22 mai 2019, § 1) et les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, même s'ils sont seulement retenus par des amarres (*CGI*, art. 1381, 3° et BOI-IF-TFB-10-10-30, 12 sept. 2012, § 1).

¹² P. BELTRAME et L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, PUF, coll. « Themis. Droit public », 2^{ème} éd., 1997, pp. 288 et ss.

¹³ Loi du 26 novembre 2019 de réforme de la fiscalité foncière, *Journal officiel fédéral* I 2019, n° 43 du 2 décembre 2019, p. 1794.

¹⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017* (Version complète), Paris, Éditions OCDE, 2019 (<https://doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr>) : l'expression « biens immobiliers » « comprend, en tous cas, les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles ou forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements de minéraux, sources et ressources naturelles ».

¹⁵ OCDE, « Communautaires sur l'article 6 concernant l'imposition des revenus immobiliers », in *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2019, § 2.

¹⁶ *C. urb.*, art. R. 151-17.

¹⁷ *C. urb.*, art. R. 151-27.

¹⁸ Cela recoupe la définition proposée par l'article 6 du modèle de convention OCDE dont le commentaire précise que sont concernés les revenus des biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres (OCDE, « Communautaires sur l'article 6 concernant l'imposition des revenus immobiliers », *op. cit.*, §§ 2-1 et 3).

¹⁹ OCDE, *La fiscalité immobilière dans les pays de l'OCDE*, Paris, Éditions de l'OECD, Études de politique fiscale, 2022, n° 29, p. 13.

Quelle que soit sa nature ou son utilisation, l'immeuble « se prête particulièrement bien à l'appréhension de la capacité contributive des contribuables »²⁰. De fait, il est « appréhendé sous l'ensemble de ses aspects »²¹. En pratique, en droit fiscal français, l'acquéreur de l'immeuble – ou le nouveau propriétaire – est soumis aux droits de mutation à titre onéreux ou à titre gratuit. Au cours de sa détention, son propriétaire est soumis à l'impôt foncier et/ou à l'impôt sur la fortune et/ou à l'impôt sur le revenu. Enfin, lors de sa cession, le cédant peut être soumis à l'imposition de la plus-value qu'il est susceptible de réaliser. Ces trois catégories d'impôts nourriront donc la comparaison.

Dans une étude sur *La fiscalité de l'immobilier*, parue au mois de juillet 2022, l'OCDE a mis en exergue le rôle que peut jouer une politique fiscale spécifique pour « relever les défis actuels du marché du logement »²². Cette étude nous offre un panorama assez complet des taxes sur le logement dans les trente-huit pays membres de l'organisation, même si, comme nous l'avons précisé, le champ de la comparaison n'est pas réduit aux immeubles d'habitation. Parmi les pays membres de l'OCDE, vingt-deux États sont membres de l'Union européenne, et trois États membres de l'Union européenne sont candidats à l'adhésion. Il paraît, dès lors, difficile d'exclure du champ de notre étude les pays membres de l'OCDE et de l'Union européenne. En revanche, limiter le champ de la comparaison à ces États revient à en exclure totalement les pays d'Afrique et du Moyen-Orient, à l'exception d'Israël qui est membre de l'OCDE. Or, l'on constate que, dans nombre de ces pays, il y a, a minima, prélèvement de taxes foncières ou immobilières²³ et/ou imposition des revenus fonciers et des plus-values dans le cadre de l'impôt sur le revenu²⁴ ou indépendamment de l'impôt sur le revenu²⁵. Sauf exception, ces États ne prélèvent ni impôt sur la fortune, ni droits de succession.

Il résulte de ces observations que de nombreux pays prélèvent des impôts à différents moments de la vie d'un investissement immobilier²⁶. Ce constat amène à s'interroger sur ce qui peut différencier la fiscalité portant sur l'immeuble dans l'ensemble des États. En pratique, l'étude des systèmes fiscaux nous conduit à constater que les États utilisent un éventail large d'impositions atteignant l'immeuble conduisant à ce que fiscalité immobilière soit structurée de manière à peu près identique dans nombre d'entre eux (I). En revanche, le législateur fiscal opère, ensuite, des choix qui peuvent être variables quant aux techniques d'imposition mobilisées (II).

I/ L'utilisation d'un éventail similaire d'impositions

Comme l'a souligné l'OCDE, les États prélèvent un large éventail de taxes sur les immeubles d'habitation que ce soit au moment de leur acquisition, pendant leur durée de détention ou lors de leur cession²⁷. Ce constat peut être élargi aux immeubles nus ou à usage professionnel. Les États ont ainsi tendance à percevoir des impôts annuels – ou récurrents – pendant la phase de détention de l'immeuble (A) et des impôts périodiques au moment de l'acquisition et de la cession (B).

²⁰ J. SCHIMDT et E. KORNPORST, *Fiscalité immobilière*, Paris, LexisNexis, coll. « Précis fiscal », 15^{ème} éd., 2022, § 1.

²¹ T. SCHMITT, « Revenus fonciers. Généralités. Introduction », *JCl. Fiscalité immobilière*, fasc. 1110, 2012 § 2.

²² OCDE (2022), *La fiscalité immobilière*, *op. cit.*

²³ Égypte, Jordanie, Angola et certains États des Emirats Arabes Unis pour les expatriés.

²⁴ Algérie, République démocratique du Congo, Maroc et Tunisie.

²⁵ Botswana, Côte d'Ivoire, Mali, Maroc ou Bahreïn qui perçoit une taxe municipale sur la location de biens commerciaux et résidentiels aux expatriés.

²⁶ B. MILLAR-POWELL et al. (2022), « Measuring effective taxation of housing : Building the foundations for policy reform », Documents de travail, n° 56, 2022, § 11 et 12.

²⁷ OCDE (2022), *La fiscalité immobilière* : *op. cit.*, pp. 79 et ss.

A/ Une imposition annuelle de l'immeuble largement répandue

Le rapport de l'OCDE sur la fiscalité immobilière précise que des impôts récurrents sur les biens immobiliers sont prélevés dans les trente-huit pays de l'OCDE²⁸. Cette caractéristique est, d'ailleurs, commune des pays en dehors de l'OCDE²⁹.

En pratique, l'impôt le plus couramment prélevé est l'impôt foncier qui trouve ses origines dans les théories physiocrates des XVIII^e et XIX^e siècle³⁰. Il est, généralement, perçu au niveau local par les collectivités infra-étatiques et locales et se caractérise par son assiette qui est, généralement, le revenu cadastral³¹.

Cette catégorie d'impôt atteint tant les immeubles bâtis que les immeubles non bâtis. Toutefois, certains États ne les prélèvent que sur les terrains non bâtis : c'est le cas du Danemark, de l'Australie et de certains gouvernements infra-étatiques³². À l'inverse, dans les pays en voie de développement, les États ont généralement mis en place des impôts sur le patrimoine foncier bâti³³. Parfois, seuls les immeubles loués, à usage professionnel ou à usage d'habitation, sont soumis à l'impôt foncier³⁴. Les entreprises peuvent être redevables d'un impôt foncier distinct comme en France (*cotisation foncière des entreprises*) ou aux États-Unis (*commercial property tax*)³⁵.

L'impôt foncier a un objectif principalement budgétaire³⁶ mais il peut être utilisé dans le but spécifique d'inciter les propriétaires à céder leurs terrains à des constructeurs pour lutter contre la spéculation foncière dans les villes³⁷. De nombreux pays européens y ont eu recours après la seconde guerre mondiale mais peu d'entre eux continuent à prélever ce type d'impôt : en Autriche, par exemple, il prend la forme d'une taxe additionnelle sur les terrains constructibles non bâtis dont la valeur imposable est supérieure à 14 600 euros³⁸. En Allemagne, la récente réforme de l'impôt foncier accorde aux communes, en vue de mobiliser les terrains constructibles pour la construction, le droit de fixer, à partir de 2025, un taux de prélèvement plus élevé sur les terrains non construits et prêts à être construits³⁹. L'Arabie Saoudite prélève une « taxe foncière blanche »⁴⁰ applicable aux propriétaires de terrains urbains

²⁸ OCDE (2022), *La fiscalité immobilière : op. cit.*, p. 74.

²⁹ Tel est le cas dans les pays dits émergents – Brésil, Chine, Inde, Indonésie, Afrique du Sud et Russie (V. M. SALM, *Property tax in BRICS megacities : local government financing and financial sustainability*, Cham, Switzerland, Springer Verlag, 2017, 220 p.) – ainsi que dans de nombreux pays d'Afrique et du Moyen-Orient - Algérie, Botswana, Égypte, Émirats arabes Unis, Jordanie, République Démocratique du Congo, Tunisie... – (R.-C.-D. FRANZSEN et W.-J. McCLUSKEY (dir.), *Property tax in Africa : status, challenges, and prospects*, Cambridge, Massachusetts, Lincoln Institute of Land Policy, 2017, 629 p.)

³⁰ P. BELTRAME et L. MEHL, *op. cit.*, p. 288. Pour les États-Unis, W.-E. BROWNLEE, *Federal taxation in america : a history*, Cambridge, United Kingdom, Cambridge University Press, 2016, 332 p., spéc. pp. 22 et ss.

³¹ *Ibid.* et OCDE, *La fiscalité immobilière : op. cit.*, p. 80.

³² OCDE, *La fiscalité immobilière : op. cit.*, p. 80.

³³ Par exemple, les immeubles bâtis construits en maçonnerie, fer ou bois fixé au sol à demeure ou reposant sur des fondations spécifiques en Côte-d'Ivoire (CGI, art. 149) et au Mali (CGI du Mali, art. 158-E).

³⁴ C'est le cas en Chine (voir Q. CAI, *Contribution à la construction du droit fiscal chinois continental* : Paris V, Thèse, § 49). En Chine, une taxe foncière urbaine et communale est également perçue (§ 50).

³⁵ Aux États-Unis, les États fédérés classent les propriétés en deux grandes catégories : les propriétés commerciales et les propriétés résidentielles. Également, F. DUPREZ, « La property tax aux États-Unis », *Etudes foncières* 2006, n° 120, pp. 34-35.

³⁶ OCDE, *La fiscalité immobilière, op. cit.*, p. 80.

³⁷ P. BELTRAME et L. MEHL, *op. cit.*, p. 289.

³⁸ Land Valuation Act 1960 – BWAG : JO fédéral n° 285/1960

³⁹ Voir *infra*.

⁴⁰ Loi sur la fiscalité foncière blanche adoptée sur la base du décret royal n° M/4 du 24 novembre 2015 et Décision n°377 du Conseil des ministres du 13 juin 2016.

vacants (terrains non exploités ou à bâtir) destinés à un usage résidentiel ou commercial : il s'agit d'une taxe annuelle de 2,5 % sur la valeur marchande du terrain⁴¹.

Dans le même sens, certaines législations ont institué des taxes dans le but de pénaliser les « lits froids », telle la taxe annuelle sur les logements vacants en France⁴² ou la taxe locale supplémentaire au Royaume-Uni⁴³.

Dans les pays occidentaux, les revenus procurés par les immeubles sont généralement soumis à l'impôt sur le revenu : au niveau des pays de l'OCDE, les revenus locatifs sont imposés dans trente-quatre des trente-huit pays membres⁴⁴ mais les techniques d'imposition peuvent varier⁴⁵. En revanche, ces revenus ne sont pas taxés dans un certain nombre de pays du Moyen-Orient qui ne prélèvent aucun impôt sur les revenus⁴⁶.

Enfin, peu d'États prélèvent un impôt sur la fortune, mais quand cette forme de taxation existe dans un système fiscal, elle englobe généralement la propriété immobilière ce qui est le cas en Espagne, en Suisse et en Norvège. En France et en Corée du Sud, l'impôt sur la fortune n'atteint que la propriété immobilière.

B/ Une imposition périodique de l'immeuble plus inégale

L'utilisation des impôts périodiques sur l'immeuble est plus variable selon les États mais beaucoup d'États perçoivent des taxes sur les transactions, des droits de succession et des impôts sur les gains en capital.

Trente pays de l'OCDE appliquent des taxes sur les transactions lors de l'acquisition d'actifs immobiliers⁴⁷, forme de taxation que l'on trouve également dans de nombreux États hors OCDE⁴⁸. Dans l'Union européenne, quasiment tous les États perçoivent des taxes sur les transactions immobilières dès lors que la transaction n'entre pas dans le champ d'application de la TVA⁴⁹, à l'exception de deux États baltes et de deux États d'Europe centrale⁵⁰.

Dans les États qui n'imposent pas la transaction lors de l'acquisition de l'immeuble, des droits de timbre sont généralement perçus sur l'acte qui retrace l'opération juridique. Tel est le cas dans les pays du Commonwealth mais il convient de nuancer ce constat. En droit français, le droit de timbre est un impôt acquitté pour l'obtention de documents officiels, dû sur un certain nombre d'écrits limitativement énumérés par le législateur et dont le tarif varie en fonction du

⁴¹ L'article 8 du règlement d'application fixe les conditions de perception : le terrain doit être libre, situé en zone urbaine, affecté à un usage résidentiel ou commercial conformément au plan approuvé par l'autorité concernée, vacant, c'est-à-dire non aménagé.

⁴² CGI, art. 232.

⁴³ Au Royaume-Uni, les autorités locales peuvent prélever une taxe locale supplémentaire allant jusqu'à 50 % d'augmentation pour les propriétés inoccupées et non meublées depuis plus de 2 ans. MOFFATT S. et al., "A qualitative study of the impact of the UK 'bedroom tax', *Journal of Public Health*, Vol. 38, Issue 2, Juin 2016, disponible sur <https://academic.oup.com/jpubhealth/article/38/2/197/1752995>

⁴⁴ OCDE, *La fiscalité immobilière dans les pays de l'OCDE*, op. cit., p. 80.

⁴⁵ Voir *infra*.

⁴⁶ Tel est le cas en Arabie-Saoudite, aux Emirats Arabes Unis, dans le sultanat d'Oman, au Koweït ou à Barheïn. Voir, par exemple, M. MANSOUR et E.-M. ZOLT, "Personal Income Taxes in the Middle East and North Africa : Prospects and Possibilities" IMF Working Paper 2023.23/34, Washington DC: IMF.

⁴⁷ OCDE, *La fiscalité immobilière dans les pays de l'OCDE*, op. cit., p. 80.

⁴⁸ Par exemple au Brésil (Const. féd. De 1988, art. 156 : « Les municipalités sont chargées d'imposer des impôts sur : (...) II - La transmission « entre vifs », à quelque titre que ce soit, par acte onéreux, de biens immobiliers, par nature ou par accession physique, et de droits réels sur immeubles, à l'exception de ceux de garantie, ainsi que la cession des droits à leur acquisition »). Le Brésil est toutefois candidat à l'accession à l'OCDE.

⁴⁹ V. pour la France, J.-Y. Mercier, *Les impôts en France : Éditions Francis Lefebvre*, 41^e éd., 2016, § 500 et s.

⁵⁰ Lituanie, Lettonie, Slovénie et Slovaquie.

papier utilisé pour la rédaction de l'écrit auquel il s'applique⁵¹. Toutefois, dans les États qui appliquent des droits de timbre, la base d'imposition est généralement constituée par la valeur du bien transféré et le taux applicable est proportionnel à cette valeur : les droits de timbre portent donc souvent sur les mêmes opérations que les droits d'enregistrement, c'est-à-dire sur les mutations de propriété⁵². Aux États-Unis, par exemple, le vendeur paie la taxe de transfert du titre de propriété (*documentary stamp*) dont le tarif – qui varie en fonction des États fédérés – est appliqué au prix de vente du bien immobilier et l'acheteur paie l'enregistrement du prêt hypothécaire de la propriété (*mortgage*).

La possession de l'immeuble peut résulter d'une donation ou d'une succession. Dans les États qui perçoivent des droits de succession et/ou de donation, la valeur de l'immeuble est généralement intégrée à l'actif successoral⁵³. En 2021, sur les trente-six pays de l'OCDE⁵⁴, vingt-quatre pays percevaient ce type d'impôts⁵⁵. Les États qui ne prélèvent pas de droits de succession imposent, généralement, les plus-values latentes au moment du décès⁵⁶ : les cessions à titre gratuit constituent le fait générateur de la plus-value au moment de la succession ou de la donation.

Au moment de la cession à titre onéreux de l'immeuble, la plupart des États perçoivent des impôts sur les plus-values éventuellement réalisées (ou *capital gains*)⁵⁷. En pratique, l'imposition peut prendre deux formes : soit les États intègrent les plus-values immobilières aux revenus soumis à l'impôt sur le revenu, soit ils appliquent un impôt spécifique⁵⁸. Généralement, c'est la première solution qui est retenue mais certains États ont choisi de mettre en place un impôt spécifique comme le Danemark⁵⁹, le Royaume-Uni ou l'Irlande (*Capital gains tax*). Par ailleurs, certains États offrent aux contribuables le choix entre ces deux formes d'imposition : en Italie, par exemple, est perçu un impôt de substitution sur les plus-values immobilières⁶⁰ qui peuvent, toutefois, être soumises à l'impôt sur le revenu si aucune option n'est exercée.

Si l'éventail des impôts utilisés présente de grandes similitudes dans de nombreux pays, les techniques d'imposition que les législateurs fiscaux mobilisent peuvent varier d'un État à l'autre de manière plus ou moins importante.

II/ Le choix de techniques d'imposition variables

Le choix des techniques d'impositions des transactions immobilières, des revenus fonciers ou du capital immobilier est intimement lié au système fiscal dans lequel elles s'insèrent, et au-delà, à la structure de l'État – selon qu'il s'agit d'un État fédéral ou centralisé – aux facteurs historiques, politiques, économiques et sociaux qui caractérisent ce système

⁵¹ A. Barilari et R. Drapé, *Lexique fiscal, préc. note n° 6, p. 172 et 173.* – V. également, BOI-ENR-TIM, 12 sept. 2012.

⁵² C. VIESSANT, « Les droits d'enregistrement en droit comparé » : *Dr. fisc.* 2017, n° 17, Et. 268.

⁵³ OCDE, *Impôt sur les successions dans les pays de l'OCDE, Études de politique fiscale de l'OCDE 2021*, n° 28, p. 94.

⁵⁴ L'étude ne prenait pas en compte les données relatives à la Colombie et au Costa Rica intégrés en 2020 et 2021 dans l'organisation.

⁵⁵ L'Estonie et la Lettonie n'ont jamais prélevé d'impôts sur les successions et les donations. Plusieurs États les ont supprimés : voir OCDE, *Impôt sur les successions dans les pays de l'OCDE*, 2021, pp. 81 et ss.

⁵⁶ C'est le cas, notamment, du Canada : voir OCDE, *Impôt sur les successions dans les pays de l'OCDE*, 2021, pp. 81 et ss.

⁵⁷ Voir *supra*. Voir, également, OCDE, *L'imposition des gains en capital des personnes physiques* : Paris, Editions OCDE, coll. « Etudes de politique fiscale de l'OCDE », n° 14, 2007.

⁵⁸ P. BELTRAME et L. MEHL, *op. cit.*, p. 299.

⁵⁹ C.H.2.1 Ejendomsavancebeskatningsloven (EBL) (loi sur l'imposition des gains immobiliers).

⁶⁰ Art. 1 co. 496 de la loi n. 266/ 2005.

fiscal. De fait, il est en adéquation avec le système fiscal de l'État (A) mais les États peuvent rencontrer des difficultés comparables, malgré l'utilisation de techniques d'imposition variées (B).

A/ Le choix de techniques d'imposition en adéquation avec le système

Si la fiscalité immobilière est structurée de manière à peu près équivalente dans la plupart des États, ces derniers vont choisir des techniques d'imposition en adéquation avec l'ensemble de leur système fiscal, ce qui entraîne des disparités plus ou moins importantes entre eux.

On constate des divergences dans les États concernant la manière de taxer les revenus fonciers. Tout d'abord, la plupart soumettent cette catégorie de revenus à l'impôt sur le revenu, comme en France, généralement au barème progressif, alors que quelques-uns les imposent forfaitairement indépendamment des autres revenus comme le Danemark⁶¹.

Ensuite, les États peuvent choisir d'imposer seulement les revenus locatifs mais également les revenus des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance. Les réponses apportées par les différents États revêtent une grande importance en France alors que cette question revient de manière récurrente dans les débats⁶². Cette imposition existait avant 1965 mais elle a été supprimée pour relancer l'accession à la propriété⁶³. On constate que la plupart des États n'imposent pas les revenus de loyers fictifs alors que d'autres ont fait ce choix, notamment le Danemark, les Pays-Bas et la Grèce⁶⁴. La Suisse fait partie des États qui imposent les loyers fictifs mais un projet de loi fédérale relative au changement de système d'imposition de la propriété du logement, en cours de discussion, vise à supprimer cette forme d'imposition⁶⁵.

En matière de taxes foncières, contrairement à la France, un certain nombre d'États utilisent des techniques fiscales pour alléger le poids de l'impôt pour les ménages les plus faibles. L'OCDE met en avant quelques exemples, comme le plafonnement en fonction des revenus, la prise en compte du nombre de personnes vivant dans l'immeuble et le report d'imposition pratiqué par plusieurs États⁶⁶.

Le choix entre taux proportionnel et taux progressif peut également varier selon les États et selon les impôts. Du fait de l'agrégation des revenus fonciers aux autres revenus, notamment salariaux, la plupart appliquent des taux progressifs à cette catégorie de revenus. En revanche, en matière de taxe sur les transactions et de taxe foncière annuelle, les États retiennent majoritairement des taux proportionnels et plus rarement progressifs⁶⁷. Toutefois, l'OCDE considère que des taux d'imposition progressifs pourraient être utilisés pour renforcer l'équité des impôts annuels sur les biens immobiliers, même au niveau local⁶⁸.

⁶¹ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 80.

⁶² Voir C. LANDAIS, T. PIKETTY et E. SAEZ, *Pour une révolution fiscale*, Paris, Ed. du Seuil, 2011, p. 127 ; CAE, *Fiscalité des revenus du capital*, *Les notes du conseil d'analyse économique*, 2013, n° 9, s pp. 8 et 12 et également, FRANCE STRATEGIE, *Quelle fiscalité pour le logement ?* in *Projet 17/27*, Option 3.

⁶³ *L. fin.* n° 64-1279, 23 déc. 1964, art. 11-I : *JO* n° 300, 24 déc. 1964, p. 11513.

⁶⁴ OCDE, *La fiscalité immobilière dans les pays de l'OCDE*, op. cit., p. 80. Voir AULT (H.) et ARNOLD (B.) et COOPER (G.), *Comparative income taxation. A structural analysis*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2020, 4^e éd., pp. 114-115 et pp. 215 et ss.

⁶⁵ L'initiative parlementaire, en ce sens, a été déposée par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États le 2 février 2017 (<https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20170400>). Pour une approche plus générale, voir <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/impots/imposition-nationale/imposition-valeur-locative.html>.

⁶⁶ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., pp. 94 et ss.

⁶⁷ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 98.

⁶⁸ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 95.

Certains choix techniques sont, toutefois, comparables dans les États. Par exemple, la plupart des États, et quelques soient les modalités d'imposition retenues, exonèrent les résidences principales de l'impôt sur les plus-values immobilières, la seule différence résidant dans le plafonnement éventuel de ces exonérations. L'OCDE, à ce propos, considère qu'elles peuvent se justifier mais qu'elles entraînent des inégalités importantes en faveur des ménages les plus riches lorsqu'elles ne sont pas plafonnées⁶⁹. De même, concernant les taxes sur les transactions immobilières, l'assiette est constituée par le prix de vente du bien immobilier⁷⁰.

B/ Des difficultés techniques parfois comparables

Il est difficile d'établir une liste exhaustive des difficultés techniques que peuvent rencontrer les États en matière de fiscalité immobilière. Un exemple nous paraît être particulièrement significatif : l'épineuse question de la réactualisation des bases d'imposition des impôts fonciers.

Le choix de la base d'imposition des impôts fonciers pose problème dans de nombreux États. L'OCDE a relevé que de nombreux pays continuaient de prélever des impôts périodiques sur la propriété immobilière reposant sur des « valeurs cadastrales obsolètes », ce qui « affaiblit considérablement leur potentiel de mobilisation de recettes (...), leur équité (...) ainsi que leur efficacité économique »⁷¹. De fait, les bases d'imposition des impôts fonciers sont généralement déconnectées des valeurs foncières, comme le montre le schéma ci-dessous extrait du rapport de l'OCDE⁷². C'est, notamment, le cas de la France : les taxes foncières et la taxe d'habitation – désormais applicable aux seules résidences secondaires – sont assises sur les valeurs locatives cadastrales qui n'ont pas été réévaluées depuis les années 1970⁷³. Il ne s'agit pas d'un cas isolé. Les valeurs foncières utilisées à des fins fiscales datent de 1941 au Luxembourg, 1973 en Autriche, 1975 en Belgique, 1991 au Royaume-Uni et 1964 dans l'ex-Allemagne de l'Ouest et 1935 dans l'ex-Allemagne de l'Est⁷⁴.

Même si d'autres valeurs sont utilisées, les difficultés d'évaluation ne disparaissent pas. L'Allemagne est un exemple éclairant sur ce point. Alors que le législateur allemand avait opté pour une évaluation à la valeur de marché des biens immeubles soumis aux taxes foncières, les réévaluations ont été, par la suite, réalisées sur la base de revenus de location conduisant, comme en France, à des « sous-évaluations généralisées »⁷⁵. Cette situation a conduit la Cour constitutionnelle fédérale, dans un arrêt du 10 avril 2018, à déclarer les règles d'évaluation inconstitutionnelles en raison d'atteintes au principe d'égalité de traitement⁷⁶. L'État fédéral a dû réformer les règles d'évaluation des biens immobiliers utilisées pour établir ces taxes. La Cour a imposé au législateur de mettre en place la nouvelle réglementation avant le 31 décembre 2019, tout en lui accordant un délai de cinq ans pour la mettre en application (jusqu'au 31 décembre 2024 au plus tard). La loi sur la réforme de l'impôt foncier et du droit de l'évaluation du 26 novembre 2019⁷⁷ contient, donc, les nouvelles règles d'évaluation aux fins de l'impôt foncier au niveau fédéral. Elle dispose que l'ensemble des biens immobiliers doivent être

⁶⁹ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 77.

⁷⁰ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 77.

⁷¹ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., pp. 77 et 84 et ss.

⁷² OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 85.

⁷³ Sur la réforme en cours, X. CABANNES, « La réforme des valeurs locatives cadastrales : et après ? » : *RFDA* 2020, n° 6, pp. 995-998.

⁷⁴ OCDE, *La fiscalité immobilière*, op. cit., p. 91.

⁷⁵ S.-F. SERVIÈRE, « Valeur locative cadastrale : comparaison européenne », <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/valeur-locative-castrale-comparaison-europeenne>

⁷⁶ BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018 (http://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bv1001114.html)

⁷⁷ *Loi portant réforme de la fiscalité foncière et droit de l'évaluation (Loi de réforme de la fiscalité foncière – GrStRefG)* : *Journal officiel fédéral* 2019, partie I, n° 43, 2 décembre 2019, p. 1794.

réévalués à la date de référence du 1^{er} janvier 2022, en prenant en compte les conditions existantes au 1^{er} janvier 2022. Pour ce faire, les propriétaires ont dû transmettre par voie électronique une déclaration pour la détermination de la valeur de l'impôt foncier à l'administration fiscale.

Cet exemple tend à relativiser la position adoptée par l'OCDE selon laquelle les systèmes d'impôt sur la propriété qui s'appuient sur la valeur marchande sont préférables à ceux qui s'appuient sur la valeur locative annuelle⁷⁸. L'organisation a également jugé plus efficaces et équitables ces systèmes que ceux fondés sur la superficie ou la taille de la propriété⁷⁹ mais les États qui utilisent ces critères ajustent généralement les valeurs en fonction de l'emplacement ou d'autres caractéristiques du logement⁸⁰.

Par ailleurs, il semble que les évaluations régulières soient possibles. En effet, plusieurs pays réévaluent régulièrement les terrains et propriétés. C'est le cas, par exemple, de la Nouvelle-Zélande qui y procède tous les trois ans ou de la Lituanie tous les ans, les valeurs imposables étant toutefois valables cinq ans. La Norvège les actualise annuellement, pour les municipalités utilisant des valeurs estimées aux fins de l'impôt sur la fortune nette et tous les dix ans, dans les autres cas. En Nouvelle-Galles du Sud en Australie, les valeurs imposables, annuellement revues, correspondent à la moyenne des trois années précédentes⁸¹.

La comparaison de la fiscalité de l'immeuble tout autour du monde ne permet pas de constater de grandes disparités dans la mesure où elle est à peu près structurée de la même manière dans la plupart des États, notamment concernant les impôts annuelles ou périodiques de l'immeuble. Les différences de législation sont plus importantes quant aux choix des techniques fiscales bien que certaines soient communément admises.

⁷⁸ OCDE, *La fiscalité immobilière*, *op. cit.*, p. 90.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ Ces informations ressortissent du rapport de l'OCDE, *préc.*, p. 91.