

PACIOLI



Produits imposables au titre de revenus divers

Introduction

Le CIR 92 prévoit, en son article 90, une série de cas dans lesquels les produits que vous réalisez en dehors de toute activité professionnelle peuvent quand même être imposables au titre de revenus divers.

Il s'agit notamment :

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

L'article 90, 1° se distingue des autres articles en ce sens que les bénéfices ou profits fortuits ne sont imposables que lorsqu'ils sortent du cadre de la gestion normale de votre patrimoine privé.

Les articles 90, 8°, 9° et 10°, du CIR 92, en revanche, concernent aussi les plus-values que vous réalisez dans le cadre de la gestion de votre patrimoine privé.

Dans cette contribution, nous commentons l'article 90, 10°, du CIR 92, qui porte sur les plus-values réalisées sur des immeubles bâtis. Cette contribution est la suite d'un article paru dans le numéro 266 de *Pacioli* qui analysait l'article 90,8° du CIR 92.

Plus-values réalisées sur des immeubles bâtis (art. 90, 10°, CIR 92)

Il s'agit d'une réglementation relativement récente, qui a été instaurée à partir de l'exercice d'imposition 1998.

3.1. À qui s'applique ce régime de plus-values ?

- Aux personnes qui utilisaient les biens aliénés dans le cadre de leur patrimoine privé.

En cas d'usages professionnels d'immeubles non bâtis au sens de l'article 41 du CIR 92, nous avons à faire à des plus-values imposables au titre de bénéfices ou de profits.

Si la réalisation a lieu en dehors de l'activité professionnelle, mais qu'il ne s'agit pas de la gestion normale d'un patrimoine privé, nous nous trouvons dans la sphère de l'article 90, 1°, du CIR 92, qui rend ces revenus imposables au titre de bénéfices ou de profits spéculatifs.

- Aux personnes physiques non-résidentes (art. 228, §2, 9°, CIR 92).

Sans entrer davantage dans les détails, nous pouvons dire que les plus-values que réalisent les non-résidents à l'occasion de la vente d'immeubles non bâtis sont calculées et imposées de la même manière que dans le cas d'un habitant du royaume. La seule différence réside dans le fait que, pour ces personnes, le notaire est chargé, au moment de la vente, de retenir l'impôt dû, qu'il verse ensuite au receveur de l'enregistrement.

3.2. De quels immeubles s'agit-il ?

- En principe, il s'agit d'immeubles bâtis situés en Belgique.
- Il s'agit aussi de certains droits réels relatifs à des immeubles bâtis, et en particulier, de l'établissement ou de la cession de droits sur la nue-propriété, de l'usufruit, du droit d'usage ou des servitudes.

SOMMAIRE

- **Produits imposables au titre de revenus divers** **1**
- **Le déplacement du siège social** **7**

Il ressort de la réponse à la question parlementaire n° 854 du 21/12/2001 de M. Viseur que le fisc n'opère pas de distinction selon que le droit est « établi » ou « cédé ».

- Ne sont pas visés: le droit de superficie, le droit d'emphytéose ou les droits similaires. Les revenus de ces droits réels sont cependant imposables au titre de revenus immobiliers ordinaires (code 114 de la déclaration).
- Comme nous l'avons commenté en détail (voir *Pacioli* nr. 266) pour les immeubles non bâtis, une parcelle globale est un immeuble bâti dès que la valeur des bâtiments représente au moins 30% de l'ensemble.

À quelles opérations l'article 90, 10°, du CIR 92 ne s'applique-t-il pas? (art. 93bis CIR 92)

- Aux immeubles bâtis pour lesquels vous avez pu bénéficier, pendant une période ininterrompue de 12 mois avant la vente, de la déduction pour habitation propre (R.C. dans les codes +100 ou +101 de la déclaration IPP). Entre la fin de cette période de 12 mois et le mois de l'aliénation, il ne peut y avoir plus de six mois, durant lesquels l'immeuble ne peut pas avoir été occupé (par le vendeur) (art. 93bis, 1°, CIR 92). Dans l'un des exemples, vous trouverez un complément d'informations sur cette exonération.

À partir de l'exercice d'imposition 2006, il doit s'agir d'un immeuble bâti dont le revenu cadastral est exonéré en vertu de l'article 12, §3, du CIR 92. Et ce, parce qu'à partir de l'exercice d'imposition 2006, l'article 16 du CIR 92 (déduction pour habitation propre) a été abrogé et remplacé par l'article 12, §3, du CIR 92 (exonération pour habitation propre). Ceci sous réserve des mesures transitoires en vertu de l'article 526 du CIR 92, qui implique qu'il y a encore déclaration de l'habitation propre lorsqu'il y a un prêt en cours datant d'avant le 1^{er} janvier 2005.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2005, le régime des plus-values ne s'appliquait pas aux immeubles bâtis pour lesquels vous pouvez bénéficier de la déduction pour habitation propre (R.C. dans les codes 100 ou 101 de la déclaration IPP) pour la période à partir du 01/01 de l'année précédant celle de la vente jusqu'à la date de l'aliénation.

- Aux immeubles aliénés appartenant à un mineur émancipé ou non ou à un interdit, lorsque la cession a eu lieu avec l'autorisation du conseil de famille ou d'une instance judiciaire (art. 93bis, 2°, CIR 92).
- Aux expropriations ou cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, lorsque celles-ci sont soumises gratuitement aux formalités d'enregistrement (art. 93bis, 3°, CIR 92).

3.3. Le mode d'acquisition des immeubles bâtis.

L'article 90, 10°, du CIR 92 n'est applicable que lorsque:

- vous avez acquis les bâtiments à titre onéreux, ce qui, par analogie avec les immeubles non bâtis, peut signifier:
 - une vente;
 - un échange avec ou sans soulte;
 - une attribution à la suite de la dissolution (totale ou partielle) d'une société;
 - une sortie d'indivision. Mais lorsque les différents propriétaires ont acquis eux-mêmes l'immeuble à la suite d'un héritage ou d'une donation ou lorsqu'il s'agit du partage de la communauté légale (régime matrimonial légal);
- vous avez acquis les bâtiments par donation entre vifs, le lien entre le donateur et le bénéficiaire étant sans importance;
- vous avez érigé vous-même les bâtiments sur un terrain à bâtir que vous avez acquis à titre onéreux ou par donation entre vifs.

3.4. Le mode d'aliénation des immeubles bâtis.

Sous réserve des exceptions prévues à l'article 93bis du CIR 92, l'aliénation à titre onéreux d'immeubles bâtis ou des droits réels cités sur ces biens constitue le *seul* fait qui puisse donner lieu à des plus-values imposables.

Une aliénation à titre onéreux peut être:

- une vente, qu'il s'agisse 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 (quelques exonérations sont cependant prévues par l'art. 93 du CIR 92);
- un apport dans une société, sauf lorsque l'apport s'effectue en vertu de l'exonération visée à l'article 46 du CIR 92, à savoir l'apport d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité complète;
- un partage d'immeubles bâtis, que plusieurs personnes ont acquis ensemble à titre onéreux.

Comment déterminer le moment de l'acquisition ou de l'aliénation?

Contrairement à ce qui est le cas pour les règles applicables sur ce point aux immeubles non bâtis, le Code est ici clair et constant.

Tant pour l'acquisition que pour l'aliénation, c'est la date de l'acte authentique d'acquisition et d'aliénation qui détermine les moments respectifs. À défaut d'acte authentique, c'est la date à laquelle un autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation est soumis à la formalité d'enregistrement.

L'article 90,10°, du CIR 92 ne fait toujours pas l'objet à ce jour d'un commentaire de l'Administration, mais nous pouvons actuellement considérer que les commentaires relatifs

aux immeubles non bâtis (e.a. les conditions suspensives) s'appliquent aussi aux immeubles bâtis.

3.5. Quand une plus-value imposable peut-elle naître ?

- Lorsque l'aliénation à titre onéreux a lieu dans les cinq ans de l'acquisition à titre onéreux (art. 90, 10°, a).
- Lorsque la personne qui aliène les immeubles bâtis à titre onéreux a elle-même acquis ces biens par voie de donation entre vifs (art. 90, 10°, b) et :

- qu'elle (le bénéficiaire) aliène l'immeuble dans les trois ans de la donation ;
- que l'aliénation a lieu dans les cinq ans de l'acquisition à titre onéreux du bien par le donateur.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

- Lorsqu'une personne aliène un bâtiment qu'elle a érigé sur un bien non bâti qu'elle a acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs (art. 90, 10°, c) et :
- que la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le maître de l'ouvrage lui-même ou par le donateur du terrain ;
 - que l'ensemble est aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

3.6. À quel taux la plus-value est-elle imposable ?

Dans tous les cas où l'article 90, 10°, du CIR 92 peut être d'application, la plus-value est imposable à un taux uniforme de 16,5%, majoré des additionnels communaux et, pour autant qu'elle soit encore d'application, de la contribution de crise.

Remarquez que contrairement au régime des plus-values réalisées sur les immeubles non bâtis, il n'y a pas de taux de 33%, ni de délai de huit ans. Dans certains cas, le délai réel peut cependant être supérieur à huit ans, lorsqu'un contribuable érige lui-même un bâtiment.

Quelques exemples relatifs à l'application de l'article 90, 10°, du CIR 92.

- Le 10/02/1990, des parents vendent une parcelle de terrain à bâtir à leur fille unique. Le 20/12/1994, la fille et le beau-fils entament la construction d'une maison d'habitation. Comme ils effectuent de nombreux travaux eux-mêmes et que la réalisation de ceux-ci dépend des moyens financiers disponibles, le bâtiment n'est achevé que le 15/10/1999. Entre-temps, le beau-fils a cependant accepté un nouvel emploi, de sorte que le ménage est allé s'installer à proximité du nouveau lieu de travail, où il a acheté une seconde habitation. Les intéressés mettent donc leur construction neuve en location à partir de la date de finition de celle-ci. Le 17/02/2000,

ils trouvent un locataire, qui occupe immédiatement le bâtiment. Enfin, ils vendent le bâtiment à ce locataire le 28/05/2003.

Dans ce cas, il peut y avoir une plus-value imposable, 1° parce que la construction débute dans les cinq ans de l'acquisition à titre onéreux du terrain à bâtir et 2° parce que l'habitation a été vendue dans les cinq ans de la première occupation ou location. Remarquez que, dans ce cas, la date de finition n'est pas importante.

Dans cet exemple, l'imposition d'une plus-value s'avère donc possible, même lorsque l'habitation est vendue plus de treize ans après l'acquisition du terrain à bâtir et plus de huit ans après le début de la construction.

- Une personne physique qui habite encore elle-même chez ses parents achète deux habitations lors d'une vente publique le 10/06/2001. La première (la plus petite) a un revenu cadastral de 1.250,00 euros et la seconde, un R.C. de 2.300,00 euros. Le contribuable vend la plus petite habitation le 27/02/2003 et loue l'autre.

La plus-value éventuellement réalisée est imposable, parce que moins de cinq ans se sont écoulés entre l'acquisition à titre onéreux et l'aliénation. À moins que le contribuable choisisse, à juste titre, de déclarer le R.C. de l'habitation vendue comme habitation propre.

Ce dernier exemple appelle un complément d'explications. L'article 93bis, 1°, du CIR 92 nous offre des possibilités intéressantes pour éviter l'application de l'article 90, 10°, du CIR 92.

L'article 93bis, 1° dit qu'il n'y a pas de plus-value imposable sur les habitations pour lesquelles la déduction pour habitation (ou, à partir de l'exercice d'imposition 2006, l'exonération du revenu cadastral) peut être accordée pendant une période ininterrompue de 12 mois précédant le mois de l'aliénation. Entre la fin de ces 12 mois et le mois de l'aliénation, il peut y avoir au plus une période de six mois, durant laquelle l'habitation ne peut pas être occupée (par le vendeur).

Cela signifie donc que si vous vendez une habitation le 20/09/2007, le revenu cadastral de cette habitation doit avoir été exonéré en application de l'article 12, §3, du CIR 92 (autrement dit, vous l'avez déclaré dans le code +100/+101) pendant une période ininterrompue de 12 mois, qui ne peut pas se terminer avant le 28 février 2007.

Entre la fin de cette période (28 février 2007) et le mois de la vente (septembre 2007), il ne peut en effet y avoir que maximum six mois, durant lesquels le vendeur ne peut pas occuper la maison.

Par ailleurs, l'article 16, §2, du CIR 92 offre (à partir de l'exercice d'imposition 2006, art. 12, §3, du CIR 92) des possibilités d'exonérer d'impôt les plus-values réalisées sur la vente d'immeubles bâtis.

Un contribuable a en effet la possibilité, lorsqu'il occupe plusieurs habitations simultanément, de choisir librement laquelle de celles-ci il déclarera comme habitation propre et pour laquelle il bénéficiera par conséquent de la déduction pour habitation.

Une deuxième disposition importante est l'option propre maison d'habitation. Celle-ci permet à un contribuable de considérer quand même comme sa propre habitation une habitation qu'il ne peut pas occuper pour des raisons professionnelles ou sociales. Cela signifie que le contribuable peut bénéficier pour cette habitation de la déduction pour habitation propre jusqu'à l'exercice d'imposition 2005 et de l'exonération du revenu cadastral à partir de l'exercice d'imposition 2006.

Pour ce faire, il doit cependant pouvoir démontrer que c'est pour une raison professionnelle ou sociale qu'il n'occupe pas lui-même cette habitation. Ce sont naturellement des notions qui peuvent être interprétées de manière très «large». Dans son propre commentaire, l'Administration cite comme exemple de raison sociale valable le fait que l'habitation ne répond pas au standing du ménage du contribuable. Cet élément est suffisant pour ne pas occuper cette habitation et en louer une plus appropriée.

Si nous appliquons à présent les nouvelles données au dernier exemple, nous pouvons éventuellement appliquer l'option «propre maison d'habitation» à l'habitation au R.C. le moins élevé que vend le contribuable. Une raison sociale pourrait être le fait qu'étant donné l'état de santé de ses parents, il est «obligé» d'habiter chez eux. Ou, si ses parents habitent à proximité de son lieu de travail et que les habitations achetées en sont trop éloignées, il peut invoquer des raisons professionnelles pour ne pas occuper sa propre habitation.

Cela vaut tout de même la peine de se pencher sur la question et de bien examiner les différentes possibilités. Étant donné l'évolution des prix dans le secteur immobilier, les plus-values réalisées peuvent en effet être importantes.

3.7. Comment calculer la plus-value ?

En application de l'article 101 du CIR 92 et de l'article 54 de l'AR/CIR 92, il s'agit de la différence entre les deux grandeurs suivantes :

1. Le prix de cession du bien, avec comme minimum le montant sur lequel les droits d'enregistrement ou la TVA ont été calculés. Vous pouvez ensuite diminuer ce montant des frais de vente (publicité, commission, etc.).
 - Outre le prix, la valeur vénale comprend toutes les clauses supplémentaires qui ont été imposées à l'acquéreur. En pratique, le montant initial est par conséquent (presque) toujours la valeur sur laquelle l'acheteur a payé des droits d'enregistrement (art. 45 C. Enreg.).

Voir aussi à cet égard la remarque sous la rubrique 1.7. relative à l'estimation supérieure par le receveur de l'enregistrement.

2. Le prix auquel le cédant (art. 90, 10°, a) ou le donateur (art. 90, 10°, b) a acquis le bien ou la valeur vénale sur laquelle ont été calculés les droits d'enregistrement ou la TVA, si celle-ci est plus élevée.

Ou, dans le cas d'une construction neuve (art. 90, 10°, c), le prix ou la valeur vénale sur laquelle les droits d'enregistrement ou la TVA ont été calculés, ou à laquelle le cédant ou le donateur a acquis le terrain à bâtir, augmentée du prix du bâtiment érigé sur ce terrain, qui a servi de base à la perception de la TVA. Notez que ce prix peut différer considérablement du coût réel d'érection !

- Vous pouvez ensuite majorer ce prix ou cette valeur vénale à l'acquisition ou l'érection des frais d'acquisition ou de mutation (en cas de donation) et de diverses autres dépenses que vous (ou le donateur) avez exposées pour cet immeuble entre le moment de l'acquisition et celui de l'aliénation. Les dépenses que vous avez déduites à l'époque au titre de frais professionnels n'entrent cependant pas en ligne de compte. La TVA payée sur l'érection peut constituer ici un poste de frais important.

Vous trouverez une énumération de ces frais sous la rubrique 2.7.

- Si vous ne pouvez pas prouver ces frais à suffisance (ou lorsque ceux-ci sont moins élevés), vous bénéficiez d'un forfait de 25 %.
- Vous pouvez ensuite majorer le total obtenu de 5 % pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition et la date de l'aliénation. C'est ce que l'on appelle aussi la «revalorisation». Celle-ci est destinée à compenser la dépréciation de la monnaie entre le moment de l'acquisition et celui de la vente. Notez que pour une construction neuve, vous avez une revalorisation, d'une part, sur la valeur d'acquisition du terrain, majorée des frais, et, d'autre part sur le coût de l'érection, majoré des frais.

Pour le terrain, la revalorisation de 5 % s'applique pour chaque année écoulée entre l'acquisition, par le cédant ou le donateur, et l'aliénation de l'ensemble. Pour le bâtiment, la revalorisation de 5 % s'applique pour chaque année écoulée entre la date de la première occupation ou location et l'aliénation de l'ensemble.

- Ensuite, vous pouvez encore une fois majorer le prix obtenu selon les calculs ci-dessus des frais de travaux supportés par le propriétaire pour l'immeuble aliéné entre la date d'acquisition, de première occupation ou location et la date d'aliénation. Vous devez cependant pouvoir justifier les travaux au moyen de factures délivrées par des entrepreneurs qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, étaient enregistrés en tant qu'entrepreneur.

- Enfin, si vous avez perçu des indemnités en compensation de sinistres ayant frappé l'immeuble aliéné, vous devez déduire ces montants. Vous obtenez ainsi finalement la deuxième grandeur.
- Que se passe-t-il si vous aliérez un immeuble bâti et qu'il ressort du calcul ci-dessus que vous avez vendu à perte?
Dans un tel cas, vous pouvez imputer cette perte sur d'autres plus-values imposées en application de l'article 90, 10°, et ce, pendant les cinq périodes imposables suivantes. Notez cependant qu'en cas de perte ou de plus-value, celle-ci se situe toujours dans le cadre de l'article 90, 10°, du CIR 92. (art. 103, §3, CIR 92).

Un cas particulier est celui de l'établissement ou de la cession de l'usufruit sur un immeuble ou de la vente d'un immeuble en pleine propriété dont vous n'aviez initialement acquis que la nue-propriété à titre onéreux (art. 54 AR/CIR 92).

a) Vous établissez un usufruit au profit d'un tiers sur un immeuble bâti dont vous êtes plein propriétaire.

Première grandeur: la valeur de l'usufruit à la date de l'acte notarié.

Deuxième grandeur: la valeur vénale de la pleine propriété de l'immeuble à la date de l'acquisition à titre onéreux (par le cédant ou le donateur), que vous multipliez ensuite par la fraction suivante:

numérateur: la valeur de l'usufruit à la date de l'aliénation.
dénominateur: la valeur de la pleine propriété à la date de l'aliénation.

Le résultat obtenu ne peut cependant jamais être supérieur à la valeur vénale de la pleine propriété, au moment de l'acquisition! Le numérateur de la fraction ne peut, en d'autres termes, pas être supérieur au dénominateur.

Ensuite, vous majorez le résultat obtenu des frais et des revalorisations.

b) Vous vendez la pleine propriété d'un immeuble bâti, dont vous n'aviez initialement acheté que la nue-propriété. La vente a alors lieu après que vous soyez devenu plein propriétaire.

Première grandeur: la valeur vénale de la pleine propriété.

Deuxième grandeur: la valeur vénale de la pleine propriété le jour où vous avez acquis la nue-propriété à titre onéreux.

3.8. Exemples.

Exemple 1

Un contribuable achète le 02/07/1999 une deuxième habitation pour 120.000,00 euros. Le receveur de l'enregistrement calcule les droits sur une valeur de 125.000,00 euros. Le 14/10/2003, il vend l'habitation pour 188.000,00 euros. Ce montant est accepté par le receveur de l'enregistrement. Il paie une commission de 6.000,00 euros à l'agence immobilière. Il n'a par ailleurs pas fait de frais significatifs.

Développement

Il peut y avoir une plus-value imposable, parce que la vente à titre onéreux a lieu dans les cinq ans de l'acquisition de l'habitation à titre onéreux.

Première grandeur, la valeur vénale	188.000,00
Frais faits lors de la vente	- 6.000,00
	182.000,00
Deuxième grandeur, la valeur d'acquisition	125.000,00
À majorer de 25 % de frais forfaitaires	31.250,00
Montant de base pour la revalorisation	156.250,00
Revalorisation 4 * 5 % = 20 %	31.250,00
(quatre années écoulées)	187.500,00
Moins-value	- 5.500,00

En application de l'article 103, §3, du CIR 92, vous pouvez imputer cette moins-value sur les plus-values de même nature pendant les cinq périodes imposables suivantes.

Exemple 2

Le 2/09/1996, des parents donnent une parcelle de terrain à bâtir à leur fils. Ils avaient eux-mêmes acheté le terrain le 18/02/1996 pour 29.500,00 euros, montant qui a été accepté par l'enregistrement.

Le 20/05/1998, le fils, qui occupe lui-même une autre habitation lui appartenant, débute la construction d'une habitation sur le terrain en question. Le bâtiment est achevé le 13/03/2000 et le fils le loue à partir du 01/07/2000. Le coût total des travaux s'élève à 98.000,00 euros (le fils a effectué de nombreux travaux lui-même) et l'Administration de la TVA réclame une TVA sur la valeur à neuf de 116.000,00 euros. Le 18/06/2003, le fils vend l'habitation pour 220.000,00 euros. Tout juste auparavant, un entrepreneur enregistré avait achevé la terrasse pour un montant de 3.500,00 euros.

Développement

Il peut y avoir une plus-value imposable, parce que 1° la construction débute dans les cinq ans de l'acquisition à titre onéreux par le donateur du terrain 2° le maître de l'ouvrage aliène le bâtiment à titre onéreux dans les cinq ans de la première occupation ou location.

Première grandeur		220.000,00	
Deuxième grandeur,			
Valeur d'acquisition du terrain	29.500,00		
Frais forfaitaires de 25 %	7.375,00		
Base de la revalorisation	36.875,00		
Revalorisation 7 * 5 % = 35 %	12.906,25		
18/02/1996 – 18/06/2003		49.781,25	
Base de perception de la TVA sur le bâtiment	116.000,00		
Frais forfaitaires de 25 %	29.000,00		
Base de la revalorisation	145.000,00		
Revalorisation 2 * 5 % = 10 %	14.500,00		
01/07/2000 – 18/06/2003			
	159.500,00		
Travaux effectués	3.500,00		
		163.000,00	
Total deuxième grandeur			212.781,25
Plus-value imposable à 16,5 %			7.218,75

Exemple 3

Le 17/06/1998, un contribuable achète une parcelle de terrain à bâtir pour 32.000,00 euros. Le receveur de l'enregistrement prélève cependant les droits d'enregistrement sur 38.000,00 euros. Dans le courant de mars 1999, il débute la construction d'un atelier avec une partie bureau. Ces travaux sont achevés le 12/12/2000, pour un coût de 185.000,00 euros.

Le 02/01/2001, une société s'installe dans les bâtiments comme locataire et le 30/06/2003, le contribuable vend l'usufruit de l'ensemble (avec option TVA pour le bâti-

ment) pour 20 ans à la société pour 280.000,00 euros. À la même date, la valeur normale de la pleine propriété est de 325.000,00 euros.

Développement

Il peut y avoir une plus-value imposable. Premièrement, les travaux de construction débutent dans les cinq ans de l'acquisition du terrain et, deuxièmement, le droit réel sur le bâtiment est aliéné dans les cinq ans de la première occupation ou location.

Première grandeur, la valeur vénale		280.000,00	
Deuxième grandeur,			
Valeur d'acquisition du terrain (1)	32.738,46		
Frais forfaitaires de 25 %	8.184,62		
Base de la revalorisation	40.923,08		
Revalorisation 5 * 5 % = 25 %	10.230,77		
17/06/1998 – 30/06/2003		51.153,84	
Valeur d'érection du bâtiment (2)	159.384,62		
Frais forfaitaires de 25 %	39.846,16		
Base de la revalorisation	199.230,78		
Revalorisation 2 * 5 % = 10 %	19.923,08		
02/01/2001 – 30/06/2003		219.153,85	
Total deuxième grandeur			- 270.307,69
Plus-value imposable à 16,5 %			9.692,31

(1) + (2)

Lorsque vous établissez ou cédez un droit réel sur un immeuble bâti, vous calculez la deuxième grandeur comme suit :

$$\text{Valeur pleine propriété à l'acquisition} \times \frac{\text{Valeur droit réel à la date de la vente}}{\text{Valeur pleine propriété à la date de la vente}}$$

$$(1) 38.000 \times 280.000 / 325.000 = 32.738,46$$

$$(2) 185.000 \times 280.000 / 325.000 = 159.384,62$$

Conclusion

Le législateur n'a pas voulu que naissent des plus-values imposables à la vente de la propre habitation.

D'autre part, le CIR 92 nous permet de désigner une habitation comme habitation propre, si nous occupons simultanément plusieurs habitations. Par ailleurs, nous disposons aussi de la possibilité (commentée ci-avant) de considérer comme propre habitation une habitation que nous ne pouvons pas occuper pour des raisons professionnelles ou sociales.

En utilisant ces possibilités de manière optimale, le contribuable moyen peut indéniablement, dans de nombreux cas, éviter de manière parfaitement légale l'imposition d'une plus-value sur la vente d'une habitation.

Le dernier exemple développé nous montre aussi que vous ne pouvez jamais considérer que la vente d'un usufruit n'est pas imposable.

Ce n'est certes pas un droit réel immobilier similaire aux droits de superficie et d'emphytéose, de sorte qu'il ne peut pas y avoir d'imposabilité au titre de revenu immobilier, mais, en application de l'article 90, 10°, voire de l'article 90, 1°, du CIR 92, des revenus divers imposables peuvent certainement voir le jour.

Agir en connaissance de cause est par conséquent, ici aussi, le mot d'ordre.

Eddy LESAGE

Comptable-fiscaliste agréé



Le déplacement du siège social

L'indication précise du siège social est une des mentions obligatoires des statuts de toute société et fait également partie des extraits de l'acte de société (art. 69, al. 1^{er}, 2^o C. Soc.) devant être publiés aux annexes du Moniteur belge.

Toute modification du siège social constitue dès lors une modification des statuts, ce qui est normalement de la compétence exclusive de l'assemblée générale. Cependant, les statuts de la plupart des sociétés comportent une phrase libellée dans le style suivant: « Le siège social pourra être déplacé en tout autre endroit par simple décision de la gérance / du conseil d'administration ». Parfois, les statuts sont plus précis et indiquent que le transfert peut avoir lieu en tout autre endroit pour autant que cela n'entraîne pas de modification du régime linguistique de la société ce qui se traduira par une disposition libellée comme suit: « Le siège social pourra être déplacé en tout autre endroit de la Région Wallonne ou de Bruxelles-Capitale par simple décision de la gérance / du conseil d'administration ». Ceci est plus proche de la réalité car, comme on le constatera ci-après, un changement de régime linguistique a d'autres conséquences en matière de statuts.

Nous examinons ci-dessous différentes situations pouvant se présenter.

Déplacement du siège social au sein de la même région

Lorsque la société transfère son siège au sein de la même région, par exemple, de Liège à Namur, les formalités sur le plan du droit des sociétés sont relativement réduites.

Soit une assemblée générale extraordinaire prend la décision de transférer le siège social soit, lorsque les statuts ont délégué ce pouvoir à l'organe de gestion, la décision est prise par l'organe compétent (attention, lorsque ce pouvoir est délégué au conseil d'administration, ni le Président du conseil, ni l'administrateur-délégué ne peuvent agir seuls).

Il faudra non seulement procéder au dépôt et à la publication de l'extrait de l'acte constatant le transfert, il faudra également déposer mais non publier une version actualisée des statuts coordonnés. Le dépôt des statuts coordonnés est rendu public par la publication d'une mention.

Déplacement du siège social d'une région à une autre région

Différentes situations doivent être envisagées en fonction des conséquences sur le plan de l'emploi des langues.

Si une société établie à Wavre décide de transférer son siège social à Bruxelles, comme dans la Région de Bruxelles-Capitale, tant le français que le néerlandais constituent des langues officielles, l'on procède comme pour le déplacement du siège social au sein de la même région.

Une société établie à Bruxelles, ayant des statuts tant en français qu'en néerlandais, décide de transférer son siège dans une des deux autres régions du pays. A nouveau, la première procédure peut être suivie, mais seuls les statuts rédigés dans la langue de la région d'accueil auront encore une valeur.

Lorsque le changement de région s'accompagne d'un changement de régime linguistique, il faut obligatoirement pas-

ser par une assemblée générale extraordinaire. Cette assemblée devra non seulement se prononcer sur le changement de siège social; elle devra également approuver les statuts traduits dans la langue de la région d'accueil.

A cet égard, il ne faut pas perdre de vue que les « facilités » n'existent que pour les citoyens dans leur vie privée. Il n'existe pas de facilités pour les entreprises, dont les sociétés. Dès lors, le transfert du siège de la société de Wavre à Wemmel donne lieu à la procédure décrite dans l'alinéa précédent.

La région du siège implique non seulement le régime linguistique des statuts, mais également de tous les documents comptables et pièces officielles. La société qui a transféré son siège de Wavre à Wemmel devra dorénavant tenir sa comptabilité, dresser ses comptes annuels et les autres documents en néerlandais.

Il est aussi utile de rappeler que les sociétés qui ont des sièges d'exploitation dans des régions ayant des régimes linguistiques différents, doivent publier les documents relatifs aux nominations et aux pouvoirs ainsi que les comptes annuels et les pièces à déposer en même temps que ceux-ci dans la langue des différentes régions. Une société ayant son siège social à Namur et un siège d'exploitation à Namur et à Gand doit déposer et publier les différents documents tant en français qu'en néerlandais.

Déplacement du siège social en-dehors de la Belgique

Pour autant que la législation du pays d'accueil le permette, le transfert du siège social au-delà des frontières est possible. S'agissant d'une modification fondamentale des statuts, ce transfert nécessite une décision prise en assemblée générale extraordinaire.

Selon l'article 112 du Code (belge) de droit international privé, « Le transfert de l'établissement principal d'une personne morale d'un Etat à un autre n'a lieu sans interruption de la personnalité qu'aux conditions auxquelles le permet le droit de ces Etats.

En cas de transfert de l'établissement principal sur le territoire d'un autre Etat, la personne morale est régie par le droit de cet Etat à partir du transfert. »

De ce texte il résulte clairement qu'il n'y a pas de perte de personnalité juridique. Il n'y a donc pas de dissolution de la société belge et constitution d'une nouvelle société à l'étranger.

Le transfert du siège à l'étranger ne s'opère toutefois pas en neutralité fiscale. En effet, sauf cas particuliers, la société ne sera plus soumise à l'impôt des sociétés en Belgique. Voyez à cet égard l'article 210, § 1^{er}, 4^o CIR.

Transfert du siège social vers la Belgique

La jurisprudence accepte de tels transferts depuis de longues années (arrêt de la Cour de Cassation du 12 novembre 1965). Cela résulte maintenant également de la disposition précitée du Code de droit international privé.

Il convient de consulter les Commentaires du Code des impôts sur les revenus pour voir notamment ce qui sera considéré, sur le plan fiscal, comme capital libéré, réserves taxées, etc.

Dispositions générales

Nous avons déjà rappelé les obligations prévues par le Code des sociétés. Il ne faut pas perdre les autres obligations de vue. Tous les documents émanant d'une société, ainsi que les sites web, doivent mentionner l'indication précise du siège social (art. 78 C. Soc.).

Ne perdez pas non plus de vue les obligations inscrites notamment dans l'arrêté royal n° 1 de la TVA.

Les modifications nécessaires doivent être communiquées à la Banque Carrefour des entreprises et il ne faut surtout pas oublier d'en informer les clients, fournisseurs, conseillers, etc.

Jean Pierre VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire

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** : Maria PLOUMEN, 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. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.