





































































































































































































































































## 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immobilier

**Applicable aux actes juridiques et aux faits juridiques qui ont postérieurement à l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1<sup>er</sup> septembre 2021)**

En ce qui concerne les réparations d'entretien, l'article 3.153 du Code civil dispose que :

*« L'usufruitier est tenu d'exécuter, à l'égard du bien, les **réparations d'entretien nécessaires**, à court ou à long terme, **pour préserver la valeur du bien**, sous réserve de l'usure normale, de la vétusté ou d'un cas de force majeure. »*

## 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immeuble

En ce qui concerne les grosses réparations, l'article 3.154 du Code civil dispose que :

« 1er. Les grosses réparations sont celles qui portent sur la structure du bien ou de ses composantes inhérentes ou **dont le coût excède manifestement les fruits** du bien.

§ 2. **Le nu-propiétaire doit exécuter ces réparations après concertation avec l'usufruitier.** Ce dernier ne peut prétendre à une indemnité pour trouble de jouissance.

Par dérogation à l'alinéa 1er, le nu-propiétaire n'est pas tenu des grosses réparations qui portent sur les ouvrages et plantations réalisés par l'usufruitier lui-même, ni des réparations qui sont causées, exclusivement, par l'usufruitier.

§ 3. **Le nu-propiétaire qui exécute les grosses réparations peut exiger de l'usufruitier qu'il contribue proportionnellement aux frais de celles-ci.** Cette contribution est déterminée en fonction de la valeur du droit d'usufruit par rapport à la valeur de la pleine propriété, calculées conformément à l'article 745sexies, § 3, de l'ancien Code civil. »

**=> Approche économique**

### 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immeuble

En ce qui concerne les ouvrages et plantations réalisées par l'usufruitier, l'article 3.156 du Code civil dispose que :

*« L'usufruitier est tenu de supporter toutes les charges périodiques relatives au bien grevé qui concernent l'usage et la jouissance de celui-ci.*

*Le nu-propriétaire supporte les charges extraordinaires du bien grevé, même si celles-ci doivent être payées de manière périodique.*

*Si l'usufruitier a lui-même réalisé des ouvrages ou des plantations, il doit en supporter tant les charges ordinaires que les charges extraordinaires pendant la durée de l'usufruit. »*

APCH  
TOURNAI

## 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immeuble

Le sort des travaux en fin de droit est fixé par l'article 3.160 du Code civil :

« Le nu-proprétaire doit indemniser l'usufruitier, sur la base de l'enrichissement injustifié, pour les ouvrages et plantations réalisés dans les limites de son droit, sans y être obligé et avec le consentement du nu-proprétaire. Jusqu'à indemnisation, l'usufruitier a un droit de rétention sur ces ouvrages et plantations. Le nu-proprétaire devient propriétaire de ces ouvrages et plantations et ne peut en demander l'enlèvement. L'usufruitier peut toutefois enlever ces ouvrages et plantations pendant la durée de son droit.

Dans tous les autres cas, le nu-proprétaire acquiert la propriété des ouvrages et plantations à la fin du droit, sans indemnisation et sans préjudice de l'article 3.16, 4°. »

Attention aux parties économiquement liées !!

## 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immeuble

La théorie de l'enrichissement injustifié : le livre V du nouveau Code civil (qui n'a pas encore été approuvé) entend combler une lacune de l'ancien Code civil en consacrant une disposition générale à l'interdiction de d'enrichissement injustifié. La théorie de l'enrichissement injustifié tend à remplacer la théorie de l'enrichissement sans cause et emporte une terminologie plus moderne.

Selon cette théorie, l'indemnisation devra s'effectuer à concurrence du plus petit des deux montants suivants :

- L'appauvrissement de la personne s'est appauvri (en l'occurrence la société) ;
- L'enrichissement de la personne qui s'est enrichi (en l'occurrence le dirigeant).

## 1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nue-propriété : le sort des réparations et des améliorations apportées au bien immeuble

### Conséquences fiscales

- Comme avant la réforme, si les parties en présence ne respectent le droit civil, elles s'exposent à des écueils fiscaux (ATN ou AAB).
- Définition évolutive des « grosses réparations » qui ne sont plus énumérées de manière limitatives. Cependant, qu'entend t'on par le fait que les « grosses réparations » sont celles « dont le coût excède manifestement les fruits du bien » ?
- Les grosses réparations devront faire l'objet d'une répartition financière entre le nu-propriétaire et l'usufruitier « après concertation », et ce, en fonction de la valeur du droit d'usufruit. Le problème étant que la méthode de contribution se base sur les tables de conversion établies pour calculés l'usufruit du conjoint survivant à l'article 745sexies, § 3, de l'ancien Code civil et qui ne concernent donc pas les sociétés. Quid en pratique dans un démembrement dirigeant/société ?

The coat of arms of the city of Tournai is centered on the page. It features a shield with a red field containing a white tower with a crenellated top. Above the tower is a blue band with three gold fleur-de-lis. Above the shield is a gold crown with five crenellations. A horizontal blue bar with a darker blue segment on the left and a lighter blue segment on the right passes behind the crown.

## 2. Le droit de superficie

APCH

TOURNAI

## 2. Le droit de superficie

### Définiton / Siège de la matière / Risques fiscaux


#### ➤ Définition

- Ancienne définition : droit réel (de la propriété) temporaire qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui (art. 1<sup>er</sup> L. du 10 janvier 1824).
- Nouvelle définition (art. 3.177 du Code civil) : « Le droit de superficie est un droit réel d'usage qui **confère la propriété de volumes**, bâtis ou non, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, aux fins d'y avoir tous ouvrages ou plantations. »

## 2. Le droit de superficie

### Définition / Siège de la matière / Risques fiscaux

- Siège de la matière :
  - Loi du 10 janvier 1824 relative au droit de superficie (9 articles dont un seul, celui relatif à la durée du droit (max. 50 ans), auquel les parties ne peuvent déroger.
  - Code civil : articles 3.177 à 3.188 du Code civil
- Risques fiscaux : se situe surtout à l'expiration du contrat lorsque le tréfoncier acquiert, par l'effet de la loi, la propriété des constructions érigées par la société superficielle.



**2.1. Le droit de superficie :**  
**aspects civils liés à la réforme du**  
**droit des biens**

APCH

TOURNAI

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Objet	Bâtiments Ouvrages Plantations (article 1)	Volumes bâtis ou non (article 3.177). Si ouvrages et plantations préexistants : acquisition de propriété par le superficiaire sauf stipulation contraire (article 1.179).  -> véritable nouveauté à bien appréhender car aura des conséquences sur les charges, impositions, obligation d'entretien et travaux de réparation. -> si stipulation contraire, appréhender l'éventuel droit d'usage sur les biens restés la propriété du constituant.  Exclusion des incorporels ? A priori car le droit porte sur un volume.

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Qualité du constituant	Tout titulaire d'un droit réel immobilier dans les limites de son droit (article 1).	Propriétaire ou titulaire d'un droit réel d'usage mais dans ce dernier cas, il ne peut agir que dans les limites de son droit (article 3.178).

APCH  
TOURNAI

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Durée	<p>Pas de minimum. 50 ans au maximum avec possibilité de renouvellement (article 4).</p> <p>Quid du renouvellement au-delà de 50 ans ? Autorisé mais nouvelle convention donc application des règles relatives à l'extinction du droit avant renouvellement.</p>	<p>Pas de minimum. 99 ans maximum (article 3.180).</p> <p>Prorogation (poursuite du droit existant) : le droit initial peut être prorogé pour autant que la durée totale n'excède pas 99 ans.</p> <p>Renouvellement (interruption du droit existant) : autorisé même au-delà de 99 ans car nouveau droit mais si nouveau droit, interruption du droit précédent et donc application des règles relatives à l'extinction du droit avant renouvellement.</p>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Durée	Durée ; OP ou impérative ? controverse	<p>Le droit peut être perpétuel :</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) s'il est constitué à des fins de domanialité publique ;</li><li>2) pour permettre la division en volumes d'un ensemble immobilier complexe et hétérogène comportant plusieurs volumes susceptibles d'usage autonome et divers qui ne présentent entre eux aucune partie commune.</li></ol> <p>-&gt; véritable nouveauté</p> <p>Durée ; OP ou impérative ? controverse</p>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Mode spécifique d'acquisition		<p><u>Prescription acquisitive (article 3.181)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Censé être établi pour 99 sauf si acte juridique fixe une durée inférieure.</li><li>▪ La durée se compte à partir de l'entrée en possession.</li></ul> <p><u>Superficie-conséquence (article 3.182)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Conséquence d'un droit qui confère le pouvoir de réaliser des ouvrages ou plantations.</li><li>• Le droit de superficie-conséquence et la propriété des ouvrages et plantations ne peuvent être cédés, saisis ou hypothéqués isolément.</li></ul>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Droits des parties	<p><u>Droits sur le droit (article 2)</u></p> <p>Le superficiaire a le droit :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ d'aliéner son droit ;</li><li>▪ d'hypothéquer son droit ;</li><li>▪ de grever de servitudes les biens mais uniquement pour la durée de sa jouissance.</li></ul>	<p><u>Droits sur le droit (article 3.183)</u></p> <p>Le superficiaire a le droit :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ de céder son droit ;</li><li>▪ d'hypothéquer son droit.</li></ul> <p>Précision : il ne peut céder ou hypothéquer les immeubles dont il est propriétaire qu'en cédant ou hypothéquant le droit de superficie dont il est titulaire.</p>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Droits des parties	<p><u>Droit sur les bâtiments, ouvrages et plantations</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Droit de propriété du superficiaire sur les constructions érigées par lui.</li></ul>	<p><u>Droit sur les volumes (article 3.184)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Prérogatives de propriétaire dans les limites des droits du constituant du droit de superficie et sans porter atteinte aux autres droits existants sur le fond.</li></ul>
Obligations des parties	<p><u>Charges</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Pas appréhendé.</li></ul>	<p><u>Charges (article 3.185 al. 1)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Le superficiaire est tenu des charges et impositions relatives aux volumes, ouvrages et plantations dont il est propriétaire.</li><li>• Le tréfoncier ou le constituant du droit de superficie est tenu des charges et impositions pour ce dont il est propriétaire.</li></ul>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Obligations des parties	<p><u>Les réparations</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pas clairement appréhendé mais selon doctrine et jurisprudence ; superficiaire tenu de réaliser toutes les réparations ad hoc sur les ouvrages, bâtiments et plantations qu'il a réalisés.</li></ul>	<p><u>Les réparations (article 3.185 al. 2)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Chaque partie est tenue des réparations d'entretien et des grosses réparations pour ce dont elle est propriétaire.</li></ul>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Extinction	<p>Suivant l'article 9 :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ confusion ;</li><li>▪ destruction du fond ;</li><li>▪ prescription de 30 ans ;</li></ul> <p>+ application du droit général (admission des modes généraux et spécifiques pour autant qu'ils soient conciliables avec la durée, sinon controverses).</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <u>Modes généraux (article 3.15)</u></li><li>▪ 1) Extinction du droit d'un des auteurs</li><li>▪ 2) Disparition de l'objet du droit</li><li>▪ 3) Anéantissement du titre d'acquisition du droit réel</li><li>▪ 4) Expropriation judiciaire</li><li>▪ 5) Renonciation du droit réel par son titulaire</li><li>▪ <u>Modes spécifiques (3.16)</u></li><li>▪ 1) Expiration de la durée du droit</li><li>▪ 2) Non usage pendant 30 ans</li><li>▪ 3) Confusion</li><li>▪ 4) Déchéance</li></ul>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Extinction		<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <u>Modes spécifiques propres à la superficie</u></li><li>▪ 1) Perte d'utilité en cas de droit de superficie perpétuel pour autant que le droit de superficie existe depuis 99 ans au moins (article 3.187).</li></ul> <p><u>Précision (article 1.186)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Le droit de superficie ne s'éteint pas par le seul fait de la disparition des ouvrages ou plantations du superficiaire.</li></ul>

## 2.1. Le droit de superficie

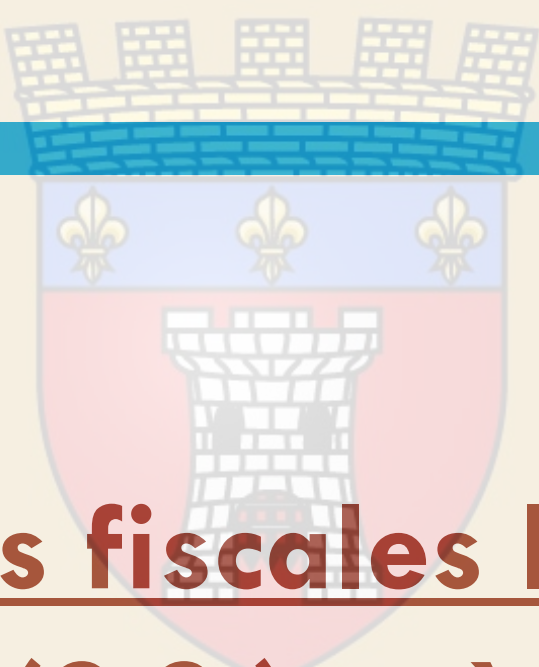
### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Règles spécifiques lors de l'extinction	<p><u>Accession et indemnisation (articles 6 et 7)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>La propriété des ouvrages et plantations passe au constituant du droit de superficie à charge pour lui de rembourser la valeur actuelle de ces objets au propriétaire du droit de superficie.</li><li>Le superficiaire a un droit de rétention jusqu'au paiement complet.</li></ul>	<p><u>Accession et indemnisation (article 3.188)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>La propriété des volumes passe au constituant du droit de superficie.</li><li>Le constituant doit indemniser le superficiaire sur base de la théorie de l'enrichissement injustifié.</li><li>Le superficiaire a un droit de rétention jusqu'au paiement complet.</li></ul> <p>Critique de l'application de la théorie injustifié car aucun critère n'est défini (valeur de construction ? valeur du marché ? Plus petite des deux valeurs au regard de la théorie de l'enrichissement injustifié ?).</p>

## 2.1. Le droit de superficie

### Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Règles spécifiques lors de l'extinction	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ L'indemnisation ne comprend pas la valeur des bâtiments, ou ouvrages et plantations qui préexistaient à la constitution du droit et dont la valeur n'a pas été payée par le superficiaire.</li></ul>	



**Incidences fiscales liées à la constitution (2.2.) et à l'extinction d'un droit de superficie (2.3.)**

APCH  
TOURNAI

## 2.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit de superficie

### Aspects de fiscalité indirecte liés à la constitution d'un droit de superficie

La constitution d'un droit de superficie donne lieu à la perception d'un droit d'enregistrement de 2 % dont la base imposable est calculée sur le montant cumulé des redevances et des charges imposées au preneur pour toute la durée du contrat.

Circulaire du 08/2004 du 13 mai 2004 : la circulaire précise qu' « *il est posé comme principe général de base que l'indemnité de superficie consiste, dans ce cas, en l'acquisition gratuite ou en l'acquisition à prix réduit par le propriétaire du terrain, au terme du contrat, des constructions érigées par le superficiaire, ainsi que, le cas échéant, du montant cumulés des redevances symboliques (annuelles) »* ».

Dans un tel cas, le taux proportionnel de 2% doit s'appliquer sur une estimation *pro fisco* sérieuse de la valeur des bâtiments à ériger, en fin de contrat.

## 2.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit de superficie

### Aspects de fiscalité indirecte liés à la constitution d'un droit de superficie

*Cette dernière devant être « égale à la valeur des constructions érigées à l'échéance de la convention, diminuée du prix éventuelle (réduit) que le tréfoncier devra payer, et également diminuée d'un certain montant (escompte) puisque les constructions érigées ne passeront au propriétaire du terrain, sans aucune indemnité ou moyennant un prix inférieur à la valeur réelle, qu'à l'échéance du droit de superficie[...]».*

Si canon unique : attention au risque de requalification !!!

APCH  
TOURNAI

## 2.3. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit de superficie

### Aspects de fiscalité directe liés à la constitution d'un droit de superficie

**IPP** : selon l'article 7, §1, 3° du C.I.R. 92, les redevances et les avantages recueillis par le tréfoncier (le dirigeant d'entreprise) à l'occasion de la constitution d'un droit de superficie sont imposables au titre de revenus immobiliers et donc taxable au taux progressif par tranches applicables aux revenus globalisées à l'impôt des personnes physiques (voy. toutefois l'article 12, §4 du C.I.R. 92 qui prévoit des cas exceptions à l'article 7, §1, 3° du C.I.R. 92 ).

L'article 10, §1, al. 2 C.I.R. 92 prévoit que la valeur de ces avantages est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat de superficie dans lequel ils sont prévus (Eg. taxable au taux progressif par tranches applicables aux revenus globalisées à l'impôt des personnes physiques).

Il est préférable que l'acte de constitution ne prévoit pas de clause en vertu de laquelle le superficiaire a l'obligation de construire (mais la faculté) des bâtiments pour une valeur définie.

Le risque étant que l'administration considère celle-ci comme une charge imposable.

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Pour les actes juridiques et les faits juridiques qui ont eu lieu avant l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1<sup>er</sup> septembre 2021)

- Le tréfoncier acquiert, par l'effet de la loi, la propriété des constructions érigées par la société superficière.
- Toutefois, l'article 6 (supplétif) de la loi du 18 janvier 1824 prévoit une indemnisation du superficière, basée sur la valeur actuelle des ouvrages et des plantations, lorsque le tréfoncier devient propriétaire des constructions par voie de l'accession.

### Pour les actes juridiques et les faits juridiques qui ont eu lieu après l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1<sup>er</sup> septembre 2021)

- Le constituant du droit acquiert, par l'effet de la loi, la propriété du volume.
- L'article 3.188 du Code civil prévoit une indemnisation du superficière par le constituant du droit basée sur la théorie de l'enrichissement injustifié pour les ouvrages et plantations réalisées par le superficière dans les limites de son droit

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Sur le plan de la fiscalité indirecte

Aucun droit d'enregistrement n'est en principe dû sur le transfert des constructions dont bénéficie le tréfoncier en fin de droit. Si une indemnité est versée à cette occasion, la prudence demeure sur le plan des droits d'enregistrement (et ce même si en principe l'indemnité est prévue par la loi et non de manière conventionnelle).

APCH  
TOURNAI

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Sur le plan de la fiscalité directe

Lorsque le transfert des constructions s'opère à titre gratuit ou moyennant une indemnité trop faible (par hypothèse inférieure à la valeur des constructions dont la propriété est transférée), l'administration fiscale estime généralement que le patrimoine du dirigeant d'entreprise bénéficie d'une augmentation de valeur qui doit être imposée au titre d'avantage de toute nature (voy. not. À ce sujet Quest. Parl. no 271 de Monsieur Leo Delcroix du 27 juin 1997).

Si les conditions d'imposition d'un avantage de toute nature ne seraient pas réunies, l'administration fiscale disposerait alors de la possibilité d'imposer la société sur base de l'article 26 du C.I.R. 92. Cet article prévoit que les avantages anormaux ou bénévoles consentis par une société à un tiers sont ajoutés à sa base imposable et taxés au taux de l'impôt des sociétés.

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Sur le plan de la fiscalité directe : solution ?

- Prévoir dans l'acte constitutif qu'en fin de contrat, le transfert des constructions s'opérera moyennant une indemnité qui tiendra compte des redevances acquittées par le superficiaire et/ou qui auraient pu être réclamées par lui-même.
- Exemple de calcul économique envisageable de l'indemnité :

$$I = VC - LT - RT$$

I : Indemnité

VC : Valeur actuelle des constructions érigées par le superficiaire

LT : Loyers Totaux qui auraient pu être perçus si le terrain avait fait l'objet d'une location

RT : Redevances totales payées par le superficiaire

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Sur le plan de la fiscalité directe : solution ?

- Voy. en ce sens Décision SDA n° 2013.519 :
  - ❑ Afin d'éviter tout risque d'ATN, des époux, qui avaient octroyé un droit de superficie à leur société pour construire sur leur terrain un hangar et un entrepôt, avaient questionné le SDA sur le montant de l'indemnité à verser à l'expiration du droit.
  - ❑ L'indemnité versée à la société-superficiaire était basée sur la valeur économique des bâtiments après l'expiration du droit de superficie diminuée du « revenu perdu » résultant de la mise à disposition du terrain à la société pendant la durée du droit de superficie (tenant compte de la hauteur des canons payé, soit 0).
  - ❑ Le SDA a conclu que la méthode et les valeurs employées étaient correctes et, par conséquent, qu'il n'y avait pas lieu d'imposer un ATN à l'expiration du droit de superficie dans ces circonstances.

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Jurisprudence sur le plan de la fiscalité directe

Dans un arrêt du 27 septembre 2005, la Cour d'appel d'Anvers décida que « la durée du droit de superficie de 15 ans ne peut pas être considérée comme anormalement courte.

*L'avantage en question concerne une conséquence normale d'un montage de droit civil. Le fisc soutient à tort que les redevances imposables sont remplacées par une 'indemnité d'accession gratuite'. Le fisc se trompe lorsqu'il calcule l'indemnité au terme de la durée du droit de superficie, sans tenir compte des pertes subies, en l'espèce les revenus perdus du fait qu'il n'a été convenu d'aucune redevance en échange du droit de superficie.*

*Cette perte n'est pas seulement calculée en multipliant la redevance annuelle hypothétique par le nombre d'années pour lequel le droit de superficie a été accordé. La perte de revenus dans le chef du tréfoncier est compensée par l'absence de la moindre indemnité d'accession. Il ne peut être question d'un quelconque avantage en soi ».*

Voy. ég. En ce sens : Bruxelles, 9 septembre 2010 (RG n° 2005/AR/120).

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Jurisprudence sur le plan de la fiscalité directe

Dans un arrêt du 21 décembre 2010, la Cour d'appel de Gand a considéré que le dirigeant n'avait pu négocier l'attribution, en fin de contrat, de la propriété de la construction érigée par sa société dans ces conditions (au bout de 15 et sans indemnité) seulement en raison de sa qualité de dirigeant du superficiaire.

Dés lors, la Cour d'appel de Gand estime que le dirigeant d'entreprise a pu bénéficier d'un avantage, à savoir, l'attribution gratuite des constructions à l'expiration du droit, qui trouvait son origine dans l'exercice de sa fonction de dirigeant de cette entreprise.

En effet, pour la Cour, la qualité de dirigeant du tréfoncier lui a permis d'imposer à la société d'ériger une construction. Elle lui a également permis de décider que la société ne pourrait pas disposer du bâtiment sans l'autorisation expresse du dirigeant. Enfin, elle lui a également permis de prévoir qu'il deviendrait propriétaire de la construction à l'expiration du contrat sans indemnité.

De plus tout cela a été conclu sans respecter l'ancien article 133 du Code des sociétés en matière de conflit d'intérêts qui oblige le gérant à faire intervenir un mandataire *ad hoc* lors de la signature de l'acte constitutif du contrat de superficie.

Quant à la modicité des loyers versés au tréfoncier, qui, dans la jurisprudence de la Cour d'appel d'Anvers permet de compenser l'absence d'indemnité en fin de contrat en faveur du superficiaire, trouve, dans la jurisprudence de la Cour de Gand une autre acception. Ainsi, cette dernière considère que le gérant avait un intérêt personnel à ce que la société se porte bien et que cela engendrerait un bénéfice futur dans le chef du dirigeant d'entreprise et actionnaire.

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Jurisprudence sur le plan de la fiscalité directe

Arrêt du 23 janvier 2019 rendu par la Cour d'appel de Bruxelles

- Un contribuable concède un droit de superficie sur un terrain lui appartenant à sa société pour une durée de 15 ans débutant le 01/04/1991 et se terminant le 01/04/2006 et moyennant un canon annuel de 30.000,00 francs belges.
- La société-superficiaire érige des constructions. Le contrat prévoit que celles-ci reviendront à l'expiration du droit sans indemnité au dirigeant-tréfoncier.
- Le 01/04/2006, le tréfoncier récupère les constructions et le 22/12/2006 il revend le terrain et les constructions.
- L'administration fiscale redresse le contribuable en lui infligeant un ATN d'un montant de 411.428,00 euros (soit le prix de vente de l'ensemble moins la valeur du prix du terrain au moment de la vente).
- Pour la Cour d'appel, l'avantage lié à l'absence d'indemnité prévu dans le contrat a été concédé le 01/04/1991 (et non durant l'exercice d'imposition 2007). Par conséquent, l'imposition contestée est annulée dans la mesure où l'avantage de toute nature a été concédé durant l'année d'imposition 1991.
- Arrêt suscitant de nombreuses questions !

## 2.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### **Jurisprudence sur le plan de la fiscalité directe**

Arrêt du 29 juin 2021 rendu par la Cour d'appel d'Anvers

- Dans le cas d'espèce soumis à la Cour, le contrat de superficie prévoyait que les constructions érigées par le superficiaire reviendraient au tréfoncier moyennant le paiement d'une indemnité représentant la valeur comptable résiduelle des constructions.
- Toutefois, pour la Cour d'appel, la valeur déterminée est inférieure à la valeur réelle des constructions.
- Par ailleurs, en ce qui concerne le moment imposable de l'avantage de toute nature, il est attribué au moment de la cessation du droit (et non au moment où le droit a débuté).

APCH  
TOURNAI

## 2.2. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit de superficie

### Quid de l'impact fiscal de la réforme du droit des biens ?

- Prudence en ce qui concerne l'article 3.179 du Code civil qui dispose que :

*« Sauf clause contraire dans l'acte de constitution ou de cession d'un droit de superficie sur un immeuble planté ou construit, un tel acte emporte acquisition contractuelle, par le superficiaire ou le cessionnaire et pour la durée de son droit de superficie, de la propriété des ouvrages et plantations préexistants. [...] »* → impact sur le plan des droits d'enregistrements!!!

- La loi prévoit toujours une obligation (supplétive) d'indemnisation.
- Les dérogations aux dispositions légales - qui constituent le régime « par défaut » de la loi - ne sont pas sans risques/conséquences au niveau fiscal !!!
- Les méthodes d'indemnisation en fin de contrat entre « l'ancienne loi » et le nouveau Code civil diffèrent.
- L'indemnisation en fin de droit doit selon nous pouvoir tenir compte d'une série de paramètres (comme par exemple l'absence de redevance ou des faibles redevances).

The coat of arms of the University of Tournai is centered in the background. It features a shield with a red base containing a white tower with a crenellated top. Above the tower is a blue band with three gold fleur-de-lis. The shield is topped by a gold crown with five crenellations. A blue horizontal bar with a white segment in the center crosses the top of the shield.

## 2. Le droit d'emphytéose

APCH

TOURNAI

# 3. Le droit d'emphytéose

## Définition / Siège de la matière / Risques fiscaux

### ➤ Définition

- Ancienne définition : droit réel (de la propriété) temporaire qui confère à son titulaire (emphytéote) la pleine jouissance (quasi-propriété) d'un immeuble appartenant à autrui (tréfoncier) moyennant le paiement au propriétaire d'une redevance annuelle (canon) (art. 1<sup>er</sup> L. du 10 janvier 1824).
- Nouvelle définition (art. 3.167 du Code civil) : « *Le droit d'emphytéose est un droit réel d'usage conférant un plein usage et une pleine jouissance d'un immeuble par nature ou par incorporation appartenant à autrui. L'emphytéote ne peut rien faire qui diminue la valeur de l'immeuble sous réserve de l'usure normale, de la vétusté ou d'un cas de force majeure; il peut, sauf clause contraire, modifier la destination de l'immeuble.* »

# 3. Le droit d'emphytéose

## Définiton / Siège de la matière / Risques fiscaux

- Siège de la matière :
  - Loi du 10 janvier 1824 relative au droit d'emphytéose (le texte comporte dix-huit dispositions dont toutes, sauf une seule (celle relative à la durée), sont supplétives.
  - Code civil : articles 3.167 à 3.176 du Code civil
- Risques fiscaux : se situe surtout à l'expiration du contrat lorsque le tréfoncier acquiert, par l'effet de la loi, la propriété des constructions érigées par la société emphytéote



**3.1. Le droit d'emphytéose :**  
**aspects civils liés à la réforme du**  
**droit des biens**

APCH

TOURNAI

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Objet	Immeuble (article 1)  Caractère onéreux : OP	Immeuble par nature ou par incorporation (article 3.167)  -> exclusion des immeubles incorporels. -> inclusion des bien du domaine public (avant controverse).  Caractère onéreux : n'est pas OP  -> nouveauté importante
Qualité du constituant		Propriétaire ou titulaire d'un droit réel d'usage mais dans ce dernier cas, il ne peut agir que dans les limites de son droit (article 3.168)

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Durée	<p>OP ou impérative ? Controverse. Min 27 ans. Max 99 ans (article 2).</p> <p>Prorogation (article 14)</p>	<p>OP ou impérative ? Controverse. Min 15 ans. Max 99 ans (article 3.169).</p> <p>Prorogation (poursuite du droit existant) : le droit initial peut être prorogé pour autant que la durée totale n'excède pas 99 ans.</p> <p>Renouvellement (interruption du droit existant) : autorisé même au-delà de 99 ans car nouveau droit mais si nouveau droit, interruption du droit précédent et donc application des règles relatives à l'extinction du droit avant renouvellement.</p>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Durée		<p>Le droit peut être perpétuel s'il est constitué à des fins de domanialité publique.</p> <p>-&gt; véritable nouveauté.</p>
Mode spécifique d'acquisition		<p><u>Prescription acquisitive (article 3.170)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Censé être établi pour 99 sauf si acte juridique fixe une durée inférieure.</li><li>▪ La durée se compte à partir de l'entrée en possession.</li></ul>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Droits des parties	<p><u>Droits sur le droit (article 6)</u></p> <p>L'emphytéote a le droit</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ d'aliéner son droit ;</li><li>▪ d'hypothéquer son droit ;</li><li>▪ de grever de servitudes les biens mais uniquement pour la durée de sa jouissance.</li></ul>	<p><u>Droits sur le droit (article 3.171)</u></p> <p>L'emphytéote a le droit</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ de céder son droit;</li><li>▪ d'hypothéquer son droit.</li></ul> <p>Précision : l'emphytéote ne peut céder ou hypothéquer les immeubles dont il est propriétaire en vertu d'une superficie-conséquence qu'en cédant ou hypothéquant le droit d'emphytéose dont il est titulaire.</p>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Droits des parties	<p><u>Droits sur l'immeuble (articles 3 et 4)</u></p> <p>L'emphytéote :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ à la jouissance de l'immeuble;</li><li>▪ exerce tous les droits attachés à la propriété du fonds.</li><li>▪ peut profiter des arbres morts ou abattus accidentellement à charge pour lui de les remplacer.</li></ul> <p>Quid des ouvrages et plantations réalisées par l'emphytéote ? Pas spécifiquement prévu mais traditionnellement admis qu'ils sont la propriété de l'emphytéote.</p>	<p><u>Droits sur l'immeuble (article 3.172)</u></p> <p>L'emphytéote :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ a un droit d'usage et de jouissance matériels et juridique de l'immeuble.</li><li>▪ peut réaliser des ouvrages et plantations.</li><li>▪ peut modifier la destination de l'immeuble pour autant qu'il n'en diminue par la valeur.</li><li>▪ est propriétaire des ouvrages et plantations réalisées.</li></ul>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Droits des parties		Critique quant à la propriété de l'emphytéote des ouvrages et plantations pour les ouvrages et plantations imposés par le titre emphytéotique, critique pour ce qui concerne l'abusus puisqu'il ne peut les détruire (article 3.172 al.3).

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Obligation des parties	<p><u>Charges (article 9)</u></p> <p>L'emphytéote supporte</p> <ul style="list-style-type: none"><li>toutes les impositions établies sur le fond qu'elles soient ordinaires, extraordinaires, périodiques ou non.</li></ul>	<p><u>Charges (article 1.173 al.1)</u></p> <p>L'emphytéote supporte</p> <ul style="list-style-type: none"><li>toutes les charges et impositions relatives à l'immeuble objet de son droit d'emphytéose.</li><li>toutes les charges et impositions relatives aux ouvrages et plantations dont il est propriétaire.</li></ul>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Obligation des parties	<p><u>Les réparations (article 6)</u></p> <p>L'emphytéote est tenu :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ d'entretenir l'immeuble donné en emphytéose ;</li><li>▪ de ne pas dégrader le bien ;</li><li>▪ ne pas diminuer la valeur du fonds ;</li><li>▪ de faire les réparations ordinaires.</li></ul> <p>Quid des grosses réparations ? Controverse.</p>	<p><u>Les réparations (article 1.173 al.2)</u></p> <p>L'emphytéote est tenu de faire les réparations d'entretien et les grosses réparation :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ relatives à l'immeuble objet de son droit d'emphytéose ;</li><li>▪ relatives aux ouvrages et plantations qu'il a l'obligation de réaliser ;</li><li>▪ relatives aux ouvrages et plantations qu'il n'a pas l'obligation de réaliser mais pour lesquels les réparations sont rendues nécessaires pour l'exercice des autres droits réels d'usage existant sur l'immeuble.</li></ul> <p>-&gt; exclusion des réparations dues à un cas de force majeure.</p>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Extinction	<p>Suivant article 15 :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>déchéance pour cause de dégradations notables ou abus de jouissance.</li></ul> <p>Suivant l'article 18 :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>confusion ;</li><li>destruction du fond ;</li><li>prescription de 30 ans.</li></ul> <p>+ application du droit général (admission des modes généraux et spécifiques pour autant qu'ils soient conciliables avec la durée, sinon controverses).</p>	<p><u>Modes généraux (article 3.15)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>1) Extinction du droit d'un des auteurs</li><li>2) Disparition de l'objet du droit</li><li>3) Anéantissement du titre d'acquisition du droit réel</li><li>4) Expropriation judiciaire</li><li>5) Renonciation du droit réel par son titulaire</li></ul> <p><u>Modes spécifiques (3.16)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>1) Expiration de la durée du droit</li><li>2) Non usage pendant 30 ans</li><li>3) Confusion</li><li>4) Déchéance</li></ul> <p>-&gt; application même si la cause se produit avant le délai minimal de 15 ans.</p>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

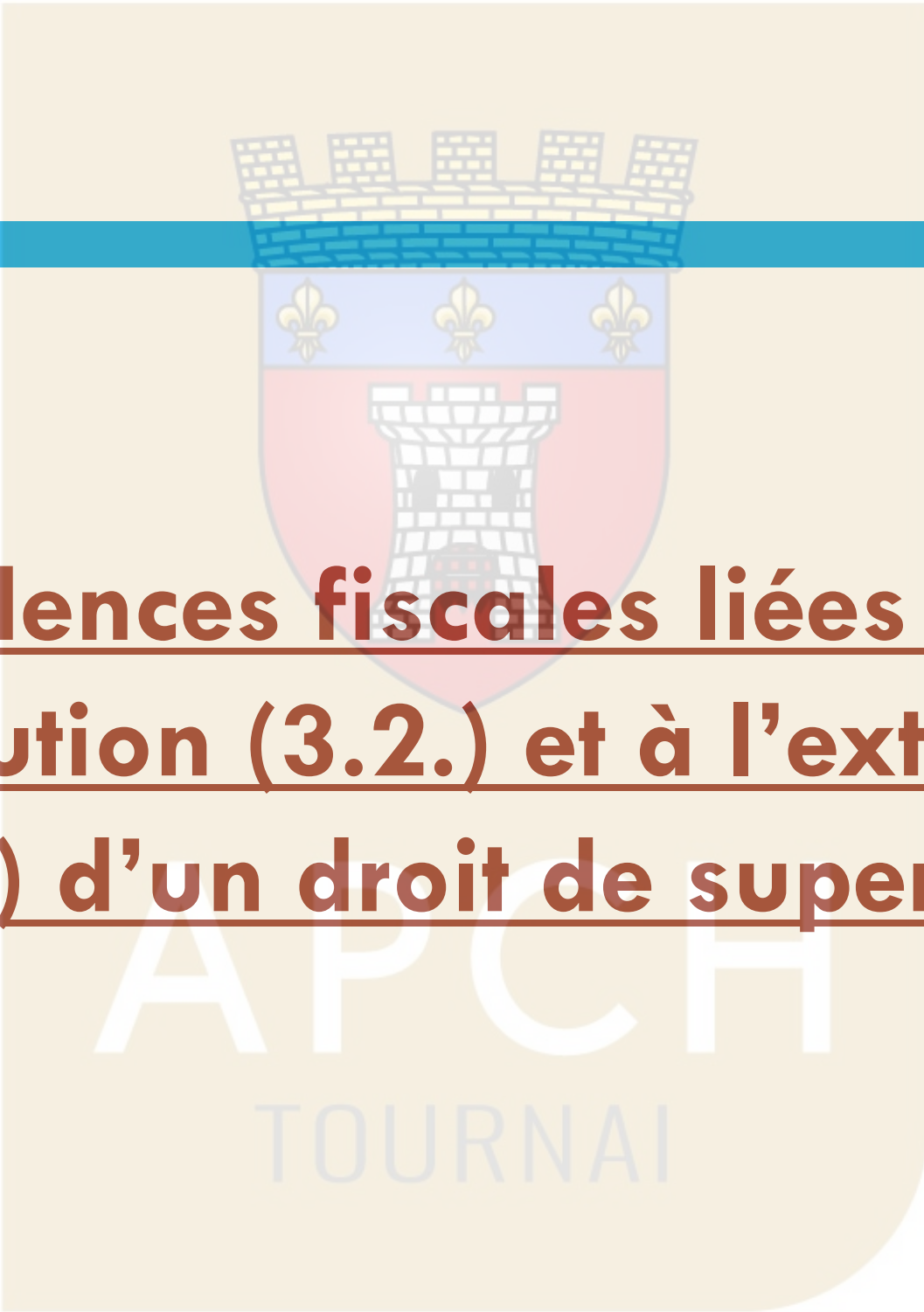
## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Extinction		<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <u>Modes spécifiques propres à l'emphytéose</u></li><li>▪ 1) Perte d'utilité en cas de droit d'emphytéose perpétuel pour autant que le droit d'emphytéose existe depuis 99 ans au moins (article 3.175).</li></ul>

# 3.1. Le droit d'emphytéose

## Caractéristiques civiles essentielles du droit suite à la réforme du droit des biens

	Avant la réforme	Après la réforme
Règles spécifiques lors de l'extinction	<p><u>Accession et indemnisation (articles 7 et 8)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ L'emphytéote peut enlever les constructions et plantations qu'il n'était pas tenu de réaliser à charge pour lui de réparer le dommage que cet enlèvement a causé sur le fonds.</li><li>▪ S'il laisse les constructions et plantations, le constituant ne peut en exiger la suppression et la propriété des ouvrages et plantations passe au constituant du droit sans indemnisation en faveur de l'emphytéote (sauf si prévu dans l'acte).</li></ul>	<p><u>Accession et indemnisation (article 3.176)</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ La propriété des ouvrages et plantations passe au constituant du droit d'emphytéose.</li><li>▪ Le constituant doit indemniser l'emphytéote sur base de la théorie de l'enrichissement injustifié.</li><li>▪ L'emphytéote a un droit de rétention jusqu'au paiement complet.</li></ul> <p>Critique de l'application de la théorie injustifié car aucun critère n'est défini (valeur de construction ? valeur du marché ? Plus petite des deux valeurs au regard de la théorie de l'enrichissement injustifié ?).</p>



**Incidences fiscales liées à la constitution (3.2.) et à l'extinction (3.3.) d'un droit de superficie**

## 3.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'emphytéose

### Aspects de fiscalité indirecte liés à la constitution d'un droit d'emphytéose

A l'instar du droit de superficie, la constitution d'un droit d'emphytéose donne lieu à la perception d'un droit de 2 % dont la base imposable est calculée sur le montant cumulé des redevances et des charges imposées au preneur pour toute la durée du contrat.

### Aspects de fiscalité directe liés à la constitution d'un droit d'emphytéose

Dans le chef du tréfoncier - de la même manière qu'en matière de superficie, les redevances et les avantages recueillis par le tréfoncier (le dirigeant d'entreprise) à l'occasion de la constitution d'un droit d'emphytéose sont imposables au titre de revenus immobiliers (cfr. art. 7 et 10 C.I.R. 92) et sont, par conséquent, taxés au taux progressif par tranches applicables aux revenus globalisés à l'impôt des personnes physiques et ne sont pas soumis aux cotisations sociales (voy. toutefois l'article 12, §4 du C.I.R. 92 qui prévoit des cas exceptions à l'article 7, §1, 3° du C.I.R. 92 ).

### 3.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit d'emphytéose

#### Pour les actes juridiques et les faits juridiques qui ont eu lieu avant l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1<sup>er</sup> septembre 2021)

- A l'expiration du droit d'emphytéose, les constructions laissées sur le fonds deviennent, par application de la règle de l'accession, la propriété du titulaire des droits résiduels de propriété sans qu'il doive payer d'indemnité (L. du 10 janvier 1824, art. 7 et 8).
- Toutefois, les mêmes remarques s'appliquent qu'en matière de droit de superficie même si, étant donné que le tréfoncier n'est redevable d'aucune indemnité au moment où il devient propriétaire des constructions établies par l'emphytéote, la question de la taxation d'un avantage de toute nature imposable dans le chef du dirigeant en fin contrat se pose avec un peu moins d'acuité qu'en matière de superficie.
- Toutefois, il convient de rester extrêmement prudent (voy. not. Mons, 12 novembre 2010, RG, n°2009/RG/567 – Même si les circonstances du cas d'espèce étaient assez particulières).

## 3.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit d'emphytéose

### Pour les actes juridiques et les faits juridiques qui ont eu lieu après l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1<sup>er</sup> septembre 2021)

- Le constituant du droit acquiert, par l'effet de la loi, la propriété des ouvrages et plantations réalisées en application de l'article 3.172 du Code civil.
- L'article 3.176 du Code civil prévoit une indemnisation de l'emphytéote par le constituant du droit basée sur la **théorie de l'enrichissement injustifié** pour les ouvrages et plantations réalisées par l'emphytéote dans les limites de son droit qui dispose que :

*« A l'extinction du droit d'emphytéose, la propriété des ouvrages et plantations réalisés en application de l'article 3.172, passe au constituant du droit d'emphytéose ou à son ayant-droit.*

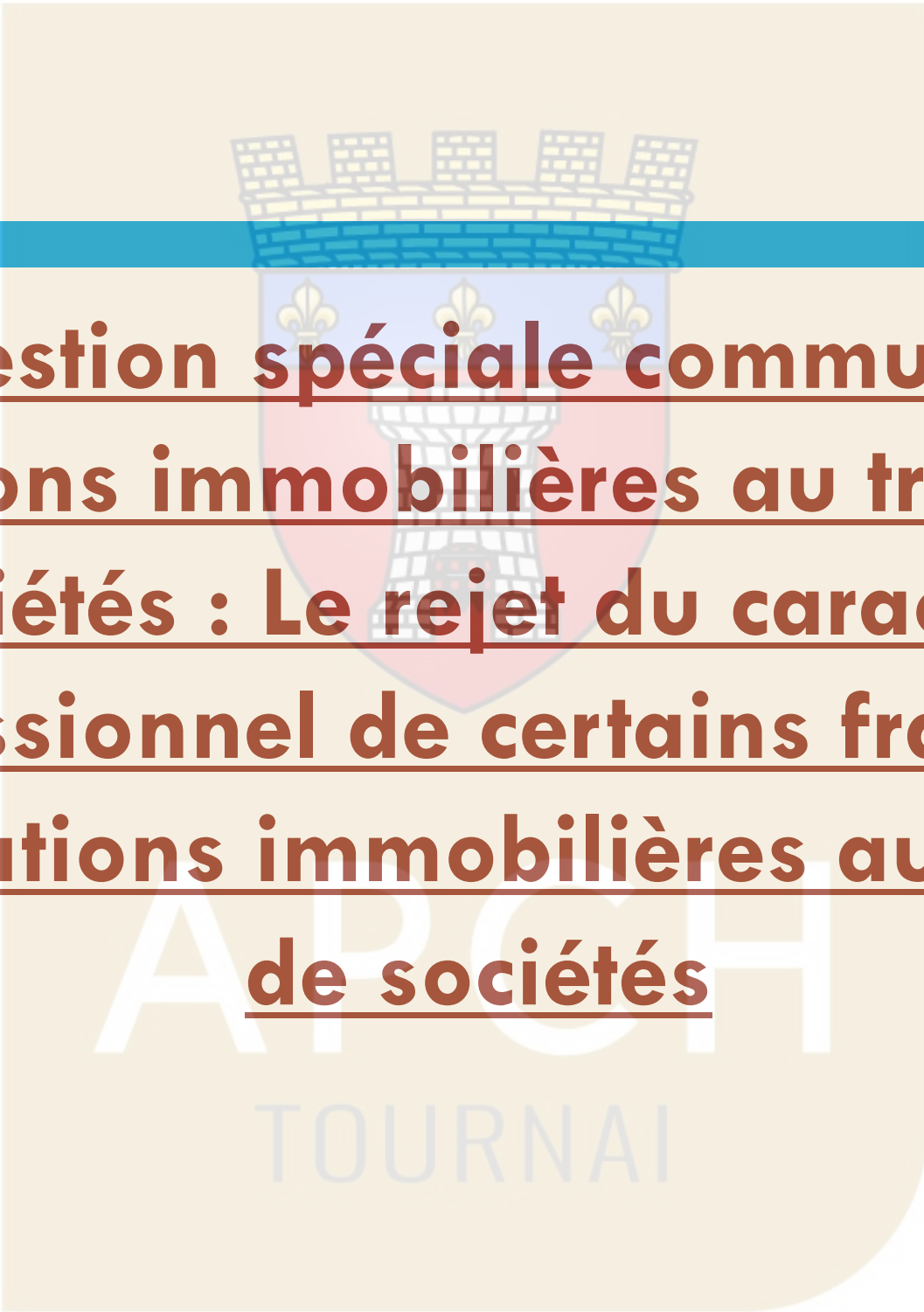
*Le constituant du droit d'emphytéose doit indemniser, sur la base de l'enrichissement injustifié, l'emphytéote pour les ouvrages et plantations réalisés dans les limites de son droit. Jusqu'à indemnisation, l'emphytéote a un droit de rétention sur les ouvrages et plantations.*

*En cas de transmission universelle, à titre universel ou de cession du droit du constituant du droit d'emphytéose, l'obligation d'indemnisation pèse sur l'ayant cause. »*

## 3.3. Incidences fiscales liées à l'extinction d'un droit d'emphytéose

### Quid de l'impact fiscal de la réforme du droit des biens ?

- L'article 3.176 du Code civil diffère de l'article 8 de la loi du 10 janvier 1824 qui disposait que le tréfoncier n'est redevable d'aucune indemnité au moment où il devient propriétaire des constructions établies par l'emphytéote.
- Le Code civil prévoit désormais une obligation d'indemnisation sur base du régime de l'enregistrement injustifié dans la mesure où il y aurait un enrichissement injustifié dans le chef du tréfoncier.
- L'obligation d'indemnisation en fin de contrat existe donc à présent aussi bien dans le cadre du droit de superficie que du droit d'emphytéose.
- Les dérogations aux dispositions légales - qui constituent le régime « par défaut » de la loi - ne sont pas sans risques/conséquences au niveau fiscal !!!
- L'indemnisation en fin de droit doit selon nous pouvoir tenir compte d'une série de paramètres (comme par exemple l'absence de redevance ou des faibles redevances).

The logo for APCOH TOURNAI is centered in the background. It features a shield with a crown on top, three fleur-de-lis symbols, and a central emblem. Below the shield, the text 'APCOH' is written in large, white, sans-serif letters, and 'TOURNAI' is written in smaller, light blue, sans-serif letters below it. A horizontal blue bar is positioned above the main text.

**4. Question spéciale commune aux opérations immobilières au travers de sociétés : Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés**

## 4.1. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Contexte

- Lors d'opérations d'acquisitions de droits réels au travers de sociétés, l'administration fiscale essaie et parvient parfois à rejeter certaines dépenses.
- Le point commun de ces litiges se rencontre lorsque l'immeuble est mis à disposition d'un dirigeant d'entreprise qui l'utilise (totalement ou) partiellement comme immeuble d'habitation privée et qu'il existe une certaine disproportion entre l'utilisation à des fins privées et l'utilisation professionnelle du bien immeuble.
- En conséquence, les dépenses et amortissements y correspondant sont rejetés par l'administration fiscale, sur le plan de l'impôt des sociétés, à due proportion sur base de l'article 49 du C.I.R. 92.

## 4.2. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Cour de cassation du 20 juin 2014 – Théorie de l'affectation

- SPRL médicale d'un couple d'infirmiers ayant acquis un droit d'usufruit sur un bien immeuble mis à disposition de son dirigeant.
- La Cour d'appel de Mons constate que la société utilise le bien immeuble pour y réaliser ses tâches administratives et comptables et qu'il constitue le siège social de la société.
- La Cour d'appel de Mons rejette l'ensemble des charges et amortissements liés au bien immeuble.
- La Cour de cassation se base sur les constatations effectuées par la Cour d'appel de Mons selon lesquelles une activité est exercée au sein de l'immeuble et que celle-ci est en lien avec l'activité de soins infirmiers.
- La Cour de cassation conclut que le bien est utilisé - ne fût-ce que partiellement - par la société pour ses activités et valide la déduction des charges liées au bien immeuble.

## 4.3. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Cour de cassation du 13 novembre 2014 – Théorie de la rémunération

- SPRL médicale d'un ORL ayant acquis la pleine propriété d'un bien immeuble utilisé comme maison d'habitation et mis à disposition de sa gérante, dont l'ATN a été déclaré comme tel.
- La gérante exerce son activité professionnelle dans une institution hospitalière à proximité de l'habitation.
- La Cour d'appel de Liège décide que les frais supportés par la société « *résult[e]nt de l'attribution d'un avantage de toute nature par la société à son gérant en contrepartie de son activité au sein de la société* » et que « *ces frais contribuent dès lors à la rémunération du dirigeant de la [défenderesse] au sens des articles 32, alinéa 2, 2°, et 31, alinéa 2, 2°* ».

## 4.3. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Cour de cassation du 13 novembre 2014 – Théorie de la rémunération

- La Cour de cassation confirme la position de la Cour d'appel et décide que cet arrêt « *répond, en les contredisant, aux conclusions d'appel du demandeur [à savoir l'Etat belge], qui dénonçait l'absence d'un lien de causalité nécessaire entre les frais litigieux et l'activité sociale de la défenderesse, et justifie légalement sa décision que ces frais sont déductibles des bénéfices de la défenderesse à titre de frais professionnels.* ».
- La Cour de cassation a admis que les charges relatives à l'attribution de l'ATN constituent la contrepartie de l'activité du gérant au sein de la société.

## 4.4. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Cour de cassation du 14 octobre 2016 (F.15.0103.N) – Théorie de la rémunération (précisions)

- SPRL ayant acquis le droit d'usufruit d'un bien immeuble utilisé en partie à titre professionnel et comme maison d'habitation et mis à disposition de ses deux gérants.
- L'administration rejette 80% des frais en rapport avec l'usufruit au motif que qu'ils ne répondent pas aux conditions de déduction de l'article 49 CIR 1992.
- La Cour de cassation confirme la position de la Cour d'appel selon laquelle : « - la circonstance que la fiche mentionne, dans le chef des gérants de la demanderesse, un avantage de toute nature [...] n'a pas pour conséquence que les frais supportés par la société sont, de ce fait, en rapport avec ses activités professionnelles ; - **il n'est pas démontré en l'espèce que les frais ont été exposés en vue de rémunérer des prestations réelles que les gérants ont effectuées pour la société dans le cadre des activités sociales de celle-ci ; [...]** ».
- *Pour la Cour de cassation « En rejetant, sur la base de ces considérations, la déductibilité des frais exposés à titre de rémunération du gérant, les juges d'appel ont légalement justifié leur décision. Dans cette mesure, le moyen ne peut être accueilli. »*

## 4.5. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Evolution de la jurisprudence

- Anvers, 26 mars 2019 : acquisition par une société via emprunt d'un appartement à Knokke en pleine propriété utilisé à des fins exclusivement privée par son dirigeant. La Cour constate que la mise à disposition de l'appartement au profit exclusif de son gérant ne rémunère pas de véritables prestations → frais rejeté sur pied de l'article 49 du CIR.
- Mons, 29 mai 2019 : une société s'est vue octroyée un droit de superficie sur un bien immeuble par ses deux administrateurs (conjoint) et leur met à disposition à titre d'habitation. La Cour constate que la mise à disposition du bien en question rémunère des prestations de gestion effectuées par son administrateur-délégué en exécution d'une convention de management qui prévoyait notamment un émolument mensuel fixe et une mise à disposition gratuite de l'immeuble en question à des fins de logement privé → frais acceptés.

## 4.5. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Evolution de la jurisprudence

- Cass. 21 juin 2019 : acquisition par une société de dentiste de l'usufruit d'un immeuble comprenant un cabinet et plusieurs appartements. La Cour de cassation décide que « *En considérant que les frais afférents à l'usufruit des appartements n'ont pas été exposés en vue d'obtenir ou de conserver des revenus imposables, mais **dans le seul but de servir les intérêts personnels du gérant** et ne répondent pas aux conditions de leur déduction au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, le juge d'appel a légalement justifié, nonobstant la référence à l'objet et aux activités de la demanderesse, sa décision.* » → frais rejeté sur pied de l'article 49 du CIR.

APCH  
TOURNAI

## 4.6. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Evolution de la jurisprudence

- Gand, 3 décembre 2019 : acquisition par une société de deux appartements à la côte en pleine propriété (l'un mis à disposition d'un administrateur, l'autre loué par un autre administrateur). La Cour reconnaît que les investissements ont pris de la valeur et la société pourrait escompter réaliser une plus-value lors de leur revente → frais acceptés.
- Anvers, 14 janvier 2020 : acquisition par une société de dentiste d'un appartement à la côte en pleine propriété (mis à disposition de son dirigeant). La Cour constate que les revenus de la société dépassent les frais de l'immeuble, que les PV d'AG mentionnent ce que la rémunération du dirigeant comprend la mise à disposition de l'immeuble, que la détention du bien entraînera à terme une plus-value → frais acceptés.
- Anvers, 23 février 2021 : acquisition par une société de l'usufruit d'un appartement à la mer (mis à disposition de son dirigeant). Pour la Cour, il n'est pas démontré que la mise à disposition du bien rémunère des prestations effectives dans le chef du dirigeant. De plus, la Cour constate que le montage n'est pas « équilibré » → frais rejetés sur pied de l'article 49 du CIR.

## 4.7. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Théorie de la rémunération

- Il ne suffit pas pour la société d'invoquer que les frais entrent dans l'objet social de la société et qu'ils constituent une manière de rémunérer le dirigeant d'entreprise, qui, pour sa part, déclare un avantage de toute nature pour la mise à disposition du bien à des fins privées.
- La théorie de la rémunération selon laquelle toute rémunération donnerait lieu par leur fait même à une dépense déductible dans le chef de la société dépend du cas d'espèce et ne s'applique dès lors pas automatiquement.
- Il faut pouvoir démontrer que la rémunération en nature constitue la contrepartie de prestations effectives réalisées par le dirigeant.
- Lorsqu'un immeuble est détenu en pleine propriété et utilisé à 100 % professionnel, cela engendre en pratique moins de risques fiscaux qu'un bien immeuble détenu en démembrement et dont l'utilisation professionnel réel est peu importante.

## 4.7. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Théorie de la rémunération

- Voy. cependant Cass. 25 juin 2020 (F.18.0148.N) :
  - ❑ qu'il ne peut être admis à propos de coûts portant sur l'habitation qu'il est satisfait aux conditions posées par l'article 49 du C.I.R. 1992 du seul fait qu'il y a une possibilité qu'en cas de réalisation ultérieure de l'habitation une plus-value imposable soit réalisée.
  - ❑ il en découle que le contribuable qui revendique la déduction de ces coûts sur la base du fait qu'ils sont compris dans les rémunérations imposables des membres du personnel bénéficiaires doit aussi démontrer que les avantages accordés correspondent à des prestations réellement fournies au profit de la société (source : taxwin.be).

## 4.8. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Théorie de la rémunération

- Une convention de gestion conclue entre le dirigeant et sa société pourrait être un élément qui permette de démontrer que les avantages de toute nature liés à un bien immeuble mis à disposition à des fins privées du dirigeant rémunèrent les prestations réellement fournies par lui à sa société (voy. en ce sens CA Mons, 29 mai 2019).
- Idéalement cette convention de gestion devrait :
  - Etre conclue entre le dirigeant et sa société (dans le respect des règles liées aux conflits d'intérêts!).
  - La convention devrait expliciter la nature des prestations accomplies par le dirigeant au profit de sa société et les rémunérations qu'il perçoit en contrepartie (rémunérations en espèces mais également les avantages de toute nature consistant notamment en la mise à disposition d'un immeuble à des fins privées qui font partie intégrante de la rémunération globale).
  - Le dirigeant devra en tout état de cause pouvoir justifier la réalité des prestations fournies à la société

## 4.9. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Attention également à l'application de l'article 53, 10° CIR 1992

➤ Liège, 19 septembre 2018 :

- ❑ Un couple de médecins cède l'usufruit de leur immeuble (pour une durée de 13 ans) à leur société médicale. Le bien est occupé professionnellement à hauteur de 15% et le reste est mis à disposition des dirigeants (la contrepartie de cette mise à disposition est enregistrées en produits d'exploitation pour égaux à la valeur des ATN logement, chauffage et électricité).

APCH  
TOURNAI

## 4.9. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Attention également à l'application de l'article 53, 10° CIR 1992

➤ Liège, 19 septembre 2018 :

- ❑ Extrait de l'arrêt : « En l'espèce, abstraction faite de 15 % de l'immeuble pour lesquels l'administration a admis l'affectation à l'activité professionnelle et une déductibilité totale des frais revendiqués conformément à ce prorata, il faut relever le caractère manifestement disproportionné des dépenses et charges afférentes au reste de l'immeuble par rapport aux revenus générés. [...] Il n'est ni contestable ni contesté que l'opération de cession de l'usufruit de l'immeuble par les époux B-F à l'intimée avait pour but, et a eu pour effet, de permettre à cette dernière de déduire des charges très importantes de manière récurrente en échange d'une contrepartie minime provenant des cédants et que cette disproportion ne peut que perdurer jusqu'à l'extinction de l'usufruit faisant disparaître le bien de l'actif de la société. La déduction des frais litigieux doit par conséquent être rejetée, non parce qu'ils ne constitueraient pas des frais professionnels au sens de l'article 49 du CIR/92, mais parce qu'ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels de l'intimée et tombent ainsi sous le champ d'application de l'article 53, 10° du CIR/92. »

## 4.10. Le rejet du caractère professionnel de certains frais lors d'opérations immobilières au travers de sociétés

### Attention également à l'application de l'article 53, 10° CIR 1992

- Anvers, 19 février 2019 :
  - Une société acquiert l'usufruit d'un appartement à la côte (et sa dirigeante la nue-propiété) qui est donné en location à un tiers.
  - Pour l'administration fiscale, l'opération immobilière est structurellement déficitaire et sollicite de limiter le montant des frais professionnels revendiqués en rapport avec l'appartement (amortissement de l'usufruit, frais de copropriété, dette liée à l'emprunt, précompte immobilier) aux loyers qu'il génère.
  - Pour la Cour, l'administration fiscale ne démontre pas les dépenses en cause seraient déraisonnables et admet dès lors la position soutenu par le contribuable.

**Merci pour votre attention**

Gil Meurisse

Avocat associé

Spécialiste agréé en droit fiscal

Tél. : 065/80.30.67

Mob. : 0479/33.64.91

E-mail : [meurisse@bdmavocats.be](mailto:meurisse@bdmavocats.be)

Avenue des Expositions 8A – 7000 Mons

Avenue Louis Goblet 216 – 7331 Baudour

Rue Garnier 13 – 7500 Tournai



APCH  
TOURNAI