

PACIOLI



FLASH

Le jeudi 5 février 2009, l'IPCF sera présent au forum « Comptabilité et Métiers financiers » qui se tiendra à Charleroi (Charleroi Expo). Une conférence sur le thème « Le secret professionnel » y sera donnée par Madame Véronique Sirjacobs, juriste à l'IPCF.

Plus d'informations sur www.ipcf.be ou sur www.bmfs.be

Produits imposables à titre de revenus divers

1. Introduction

Le CIR/92 prévoit en son article 90 plusieurs cas dans lesquels des produits réalisés en dehors de toute activité professionnelle peuvent malgré tout être imposables à titre de revenus divers.

Il s'agit plus précisément des produits suivants:

1. les bénéfices ou profits occasionnels ou fortuits (art. 90, 1° CIR/92);
2. les plus-values sur des immeubles non bâtis (art. 90, 8° CIR/92);
3. les plus-values sur des immeubles bâtis (art. 90, 10° CIR/92);
4. les plus-values sur des participations importantes (art. 90, 9° CIR/92).

L'art. 90, 1° se distingue des autres articles en ce sens que les bénéfices ou profits occasionnels ou fortuits ne sont imposables que lorsqu'ils sortent du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé. Les articles 90, 8°, 9° et 10° CIR/92, à l'inverse, traitent des plus-values réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

Dans la présente contribution, nous nous intéresserons à l'article 90, 8°, lequel traite des plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

2. Plus-values sur des immeubles non bâtis (art. 90, 8° CIR/92)

2.1. Quelles sont les personnes concernées par ce régime des plus-values?

- Les personnes physiques qui utilisaient les biens aliénés dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.
Si les immeubles non bâtis sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle au sens de l'art. 41 CIR/92, les plus-values sont imposables à titre de bénéfices ou profits. Si les plus-values sont réalisées en dehors de toute activité professionnelle, mais ne s'inscrivent pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, elles relèvent du champ d'application de l'art. 90, 1° CIR/92 qui déclare ces revenus imposables à titre de bénéfices ou profits spéculatifs.
- Les exploitants d'entreprises agricoles et horticoles – personnes physiques dans le cadre de l'exercice de leur activité professionnelle.

SOMMAIRE

- Flash **1**
- Produits imposables à titre de revenus divers **1**
- Le fisc donne des directives pour la retenue du précompte mobilier sur les droits d'auteur **7**

Cette exception trouve son origine dans l'art. 44, §2 CIR/92. Aux termes de cet article, les plus-values sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles sont totalement et inconditionnellement exonérées à titre de revenus professionnels, sans préjudice de l'application de l'article 90, 8° CIR/92.

- Les non-résidents – personnes physiques (art. 228, §2, 9°). *Sans entrer dans les détails, on peut considérer que les plus-values réalisées par des non-résidents sur la vente d'immeubles non bâtis, sont calculées et imposées de la même manière que dans le chef de résidents. La seule différence est que, dans le chef de non-résidents, le notaire est chargé de retenir l'impôt dû au moment de la vente, qu'il reverse ensuite au receveur de l'enregistrement.*

2.2. Quels sont les immeubles concernés?

- Il s'agit en principe des immeubles non bâtis situés en Belgique, à l'exclusion des constructions, matériel et outillage qui sont immeubles par nature ou par destination. Il n'est fait aucune distinction selon qu'il s'agit de terrains à bâtir, de prairies, de parcelles agricoles ou de terrains boisés.
 - Certains droits réels relatifs à des immeubles non bâtis. Plus particulièrement, la constitution ou la cession de droits sur la nue-propriété, l'usufruit, le droit d'usage ou les servitudes. Nous ne nous intéresserons pas davantage à cette matière dans le cadre limité de la présente étude. Cette matière est commentée dans le Com. IR, n° 97/29 à n° 97/54, ainsi qu'à l'article 57 AR/CIR/92.
- Il ressort de la réponse à la question parlementaire n° 854 du 21/12/2001 de Monsieur Viseur que le fisc ne fait aucune distinction selon que le droit est « constitué » ou « cédé ».*
- **Ne sont pas visés** le droit de superficie, le droit d'emphytéose ou autres droits similaires. Les revenus de ces droits réels sont imposables à titre de revenus immobiliers ordinaires (code *114 de la déclaration).
 - Un terrain sur lequel se trouvent un bâtiment en ruine, un entrepôt, des garages, des serres, des remises, etc., demeure, d'un point de vue fiscal, un immeuble non bâti, aussi longtemps que la valeur de ces constructions reste inférieure à 30 % de la valeur vénale de l'ensemble.
 - L'Administration prescrit qu'en l'espèce, il convient d'évaluer la construction séparément, en tenant compte de l'état actuel, de l'habitabilité et de la possibilité de location, de la probabilité de démolition, de l'évolution de l'environnement, etc. Pour fixer la limite des 30 %, il faut ensuite comparer la valeur obtenue pour la construction avec la valeur vénale nette de l'ensemble.

Cette opération est très importante dans la mesure où, dans certains cas, la période pendant laquelle les plus-values sur immeubles non bâtis sont imposables, est plus longue que celle pendant laquelle les plus-values sur immeubles bâtis sont imposables.

- Si des terrains et des constructions sont vendus dans le cadre d'un seul et même contrat, il convient de faire la distinction entre les immeubles non bâtis et les immeubles

bâtis, lesquels sont en effet soumis à des régimes de taxation différents.

- Il peut également arriver qu'un immeuble, constitué de constructions et de cours intérieures, jardins et parcs, soit aliéné dans le cadre d'un seul et même contrat et pour un prix global. En l'occurrence, l'Administration accepte que les terrains qui se rattachent à l'immeuble ne relèvent pas du régime des plus-values décrit ci-avant, lorsque leur valeur vénale nette individuelle est inférieure à 30 % de la valeur de l'ensemble.

Lorsqu'il s'agit d'une parcelle cadastrale unique, l'Administration considère, sauf situations exceptionnelles, que cette limite de 30 % n'est pas atteinte.

Ce ne sera cependant jamais le cas lorsque seule une partie du domaine (par. exemple. une partie des terrains) est aliénée (Com.IR 90/41).

- Dans son commentaire, l'Administration traite également de la vente d'appartements sur plan. On peut y lire que la vente d'une quotité indivise de terrain et d'un contrat d'entreprise d'ouvrage en vue de l'érection de constructions, relève du champ d'application du régime des plus-values de l'article 90, 8° CIR/92 (Com.IR 90/42). Par précaution, nous nous devons toutefois d'attirer votre attention sur le fait qu'il y a un risque que le fisc considère le produit de la vente d'appartements sur plan comme un bénéfice spéculatif (*avec possibilité de taxation conformément à l'art. 90, 1° CIR/1992*).

A quelles opérations l'article 90, 8° ne s'applique-t-il pas (art. 93 CIR/92)?

- Aux échanges volontaires ou légaux de biens ruraux soumis gratuitement à la formalité de l'enregistrement ou exemptés du droit proportionnel (art. 93, 1° et 2° CIR/92).
- Lorsque les biens cédés appartiennent à un mineur, même émancipé, ou à un interdit, lorsque cette cession a été autorisée par le Conseil de famille ou une instance judiciaire (art. 93, 3° CIR/92).
- Aux expropriations et cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, lorsque ces cessions sont soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement (art. 93, 4° CIR/92).
- Aux opérations de minime importance. Cette exception ne repose pas directement sur une base légale, mais se fonde sur le Com.IR 90/35.

2.3. Le mode d'acquisition des immeubles non bâtis.

L'article 90, 8° CIR/92 ne s'applique que lorsque le contribuable a personnellement acquis les immeubles non bâtis à titre onéreux ou par donation.

- L'acquisition à titre onéreux peut prendre les formes suivantes:
 - Un achat.
 - Un échange avec ou sans soulte en espèces.
 - Une attribution à la suite de la dissolution (totale ou partielle) d'une société.

- Une sortie d'indivision. Mais pas lorsque les différents propriétaires ont personnellement acquis l'immeuble par succession ou donation, ni lorsqu'il s'agit d'un partage de communauté légale (régime matrimonial légal).
- Lorsque les biens sont acquis par donation, le lien qui unit le donateur au donataire est sans importance.

Comment déterminer la date d'acquisition ?

- En cas d'acquisition par achat ou par donation, la date de l'acte authentique est décisive. La date du contrat de vente sous seing privé n'y change rien.
- En l'absence d'acte authentique, il s'agit de la date à laquelle tout autre écrit ou acte constatant l'acquisition du bien, a été enregistré.
- En cas de vente d'un droit réel (autre qu'un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un droit similaire) sur un bien précédemment acquis en pleine propriété, la date de l'acte d'acquisition de cette pleine propriété détermine la date d'acquisition.
- En cas d'acquisition d'un immeuble non bâti sous condition suspensive, la date d'acquisition est la date de l'acte et non le moment où la condition suspensive est remplie.
- L'effet déclaratif n'est en l'occurrence pas d'application. Le caractère déclaratif est la fiction qui dit que lors du partage d'une indivision, la personne qui acquiert la pleine propriété est réputée en être propriétaire dès la naissance de l'indivision.

Imaginons qu'en 1990, A et B achètent un immeuble non bâti en indivision. En 2000, ils sortent de l'indivision et A acquiert la pleine propriété. Selon l'effet déclaratif, A est réputé être propriétaire du terrain dès la naissance de l'indivision, donc dès 1990.

En application du régime des plus-values de l'art. 90, 8° CIR/92, cet effet ne s'applique cependant pas, de sorte que dans l'exemple présent, A a acquis une partie du terrain en 2000.

2.4. Le mode d'aliénation des immeubles non bâtis.

Sauf exceptions visées à l'article 93 CIR/92, l'aliénation à titre onéreux des immeubles non bâtis ou des droits dits réels sur ces immeubles, est le seul fait susceptible de générer des plus-values imposables.

- L'aliénation à titre onéreux peut prendre les formes suivantes :
 - Une vente, sans distinction selon qu'il s'agit d'une vente sous seing privé, d'une vente publique, d'une vente volontaire ou d'une vente forcée.
 - Un échange avec ou sans soulte en espèces (sauf exonérations visées à l'art. 93 CIR/92)
 - Un apport dans une société, sauf lorsque l'apport a lieu en exonération, tel que visé à l'article 46 CIR/92. Il s'agit de l'apport d'une universalité de biens ou d'une branche complète d'activité.
 - Le partage de biens acquis conjointement par plusieurs personnes à titre onéreux.
- Qu'est-ce qui détermine la date d'aliénation ?

- Contrairement à la réglementation applicable aux immeubles bâtis (art. 90, 10° CIR/92), le Code est imprécis sur ce point. Dans son commentaire (Com.IR 90/44), l'Administration dispose qu'elle peut prouver la date d'aliénation par tous moyens de droit.
- Une condition suspensive est également sans effet dans le cas d'une aliénation. On notera que selon le commentaire administratif, c'est la date à laquelle le contrat de vente est conclu (et non pas l'acte) qui est décisive pour déterminer le moment d'aliénation, et non pas le moment auquel la condition suspensive est remplie. *En revanche, la condition suspensive détermine le moment où une éventuelle plus-value devient imposable.*

2.5. Quand peut-il y avoir une plus-value imposable ?

- Lorsque l'aliénation à titre onéreux intervient dans les huit ans après l'acquisition à titre onéreux (art. 90, 8° a).
- Lorsque celui qui aliène l'immeuble non bâti à titre onéreux, a lui-même acquis cet immeuble par donation entre vifs (art. 90, 8° b) et :
 - qu'il (le donataire) aliène le bien dans les trois ans de la donation ;
 - l'aliénation intervient dans les huit ans après que le donateur a acquis le bien à titre onéreux. *Il doit être satisfait simultanément aux deux conditions.*

A noter que lorsqu'une aliénation intervient en dehors de ces délais, l'imposition des plus-values n'est certes plus possible en application de l'article 90, 8° CIR/92, mais cela n'exclut pas pour autant l'application de l'article 90, 1° CIR/92 (bénéfices ou profits spéculatifs). La charge de la preuve en la matière incombe à l'Administration.

2.6. A quel taux la plus-value est-elle imposable ?

- Lorsque l'aliénation intervient dans les cinq ans de l'acquisition (par le cédant ou par le donateur), une éventuelle plus-value sera imposable au taux spécial de 33 %, éventuellement majoré de la taxe communale.
- Lorsque l'aliénation intervient plus de cinq ans mais moins de huit ans après l'acquisition (par le cédant ou par le donateur), une éventuelle plus-value sera imposable au taux spécial de 16,5 %, éventuellement majoré de la taxe communale.
- Dans les deux cas, l'Administration applique automatiquement l'imposition conjointe, si celle-ci s'avère plus avantageuse pour le contribuable.

A noter qu'il n'y a par conséquent plus de plus-value imposable lorsque plus de huit années séparent l'aliénation à titre onéreux et l'acquisition à titre onéreux (soit par le cédant, soit par le donateur).

Quelques exemples concernant l'application de l'art. 90, 8° CIR/92.

- Le 01/09/2003, la personne A achète une parcelle de terrain pour 75 000,00 euros. Le 10/02/2004, elle la donne à sa fille qui, le 05/01/2008, la vend pour 130 000,00 euros.
Il n'y a pas de plus-value imposable parce que la vente intervient plus de trois ans après la donation. A noter que le fait que la vente par le donataire intervient moins de huit ans après l'achat par le donateur, n'y change rien.
- Le 10/02/2006, les enfants A, B et C acquièrent en indivision une parcelle de terrain de leur grand-père par voie de donation. Le 20/09/2006, ils sortent de l'indivision et le terrain est divisé en deux parties. A devient plein propriétaire d'une partie et B de l'autre, tandis que C reçoit une somme d'argent.
Le 10/08/2008, B vend son terrain.
La plus-value constatée lors du partage proprement dit n'est pas imposable parce que l'indivision n'est pas née à titre onéreux. Lorsque B vend son terrain, il ne réalise pas non plus de plus-value imposable parce qu'il a acquis le terrain d'une indivision qui, à son tour, est née d'une donation. Il ne s'agit en l'occurrence pas d'une acquisition à titre onéreux!
- Le 10/02/2006, un grand-père vend une parcelle de terrain en indivision à ses trois petits-enfants. Il avait acheté personnellement ce terrain en 1995.
Le 20/09/2006, les petits-enfants sortent de l'indivision et le terrain est divisé en deux parties. A devient plein propriétaire d'une partie et B de l'autre, tandis que C reçoit une somme d'argent.
Le 10/08/2008, B vend son terrain.
*La vente par le grand-père est exonérée d'impôt parce qu'il avait acheté le terrain plus de huit ans avant la vente.
Le partage de l'indivision entre les petits-enfants peut donner lieu à une plus-value imposable (au taux de 33 %) parce que le partage s'est effectué à titre onéreux.
La vente du terrain par B peut également donner lieu à une plus-value imposable (au taux de 33 %) parce qu'il avait acquis le terrain d'un partage à titre onéreux.*
- Le 15/08/2005, Monsieur A hérite une parcelle de terrain de ses parents. Le 20/10/2007, il achète un terrain adjacent et le 15/09/2008, il vend le tout pour un prix global dans le cadre d'un seul et même contrat.
L'éventuelle plus-value réalisée sur la vente par Monsieur A, peut être imposable au taux de 33 %, mais uniquement à concurrence de la partie qui se rapporte à la parcelle achetée ultérieurement. Le terrain acquis par succession ne constitue en effet pas une acquisition à titre onéreux.
- En 1995, Monsieur A achète la nue-propriété d'une parcelle de terrain et son oncle en achète l'usufruit à vie. Le 31/05/2007, l'oncle décède de sorte que A devient plein propriétaire de plein droit de la parcelle. Monsieur A vend le terrain en septembre 2008.
Il ne peut résulter aucune plus-value imposable de cette vente, parce que A n'a pas acquis le terrain à titre onéreux dans les huit ans avant l'aliénation.

2.7. Comment calculer la plus-value?

En application de l'article 101 CIR/92 et de l'article 54 AR/CIR/92, la plus-value est égale à la différence entre les deux termes suivants :

1. Le prix de cession du bien avec pour minimum la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement. Ce montant peut ensuite être diminué des frais de vente (publicité, commission, etc.).
 - Outre le prix, la valeur vénale comprend toutes les stipulations accessoires qui ont été imposées à l'acquéreur. Dans la pratique, le montant de départ sera par conséquent (presque) toujours la valeur sur laquelle l'acheteur a payé des droits d'enregistrement (art. 45 C. enreg.)

Il importe de savoir qu'en cas de vente d'un immeuble, les droits d'enregistrement sont dus par l'acheteur et perçus sur la valeur normale de la cession. La discussion relative à un recouvrement de la part du receveur de l'enregistrement se déroule donc entre l'acheteur et l'Administration. Le cédant ne peut intervenir.

Pourtant, cette « valeur normale » détermine en grande partie le calcul des plus-values sur lesquelles le vendeur devra éventuellement payer de l'impôt.

Les receveurs de l'enregistrement ont donc reçu pour directive d'informer le cédant lorsqu'un droit d'enregistrement a été perçu sur un montant qui est supérieur au prix de vente du bien. Le vendeur doit s'incliner devant ce montant sauf s'il peut prouver que cette évaluation est arbitraire (Com. IR 97/27.1 97/27.3).

2. Le prix pour lequel le bien a été acquis par le cédant (art. 90, 8° a) ou le donateur (art. 90, 8° b) ou, si elle est supérieure, la valeur vénale ayant servi de base à la perception du droit d'enregistrement.
 - Ce prix ou cette valeur vénale à l'acquisition peut ensuite être augmenté(e) des frais d'acquisition ou de mutation (en cas de donation) et de diverses autres dépenses faites par le cédant (ou par le donateur) pour cet immeuble entre le moment d'acquisition et le moment d'aliénation. Les dépenses déduites à l'époque à titre de frais professionnels n'entrent cependant pas en considération. Ci-dessous une énumération non limitative des dépenses les plus courantes:
 - Droits d'enregistrement et de donation, majorations et amendes comprises.
 - Honoraires notariaux.
 - Commissions.
 - Frais d'acte d'emprunts hypothécaires.
 - Dépenses de plantation, de drainage, de clôture, d'entretien, etc.
 - Tous les frais exposés pour viabiliser le terrain.

Les frais suivants sont expressément exclus :

- Intérêts d'emprunts hypothécaires, même s'ils n'ont pas été déduits des revenus immobiliers.
- Précomptes immobiliers.

Si ces frais ne peuvent être prouvés de façon satisfaisante (ou s'ils sont inférieurs), les frais et dépenses sont fixés forfaitairement à 25 %.

- Le prix d'acquisition ou la valeur d'acquisition, frais compris, peuvent ensuite être augmentés de 5 % par année entière écoulée entre la date d'acquisition et la date d'aliénation. Cette opération est également qualifiée de 'revalorisation' et tend à compenser la dépréciation monétaire entre la date d'acquisition et la date d'aliénation.
- Enfin, l'indemnité pour réduction de valeur doit être déduite du total. Il s'agit de l'indemnité qu'un propriétaire peut exiger de l'Etat lorsque, sous l'effet de l'entrée en vigueur du plan régional, un terrain perd de sa valeur. Citons à titre d'exemple celui du terrain à bâtir qui perd cette nature à cause du plan régional.

Qu'en est-il si un immeuble non bâti est aliéné et qu'après réalisation du calcul ci-dessus, il s'avère que la vente a eu lieu à perte?

En l'occurrence, ces pertes peuvent être imputées sur d'autres plus-values imposées en application de l'article 90, 8°, et ce durant les cinq périodes imposables suivantes. A noter que tant les pertes que les plus-values sont visées à l'article 90, 8° CIR/92 (art. 103, §2 CIR/92).

2.8. Exemples

- 1) Le 10/07/2008, une personne physique A vend une parcelle de terrain pour 38.000,00 euros. Quelque temps après, toutefois, le receveur de l'enregistrement l'informe que les droits d'enregistrement ont été calculés sur une valeur vénale de 45.000,00 euros. Pour réaliser cette vente, A a fait 750,00 euros de frais de publicité et payé 2.500,00 euros de commissions. avait personnellement acquis le terrain le 16/02/2003 pour 21.000,00 euros, ce qui, à l'époque, avait été admis par l'Administration. Les frais d'acquisition et honoraires notariaux s'élevaient à 3.200,00 euros. Le 14/09/2005, A a fait exécuter des travaux de drainage pour un montant de 2.100,00 euros.

Développement

Il peut en effet y avoir une plus-value imposable parce que l'aliénation intervient moins de huit ans après l'acquisition à titre onéreux.

Premier terme, la valeur vénale	45.000,00	
Frais faits en vue de la vente (750,00 + 2.500,00)	- 3.250,00	41.750,00
Second terme, la valeur d'acquisition	21.000,00	
A augmenter de 25 % de frais forfaitaires (1)		5.250,00

Montant de base en vue de la revalorisation	26.250,00
Revalorisation 5 x 5 % = 25 % (cinq années entières) - 32.812,50	6.562,50
Plus-value imposable à 16,5 %	8.937,50

(1) si nous augmentons la valeur d'acquisition du montant des frais réellement supportés, le résultat serait moins avantageux, comme le montre le calcul suivant.

Valeur d'acquisition	21.000,00	
Frais supportés	3.200,00	
Montant de base en vue de la revalorisation	24.200,00	
Revalorisation 5 x 5 % = 25 % (cinq années entières)	6.050,00	30.250,00
Frais de drainage	2.100,00	
Revalorisation 2 x 5 % = 10 % (deux années entières)	210,00	2.310,00
Total second terme		32.560,00

La plus-value s'élèverait dans ce cas à 41.750,00 – 32.560,00 = 9.190,00 euros.

Les frais faits, soit 5.300,00 euros (3.200 + 2.100), sont supérieurs au forfait de 25 %, pourtant, compte tenu de la revalorisation, il demeure plus avantageux d'opter pour le calcul forfaitaire qui, pour le second terme, aboutit à un montant de 32.812,50 euros.

- 2) Le 10/06/2003, Monsieur A achète un terrain pour 28.000,00 euros. Il paie cependant des droits d'enregistrement sur une valeur vénale estimée à l'époque à 33.000,00 euros. Le 10/02/2007, il donne le terrain à son petit-fils qui, le 20/04/2008, le vend pour 52.000,00 euros. Cette valeur vénale a été acceptée par l'Administration. On considère par ailleurs que les parties n'ont pas fait de frais considérables.

Développement

On constate qu'il peut y avoir une plus-value imposable parce que la vente intervient dans les trois ans de la donation et que le donataire vend le bien dans les huit ans de l'achat par le donateur.

Premier terme, la valeur vénale	52.000,00
Second terme, la valeur d'acquisition	33.000,00
Frais forfaitaires de 25 %	8.250,00
Montant de base en vue de la revalorisation	41.250,00

Revalorisation $4 \times 5 = 20\%$	8.250,00	
		49.500,00
Plus-value imposable à 33%		2.500,00

Le taux d'imposition est de 33% parce qu'il ne s'est pas écoulé cinq années entières entre la vente par le petit-fils et l'achat par le grand-père.

3) Le 13/08/2005, un père vend une grande parcelle de terrain à ses trois fils A, B et C pour 75.000,00 euros. Les droits d'enregistrement lors de la vente sont perçus sur 90.000,00 euros. Le père avait lui-même acheté le terrain il y a plusieurs dizaines d'années de cela.

Le 20/09/2007, les trois enfants sortent de l'indivision et partagent le terrain en trois parts égales. A cette occasion, le receveur de l'enregistrement estime la valeur du terrain à 135.000,00 euros.

Le 16/08/2008, le fils C vend sa partie de terrain pour 67.500,00 euros. Ce montant est accepté par le receveur de l'enregistrement.

Ces opérations ne se sont pas accompagnées de frais considérables connus.

Développement

La répartition proprement dite peut générer des plus-values parce que l'indivision elle-même est née à titre onéreux. De même, la vente par le fils C peut donner lieu à une plus-value imposable parce qu'il a acquis le bien immobilier d'un partage à titre onéreux (à savoir par échange). En outre, toutes les opérations ont eu lieu dans le délai de huit ans.

Le partage

Si nous partageons la parcelle de terrain en trois parts égales, chaque enfant possède 1/3 de chaque partie, soit 3/9 du total. Cela veut également dire qu'au total, il y a 9 parts. La sortie de l'indivision implique dès lors les opérations suivantes :

A échange 1/9 avec B et 1/9 avec C, et conserve également 1/9
 B échange 1/9 avec A et 1/9 avec C, et conserve également 1/9
 C échange 1/9 avec A et 1/9 avec B, et conserve également 1/9

Au terme de cette opération, chaque enfant possède donc toujours 3/9 du total, mais cette fois de la même parcelle. Calculons à présent la plus-value par enfant et pour les 2/9 échangés.

Premier terme, la valeur vénale <i>135.000 * 2/9</i>	30.000,00
Second terme, la valeur d'acquisition <i>90.000 * 2/9</i>	20.000,00
Frais forfaitaires 25%	5.000,00
Montant de base en vue de la revalorisation	25.000,00

Revalorisation $2 * 5\% = 10\%$	2.500,00
2 années entières entre la date de vente par le père et la date de partage	- 27.500,00

Plus-value imposable à 33,00% 2.500,00

Cette plus-value est d'application pour chaque fils. A noter que la plus-value réalisée conjointement par tous les fils s'élève à 6/9 de la plus-value qui aurait été réalisée s'il n'y avait pas eu d'indivision. C'est logique car 3/9 n'ont en effet pas changé de propriétaire.

Pour illustration : $135.000 - (90.000 \times 1,25 \times 1,1) = 11.250,00$
 $\times 6/9 = 7.500,00$ euros.

La vente de la parcelle par le fils C

Premier terme, la valeur vénale	67.500,00
---------------------------------	-----------

Second terme,

1. lors du partage $135.000 \times 2/9 =$	30.000,00
---	-----------

Frais forfaitaires 25%	7.500,00
------------------------	----------

Montant de base en vue de la revalorisation	37.500,00
--	-----------

Revalorisation moins d'une année entière	- 37.500,00
---	-------------

2. lors de l'achat $90.000 \times 1/9 =$	10.000,00
--	-----------

Frais forfaitaires 25%	2.500,00
------------------------	----------

Montant de base en vue de la revalorisation	12.500,00
--	-----------

Revalorisation $3 \times 5\% = 15\%$	1.875,00
--------------------------------------	----------

- 14.375,00

Plus-value imposable à 33% 15.625,00

4) Et pour terminer, un exemple où l'on suppose que Monsieur A et son oncle achètent ensemble une parcelle de terrain le 10/05/2003. Monsieur A achète la nue-propriété pour 5.000,00 euros, et son oncle l'usufruit pour 55.000,00 euros. A l'époque, le receveur de l'enregistrement a estimé la valeur de la pleine propriété à 60.000,00 euros.

Le 10/03/2008, l'usufruitier décède, suite à quoi Monsieur A devient le plein propriétaire. Le 20/09/2008, ce dernier vend le terrain pour 95.000,00 euros. Les droits d'enregistrement ont également été perçus sur ce montant et l'on ne note pas de frais considérables.

Développement

La plus-value peut être imposable parce que le vendeur vend l'immobilier dans les huit ans après l'avoir acquis (en nue-propriété) à titre onéreux. L'Administration prescrit (Com. IR 97/34) que la plus-value soit calculée avec pour second terme la valeur de la pleine propriété au jour de l'acquisition de la nue-propriété.

Premier terme, la valeur vénale	95.000,00
Second terme, la valeur d'acquisition	60.000,00
Frais forfaitaires de 25 %	15.000,00

Montant de base en vue de la régularisation	75.000,00	
Régularisation 5 * 5 % = 25 %	18.750,00	- 93.750,00
Plus-value imposable à 16,5 %		1.250,00

Eddy LESAGE
Comptable-fiscaliste agréé



Le fisc donne des directives pour la retenue du précompte mobilier sur les droits d'auteur

La Loi du 16 juillet 2008 répertorie au niveau fiscal les « revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins et les licences légales et obligatoires » dans les revenus mobiliers, à compter du 1^{er} janvier 2008 (nouvel article 17, § 1, 5^o, CIR 1992). Dans un avis qui est paru au Moniteur belge le 9 décembre, le fisc donne des directives en vue de la retenue du précompte mobilier sur ces droits à partir du 1^{er} janvier 2008. La qualification en précompte mobilier est toutefois limitée à 37.500 €, après déduction des frais (montant indexé pour l'exercice d'imposition 2009: 49.680 €). Pour les revenus qui ont un caractère professionnel et qui sont supérieurs à ce plafond, la quotité plus élevée sera imposée au titre de revenus professionnels aux taux progressifs ordinaires à l'impôt des personnes physiques (article 37, CIR 1992). La quotité des revenus de droits d'auteur acquis professionnellement qui est imposée comme revenus mobiliers (jusqu'à 49.680 € pour l'exercice d'imposition 2009), doit être soumise à un précompte mobilier libératoire de 15 %, que le débiteur des revenus retiendra à la source. La Loi du 16 juillet 2008 prévoit en outre une déduction des frais relativement élevée. Ce nouveau régime ne s'applique qu'aux personnes physiques et vise également les droits que les artistes reçoivent pour l'utilisation et/ou l'interprétation de leurs œuvres, tel que décrit dans la «Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins» (Loi sur le droit d'auteur).

Retenue du précompte mobilier en 2008

Etant donné que la Loi du 16 juillet 2008 - qui n'est parue au Moniteur que le 30 juillet 2008 - est entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2008, les débiteurs des droits d'auteur ne pouvaient plus retenir le précompte mobilier de 15 % sur les revenus déjà attribués. Le fisc fait donc également savoir qu'il ne pénalisera pas les débiteurs de ne pas avoir retenu ce précompte mobilier sur l'ensemble de l'année 2008; il les traitera comme les débiteurs qui ont retenu le précompte sur tout ou partie des attributions faites fin 2008.

Rubrique spécifique dans la déclaration (Exercice d'imposition 2009)

Les revenus 2008 - année de transition - constituent bien pour les bénéficiaires, personnes physiques, des revenus mobiliers. N'ayant pas été précomptés en 2008, ils ne peuvent cependant pas bénéficier du système de précompte mobilier libératoire et restent par conséquent soumis à déclaration obligatoire pour cette même année. Le fisc prévoira à cet effet une rubrique spécifique dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques afférente à l'exercice d'imposition 2009. Le fisc prévoit également quelques mesures de contrôle, afin d'éviter qu'un même bénéficiaire puisse bénéficier plusieurs fois de la prise en compte des frais forfaitaires en cas de pluralité de débiteurs.

Revenus visés

Dans son avis, le fisc indique aussi ce qu'il faut entendre par «revenus de droits d'auteur» dans la Loi du 16 juillet 2008. Il s'agit:

- des revenus qui résultent de la cession (transfert) ou de la concession (licence) de ces droits d'auteur;
- des revenus qui résultent de droits voisins (droits transmissibles par succession et cessibles);
- des revenus qui résultent de licences légales.

Les revenus, qui constituent aujourd'hui des rémunérations ou des profits de professions libérales, ne peuvent pas être convertis demain en droits d'auteur.

Exemples:

- Un employé qui est payé par son employeur (un éditeur, par exemple) pour rédiger des textes, perçoit une rémunération. Si un de ces textes est publié et que la publication donne droit à des droits d'auteur, seuls ces droits précités constituent des droits d'auteur. La rémunération perçue par cet employé n'est pas «requalifiée» ni «requalifiable» en droit d'auteur.

- Un avocat consulté facture généralement des honoraires à son client pour sa prestation globale: conseil et conclusions écrites. Ces honoraires restent des profits. Il n'y a pas de droits d'auteur sur les conclusions ni sur le contrat de bail rédigé par l'avocat à la demande de son client. L'avocat ne cède ni ne concède à son client le droit de diffuser son œuvre à charge pour ce dernier de lui verser des droits pour cette diffusion. L'avocat ne pourrait percevoir demain des droits d'auteur pour les courriers qu'il a adressés à ses clients et leur contenu, afin de bénéficier des dispositions de la Loi du 16 juillet 2008.

Pour déterminer si les revenus qui sont attribués à un auteur ou un artiste sont visés par la Loi du 16 juillet 2008, il faut se poser deux questions:

- L'œuvre qui lui a permis d'acquérir des revenus est-elle une œuvre protégée?
- Ces revenus découlent-ils d'une cession ou d'une concession de ses droits pécuniaires sur l'œuvre?

Forfait de frais

La nouvelle loi prévoit également un forfait de frais déductibles pour les droits d'auteur (modification art. 3 et 4, AR/CIR 1992). Le régime qui s'applique aux revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de tous biens mobiliers a été élargi aux droits d'auteur. Cela signifie que le montant brut des revenus de droits d'auteur peut être diminué des frais exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation de ces revenus. Et qu'à défaut d'éléments probants, ces frais sont évalués forfaitairement suivant des pourcentages fixés par le Roi (art. 22, §3, CIR 1992).

Pour les revenus mobiliers, les frais exposés sont fixés forfaitairement à 15% (art. 3, AR/CIR 1992), mais les droits d'auteur sont actuellement soumis à un régime dérogatoire spécifique (modification art. 4, AR/CIR 1992):

- 50% de la première tranche de 10.000 €; et
- 25% de la tranche de 10.000 € à 20.000 €.

Au-delà de 20.000 €, aucun frais forfaitaire n'est porté en déduction.

Les montants de 10.000 € et 20.000 € sont indexés et s'élèvent respectivement à 13.250 € et 26.500 € pour l'année de revenus 2008 (exercice d'imposition 2009).

Les héritiers qui héritent de droits d'auteur peuvent également recourir à ce régime puisque la protection de la loi sur les droits d'auteur expire 70 ans après le décès de l'auteur (art. 2, Loi sur le droit d'auteur). Quel que soit le nombre d'héritiers, chacun d'eux bénéficiera intégralement de la déduction de frais forfaitaires.

Chaque auteur ou héritier peut naturellement décider aussi de prouver ses frais réels.

Retenue précompte mobilier à partir de l'exercice d'imposition 2009

A partir du 1^{er} janvier 2009, les débiteurs de droits d'auteur sont tenus de procéder systématiquement à la retenue à la source du précompte mobilier de 15% sur les revenus attribués à des personnes physiques. Ils doivent également, à partir de cette même date, compléter et déposer la déclaration 273 (qui sera adaptée par l'administration) et verser le précompte dû au receveur des contributions directes compétent dans le délai légal.

Mesures de contrôle

Pour éviter des abus, tous les revenus attribués en 2008 devront faire l'objet d'une fiche individuelle 281 et d'un relevé récapitulatif 325 (qui seront adaptés par l'administration et communiqués à temps aux débiteurs des revenus concernés). Cette mesure permettra notamment d'identifier le débiteur des revenus et le bénéficiaire et de déterminer le montant attribué et le montant des frais forfaitaires pris en compte.

Source: Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteurs et de droits voisins au cours de l'année 2008 (M.B. 9 décembre 2008, éd. 1, p. 65482).

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.