

SOMMAIRE

p. 1/ Les aspects fiscaux des droits d'emphytéose et des droits de superficie

Les aspects fiscaux des droits d'emphytéose et des droits de superficie

Chapitre 1 : Introduction

L'acquisition d'un immeuble n'est jamais neutre sur le plan fiscal. Souvent, la recherche de la voie la moins imposée requiert de l'imagination.

A cet égard, le démembrement de la propriété immobilière reste, pour beaucoup, un des meilleurs moyens d'y parvenir. Depuis quelques années cependant, ce type d'opérations fait l'objet d'une attention particulière de la part du Service Public Fédéral Finances.

Malgré sa généralisation, voire sa banalisation, le démembrement de la propriété immobilière est mal connu et empreint de nombreux pièges.

L'examen de ce type d'opérations doit impérativement se faire par le biais d'une lecture transversale aussi bien fiscale (IPP, ISoc, Droits d'enregistrement, Droits de succession) que civile (obligations à charge des parties, sorts des travaux, sorts des biens en cas de faillite, etc.).

Il convient de rappeler que le droit fiscal n'est pas une branche autonome du droit. Il tient ses principes, entre autres, des règles de droit civil. Ainsi, avant d'aborder l'examen fiscal d'une opération, il faut d'abord s'assurer des règles civiles de celle-ci.

Lorsque l'on parle du démembrement du droit de la propriété, on vise la scission de ce droit, entraînant une répartition de ses composantes sur deux patrimoines distincts. Le démembrement « spatial », dans l'espace, intervient lorsque le sol ou l'immeuble de base appartient à un propriétaire et les constructions à un autre propriétaire. On vise ici la constitution d'un droit de superficie ou un droit d'emphytéose.

Il existe enfin le démembrement économique d'un immeuble, que recouvrent les opérations de leasing immobilier.

Chapitre 2 : Emphytéose

Section 1 : Aspects civils

L'emphytéose trouve ses origines dans la loi du 10 janvier 1824, actuellement toujours en vigueur.

L'emphytéose y est définie comme « un droit réel, qui consiste à avoir la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, sous la condition de lui payer une redevance annuelle, soit en argent, soit en nature, en reconnaissance de son droit de propriété ».

L'emphytéose est un droit réel temporaire. Ce droit réel ne peut porter que sur des immeubles. Néan-

moins, pour que son droit soit opposable aux tiers, il doit être transcrit, dès lors qu'il porte sur un immeuble¹.

Ce droit porte, tant sur des immeubles non bâtis que sur des immeubles bâtis, sur des parties d'immeuble, les sous-sols, etc. L'emphytéote a ainsi le droit de jouir du bien qui fait l'objet du contrat. Il a même « la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui ».

L'emphytéose est un contrat à titre onéreux. Une des conditions de son régime est le paiement d'une redevance².

Les droits de l'emphytéote sont limités dans le temps. La loi dispose expressément qu'ils ne peuvent être inférieurs à 27 ans, ni supérieurs à 99 ans³.

La doctrine majoritaire ajoute que l'on s'accorde sur le fait que la violation de cette durée minimale ou maximale n'entraîne pas la nullité du contrat, mais, lorsque le contrat est conclu pour une durée inférieure à 27 ans, sa violation implique la requalification en bail ordinaire et, lorsqu'il est conclu pour une durée supérieure à 99 ans, le contrat est censé conclu pour cette durée maximale.

La disqualification du bail emphytéotique en bail ordinaire peut avoir des conséquences civiles et fiscales importantes : une possible révision de TVA, une taxation en revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques différente de celle envisagée au départ, une perte de la qualité de propriétaire avec des conséquences en matière d'amortissements, etc.

Les règles imposées par la loi du 10 janvier 1824 sont pour la plupart supplétives. Elles peuvent donc faire l'objet d'aménagements contractuels (pour autant qu'il n'y ait pas atteinte à la substance même du droit réel conféré).

L'emphytéote possède des droits équivalents à ceux d'un propriétaire (sans pouvoir, cependant, poser d'acte qui affecterait la valeur de l'immeuble). Il possède ainsi le droit de céder ou vendre son droit d'emphytéose, sans devoir obtenir l'accord du créancier (le propriétaire), sans devoir même l'infor-

mer (sauf disposition contraire dans le contrat – attention : voir cependant risque de requalification). Il a droit d'user et de jouir du bien qui fait l'objet du contrat. Il peut en retirer les fruits. Il peut améliorer le bien. Il peut, en outre, hypothéquer son droit d'emphytéose (attention : cette hypothèque ne peut porter que sur des constructions qu'il a érigées lui-même et dont il est propriétaire, et non sur l'immeuble initial tel que reçu par bail emphytéotique). Il peut concéder sur son bien des droits réels (usufruit, emphytéose, superficie, servitude) ou organiser une copropriété. Il peut donner le bien en location, grever celui-ci d'une servitude pendant la durée de son droit et, enfin, exercer toutes les actions réelles qu'il tire de son droit immobilier, à savoir, par exemples :

- agir en bornage,
- exercer des actions relatives aux servitudes,
- acquérir la mitoyenneté d'un mur contigu,
- exiger la suppression d'arbres et haies plantés en violation de la législation,
- exercer les actions possessoires contre un tiers, pour faire reconnaître son droit de propriété,
- agir en responsabilité pour troubles de voisinage.

A l'expiration du contrat, l'emphytéote dispose de la faculté d'enlever et démolir les constructions et plantations qu'il a réalisées librement, mais en réparant éventuellement le dommage que cet enlèvement causerait au fonds.

Ce droit d'enlèvement ou de démolition n'existe cependant pas si le contrat d'emphytéose contraignait l'emphytéote à la réalisation de telles constructions.

L'emphytéote est obligé de payer le canon. D'autre part, il est tenu d'entretenir l'immeuble : il doit y faire toutes les réparations ordinaires⁴. Sont donc exclues de ses obligations, la réalisation de grosses réparations, sauf si celles-ci sont causées par l'inexécution de l'obligation d'entretien. D'autre part, il est tenu de respecter le bien reçu en emphytéose, et ne peut rien faire qui diminue la valeur du fonds.

Il est tenu au paiement de toutes les impositions qui frappent le fonds⁵, ainsi, par exemple, le précompte immobilier⁶.

1 Art. 1, al. 2 de la loi du 10 janvier 1824 concernant le droit d'emphytéose.

2 J.HANSENNE, Les biens – Précis, n°1232 et 1252 – au contraire de l'usufruit ou du droit de superficie – voir infra.

3 Art. 2 de la loi du 10 janvier 1824.

4 Art. 5, al. 1 & 2 de la loi du 10 janvier 1824.

5 Art. 9 de la loi du 10 janvier 1824.

6 Art. 251 du C.I.R.

Le tréfoncier (propriétaire du sol) reste, malgré le fait qu'il ne dispose plus de la jouissance de l'immeuble durant la période du bail emphytéotique, propriétaire du bien en cause. Il peut aliéner celui-ci ou le grever d'hypothèque. A l'expiration de l'emphytéose, l'emphytéote est tenu de restituer le fonds au tréfoncier, qui en redevient plein-propriétaire.

Ce dernier acquiert la propriété des constructions et plantations réalisées par l'emphytéote sans être tenu au paiement d'une indemnité, sauf disposition contractuelle différente⁷.

Le tréfoncier a l'obligation de laisser l'emphytéote jouir du bien concerné. Il n'est, par contre, tenu à aucune réparation⁸ et n'est tenu à aucune autre charge à l'égard de l'emphytéote.

Les causes d'extinction du droit d'emphytéose sont les suivantes :

1. par la confusion : le droit d'emphytéose et le droit de propriété du bien donné en emphytéose sont réunis dans la même main ;
2. par la destruction totale du bien donné en emphytéose ;
3. par la prescription (lorsque l'emphytéote n'utilise pas de son droit pendant trente ans) ;
4. par l'expiration du terme du contrat ;
5. par l'abandon (cause d'extinction controversée) ;
6. par la résolution pour cause d'inexécution : en vertu de l'article 1184 du Code civil, une partie peut, au choix, poursuivre l'exécution forcée d'une convention ou la résolution judiciaire de celle-ci si l'autre partie contractante n'exécute pas ses obligations. Il faut, bien entendu, que les manquements reprochés représentent une gravité suffisante.
La doctrine est partagée sur la question de savoir si cette action est ouverte au tréfoncier en cas de non paiement de la redevance.
7. par la résolution en vertu d'une clause résolutoire expresse : la résolution intervient ici en vertu d'une clause qui prévoit la résolution de plein droit du contrat sans intervention préalable du juge, lors de manquements définis par la clause.
8. par l'extinction de l'emphytéose en vertu d'une condition résolutoire comprise au contrat de base : notons que la légalité de telles clauses au regard du bail emphytéotique est controversée.

⁷ Art. 8 de la loi du 10 janvier 1824.

⁸ Article 5 de la loi du 10 janvier 1824.

Le droit s'éteint-il aussi par la faillite de l'emphytéote ? Non, au contraire de ce qui pourrait être imaginé au départ, la faillite ne met pas fin au contrat de bail emphytéotique.

Section 2 : Aspects fiscaux

§1 : Droits d'enregistrement

1. Lors de la constitution de l'emphytéose

Le contrat constitutif d'une emphytéose et les cessions de ceux-ci sont assimilés à des baux, de sorte que seul droit d'enregistrement de 2 % est dû⁹. Ce droit est liquidé sur le montant cumulé des redevances et charges imposées à l'emphytéose pour toute la durée du contrat, et en cas de cession pour la durée restant à courir¹⁰.

Même si l'emphytéose porte sur des immeubles existants, le droit de mutation de 12,50% (ou 10% en Flandres) ne trouvera pas à s'appliquer.

Pour les droits d'emphytéose sur immeubles situés à l'étranger, seul le droit fixe est dû (25,00 €).

Si les parties n'ont pas déterminé la durée du contrat d'emphytéose, l'administration pourrait exiger le paiement de droits sur la redevance cumulée de 99 ans.

2. Pendant la durée de l'emphytéose

2.1. La cession

Durant la durée de l'emphytéose, si une cession est opérée, il faut distinguer selon le fait que la cession porte sur les droits d'emphytéose ou sur les constructions érigées par l'emphytéote.

Comme souligné ci-avant, la simple cession du droit d'emphytéose reste soumise au droit proportionnel de 2% sur la période restant à courir jusqu'au terme.

Par contre, lorsqu'elle porte également sur les constructions érigées par l'emphytéote, le droit de mutation immobilière de 12,50% (ou 10% en région flamande) sera perçu sur la valeur vénale de ces

⁹ Art. 83 alinéa 2 et 84 du C.Enr.

¹⁰ Art. 84 alinéa, 2, C.Enr.

constructions, sauf si ces bâtiments sont cédés en vue d'être détruits¹¹.

De même, si la cession est faite conjointement par l'emphytéose et le tréfoncier, seront dus par l'acquéreur, non seulement les droits de vente de 12,50% (ou 10% en région flamande) sur la valeur conventionnelle du terrain et des constructions sans que celles-ci puissent être inférieures à la valeur vénale, mais aussi les droits de 2% sur le montant des redevances restant à courir.

2.2. L'apport en société

L'apport d'un droit d'emphytéose en société qui n'est rémunéré qu'en droits sociaux est soumis au droit de 0%¹². Par contre, si, outre ce droit d'emphytéose, la propriété en tant que telle du bâtiment soit par le tréfoncier, soit par l'emphytéose s'il les a érigés lui-même, seront soumis aux droits de vente ordinaires.

Ces opérations pourront cependant être exonérées du droit d'apport si toutes les conditions visées aux articles 117, 120 et/ou 122, 4°, du Code des Droits d'Enregistrement sont remplies à savoir :

- apport d'universalité de biens (fusion, scission, ...)¹³ ;
- rémunération de l'apport uniquement en droits sociaux¹⁴ ;
- société d'investissement agréée en vertu de la loi du 4 décembre 1990 (article 122, 4°, du Code des Droits d'Enregistrement).

3. A l'expiration du contrat d'emphytéose

Le transfert de propriété par l'effet de l'accession des bâtiments érigés par l'emphytéose sur le bien donné en emphytéose en faveur du tréfoncier ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation de 12,50% (ou 10% en région flamande).

Le fait qu'une indemnité ait été contractuellement fixée ne modifie par cette règle. Il importe donc peu que ce transfert soit repris dans un acte, même présenté à l'enregistrement, étant donné que ce trans-

fert s'opère par la seule force de la loi sans intervention d'éléments contractuels.

Si, par contre, ce transfert intervient en raison d'une résiliation de commun accord du droit d'emphytéose, l'administration estime que le droit de perception de 12,50% s'impose¹⁵. Il en serait de même lorsque ce transfert et les indemnités y relatives interviennent dans le cadre d'une convention de renonciation au droit d'emphytéose.

Néanmoins, cette question est controversée. Certains auteurs estiment que le droit de mutation du bien n'est pas dû¹⁶. Il en est de même d'une partie de la jurisprudence¹⁷ au motif que le paiement par le superficiaire ne résulte pas d'une indemnité payée en contrepartie du droit de propriété des bâtiments érigés, mais au contraire d'une indemnité destinée à compenser la perte économique résultant de la renonciation aux droits d'utilisation. ».

4. Requalification – simulation

Comme nous l'avons signalé dans l'examen des aspects civils du contrat d'emphytéose, les dispositions légales ne sont que supplétives, de sorte que les parties peuvent déroger à ces dispositions légales en aménageant autrement leurs droits respectifs.

Le contrat fait alors la loi des parties. Mais, l'administration fiscale n'est pas tenue par la qualification apparente donnée par les parties au contrat.

Elle peut rectifier cette qualification, soit en démontrant l'existence d'une simulation, soit en faisant usage de l'article 18 du Code des Droits d'Enregistrement (mesures dites d'« *abus fiscal* »).

A. CULOT propose à cet égard deux exemples de simulation :

« 1. A, propriétaire d'un bien, concède 'un droit d'emphytéose à B moyennant le paiement d'un canon unique.

11 Civ. Charleroi, 9 juin 1994, *Rec. Gen.* 1995, n° 24431.

12 Art.115 bis du C.Enr.

13 Art.117 du C.Enr.

14 Art.120 du C.Enr.

15 Décision administrative du 20 septembre 1995, *R.G.E.N.* 1996, n° 24567.

16 A. GENIN, Commentaires du droit d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, BRUXELLES, VAN BUGGENHOUDT, 1950, tome I, page 195, n° 498 ; F. WERDEFROY, Droits d'enregistrement, 2002-2003, n° 654.

17 Civ.Bruxelles, 7 avril 2005, *Courrier fiscal*, 2005, p. 487 e.s. ; Gand, 26 mars 2004, *TFR*, 2005, p. 240.

Ensuite, par acte séparé (même signé quelques années après le premier), il vend le fond grevé du droit d'emphytéose au bénéficiaire du droit d'emphytéose. Si l'administration prouve que, lors la constitution du droit d'emphytéose, l'intention des parties était de vendre le bien, il y a incontestablement simulation. »

«2. A, propriétaire d'un bien concède un droit d'emphytéose à B moyennant le paiement d'un canon unique et l'octroi d'une option pour un prix ridiculement bas.

L'administration aura tendance à requalifier l'opération dès le départ en vente avec transfert différé de propriété.

Elle pourrait néanmoins invoquer la simulation, notamment si l'option est concédée en dehors de l'acte constitutif de l'emphytéose»¹⁸.

§ 2 : Impôts sur le revenu

1. Lors de la constitution de l'emphytéose

1.1. Imposition dans le chef du tréfoncier

1.1.1. Tréfoncier agissant à titre privé

Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose sont imposables au titre de revenus immobiliers¹⁹. La base imposable comprend non seulement la redevance mais aussi tous les avantages recueillis par le tréfoncier²⁰.

Ces sommes sont taxables l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles sont payées par anticipation et couvrent plusieurs années, voire en cas de redevance unique, toute la durée du droit d'emphytéose²¹. Pour apprécier la valeur des avantages, on se réfère à celle qui leur est attribuée pour la perception des droits d'enregistrement relatifs au contrat d'emphytéose.

Le forfait pour charges prévu à l'article 13 du C.I.R. ne trouve pas à s'appliquer. Par contre, les intérêts

de dettes peuvent être déduits en application de l'article 14 du C.I.R.

La taxation interviendra au taux progressif par tranche²².

Cependant, sous certaines conditions, il est possible d'échapper à cette taxation pour les biens immobiliers bâtis.

En effet, l'article 10 § 2 du C.I.R. dispose expressément qu'échappent à la taxation au titre de revenus immobiliers les redevances échelonnées prévues dans le contrat qui :

1. permettent de couvrir outre les intérêts et les charges de l'opération, la reconstitution intégrale du capital investi par le propriétaire dans la construction ou dans le cas d'un bâtiment existant, la valeur vénale de celui-ci ;
2. à la condition que la propriété de la construction soit, au terme du contrat, transférée de plein droit à l'utilisateur ou que le contrat comporte une option d'achat pour l'utilisateur ;
3. et la condition que la convention d'emphytéose ne soit en outre pas résiliable.

Lorsque ces conditions sont réunies, seule la quotité de la redevance qui excède la reconstitution du capital investi subira une taxation au titre de revenus mobiliers au taux de 15 %²³.

D'autre part, la plus-value éventuellement générée par la constitution d'un droit d'emphytéose n'est en principe pas taxable. Les articles 90, 8° et 10° du C.I.R. excluent expressément celle-ci. Néanmoins, une éventuelle taxation au titre de revenus divers dits de spéculation en vertu de l'article 90, 1° du C.I.R. reste ouverte (voir infra).

1.1.2. Tréfoncier agissant à titre professionnel

Lorsque le tréfoncier agit à titre professionnel en vertu de l'article 37 du C.I.R., l'ensemble des redevances et avantages perçus ou obtenus constitue des revenus professionnels taxables soit à l'impôt des personnes physiques ou en cas de société à l'impôt des sociétés.

¹⁸ A. CULOT, *op. cit.*, page 184, n° 231.

¹⁹ Art.7, § 1, 3° du C.I.R.

²⁰ Article 10, § 1 du C.I.R.

²¹ Article 10, § 1, alinéa 3 du C.I.R.

²² Article 130 du C.I.R.

²³ Art.19, § 1, 2° et 171, 2° bis, A, du C.I.R.

En contrepartie, toutes les dépenses et charges y relatives sont déductibles moyennant le respect des conditions posées par l'article 49 du C.I.R.

1.2. Imposition dans le chef de l'emphytéote

1.2.1. Emphytéote agissant à titre privé

En vertu de l'article 11 du C.I.R., l'emphytéote est imposable sur les revenus immobiliers donnés ou non en location. De même, en vertu de l'article 251 du C.I.R., il sera tenu au paiement du précompte immobilier, pour autant que l'immeuble soit enregistré dans les registres du Cadastre à son nom. La situation s'examine au 1^{er} janvier de l'exercice.

D'autre part, l'emphytéote pourra déduire de l'ensemble de ses revenus immobiliers, les redevances et la valeur des charges y assimilées afférentes à l'acquisition du droit d'emphytéose.

1.2.2. Emphytéote agissant à titre professionnel

Lorsque l'emphytéote agit à titre professionnel, le régime fiscal dépendra selon qu'il ait payé une redevance unique ou des redevances périodiques.

En vertu du droit comptable, seuls peuvent être portés à l'actif du bilan, «*les autres droits réels que l'entreprise détient sur les immeubles affectés durablement par elle à son exploitation, lorsque les canons ou redevances ont été payés par anticipation au début du contrat*»²⁴.

Ainsi, en cas de paiement d'un canon unique, le droit d'emphytéose sera repris à l'actif du bilan et pourra faire l'objet d'amortissements constitutifs de charges professionnelles déductibles²⁵. La durée d'amortissement sera équivalente à la durée du droit d'emphytéose ou à la durée de vie de l'immeuble si celle-ci est plus courte. Ces amortissements peuvent être pratiqués intégralement sur le droit d'emphytéose, quand bien même celui-ci ne porterait pas sur un bien amortissable. Ainsi, le droit d'emphytéose qui porte sur un terrain peut faire l'objet d'un amortissement.

Les constructions érigées par l'emphytéote suivent leur régime propre. Elles sont amortissables par

ce dernier, eu égard à son droit de pleine propriété durant la durée de l'emphytéose sur celles-ci.

Le régime est un peu différent lorsque l'emphytéose est constituée moyennant le paiement de redevances périodiques.

Le régime fiscal dépendra de la question de savoir si l'emphytéose est assimilable ou non à un leasing financier ou à un leasing opérationnel. Dans le cadre d'un leasing financier, une activation de la partie des redevances représentant la partie du capital s'imposera et sera amortissable en vertu de l'article 61 du C.I.R. Si le leasing n'est qu'opérationnel, c'est-à-dire qu'il ne permet pas de reconstituer l'intégralité du capital investi par le tréfoncier, l'emphytéose sera assimilée à une simple location et les redevances périodiques constitueront des charges professionnelles immédiatement déductibles.

2. Sort des constructions à l'expiration du contrat d'emphytéose

2.1. Imposition dans le chef du tréfoncier

2.1.1. Tréfoncier agissant à titre privé

Comme nous l'avons signalé ci-avant, en vertu du régime de l'accession, le tréfoncier devient propriétaire des constructions érigées par l'emphytéote sur le bien. En principe, lorsque le tréfoncier agit à titre privé, si, par le jeu de l'accession, il devient propriétaire des constructions érigées sur son bien sans indemnité, la plus-value ainsi réalisable n'est pas taxable.

De même, l'acquisition par voie d'accession n'entraîne aucune conséquence lorsque le tréfoncier paie une indemnité équivalente à la valeur des constructions érigées pendant la durée du droit.

Il faut cependant relativiser les choses lorsque les parties dénaturent le contrat, soit au départ, soit en cours d'exécution de celui-ci. Ainsi, la Cour d'appel de MONS a jugé, le 12 novembre 2010²⁶, que la résiliation anticipée, après 5 ans, d'un droit d'emphytéose, sans qu'aucune indemnisation n'intervienne en faveur de la société à concurrence des travaux qui avaient été effectués pour elle sur le bien, constitue, à concurrence du montant de ces travaux, un

24 Chapitre 3 de l'annexe à l'Arrêté Royal comptable du 8/10/1976.

25 Com.I.R., n° 61/257.

26 MONS, 12 novembre 2010, *Fiscologue*, n° 1230 du 10 décembre 2010.

avantage de toute nature dans le chef de son dirigeant. La Cour constate, en effet, que l'enrichissement prématuré du dirigeant trouve sa cause dans son mandat eu égard au fait que jamais cette acquisition gratuite anticipée n'aurait été accordée par la société si le contribuable n'avait pas été l'unique dirigeant de celle-ci. L'avantage de toute nature est calculé, ici sur l'ensemble des frais qui ont été supportés par la société, sans aucune prise en compte des éventuels amortissements pratiqués par cette dernière.

2.1.2. Tréfoncier agissant à titre professionnel

Lorsqu'une indemnité est versée par le tréfoncier, celle-ci peut être amortie sur la durée normale d'utilisation du bien. Par contre, en cas d'acquisition gratuite, la question s'est posée de savoir si l'avantage lié à cette acquisition risquait d'être considéré comme un bénéfice imposable, à concurrence de l'augmentation de valeur constatée dans le patrimoine du tréfoncier, laquelle est évaluée à la valeur de marché du bien²⁷.

Sur question préjudicielle posée par la Cour de cassation le 1^{er} juin 2012, la Cour de Justice a rendu un arrêt de principe le 1^{er} octobre 2013²⁸ en considérant que le principe de l'image fidèle de la comptabilité ne permet pas de s'écarter des principes de base du droit comptable qui impose l'évaluation des actifs à leur valeur d'acquisition, au coût historique.

2.2. Imposition dans le chef de l'emphytéote

2.2.1. Emphytéote agissant à titre privé

Lorsque le tréfoncier verse une indemnité à l'expiration du droit, l'éventuelle plus-value qui se dégage de l'opération n'est en principe pas taxable, sauf pour l'administration à prouver l'existence d'une intention spéculative²⁹ ce qui semble difficile, eu égard à la durée du contrat d'emphytéose. L'éventuelle moins-value (absence d'indemnité ou indemnité insuffisante) ne sera, par conséquent, pas déductible³⁰.

2.2.2. Emphytéote agissant à titre professionnel

L'indemnité perçue sera imposable au titre de bénéfice.

Si les plantations et constructions sont transférées au tréfoncier sans indemnité, l'emphytéote pourrait-il être taxé au titre d'avantage anormal ou bénévole? A nouveau, tenant compte de la nature du contrat, le transfert de la propriété des constructions érigées ne nous semble pas pouvoir être qualifié d'avantage anormal ou bénévole. En effet, il y a eu une contrepartie à ce droit, à savoir le droit de pouvoir exercer toutes les prérogatives d'un propriétaire sur le bien immeuble démembré. L'enrichissement éventuel trouve sa source dans la loi qui organise l'accession à titre gratuit.

Si par impossible, on envisageait néanmoins une possible taxation au titre d'avantage anormal ou bénévole, rappelons que l'avantage intervient pour déterminer la base imposable du tréfoncier. Aucune taxation n'est possible (société ou dirigeant/salarié taxé au titre d'avantage de toute nature, voir même au titre de revenus divers).

Rappelons, en effet, que l'article 26 du C.I.R. dispose que les avantages anormaux ou bénévoles accordés par une entreprise établie en Belgique sont, sous réserve des dispositions de l'article 54 du C.I.R. ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.

Eu égard au fait que le texte de loi reprend le terme «*sauf*» et non les termes «*dans la mesure où*», toute taxation est exclue lorsqu'une partie de l'avantage intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.

Il n'est d'ailleurs, à cet égard, nullement exigé qu'il y ait taxation effective dans le chef du bénéficiaire.

Une possibilité de taxation suffit³¹, comme l'a souligné, le 25 juin 2005, le Tribunal de 1^{ère} Instance d'Anvers, rappelant que la possibilité de taxer l'avantage dans le chef du bénéficiaire au titre de revenus divers exclut l'application de l'article 26 du C.I.R.

27 Avis 126/17, Bull CNC, n°47, mai 2002, p.21.

28 CJCE, 1^{er} octobre 2013, affaire n°C-322/12.

29 Art. 90, 1^o du C.I.R..

30 J. Verstappen et A. Van Muylder, *op cit*, p. 159.

31 Anvers, 15 juin 1999, *Courrier fiscal*, 1999, p. 598 ; Mons, 1^{er} décembre 2000, *F.J.F.*, 2001, p. 14 ; Bruxelles, 19 mai 2005, *Fiscologue*, n° 985, p. 9 ; Civ. Anvers, 19 avril 2002, *FJF*, 2002, p. 254 ; Civ. Liège, 1^{er} avril 2003, *Fiscologue*, n° 898, p. 9 ; Com.I.R., n° 26/21.

Il s'agissait en l'espèce de la vente d'une créance de 17.000.000 BEF par une société à une personne privée pour une somme de 5.000.000 BEF.

Le Tribunal a estimé que *«l'achat par une personne physique d'une créance à un prix inférieur à sa valeur nominale est une opération relative à un bien qui ne peut faire l'objet d'une exonération pour gestion du patrimoine privé»* et en conclut *«l'avantage que la société a accordé à la personne physique peut être soumis à l'impôt. Cela suffit pour éviter la taxation de l'avantage dans le chef de la société»*³².

Dans le chef du tréfoncier, l'avantage consenti par l'emphytéote n'est pas déductible et ne pourra être imputé ni sur les pertes reportables ni sur les RDT.

D'autre part, si l'emphytéote dispose d'une option d'achat qu'il met en œuvre, la somme payée par lui représente un actif amortissable, sauf pour la quotité correspondant à la valeur du terrain ou à la quotité de la reconstitution du capital investi dans la construction comprise dans l'option de vente³³.

3. Simulation

Tout comme en matière de droit d'enregistrement, le Code des Impôts sur les Revenus contient une disposition d'abus fiscal³⁴.

En outre, l'administration est en droit de démontrer la simulation à partir du moment où les parties n'acceptent pas toutes les conséquences juridiques de l'acte apparent et que leur intention réelle était de réaliser une opération demeurée secrète et fiscalement plus onéreuse³⁵.

D'autre part, la constitution d'un droit d'emphytéose moyennant le paiement d'une redevance unique couplée avec une option d'achat pour un prix modique, constitue un exemple d'acte que l'administration pourrait tenter de requalifier sur pied de l'article 344 § 1 du C.I.R.92.

L'administration voit aussi, dans la disproportion manifeste entre la valeur du droit d'emphytéose et

le montant de la redevance accordée au tréfoncier qui est dans le lien d'un mandat avec l'emphytéote, une simulation permettant de requalifier les redevances en rémunérations de gérant. La Cour d'appel de Bruxelles, dans une décision du 5 novembre 1993³⁶, a donné raison à l'administration dans une telle hypothèse.

§ 3 : Taxes sur la valeur ajoutée

1. Constitution, cession ou rétrocession d'un droit d'emphytéose

De manière générale, les opérations immobilières réalisées sur des immeubles par nature sont exemptées de T.V.A.³⁷.

Elles le sont de même parce que généralement accomplies par des non assujettis.

Sous réserve du leasing immobilier, la constitution, la cession ou la rétrocession d'un droit d'emphytéose ou d'un droit de superficie est constitutive d'une livraison de bien au sens du Code T.V.A. Cette opération est cependant exonérée de la taxe en application de l'article 44, § 3, 1 du C.T.V.A..

En d'autres termes, le régime T.V.A. ne s'appliquera que lorsqu'il portera sur un bâtiment neuf au sens du Code.

Deux conditions existent donc :

- tout d'abord, un bâtiment, c'est-à-dire une construction à laquelle est attribué un revenu cadastral au titre d'immeuble bâti ;
- ce bâtiment doit être neuf c'est-à-dire bâti ou construit et cédé au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu la première occupation et la première utilisation de celui-ci³⁸.

Le régime de taxation sera donc fondé principalement sur la conjonction des articles 2, 10 et 44, §3, du C.T.V.A.

Trois catégories de personnes sont susceptibles de céder un bâtiment neuf avec application de la T.V.A. :

32 Civ.Anvers, 24 juin 2005, *Courrier fiscal*, 2005, pp. 632 e.s..

33 M. Moris, *Le Leasing immobilier*, RGF 1999, p. 60.

34 Art. 344 § 1 du C.I.R.

35 A. CULOT, *op.cit.*, p. 275.

36 Bruxelles, 5 novembre 1993, *Courrier fiscal*, 1994, p. 180.

37 Art. 44 § 3 1 du C.T.V.A.

38 Art.8, § 1, du C.T.V.A.

- 1) Les promoteurs immobiliers assujettis de plein droit.
- 2) Les cédants occasionnels avec activité économique³⁹, c'est-à-dire ceux qui ont une activité autre que celle constituant à céder des bâtiments qu'ils ont construit ou fait construire ou acquis avec application de la taxe. Pour pouvoir céder son bâtiment neuf avec application de la T.V.A., cet assujetti doit manifester son intention suivant les modalités précisées par l'Arrêté Royal n° 14 en avisant l'Office de Contrôle de la T.V.A. dont il dépend. Il doit bien entendu aviser son cocontractant.
- 3) Enfin, en ce qui concerne le cédant occasionnel sans activité économique qui vise en réalité les non assujettis ou les assujettis cédant leur bâtiment privé en dehors de leur activité économique, ceux-ci bénéficient d'une option qui doit, en réalité, être exercée dans les mêmes conditions que celles qui viennent d'être précisées, ci-dessus, pour le cédant occasionnel avec activité économique.

Il faut aussi toujours avoir à l'esprit la problématique des bâtiments anciens rénovés qui, selon certaines hypothèses, sont assimilés par l'administration de la T.V.A. à des bâtiments neufs.

Deux hypothèses sont en réalité visées ici, à savoir :

- les modifications radicales du bâtiment dans ses éléments essentiels (nature, structure et/ou destination) ;
- les modifications importantes du bâtiment par des travaux qui atteignent au moins 60% de la valeur vénale du bâtiment.

La taxe sera en principe calculée au taux de 21 %⁴⁰. Elle sera calculée sur la contrepartie obtenue ou à obtenir par le cédant ou à défaut à la valeur normale du bien tel qu'il pouvait être obtenu à l'intérieur du pays dans des conditions de pleine concurrence⁴¹. Un taux de 6% ou de 12% pourra être appliqué dans des conditions très particulières⁴².

³⁹ Art. 4 du C.T.V.A.

⁴⁰ Art. 26 du C.T.V.A.

⁴¹ Art.32 alinéa 2 du C.T.V.A.

⁴² Voir Arrêté Royal n° 20 du 20 juillet 1970, article 1, 1° et 2°, annexe/ tableau A, rubrique XXXII, XXXIII et tableau B, rubrique X.

2. Droit à déduction

2.1. Principes

L'assujettissement de l'opération à la T.V.A. ouvre en principe un droit à déduction dans le chef du cédant. Il s'agit là, bien entendu, du principal intérêt de la soumission de l'opération au régime de la T.V.A., pour les non assujettis.

Le régime du droit à déduction est cependant quelque peu différent suivant la qualité du demandeur.

Le promoteur immobilier a un droit immédiat à la déduction de la T.V.A. (s'il destine le bien à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et pour autant qu'il livre le bâtiment dans les délais précités avec application de la T.V.A.).

En ce qui concerne les constructeurs occasionnels, il faut distinguer le cas de l'assujetti occasionnel avec activité économique et l'assujetti occasionnel sans activité économique.

- 1) L'assujetti occasionnel avec activité économique est en droit d'exercer immédiatement, en application de l'article 45, § 1, du C.T.V.A. son droit à déduction (sauf s'il est un assujetti exonéré).

Dans ce dernier cas, son droit à déduction sera limité aux taxes ayant grevé toutes les opérations tendant au concours de l'érection du bâtiment cédé ainsi qu'aux taxes grevant les opérations en rapport direct avec cette cession, à l'exclusion des taxes ayant grevé les frais généraux du cédant⁴³.

Si l'option n'est pas levée dans le délai, la T.V.A. déduite sera bien entendu sujette à révision.

- 2) En ce qui concerne l'assujetti occasionnel sans activité économique, celui-ci ne peut exercer son droit à déduction qu'au moment de la cession.

Il devra la reprendre dans une déclaration spéciale à la T.V.A. déposée dans le mois à compter de la date où la taxe est due sur la totalité de la base de perception⁴⁴.

⁴³ Manuel de la T.V.A., page 298

⁴⁴ Arrêté Royal n° 14 du 3 juin 1970.

Pour des raisons pratiques, l'administration admet que « la déduction totale de la T.V.A. grevant les frais de construction de bâtiment est admise :

- si le prix réclamé pour la constitution du droit réel atteint au moins 95 % du prix de construction du bâtiment en pleine propriété dans la mesure où le droit est établi pour une durée inférieure à dix ans ;
- si le prix réclamé atteint au moins 97,5 % du prix de construction du bâtiment en pleine propriété, dans la mesure où le droit est établi pour une durée égale ou supérieure à dix ans.

Si, par contre, le prix réclamé n'atteint pas les pourcentages précités, la déduction de la taxe sera fixée en fonction du rapport entre ce prix et le prix de construction ou d'acquisition du bâtiment en pleine propriété⁴⁵.

Chapitre 3 : Superficie

Section 1 : Aspects civils

Tout comme l'emphytéose, le droit de superficie trouve aussi sa source dans une loi du 10 janvier 1824. Le droit de superficie est défini comme étant un « *droit réel, qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations sur un fonds appartenant à autrui* »⁴⁶.

Le propriétaire du fonds est appelé « tréfoncier ». Le titulaire du droit de superficie est appelé « superficiaire ». Cette notion se confond souvent avec la notion de renonciation au droit d'accession, que l'on qualifie souvent de superficie-conséquence. En réalité, cette superficie-conséquence est le résultat du principe de l'accession différée, « *résultat inéluctable du caractère à la fois volontaire et différé de l'accession* »⁴⁷.

Tout comme l'emphytéose, le droit de superficie est un droit réel temporaire. Les propriétés de ce droit sont identiques à celles évoquées en ce qui concerne le droit d'emphytéose (voir *supra*).

Par contre, le droit de superficie a la particularité de pouvoir être constitué tant à titre gratuit qu'à titre onéreux (au contraire du contrat d'emphy-

téose, qui ne peut l'être qu'à titre onéreux). Il peut aussi porter sur des meubles (contrairement à l'emphytéose). Pour son opposabilité, une transcription à la Conservation des Hypothèques est tout aussi indispensable.

Le droit de superficie ne peut être consenti pour une durée supérieure à cinquante ans⁴⁸. Contrairement au droit d'emphytéose, aucun délai minimum n'est cependant prévu, conférant ainsi à ce type de droit une plus grande souplesse.

Tout comme le droit d'emphytéose, les règles imposées par la loi du 10 janvier 1824 sont pour la plupart supplétives. Elles peuvent donc faire l'objet d'aménagements contractuels (pour autant qu'il ne soit pas touché à la substance même du droit réel conféré).

Le superficiaire peut aliéner ou céder son droit. Il peut l'hypothéquer. Il peut concéder un droit d'usufruit sur son propre droit de superficie (attention : pour une durée n'excédant pas la durée de son droit de superficie), tout comme il peut concéder un droit d'emphytéose sur les constructions qu'il a réalisées sous réserve du respect de la durée précitée. On conçoit même la possibilité de concéder un droit de superficie sur les constructions réalisées. Le superficiaire peut construire, réaliser des ouvrages, effectuer des plantations sur le fonds qui ne lui appartient pas en vertu de son droit de superficie. Il en est propriétaire durant la durée de son droit.

Si le droit de superficie portait sur des constructions déjà existantes et que le superficiaire n'en a pas payé la valeur, il ne peut par contre poser aucun acte de disposition matérielle sur ceux-ci : aucun droit à démolition ou enlèvement, et obligation de restitution de celles-ci au propriétaire du fonds à l'expiration du droit.

Il peut user du bien et en percevoir les fruits. Il a droit, en principe, à une indemnité à l'expiration du contrat pour « *la valeur actuelle de ces objets* »⁴⁹.

Si la convention a été conclue à titre onéreux, le superficiaire est tenu au paiement du canon.

Le superficiaire a de même une obligation de conservation et d'entretien des constructions et

45 Manuel de la T.V.A., page 319, n° 161.

46 Art. 1, loi du 10 janvier 1824 concernant le droit de superficie.

47 J. HANSENNE, Rép. Not., tome II, livre 1, n° 75.

48 Article 4 de la loi du 10 janvier 1824 concernant le droit de superficie.

49 Art.6 de la loi du 10 janvier 1824.

plantations qui existaient au moment de la constitution du droit, avec obligation de restituer celles-ci en l'état dans lequel il les a reçues, au terme du contrat.

Il a aussi, comme l'emphytéote, l'obligation de supporter tous les impôts à charge du fonds.

L'obligation d'entretien des constructions ne concerne bien entendu que les biens existants, et pas les biens qu'il construit personnellement.

Le tréfoncier reste propriétaire du sol et du sous-sol à charge pour lui de respecter les droits du superficiaire. Il a dès lors droit seul aux fruits civil et naturel du sol et du sous-sol (droit d'exploiter les mines et carrières, à la condition que cette exploitation ne porte pas atteinte aux droits du superficiaire). Au contraire de ce qui est prévu en matière d'emphytéose, le tréfoncier ne dispose pas d'une action contre le superficiaire en dommages et intérêts pour les dégradations occasionnées par la négligence ou le défaut d'entretien.

Si un prix a été convenu, il a bien entendu droit au paiement du canon.

Sauf disposition contractuelle contraire, à l'expiration du terme, le tréfoncier peut être tenu de payer les bâtiments, travaux ou plantations qu'il reprend à leur valeur « actuelle ».

Les causes d'extinction du droit de superficie sont identiques à celles développées en ce qui concerne le droit d'emphytéose (voir supra).

Section 2 : Aspects fiscaux

Les développements repris, ci-avant, en ce qui concerne les droits d'emphytéose sont applicables mutatis mutandis au droit de superficie.

Quelques particularités peuvent cependant être relevées à cet égard.

1. Ainsi, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, eu égard au fait que le droit est liquidé non seulement sur les redevances mais aussi les charges imposées à l'emphytéose, il est impératif que l'acte ne contienne pas d'obligations pour le superficiaire de construire suivant les instructions du tréfoncier.

D'autre part et comme le soulignait A. CULOT⁵⁰ :

« A cet effet, il est important d'attirer l'attention sur l'importance, dans le cadre d'une convention de superficie, de faire enregistrer préalablement un acte constatant l'autorisation par le superficiaire d'ériger un bâtiment sur le terrain du tréfoncier. »

A défaut, les constructions seront enregistrées au cadastre au nom du propriétaire du fond avec obligation pour ce dernier de payer le précompte immobilier, même si l'on peut apporter la preuve que celles-ci ont été érigées par une autre personne et aux frais de cette dernière (Anvers, 24 mars 1992, F.J.F. 1992, page 313) » .

2. Au regard du Code des Impôts sur les revenus, beaucoup de litiges sont survenus entre l'administration fiscale et les contribuables en ce qui concerne la problématique de la renonciation tacite à accession.

A l'instar de l'administration fiscale, certains auteurs estiment que « pour que la présomption cède, il ne suffit pas que le constructeur ait bâti à ses frais et de ses matériaux, il faut qu'il soit prouvé que le constructeur avait obtenu du propriétaire du terrain le droit de construire pour son compte ; cette preuve ne peut, à l'égard du fisc, être fournie que par un titre qui lui soit opposable » (COM.IR 1992, n° 61/261, al. 2, cite « LEVIE P., Traité théorique et pratique des constructions érigées sur le terrain d'autrui, page 432 »)⁵¹.

Comme nous l'avons souligné ci-avant, cette appréciation de l'administration fiscale méconnaît le principe volontaire de l'accession et les aspects civils relevés ci-avant.

La jurisprudence et la doctrine ont eu, à de nombreuses reprises, raison de rappeler à l'administration fiscale qu'il n'était pas nécessaire qu'un titre faisant preuve de la renonciation au droit d'accession existe. La renonciation tacite est tout aussi valable.

Le 18 mars 1999, la Cour d'appel de Gand rappelait que la renonciation au droit d'accession pouvait être établie par présomption, s'agissant en l'espèce

50 A. CULOT, *op. cit.*, page 265, n° 345.

51 R. WINAND, Revenus immobiliers, Do fiscum.

de la réalisation de travaux par une société sur le terrain appartenant à son gérant⁵².

Le 19 novembre 2002, le Tribunal de 1^{ère} Instance de Liège statuait dans le même sens : « *Le fisc n'est pas un tiers, de sorte que l'absence de transcription de la renonciation à accession, qui n'est qu'une formalité civile, ne suffit pas à rendre l'opération inopposable au fisc* »⁵³.

Le 29 septembre 2005, le Tribunal de 1^{ère} Instance de Mons confirmait qu' « *en matière d'accession artificielle, celle-ci n'opère juridiquement qu'à condition que le propriétaire du fonds manifeste expressément, ou implicitement mais alors de manière certaine, sa volonté d'acquérir les constructions incorporées ; (...) sur le plan de la charge de la preuve, c'est au contraire d'abord à (l'Etat belge) de démontrer que les parties requérantes ont manifesté expressément ou tacitement mais de manière non équivoque, leur intention de s'approprier les constructions au terme de l'usufruit ; en l'absence de toute stipulation conventionnelle, le défaut de réaction des requérants au terme de l'usufruit ne conduit pas à permettre de considérer que l'accession est ou non parvenue* »⁵⁴.

Il s'agissait, en l'espèce, de la construction par une société d'un immeuble sur un terrain sur lequel elle possédait déjà un usufruit et le sort de cet immeuble à l'expiration dudit usufruit.

3. Enfin, et comme nous l'avons vu en ce qui concerne le sort des travaux et constructions à l'expiration du contrat de superficie, la durée prend toute son importance tout comme les obligations imposées au superficiaire puisqu'au contraire de l'emphytéose, la cession sans indemnité ne pourrait exister que moyennant une adaptation contractuelle.

Certes, le 19 mars 2002⁵⁵, le Tribunal de 1^{ère} Instance d'Anvers concluait à l'absence d'avantages de toute nature eu égard à la durée de la convention, qu'elle considérait comme « normale » (quinze ans).

S. VAN CROMBRUGGE commentait cette décision en ces termes : « *C'est, en effet, une question de fait de déterminer si l'avantage que représente l'acquisition gratuite ou à bon marché de la propriété de bâti-*

ments à l'expiration d'un droit de superficie constitue un avantage de toute nature imposable. Nous croyons devoir répondre négativement à cette question, dans le cas où le même avantage serait accordé sous les mêmes conditions à un propriétaire de fonds qui n'exerce pas de mandat d'administrateur auprès du superficiaire. A cet effet, il convient d'examiner quelles sont les clauses généralement appliquées. Comme l'absence d'indemnité pour le transfert de propriété à l'expiration du contrat fait effectivement partie des us et coutumes actuels, il faudra surtout tenir compte de la durée. Si cette durée peut être qualifiée de normale, l'acquisition gratuite de la propriété par le propriétaire du fonds ne peut, selon nous, être considérée comme la conséquence de son mandat d'administrateur. Le Tribunal considère quinze ans comme une période suffisamment longue pour un magasin érigé au moyen de matériaux simples. Il s'agit là d'une appréciation souveraine du Tribunal »⁵⁶.

Le 26 juin 2002, le Tribunal de 1^{ère} Instance de Namur, pourtant non saisi de cette demande (le litige ne portait que sur un problème des durées d'amortissement) soulignait de manière superfétatoire que « *c'est seulement au moment de l'échéance du contrat de superficie, et dans le chef de ce sieur D.-(par ailleurs associé et administrateur de la société demanderesse) que les conséquences fiscales éventuelles de cet avantage devront être examinées – notamment sous l'aspect d'un avantage de toute nature lié à son activité professionnelle, ou sous l'aspect d'une libéralité* »⁵⁷.

Le Tribunal de Namur rejoignait ici déjà la réponse du ministre à une question parlementaire de 1985 : « *La différence entre la valeur réelle de la construction au moment du transfert et l'indemnité payée par l'associé actif doit être soumise à l'impôt. Cette différence doit être imposée suivant le cas comme un avantage reçu par l'associé actif dans l'exercice d'une activité professionnelle, ou comme une libéralité consentie par la société* ».

Récemment, le Tribunal de 1^{ère} Instance de Bruxelles a estimé, dans une affaire particulière, que l'« *acquisition gratuite du bâtiment entraîne dans le chef du dirigeant de l'entreprise un avantage de toute nature*

52 Gand, 18 mars 1999, *Courrier fiscal*, n° 9, 1999, p. 33.

53 Civ. Liège, 19 novembre 2002, Do Fiscum.

54 Civ. Mons, 29.9.2005, Do Fiscum ; confirmé par MONS le 12 janvier 2007, Do fiscum.

55 Civ. Anvers, 19 mars 2002, *F.J.F.*, n° 2002/217.

56 S. VAN CROMBRUGGE, Avantages de toute nature à l'expiration du droit de superficie?, *Fiscologue*, n° 854, p. 8.

57 Civ. Namur, 26 juin 2002, Do fiscum.

qui doit être rattaché à la période imposable au cours de laquelle la location a pris ou prend fin »⁵⁸.

Le contribuable avait pourtant revendiqué le bénéfice de la jurisprudence du Tribunal de 1^e Instance d'Anvers précité, et fait état d'une durée du bail normale (20 ans).

Le Tribunal de 1^e Instance de Bruxelles s'en est écarté, au motif que, selon lui :

«Le contribuable invoque à tort la jurisprudence et la doctrine récentes en matière de contrats de superficie pour éviter l'imposition de l'avantage dont il a bénéficié.

Selon le Tribunal, la situation du propriétaire du fonds qui a conclu un contrat de superficie ne peut être assimilée à celle d'un bailleur d'un bien immobilier.

En vertu de l'article 6 de la loi concernant le droit de superficie, le propriétaire du fonds doit toujours accepter que le superficiaire construise des bâtiments sur son terrain.

Le bailleur a quant à lui, en vertu de l'article 555 du Code civil, toujours le choix de demander, à l'expiration du contrat de bail, soit la démolition des bâtiments construits, soit leur maintien.

Cette différence fondamentale a pour conséquence que le contribuable ne peut invoquer en l'espèce la jurisprudence récente relative au contrat de superficie.

Selon le Tribunal, certaines clauses du bail font apparaître que le lien particulier existant entre le gérant et la société a une influence sur les modalités du contrat.

Il ressort en outre des faits que les parties n'ont, par la suite, pas exécuté le bail de façon consé- quente. Cela suffit au Tribunal pour estimer que l'avantage dont le gérant a bénéficié a un lien avec le mandat qu'il exerce au sein de la société. »⁵⁹

Ces quelques décisions démontrent qu'il est à craindre ici que l'administration établisse plus rapidement la relation causale entre les avantages

acquis à l'expiration du contrat de superficie et la relation professionnelle entre le propriétaire du sol et le constructeur ; l'influence du tréfoncier, dans la conclusion du contrat, par sa situation éventuelle de dirigeant du superficiaire, sera un indice non négligeable dans la qualification fiscale de l'opération⁶⁰.

Ainsi, la Cour d'appel de Gand a estimé, le 21 décembre 2010, que l'accession, à titre gratuit, par un dirigeant, d'une salle des fêtes construite par sa société sur un terrain lui appartenant à l'expiration du droit de superficie et l'avantage qui en découle, trouvait sa cause dans la relation professionnelle entre les parties.

La Cour déclarait en effet que : *«le dirigeant n'a pu négocier l'attribution et sans indemnité, la propriété de la salle des fêtes construite par le superficiaire que parce qu'il était le dirigeant d'entreprise du superficiaire. Elle retient notamment que le dirigeant n'a pas respecté l'ensemble des règles de conflit d'intérêt et observe en outre que le contrat de superficie obligeait la société à construire la salle des fêtes ».*

4. Notons par ailleurs, en matière d'impôts sur les revenus, l'amortissement du bien construit pourra être calqué sur la durée du droit de superficie.

Ce point de vue a été rencontré par le Tribunal de 1^e Instance de Namur, le 26 juin 2002, se fondant sur l'avis 153/3 de la Commission des Normes Comptables⁶¹.

Le droit commun prévoit que, lorsque la durée de l'utilisation économique d'un bâtiment érigé par un superficiaire ou usufruitier dépasse la durée du droit de superficie ou d'usufruit, les amortissements doivent être effectués en fonction de la durée de ce droit.

Le droit fiscal ne déroge pas à ces règles de droit comptable.

5. Il est de même important, en matière de T.V.A., de veiller à ce que la constitution ou la cession du droit de superficie ait une durée minimale voire su-

58 Civ.Bruxelles, 14 mai 2004, *Fiscologue*, n° 950 du 24/9/2004, p. 9.

59 Civ.Bruxelles, 14 mai 2004, *Courrier fiscal*, 2004, pp. 558 & 559.

60 En ce sens : Anvers, 6.12.2005, *Courrier fiscal*, 2006, p. 428 ; Civil Namur, 26.10.2005, *Le Fiscologue*, 28.4.2004, p. 14.

61 S. VAN CROMBRUGGE, Délai d'amortissement de bâtiments dans le cadre de droit de superficie, *Fiscologue*, 20 septembre 2002, n° 860, page 1 : dans le même sens, Anvers, 6/12/2005, *Courrier Fiscal*, 2006, p.428 ; Civil Namur, 26/10/2005, *Fiscologue*, n° 1024 du 28/4/2006, p.14 ; Bruxelles, 27/09/2006, in *Do Fiscum*.

périeure à quinze ans, afin d'éviter tout risque de révision de la déduction T.V.A.⁶²

Chapitre 4 : Conclusion

Le démembrement de la propriété immobilière reste, pour beaucoup, une des solutions quant à une organisation fiscale efficiente.

Il est cependant évident que bon nombre d'incertitudes restent présentes.

La jurisprudence n'a pas encore donné son total éclairage sur bon nombre d'opérations actuellement fort courues.

L'outil présente aussi des avantages économiques (scission du risque, transfert successoral, etc.).

Lorsque l'on conseille ce type d'opération, on ne peut laisser le client dans l'ignorance des risques potentiels.

La qualité des contrats prendra ici aussi, toute son importance.

Olivier D'AOUT

Avocat aux Barreaux de Liège et de Charleroi

Maître de conférences à l'U.Lg

Co-directeur de la licence spéciale en fiscalité de l'UCL-Mons

www.defenso.be

62 Arrêté Royal T.V.A., n° 3, articles 6 à 11.