

**OPÉRATIONS IMMOBILIÈRES AU TRAVERS DE SOCIÉTÉS :
ACTUALITÉS ET INCIDENCES FISCALES DE LA RÉFORME DU
DROIT DES BIENS**

Association des Professionnels de la Comptabilité du Hainaut
Le vendredi 26 novembre 2021

GIL MEURISSE
Avocat aux Barreaux de Mons et de Tournai
Spécialiste agréé en droit fiscal
Maître de conférences à l'UMONS

E-mail : meurisse@bdmavocats.be
Tél. : 0479/33.64.91

L'auteur veille à la fiabilité des informations contenues dans le présent exposé
lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité.

1

Plan de l'exposé

Introduction générale

Partie 1

Quelques questions choisies en matière d'opérations immobilières au travers d'une société :

- Le régime de taxation d'une plus-value immobilière en société et le régime du rachat.
- La cession d'une société immobilière.
- La sortie d'un immeuble en faveur de ses dirigeants.

Partie 2

Les droits réels démembrés d'usage dans le cadre d'opérations immobilières entre un dirigeant et sa société et impacts de la réforme civile du droit des biens.

2

AP CH

INTRODUCTION GÉNÉRALE

3

Introduction générale

Différentes options s'offrent au dirigeant d'entreprise qui souhaite abriter les locaux de la société qu'il dirige :

- Location de l'immeuble du dirigeant à la société dans laquelle il exerce un mandat
 - ☐ (+) Absence de taxation en cas de revente de l'immeuble et bien est soustrait au risque de l'activité.
 - ☐ Idéal si loyers peu élevés / possibilités limitées d'optimisation / nécessité d'une convention adaptée.
 - ☐ (-) Requalification des loyers dits « excessifs » et déduction limitée des charges immobilières.
- Acquisition d'un immeuble en pleine propriété par la société
 - ☐ (+) Déduction des charges réelles / Outil de planification patrimonial (ex : via une donation).
 - ☐ (-) Le bien immeuble est soumis au risque de l'activité / Taxation de la plus-value en cas de revente du bien (optimisation fiscale possible via le VVPR bis et VVPR ter).

4

Introduction générale

➤ Recours aux droits réels démembrés d'usage (usufruit / superficie / emphytéose)

- ☐ (+) Tentent de rencontrer les avantages, sans les inconvénients de la location d'un bien immeuble à sa société et de l'acquisition d'un bien immeuble en pleine propriété par une société :
 - Faire supporter le coût le plus important de l'opération immobilière à la société.
 - Pas de requalification de loyer en rémunération.
 - Récupérer, à l'extinction du droit, l'immeuble dans le patrimoine privé du dirigeant à un coût financier modéré.
 - Faire supporter par la société une série de travaux de constructions et d'améliorations du bien immeuble.
- ☐ (-) Ces constructions présentent toutefois certains désavantages (à propos desquels il est parfois possible de se prémunir) :
 - Elles sont souvent mal perçues par l'administration fiscale.
 - Elles engagent les parties intervenantes sur des périodes assez longues.
 - De nombreux écueils fiscaux peuvent se poser à tous les stades de la vie du droit réel.
 - Des modifications législatives sont susceptibles d'intervenir en cours de parcours.

5

Partie 1

Quelques questions choisies en matière d'opérations immobilières au travers d'une société

6

Les questions choisies

➤ Trois questions choisies :

- Le régime du remploi.
- Les attributions d'un bien immeuble en faveur des associés/actionnaires de la société : les articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement en Région Wallonne.
- La cession des actions d'une société immobilière.

7

Première question : le régime du remploi

8

Le régime du remploi - Principes

Principes

- Lorsqu'une société cède un bien immeuble qu'elle possède, elle réalise une plus-value imposable au taux normal de l'impôt des sociétés.
- Possibilité pour la société de recourir au régime de la taxation différée de la plus-value réalisée moyennant remploi. Cette dernière n'est immunisée que provisoirement. Le principe étant de taxer la plus-value réalisée au rythme des amortissements actés relativement au(x) bien(s) acquis en réinvestissement, et ce, proportionnellement aux amortissements afférents à ces biens qui sont admis au cours de chacune de ces périodes imposables (C.I.R., art. 47, §1er, al.1^{er}, 2^o).
- Régime volontaire (le contribuable doit le solliciter).

9

Le régime du emploi – Principes (suite)

- Régime subsidiaire (ne s'applique pas si d'autres exonérations trouvent déjà à s'appliquer – cfr. art. 44, §1^{er}, 2^o et § 2, 44bis et 44ter du C.I.R.).
- Régime pouvant être revendiqué par des contribuables soumis à l'impôt des sociétés (IR et INR) ou l'impôt des personnes physiques (IR et INR).
- Cumulable avec DPL (Com. Ir. n°47/24 de l'art. 47 C.I.R.).

10

Le régime du emploi – Conditions

Conditions

1. Le régime du emploi est applicable à deux types de plus-values réalisées :
 - ❑ Les plus-values forcées sur immobilisations corporelles ou incorporelles c'est-à-dire les plus-values réalisées à l'occasion d'un sinistre, d'une expropriation ou d'un autre événement analogue (C.I.R., art. 47, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o).
 - ❑ Les plus-values réalisées volontairement à l'occasion de l'aliénation d'immobilisations corporelles ou incorporelles (pour lesquels des amortissements ont été fiscalement admis), à condition que ces éléments d'actif aient la nature d'immobilisation au sein de société depuis plus de cinq ans (C.I.R., art. 47, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o).
 - On entend par aliénation la vente, l'apport, l'échange, etc.
 - Le calcul du délai de 5 ans se réalise à partir de la date à laquelle les éléments d'actif sont affectés professionnellement jusqu'à leur date d'aliénation.

Exemple : si un bien a été acquis le 20 septembre 2012, le délai de 5 ans expire le 19 septembre 2017 (cfr. exemple n°47/18.1 du Com. Ir. de l'article 47 du C.I.R. mis à jour le 3 décembre 2018).

11

Le régime du emploi – Conditions (suite)

2. Le produit intégral de la réalisation du bien doit être réemployé en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables utilisées en Belgique et dans un Etat-membre de l'EEE pour l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable (C.I.R., art. 47, § 2) :
 - ❑ Montant à prendre en compte = valeur fiscalement amortissable des actifs de remplacement (Com. Ir. n°47/60 de l'art. 47 C.I.R.).
 - ❑ Possibilité de réemployer la plus-value dans plusieurs actifs mais pas de possibilité de remplacement : « ce choix est irrévocable » (Com. Ir. n°47/76 de l'art. 47 C.I.R.).
 - ❑ L'excédent des actifs de remplacements ayant dépassé la prix de réalisation peut servir pour une autre plus-value à imposer de manière étalée (Com. Ir. n°47/61 de l'art. 47 C.I.R.).

12

Le régime du remploi – Conditions (suite)

- Si les biens acquis en remploi ne sont que partiellement utilisés à titre professionnel, seule la quotité affectée à titre professionnelle peut faire l'objet d'un remploi (Com. Ir. n° 47/62 de l'art. 47 C.I.R.).
- Si remploi effectué en immeuble bâti, seule la valeur d'acquisition du bâtiment peut être prise en compte dans le régime du remploi. Par conséquent, le prix du terrain et les frais accessoires y afférents ne peuvent faire être inclus dans le remploi (Com. Ir. n° 47/65 de l'art. 47 C.I.R.).
- Si l'actif remployé est aliéné ou mis hors d'usage au cours d'une période imposable, il en résulte une plus-value taxable calculée sur la valeur non encore amortie de l'actif en question. Si plusieurs actifs ont été remployés, la plus-value est taxable proportionnellement à la valeur non encore amortie du ou des actif(s) aliéné(s) ou mis hors d'usage (Com. Ir. n° 47/66 de l'art. 47 C.I.R.).

13

Le régime du remploi – Conditions (suite)

3. En matière de plus-value volontaire :

- Le remploi doit être réalisé dans les trois ans à partir du premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée (C.I.R., art. 47, § 3, 2°).
- Si le remploi porte sur un immeuble bâti, un navire ou un aéronef, le délai de remploi est porté à cinq ans et débute soit le premier jour de la période imposable de la réalisation de la plus-value, soit deux ans plus tôt (C.I.R., art. 47, § 4, al. 1^{er}).
- Exemple :** pour une plus-value réalisée en 2020 et remployée en un bien immobilier, le délai de cinq ans débute soit le 1^{er} janvier 2020 pour se terminer le 31 décembre 2024, soit le 1^{er} janvier 2018 pour se terminer le 31 décembre 2022.
- Quid du calcul du délai ?** Compromis de vente vaut vente (cfr. en ce sens CA Bruxelles 14 janvier 2010) mais attention à acter le remploi en comptabilité (voy. en ce sens Trib. Mons, 4 avril 2015).
- Règle spéciale des 5 ans** Si l'actif remployé est acquis avant la réalisation de la plus-value : la quotité de la plus-value qui se rapporte proportionnellement aux amortissements déjà pratiqués sur le bien immeuble acquis en remploi (au moment de la réalisation de la plus-value) est considérée comme un bénéfice imposable de la période de réalisation de la plus-value (C.I.R., art. 47, § 4, al. 2).

14

Le régime du remploi – Conditions (suite)

4. Conditions d'intangibilité – formalités :

- La plus-value réalisée est portée à un compte distinct du passif et reste immunisée d'impôt aussi longtemps que le délai de remploi n'est pas expiré, et ce, à condition que le contribuable joigne un relevé conforme au modèle requis à ses déclarations fiscales successives (C.I.R., art. 47, § 5).
- Toutefois, l'immunisation d'impôt est maintenue si, dans le relevé 276k lié à la période d'expiration du délai de 3 ans, le contribuable s'engage à investir dans les deux périodes imposables suivantes dans un actif visé à l'article 47, § 4, al. 1^{er} (Com. Ir. n° 47/52 de l'art. 47 C.I.R.).

15

Le régime du remploi - Remploi tardif et conséquences

- A défaut de remploi dans les formes et délais prévus par le Code, la plus-value réalisée, ou la partie non encore taxées de celle-ci, est considérée comme un bénéfice de la période imposable pendant laquelle le délai a expiré (C.I.R., art. 47, § 6).
 - ❑ Conséquence : taxation au taux ISOC liée à la période imposable au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.
- A défaut de remploi dans les formes et délais prévus par le Code, des intérêts de retard sont dus à partir du 1^{er} janvier de l'année dont le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité a été accordée (C.I.R., art. 416 et Com. Ir. n°47/53 de l'art. 47 C.I.R.).

16

Le régime du remploi - Remploi tardif et conséquences (suite)

- **Nouvel article 416** du Code entré en vigueur au 1^{er} janvier 2018
 - Ancien régime (avant le 1^{er} janvier 2018) → possibilité d'éviter les intérêts de retard en taxant de manière spontanée la plus-value avant la période imposable d'expiration du délai.
 - Discrimination ? Arrêt CC du 17 juin 2021 : « L'article 416 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 47, §2, du même Code, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution ».
- Pas de délai d'utilisation minimale du bien acquis en remploi → mais son aliénation implique une taxation du solde de la plus-value immunisée durant la période où bien est aliéné (Com. Ir. n°47/27 de l'art. 47 C.I.R.) (attention à la mesure anti-abus).
- Quid du délai et des bases légales de rectifications pour l'administration fiscale si remploi tardif ou si non-respect des conditions de remploi ?

17

Le régime du remploi – Taxation étalée en ce qui concerne les immobilisations incorporelles

Taxation étalée en matière d'immobilisations incorporelles - Cour d'appel d'Anvers (6 novembre 2018)

- En 2001, un cabinet dentaire en société acquiert le goodwill d'un cabinet dentaire pour 85.000,00 euros (amorti en 10 années).
- En 2012, le cabinet dentaire en société cède son goodwill pour 500.000,00 euros et souhaite remployer la plus-value en applicable de l'article 47 du C.I.R.
- Selon l'administration fiscale, le régime de faveur de l'article 47 du C.I.R. ne peut être appliqué car la nouvelle patientèle cédée en 2012 (pour 500.000,00 euros) ne correspond pas avec l'ancienne patientèle acquise en 2001 (pour 85.000 euros).
- La Cour d'appel suite le raisonnement de l'administration fiscale aux motifs que le contribuable est en défaut d'apporter la preuve que la patientèle acquise en 2001 est identique, ou du moins partiellement comparable, à celle cédée en 2012.
- La Cour d'appel d'Anvers décide que, dans le cas d'espèce, l'administration a rejeté à bon droit l'application de l'article 47 du C.I.R.

18

Deuxième question : attribution d'un bien immeuble en faveur des associés/actionnaires* de la société : les articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement en Région wallonne

*Dans le cadre de cette deuxième question choisie, il sera, pour plus de fluidité, fait référence au terme « associé » alors que le C.S.A. a remplacé, pour la S.R.L., le terme « associé » par celui d'« actionnaire ».

19

Attribution d'un bien immeuble - Introduction

Introduction

➤ Plusieurs régimes potentiellement applicables ?

- Droit de vente (12,5% en Région wallonne).
- Droit de partage (1%).
- Droit fixe générale (50,00 euros).

➤ Régime fiscal différent suivant le cas de figure :

- Liquidation.
- Dividendes en nature.
- Réduction de capital en nature.
- Dation en paiement.
- Vente.

20

Attribution d'un bien immeuble – Bases légales

Bases légales (articles 129 et 130 C. Enr. Région wallonne – pas encore transposés en conformité avec CSA)

➤ **Article 129** : « L'acquisition par un ou plusieurs associés directement ou par des personnes liées, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société en nom collectif ou en commandite simple, d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société agricole donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes.

En cas de remise des biens sociaux, par le liquidateur de la société en liquidation à tous les associés, l'alinéa qui précède s'applique à l'attribution ultérieure des biens à un ou plusieurs associés.

L'alinéa 1er n'est pas applicable en ce qui concerne :

1° les immeubles apportés à la société, lorsqu'ils sont acquis par la personne qui a effectué l'apport ;

2° les immeubles acquis par la société avec paiement du droit d'enregistrement fixé pour les ventes, lorsqu'il est établi que l'associé qui devient propriétaire de ces immeubles faisait partie de la société au jour de l'acquisition par celle-ci [...] ».

[...] ».

21

Attributions d'un bien immeuble – Bases légales

Bases légales (articles 129 et 130 Code des droits d'enregistrement en Région wallonne – pas encore transposés en conformité avec CSA)

➤ **Article 130** : « L'acquisition par un ou plusieurs associés directement ou par des personnes liées, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une **société par actions, d'une société coopérative** donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes [...] ».

22

Attribution d'un bien immeuble - Article 130 du C. Enr. - Principe

Principes

➤ Si la société est une société anonyme ou une société coopérative, l'attribution d'un immeuble situé en Belgique et appartenant à la société à un actionnaire donnera lieu, quel que soit la manière dont elle s'effectue, à la perception des droits de mutations immobiliers applicables en matière de vente.

23

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr. - Principe

Principe

➤ D'un point de vue fiscal, le partage des biens immobiliers de la société est assimilé à une vente soumise à des taux différents selon la provenance du bien.

En principe, l'attribution de l'immeuble à un associé donnera lieu à la perception des droits de mutations immobiliers applicables en matière de vente qui s'élèvent à 10% en Région flamande et à 12,5% en Région wallonne et en Région de Bruxelles-capitale.

24

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr. - Objectifs

Objectifs

- Article « anti-fraude » permettant de prévenir le recours à des mécanismes permettant d'éluider le droit de vente.

Exemple : Apport du bien à une société suivi de la vente des parts de celle-ci à un acquéreur qui récupérerait ensuite l'immeuble sans s'acquitter de la déduction de droits d'enregistrement en liquidant la société.

L'attribution de l'avoir social aux associés ayant pour objet de transformer des droits mobiliers en droits immobiliers est un événement important d'un point de vue économique et justifie dès lors la perception du droit de vente.

25

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Champ d'application

Champ d'application

- Sociétés bénéficiant de la personnalité juridique.
- Sociétés belges ou étrangères.
- Immeubles situés en Belgique.
- Toute acquisition par un associé de quelque manière que ce soit mais autrement que par voie d'apport en société.

Les 2 exceptions prévues à l'article 129 C. Enr. Région wallonne

- 1) L'article 129, al. 3, 1° C. Enr. Région wallonne
- 2) L'article 129, al. 3, 2° C. Enr. Région wallonne

26

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

Remise des biens sociaux par le liquidateur / Régime dit « d'attente » – L'article 129, al. 2, C. Enr. Région wallonne (1)

- La liquidation de la société consiste à rembourser les créanciers et à répartir le solde entre les différents associés/actionnaires. Le partage de l'avoir social pouvant se réaliser en nature, il est possible qu'un immeuble appartenant à la société soit attribué à l'un des associés.

Ainsi, en cas de remise des biens sociaux, par le liquidateur de la société, à tous les associés, ceux-ci en deviennent copropriétaires par un mécanisme légal (opération taxée au droit fixe générale de 50,00 euros).

Ensuite, lors de l'attribution de l'immeuble à un ou plusieurs associés les dispositions de l'article 129, al. 3, 1° et 2° pourront trouver à s'appliquer (voir exception 1 et 2).

27

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

Première exception : attribution à l'associé apporteur - L'art. 129, al. 3, 1° C. Enr. Région wallonne (2)

- Lorsque l'immeuble est attribué à l'associé (ou à ses héritiers ou légataires) qui a effectué l'apport (au moment de la constitution de la société ou via une augmentation de capital), seul le droit de partage de 1% est dû (si plusieurs associés) ou alors le droit fixe général (si un seul associé) (car les droits ont déjà été acquittés).

Dans l'hypothèse où l'associé n'aurait apporté qu'une quote-part indivise de l'immeuble, le bénéfice de cette disposition ne s'appliquera qu'à cette quote-part.

28

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

Deuxième exception : attribution à un associé historique – L'article 129, al. 3, 2° C. Enr. Région wallonne (3)

- Lorsque l'immeuble a été acquis par la société avec paiement du droit d'enregistrement fixé pour les ventes et lorsqu'il est établi que l'associé qui se voit attribuer l'immeuble faisait partie de la société au jour de l'acquisition par celle-ci, seul le droit de partage de 1% est dû.

Cela s'explique car les droits ont déjà été acquittés. De plus, sont visées toutes les opérations qui ont données lieu à un droit de vente (vente, apport, apport mixte, etc.).

La preuve que l'associé faisait partie de la société au moment de l'acquisition de l'immeuble dont la déduction du droit de vente a eu lieu sera notamment rapporté par le registre des associés.

Cette exception est également d'application si le bien immeuble a été acquis et que la TVA a été payée sur l'ensemble (sol et bâtiment) - (Question n°621 de M. W-F SCHILTZ du 21 octobre 2013, Q.R., Ch. Repr., sess.Ord., 2013-2014, pp. 296 - 297).

29

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

N.B. : Dans le cadre de la liquidation d'une S.R.L. ayant un actionnaire unique, l'attribution d'un bien immeuble à l'unique actionnaire qui se trouve dans un des cas d'exception de l'art. 129, al. 3 C. Enr. rend seul exigible le droit fixe général car cette opération ne peut être qualifiée ni de transmission à titre onéreux ni de partage (voy. en ce sens Déc. du 8 juillet 2002, dr n° E.E./98.710).

30

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

Décret wallon du 1^{er} juillet 2017 (cfr. al. 4 à 8 de l'art. 129 C. enr. Région wallonne)

➤ « Al. 4) Par dérogation à l'alinéa 3, lorsqu'un immeuble bâti ou non bâti a été acquis sous le régime des droits d'enregistrement et que des aménagements, des constructions, des reconstructions ou des transformations nécessitant un **permis d'urbanisme** ont été réalisés sur cet immeuble au cours de l'existence de la société, **le droit établi pour les ventes diminue du droit d'enregistrement perçu lors de l'entrée dans le patrimoine social, est dû sur la valeur totale de l'immeuble** lorsqu'il est acquis par un associé qui faisait partie de la société au jour de l'apport ou de l'acquisition de celui-ci par la société.

Al. 5) L'application de l'alinéa 3 est subordonnée à la condition que les parties déclarent, dans ou au pied de la convention qui donne lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel ou dans un écrit signé joint à cette convention, que des travaux visés à l'alinéa 4 n'ont pas été réalisés sur cet immeuble par la société.

Al. 6) Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par personne liée, les collatéraux, les ascendants et descendants des associés jusqu'au deuxième degré, le conjoint ainsi que les personnes avec lesquelles ils cohabitent légalement. Sont également considérées comme personnes liées, les descendants ou les ascendants jusqu'au deuxième degré du conjoint ou du cohabitant de l'associé.

Al. 7) Le droit de vente est perçu sur l'acquisition, lorsque les parties n'indiquent pas, dans une déclaration certifiée et signée dans ou au pied de la convention qui donne lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel ou dans un écrit signé joint à cette convention, que l'acquéreur n'est ni associé, ni une personne liée au sens de l'alinéa 6.

Al. 8) En l'absence des déclarations visées aux alinéas 5 et 7, la convention est enregistrée au droit de vente; ce qui est perçu au-delà du droit qui aurait dû être appliqué si de telles déclarations avaient été reprises est restituable conformément à l'article 209, alinéa 1^{er}, 1^o, d), sur la base d'une déclaration de l'acquéreur reprenant la mention prévue à ces alinéas »

31

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

➤ **Ratio legis** : mettre fin à la possibilité de « récupérer » la propriété des travaux ou des constructions réalisés par une société sans que la personne qui en bénéficie ne s'acquitte de droits d'enregistrement sur cette partie (voy, Projet de décret, exposé des motifs, Doc. Parl. W., 2016-2017, n°786/1, p6).

➤ **Base imposable** : Al. 4) la valeur vénale du bien dont le montant des droits d'enregistrement peut être diminuée du montant des droits initialement perçu lors de l'acquisition du bien en question par la société.

Conséquence : des droits de vente seront dus même si l'on est en présence des deux exceptions de l'article 129, Al. 3 C. Enr. (donc droit de vente sur les travaux réalisés mais aussi l'augmentation de la valeur vénale du bien).

32

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Remise des biens sociaux par le liquidateur

➤ **Exigence de formalisme** :

- Al. 5) déclaration dans l'acte que des travaux visés à l'alinéa 4 n'ont pas été réalisés sur l'immeuble .
- Al. 7) déclaration certifiée et signée dans l'acte que l'acquéreur n'est ni associé, ni une personne liée au sens de l'alinéa 6.
- Al. 8) Sanction : si absence de déclarations visées aux alinéas 5 et 7 = droit de vente même si restitution possible conformément à l'article 209, al. 1^{er}, 1^o, d) C. Enr.

➤ **Circulaire** : Voy. la circulaire du 16 mars 2018 n° 2018/C/38 concernant le décret wallon du 1er juin 2017 instaurant des mesures en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement.

33

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

- 1) Quid de l'application des exceptions prévues à l'article 129, al. 3, 1° et 2° C. Enr. aux héritiers ou légataires ?
- 2) Quid de la transformation d'une SA en SRL ?
- 3) Quid de la réduction de capital en nature par l'attribution d'un immeuble à l'un des associés ?
- 4) Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

34

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'application des exceptions prévues à l'article 129, al. 3, 1° et 2° C. Enr. aux héritiers ou légataires ?

- Le bénéfice de ces dispositions peut s'appliquer aux héritiers et légataires de l'associé ayant soit apporté le bien à la société soit été associé au moment où la société a acquis l'immeuble avec droits de vente.

Toutefois, la transmission doit avoir lieu pour cause de mort.

Le bénéfice de ces dispositions ne peut donc pas s'appliquer dans l'hypothèse où toutes les parts sociales transmises par donation.

Voy. Circ. n° 36 du 24 décembre 1958 ; Déc. n° E.E./76.113 du 17 mai 1960 et Déc. n° E.E./84.237 du 11 février 1976.

35

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de la transformation d'une SA en SRL ?

- Selon la décision administrative n° E.E./82.848 du 14 septembre 1972, lorsqu'une S.A. s'est transformé en S.P.R.L. conformément au Code de droit des sociétés, « il faut considérer - puisque la transformation n'a pour lors entraîné aucun changement dans la personnalité juridique de la société - que les exceptions établies au troisième alinéa de l'article 129 sont applicables aux immeubles qui avaient été apportés à la société ou qui avaient été acquis par elle avant la transformation, de la même façon qu'aux immeubles apportés ou acquis après cette transformation ».

Attention à l'application de la mesure anti-abus prévue à l'article 18, §2 C. Enr.

La prudence demeure et il est impératif que l'opération soit justifiée par des motifs autres que fiscaux.

36

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de la réduction de capital en nature par l'attribution d'un immeuble à l'un des associés ?

➤ Décision anticipée n°2013.330 du 22 octobre 2013

Objet de la demande soumise au SDA : le droit de partage de 1% est-il d'application en cas de partage partiel de l'avoir social d'une SPRL avec attribution d'un immeuble à un des associés de celle-ci sans contrepartie et sans que la société soit en liquidation ?

Décision du SDA : l'application de l'article 129, al. 3, 2° C. Enr., il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'attribution d'immeubles sociaux aux associés est faite après la dissolution de la société ou pendant l'existence de celle-ci.

La preuve que les deux conditions posées par l'article 129, al. 3, 2° C. Enr., étant rapportées, le SDA confirme la possibilité de bénéficier de l'exception prévue à l'article 129, al. 3 C. Enr. au cours de la durée de vie de la société. Toutefois, le SDA indique qu'« il importe que ledit acte juridique ait lieu en une seule phase. Le droit de vente serait en effet d'application si l'acte juridique projeté avait lieu en deux phases distinctes : une réduction de capital initiale dans lequel la société prendrait l'engagement de rembourser un certain montant par part sociale, suivie d'un remboursement de ce montant via la transmission/mutation de l'immeuble de la société ».

37

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de la réduction de capital en nature par l'attribution d'un immeuble à l'un des associés ?

Conclusion :

L'article 129 C. Enr. Pourrait trouver à s'appliquer lors du partage partiel durant la vie de la société, et ce, par le biais d'une réduction de capital en nature.

La réduction de capital doit être la conséquence de la décision de sortir l'immeuble : les associés décident de retirer l'immeuble de la société en réduisant le capital en conséquence.

Dans le cas contraire, si la décision de rembourser les associés en nature est postérieure à la réduction du capital, c'est le droit de vente qui est dû.

Toutefois, même si cette opération permet de réduire les droits d'enregistrement, l'impôt des sociétés sur la plus-value reste due.

38

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°206.218 du 22 septembre 2014

« Acquisition en indivision d'un bien immeuble par un associé et sa société. La société renonce à sa part dans le bien immeuble au profit de l'associé copropriétaire. L'article 129 est très explicite : chaque acquisition par un associé autrement que par voie d'apport en société est soumise au droit prévu pour les ventes.

L'article ne distingue pas selon que l'associé a agi en qualité d'associé ou non;

Les textes légaux clairs ne nécessitent pas d'interprétation. La loi spécialisée (art. 129 C. Enr.) a primauté sur les textes de loi généraux (art. 109 et s. C. Enr.).

Le fait qu'un associé soit traité autrement qu'un non-associé est une particularité de ces articles qui sont des articles anti-fraude ».

39

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°206.218 du 22 septembre 2014

Décision critiquable notamment dans la mesure où le droit de vente a déjà été perçu. En effet, il était pourtant admis que le droit applicable à une sortie d'indivision par cession de droit indivis entre une société et son dirigeant d'un bien immeuble situé en Belgique engendrait le droit de partage tel que prévu à l'article 109 C. Enr. (2,5 % en Région flamande et à 1 % en Région wallonne et en Région de Bruxelles-capitale).

40

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°129/27-01 du 23 octobre 2018 complétant et adaptant la décision 106.2018 du 22 septembre 2014

« Acquisition en indivision d'un bien immeuble par un non-associé et une société. La société renonce à sa part dans le bien immeuble au profit du copropriétaire qui est entre-temps devenu associé.

L'article 129, aliéna 1^{er} C. enr. est très explicite : chaque acquisition par un associé autrement que par voie d'apport en société est soumise au droit prévu pour les ventes.

L'article ne distingue pas selon que l'associé a agi en qualité d'associé ou non.

Les textes légaux clairs ne nécessitent pas d'interprétation. La loi spéciale (art. 129 C. enr.) a primauté sur les textes de loi généraux (art. 109 e.s. C. enr.).

Le fait qu'un associé soit traité autrement qu'un non-associé est une particularité des articles 129 et 130 C. enr. qui sont des articles anti-fraude.

41

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°129/27-01 du 23 octobre 2018 complétant et adaptant la décision 106.2018 du 22 septembre 2014

« Cela ne signifie cependant pas que les exceptions, en particulier, « le régime d'attente » (art. 129, aliéna 2 C. enr.) et/ou le régime de « l'associé historique » (art. 129, aliéna 3 C. enr.) ne sont pas appliquées si les conditions sont remplies. Dans l'exemple présenté ci-après, cela mène à la perception du droit fixe général dans le cadre du « régime d'attente », ou à la perception du droit de partage (art. 109 C. enr.) en application du régime de « l'associé historique ».

Enseignement de cette décision : les exceptions liés au « régime d'attente » et à celui de « l'associé historique » peuvent trouver à s'appliquer en présence d'une indivision.

42

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°107-294 du 22 janvier 2020

« X et la société Y ont acquis ensemble un immeuble en indivision avec paiement du droit d'enregistrement fixé pour les ventes, X pour 1 % et la société Y pour 99 %.

Au moment de l'acquisition de cet immeuble, X était déjà associé dans la société Y.

La société souhaite céder à titre onéreux la totalité de ses parts indivises dans l'immeuble à l'associé X.

Dans le cas où il n'y a pas eu de travaux dans l'immeuble nécessitant un permis d'urbanisme (voir l'article 129, al. 4, C. enr. Wallon, et où X remplissait les conditions de l'exception prévue par l'article 129, al. 3, 2°, C. enr. Wallon), **la perception du droit d'enregistrement doit s'effectuer en fonction du caractère civil de l'acte juridique projeté.** Il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'attribution de l'immeuble a été faite après la dissolution de la société ou durant l'existence de celle-ci pour l'application de l'exception de l'article 129, al. 3, 2°, C. enr. Wallon (voir également Rép. RJ, E 129/06-01).

43

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

➤ Décision anticipée n°107-294 du 22 janvier 2020

« Il s'ensuit que l'opération par laquelle le co-propriétaire-associé devient propriétaire de la part de la société dans le bien originellement en indivision doit s'analyser en droit civil comme une cession de parts indivises à titre onéreux entre copropriétaires, soumise au droit de 1 % prévu par l'article 109 C. enr., l'effet déclaratif étant présent puisque les indivisaires ont le même titre dans l'indivision ».

Et en Flandre ? Dans le même sens, voy. la décision du service des décisions anticipées flamand du 26 octobre 2015 (D.A. n° 15001).

44

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

Jurisprudences

➤ Cour d'appel de Gand, 19 juin 2018 et Cour d'appel de Gand, 18 décembre 2018

- Cession de parts indivises entre une société et son associé/copropropriétaire.
- Le contribuable revendique le droit de partage.
- La Cour décide que la loi est claire et qu'elle vise les acquisitions de quelque manière que ce soit par un associé et que la loi spéciale doit primer.

➤ Cour de cassation, 20 avril 2021 (pourvoi formé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 19 juin)

- Deux questions préjudicielles ont été posées par la Cour de cassation à la Cour constitutionnelle :

45

Attribution d'un bien immeuble - Article 129 du C. Enr – Questions spéciales

Quid de l'acquisition en indivision entre un dirigeant et sa société ?

(1) « L'article 130 du Code des droits d'enregistrement viole-t-il les principes d'égalité et de non-discrimination garantis par la Constitution coordonnée aux articles 10, 11 et 172, lu conjointement ou non avec l'article 1er du Premier protocole de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, lorsqu'il est interprété de manière telle que, lorsqu'un copropriétaire acquiert les droits indivis dans un immeuble d'un copropriétaire qui est une société dont le copropriétaire premier nommé est un actionnaire ou un associé, cette acquisition est soumise au droit de vente proportionnel, alors que le copropriétaire qui acquiert les droits indivis dans un immeuble d'un copropriétaire qui est une société dont il n'est pas actionnaire ou associé est soumis au droit de partage de l'article 109, 2°, du Code des droits d'enregistrement ? »

(2) « L'article 130 du Code des droits d'enregistrement viole-t-il les principes d'égalité et de non-discrimination garantis par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, qu'il soit considéré en lui-même ou lu conjointement avec l'article 1er du Premier protocole de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, du fait que, dans l'interprétation selon laquelle cette disposition qui permet à l'administration fiscale de prélever le droit d'enregistrement proportionnel de 10 % sur la cession des droits indivis entre des copropriétaires, où l'actionnaire ou associé bénéficiaire de la société cédante, même si, lors de l'acquisition initiale commune, le droit d'enregistrement proportionnel de 10 % a été prélevé, il entraîne un traitement égal des personnes qui se trouvent dans des situations différentes, à savoir d'une part l'associé/actionnaire qui se trouve dans la situation précitée et d'autre part l'associé/actionnaire qui, en passant par une société, acquiert un immeuble sans qu'à aucun moment le droit d'enregistrement proportionnel de 10 % ne puisse être prélevé ? »

46

Troisième question : la cession des actions d'une société immobilière

47

La cession des actions d'une société immobilière - Introduction

Introduction

- (+) Pas de droits d'enregistrement dans le chef de l'acquéreur.
- (+) Aucun impôt sur les revenus dans le chef du vendeur (si cette aliénation relève d'un acte de gestion normal de patrimoine privé et sous réserve de l'application des art. 90,9° et 171,4°, e CIR 92).
- (+) Economie sur le plan de l'impôt des sociétés dans le chef de la société (plus-value latente) ainsi que du vendeur (pas de précompte sur le boni de liquidation).
- (-) Difficulté de financement (manque de garantie).
- (-) Les actions ne sont pas amortissables dans le chef de l'acquéreur.
- (€) Prix/Valorisation - partage de la latence fiscale.

48

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

1. Cession des comptes-courants créditeurs/débiteurs.
2. Sort des pertes fiscales récupérables.
3. Application de l'article 344, §1^{er} C.I.R. 1992 et de l'article 18, §2 C. enr.

49

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Cession des comptes-courants créditeurs

➤ Cour de cassation du 19 avril 1999

- Un contribuable rachète les actions d'une société aux trois conditions principales suivantes : (1) l'intégralité des actions sont cédées pour 1.050,00 FB ; (2) une créance de 32.100.000,00 FB à l'encontre de la société est cédée gratuitement ; (3) la caution des vendeurs de 12.000.000,00 FB envers l'institution financière est reprise.
- La cour d'appel abonde dans le sens de l'administration fiscale et décide que la cession de créance, bien que non effectivement perçue par le contribuable, est taxable à titre de revenus divers aux motifs que « la créance litigieuse est bien certaine et n'est nullement subordonnée à un jugement, une expertise ou la réalisation d'une condition ».
- La cour de cassation décide que « sont seuls imposables les revenus divers précités que le contribuable a réalisés ou recueillis ou est présumé avoir réalisés ou recueillis durant la période imposable ».
- La Cour de cassation poursuit et précise qu' « il ne résulte d'aucune disposition de la loi que de tels revenus seraient imposables dès le moment où est certaine et liquide la créance qui en est la source ».

50

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Cession des comptes-courants débiteurs

➤ Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2006

- Dans le cadre d'une opération de cession de parts sociales, les acquéreurs reprennent, outre les parts qu'ils acquièrent, le compte courant débiteur d'un des vendeurs.
- L'année de l'acquisition, quittance fut donnée par l'AG à l'associé-sortant titulaire ce compte compte-courant et le solde de ce dernier fut acter comme une rémunération dans le chef de l'associé-sortant.
- L'administration fiscale considère que cette rémunération doit être taxée à titre de rémunération d'associé-actif.
- La Cour constate que la manière dont l'AG a traité l'opération de quittance n'est pas opposable à l'associé-sortant qui était titulaire ce compte compte-courant, que la valorisation du prix d'acquisition des parts tenait compte de ce que cette créance ne serait plus exigible et qu'elle avait été valorisé prise en compte dans le prix payé. De plus, la Cour constate également que rémunération litigieuse n'est pas la contrepartie de prestations de travail mais bien de la contrepartie d'une diminution du prix des parts sociales.

51

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Sort des pertes fiscales récupérables

- Article 207, al. 3 C.I.R. 1992 :

« En cas de prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, ne sont pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure:

[...]

[...]

par dérogation à l'article 206, les pertes professionnelles antérieures »

- En ce qui concerne la notion de « contrôle » - voy. l'arrêté royal du 20 décembre 1996 qui précise que :

« Pour la notion de contrôle d'une société, il y a lieu de se référer à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, qui entend par contrôle d'une entreprise, le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci sur l'orientation de sa gestion. [...] »

52

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Sort des pertes fiscales récupérables (suite)

- En ce qui concerne la notion de « besoins légitimes de caractère financier ou économique »

- voy. l'arrêté royal du 20 décembre 1996 qui précise que :

« Il est présumé que cette condition est remplie dans le cas d'un changement de contrôle d'une société en difficulté avec maintien, fût-il partiel de l'emploi et des activités exercées par cette entreprise avant la prise ou la modification du contrôle. [...] »

- Voy. ég. Cass, 21 décembre 2017 qui précise que pour apprécier cette notion :

« [...] il y a lieu de tenir compte de l'ensemble des circonstances se rapportant à toutes les parties concernées par la prise ou le changement de contrôle, dont les actionnaires ou les associés; à cet égard, il est déterminant de savoir si cette prise ou ce changement de contrôle a donné lieu à un usage impropre de la société ayant principalement pour but d'éviter l'impôt en permettant à celle-ci de déduire fiscalement ses pertes; il n'est cependant pas requis que le seul but consiste à éviter l'impôt. »

53

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Sort des pertes fiscales récupérables (suite)

- Jurisprudence importantes des Cours et Tribunaux (Voy. ci-dessous à titre exemplatif) :

- Anvers, 20 janvier 2015 : Pour la Cour d'appel, vouloir éviter les frais de constitution d'une société par la reprise d'une société en perte n'est pas un besoin légitime financier ou économique, et ce, d'autant plus que le contribuable à lui-même reconnu que la société n'était pas à même de réaliser les activités pour lesquelles elle avait été initialement constituée.

- Liège, 2 mars 2018 : Le cas d'espèce concernait le refus de report de déduction pour capital à risque suite à un changement de contrôle. La Cour constate que, suite au changement de contrôle, les statuts de la société ont été modifiés, la substance économique et financière de la société a été vidée et que les actifs circulants et les capitaux propres ont été réduits. Pour la Cour, au vu de ces circonstances, le changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

54

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Sort des pertes fiscales récupérables (suite)

➤ **Jurisprudence importantes des Cours et Tribunaux** (Voy. ci-dessous à titre exemplatif) :

Gand, 2 octobre 2018 : Avant de changer de contrôle, la société était active dans le secteur de la pépinière, puis du conseil et au moment du changement de contrôle, il n'y avait plus d'activité. Après le changement de contrôle, la société a modifié son objet social, aucun engagement ni aucun investissement n'a été réalisé. Pour la Cour, il ne s'agit pas de la continuation mais du commencement d'une nouvelle activité. Le changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

Trib. Flandre orientale, 29 avril 2019 : Après le changement de contrôle, la société a exercé des activités différentes de celles initialement et prétendument exercées auparavant (la société n'avait auparavant pas vraiment d'activités). Le changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

55

La cession des actions d'une société immobilière – Question spéciales

Sort des pertes fiscales récupérables (suite)

➤ **Points d'attention** : Maintien de l'activité – Maintien de l'emploi – Situation financière

➤ **Quid de l'application aux sociétés immobilières ?**

56

Application de l'article 344§1^{er} du C.I.R de 1992 et de l'article 18§2 du C. enr

Ruling négatif - Opération de cession de société immobilière constitutive d'abus fiscal selon le SDA, Voy. Rapport annuel 2020 du SDA p. 32

➤ **Objet de la demande**

Une société qui détient un bien immeuble compte mettre fin à ses activités opérationnelles et envisage de céder les actions de la société à un tiers.

Les demandeurs sollicitent la confirmation de ce que la plus-value de cession qui va être réalisée suite à la vente des actions n'est pas imposable au titre de revenus divers.

57

Application de l'article 344§1^{er} du C.I.R de 1992 et de l'article 18§2 du C. enr

Ruling négatif - Opération de cession de société immobilière constitutive d'abus fiscal selon le SDA, Voy. Rapport annuel 2020 du SDA p. 32

➤ Décision du SDA

- ❑ Le SDA constate que : « *Compte tenu du fait que l'activité de la société X n'est pas poursuivie et que les actions sont vendues sous les conditions suspensives de l'obtention d'une attestation du sol et des permis de bâtir nécessaires en vue de la réalisation d'un nouveau projet immobilier, l'opération a pour objet de vendre un bien immobilier plutôt que les actions d'une société qui poursuit ses activités dans la continuité.* ».
- ❑ Par conséquent, selon le SDA : « *Une telle vente donne lieu à un abus fiscal au sens de l'article 344, §1^{er}, du CIR92, à savoir l'évitement (i) d'une plus-value relative au bien immobilier à l'impôt sur les sociétés (abus à l'article 192, du CIR92) et (ii) d'une taxation à l'impôt des personnes physiques résultant du boni de liquidation de la société X (abus à l'article 18, 2^o^{ter}, du CIR92)* ».

58

Partie 2

Les droits réels démembres d'usage dans le cadre d'opérations immobilières entre un dirigeant et sa société et impacts fiscaux de la réforme civile du droit des biens

59

Introduction à la réforme du droit des biens

60

Introduction à la réforme du droit des biens

➤ **Préambule** : si la réforme du droit des biens a des conséquences fiscales, il s'agit avant tout d'une réforme d'ordre civile. En effet, le droit fiscal est un droit auxiliaire qui appréhende sous l'angle de l'imposition une opération juridique préalable qui peut être :

- une opération de droit civil.
- une opération de droit des sociétés.
- une opération de droit économique.

61

Introduction à la réforme du droit des biens

Origine de la réforme :

- Communiqué de presse de Monsieur le Ministre Koen GEENS le 6 décembre 2016 dont l'intention est de procéder à la
 - recodification de la législation de base.
 - révision de plusieurs pans du Code civil dont le droit des biens.
- Création de plusieurs Commissions de réforme dont la Commission de réforme du droit des biens
 - réforme finalisée par la Commission fin 2017.
 - réforme présentée aux différentes autorités entre décembre 2017 et octobre 2018 (section législation du Conseil d'État, autorité de protection des données, Conseil des Ministres, Chambre des représentants).
 - le gouvernement perd sa majorité parlementaire en décembre 2018 : la proposition de loi n'est pas votée avant la fin de législature et est donc « abandonnée ».

62

Introduction à la réforme du droit des biens

Origine de la réforme :

- Création du nouveau Code civil par la loi du 13 avril 2019
 - objet de la loi : présenter la nouvelle structure du Code car tous les pans ne sont pas encore finalisés.
 - MAIS nouvelle impulsion puisque consécutivement à sa promulgation, certains parlementaires déposent une proposition de loi reprenant le texte de la réforme du droit des biens.
- Le texte est voté par la Chambre le 30 janvier 2020 avec une entrée en vigueur pour une majeure partie de la réforme, le 1^{er} septembre 2021 afin de permettre aux praticiens d'appréhender sereinement la réforme.

63

Introduction à la réforme du droit des biens

Nouvelle structure du Code civil et état d'avancement

- **Livre 1er : Dispositions générales**
Une proposition de loi portant le Livre 1er « Dispositions générales » du Code civil, n° 55-1802/1 ¶, a été déposée à la Chambre des Représentants le 24 février 2021.
- **Livre 2 : Les personnes, la famille et les relations patrimoniales des couples**
Une proposition de loi portant le Livre 2 « Les relations patrimoniales des couples », n° 55-1272/1 ¶, a été déposée à la Chambre des Représentants le 20 mai 2020.
- **Livre 3 : Les biens**
La loi du 4 février 2020 insérant le Livre 3 « Les Biens » a été publiée au *Moniteur Belge* ¶ et entrera en vigueur le 1er septembre 2021.
- **Livre 4 : Les successions, donations et testaments**
Une proposition de loi portant le Livre 4 « Les successions, donations et testaments » du Code civil, n° 55-1272/1 ¶, a été déposée à la Chambre des Représentants le 20 mai 2020.
- **Livre 5 : Les obligations**
Une proposition de loi portant l'insertion du Livre 5 « Les obligations » dans le nouveau Code civil, n° 55-1806/1 ¶, a été déposée à la Chambre le 24 février 2021.
La Commission de réforme du droit de la responsabilité a également élaboré un *avant-projet de loi portant insertion des dispositions relatives à la responsabilité extracontractuelle* dans le nouveau Code civil ainsi qu'un *exposé des motifs*.
Les travaux de la Commission de réforme du droit de la responsabilité se poursuivent. Ces textes n'ont donc pas encore été approuvés en Conseil des ministres.
- **Livre 6 : La preuve**
La loi du 13 avril 2019 créant le (nouveau) Code civil et y insérant le Livre 6 « La preuve » a été publiée au *Moniteur Belge* ¶ et est entrée en vigueur le 1er novembre 2020.

NB : Le tableau est issu du site du SPF Justice.

64

Introduction à la réforme du droit des biens

Objectifs de la réforme sur le droit des biens :

1. Moderniser le droit des biens afin qu'il reçoive une acception contemporaine

➤ une grande majorité des textes régissant les droits réels avait été adoptée au 19^{ème} siècle et était donc en inadéquation avec la société actuelle que ce soit sur le plan sociologique, économique et/ou technique :

- définitions champêtres inadaptées.
- prédominance de la société agricole.
- axe important autour de la propriété terrienne dans une dimension unidimensionnelle sans prise en considération des divisions en volumes.
- absence de réglementation efficace des droits incorporels.
- ...

65

Introduction à la réforme du droit des biens

Objectifs de la réforme sur le droit des biens :

2. Compléter les lacunes des textes

L'absence d'adaptation de certains textes à la société contemporaine et leurs lacunes avaient justifié que la doctrine et la jurisprudence cherchent à prodiguer une signification contemporaine aux droits réels et à en compléter les lacunes. Ce travail s'est malheureusement souvent réalisé au préjudice de divergences d'interprétation et d'application qui rendaient la mise en œuvre des droits réels moins prévisible.

3. Unifier les textes existants

Les règles régissant les droits réels étaient dispersées dans plusieurs corps de textes ; loi sur la superficie, loi sur l'emphytéose, publicité foncière, usufruit, quasi-usufruit, droit d'usage,...

66

Introduction à la réforme du droit des biens

Objectifs de la réforme sur le droit des biens :

4. Rendre plus flexible l'application des droits réels

- les contours de chaque droit étaient parfois obscurs notamment parce qu'il était difficile de déterminer les règles auxquelles les parties pouvaient déroger et celles auxquelles elles ne pouvaient déroger.

67

Introduction à la réforme du droit des biens

Objectifs atteints ?

- L'avenir le dira mais en attendant, le texte a des atouts.
- Le législateur s'est voulu
 - didactique en structurant sa pensée et sa présentation ;
 - pédagogique en intégrant certains principes dégagés par la doctrine et la jurisprudence et en complétant les lacunes de certaines règles ;
 - précis en affinant les contours de chaque droit et en précisant les règles auxquelles les parties pouvaient déroger et celles auxquelles elles ne pouvaient déroger ;
 - contemporain en employant un langage plus adapté à la société actuelle.

Certains auteurs de doctrine ont néanmoins déjà relevé quelques lacunes ou imprécisions.

68

Introduction à la réforme du droit des biens

Structure du nouveau livre

- Titre 1^{er} Dispositions générales
- Titre 2. Classifications des biens
- Titre 3. Droit de propriété
- Titre 4. Copropriété
- Titre 5. Relations de voisinage
- Titre 6. Droit d'usufruit
- Titre 7. Droit d'emphytéose
- Titre 8. Droit de superficie

69

Introduction à la réforme du droit des biens

Entrée en vigueur :

- La réforme du droit des biens est entrée en vigueur, pour la majeure partie, le 1^{er} septembre 2021, MAIS uniquement pour les actes et faits juridiques qui ont lieu postérieurement à son entrée en vigueur. La nouvelle loi ne s'appliquera donc pas
 - aux effets futurs des actes juridiques et faits juridiques survenus avant son entrée en vigueur.
 - aux actes juridiques et faits juridiques qui se sont produits après son entrée en vigueur, mais qui se rapportent à des droits réels découlant d'un acte ou d'un fait juridique survenu avant son entrée en vigueur.
 - Les parties peuvent néanmoins convenir d'appliquer, de manière anticipée, les nouvelles règles.
- **Remarque :** vu la longue durée de certains droits réels, la coexistence entre les deux régimes pourrait être très longue.

70

Intérêts du recours aux droits réels d'usage dans le cadre d'opérations immobilières entre un dirigeant et sa société

71

Recours aux droits réels démembres d'usage

- **Notion - Le démembrement :** le démembrement du droit de propriété implique la cession à des tiers de certains attributs du droit de propriété.

Pour rappel, la propriété est

- **selon l'ancien Code civil :** « droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois et par les règlements » (article 544 de l'ancien Code civil).
- **selon le Code civil :** « le droit de propriété confère directement au propriétaire le droit d'user de ce qui fait l'objet de son droit, d'en avoir la jouissance et d'en disposer. Le propriétaire a la plénitude des prérogatives, sous réserves des restrictions imposées par la loi, les règlements ou par les droits de tiers ». (article 3.50).

72

Recours aux droits réels démembres d'usage

Constat : sans impliquer un profond changement, la définition du nouveau Code civil se veut plus contemporaine et intègre mieux les trois attributs du droit de propriété.

- Le droit de propriété comporte trois attributs
 - **Abusus** : le propriétaire a le droit de disposer du bien.
 - **Usus** : le propriétaire a le droit d'utiliser le bien.
 - **Fructus** : le propriétaire a le droit de percevoir les fruits produits par la chose
- Si certains attributs du droit de propriété sont cédés à des tiers, on dit alors que le droit de propriété est démembre.

73

Recours aux droits réels démembres d'usage (1)

➤ **Principe** : la société et son dirigeant se « partagent » le droit de propriété d'un bien immobilier

- Usufruit (soc.) / Nue-propriété (adm.)**
- Superficie (soc.) / Tréfonds (adm.)**
- Emphytéose (soc.) / Tréfonds (adm.)**

74

Recours aux droits réels démembres d'usage

➤ (+) Tenter de rencontrer les avantages, sans les inconvénients de la location d'un bien immobilier à sa société et de l'acquisition d'un bien immobilier en pleine propriété par une société :

- Faire supporter le coût le plus important de l'opération immobilière à la société.
- Pas de requalification de loyer en rémunération.
- Récupérer, à l'extinction du droit, l'immeuble dans le patrimoine privé du dirigeant à un coût financier modéré.
- Faire supporter par la société une série de travaux de constructions et d'améliorations du bien immobilier.

➤ (-) Ces constructions sont souvent mal perçues par l'administration fiscale et de nombreux écueils fiscaux peuvent se poser à tous les stades de la vie du droit réel.

➤ (-) Ces constructions engagent les parties intervenant sur le long terme d'où l'intérêt d'identifier et d'anticiper les risques fiscaux pouvant survenir.

75

Recours aux droits réels démembrés d'usage

Des **risques fiscaux** spécifiques existent à chaque stade de la vie du droit réels d'usage :

1. **Au moment de la constitution du droit** : concerne principalement le droit d'usufruit et sa correcte valorisation.
2. **Durant la durée de vie du droit** : concerne également principalement le droit d'usufruit et la déduction des travaux pris en charge par la société.
3. **Au moment de l'extinction du droit** : concerne la question d'un éventuel avantage obtenu lors de la reconstitution de la pleine propriété du droit en question (concerne aussi bien les droits d'usufruit, d'emphytéose et de superficie).

76

Recours aux droits réels démembrés d'usage

Afin d'éviter au maximum les risques de discussion avec l'administration fiscale, les parties intervenantes à l'opération de démembrement doivent veiller à :

- Respecter le caractère et les conséquences civiles du droit utilisé.
- Se comporter dans leur relation comme des parties économiquement et juridiquement indépendantes l'une de l'autre.
- S'assurer d'un démembrement équilibré économiquement pour les deux parties.
- Respecter les dispositions légales applicables telles que celles édictées par le Code des sociétés et des associations (notamment en matière de conflit d'intérêts).

77

Recours aux droits réels démembrés d'usage

Respect du CSA - Procédure en conflit d'intérêts – SRL (pour les S.A. voy. Art. 7:96 CSA)

- **Bases légales** : art. 5:76 à 5:78 CSA
- Se présente lorsqu'un administrateur a un intérêt direct ou indirect de nature patrimoniale qui est opposé à l'intérêt de la société
 - ☐ **Si collège de gestion** : l'administrateur en question doit en informer les autres administrateurs ► le conflit d'intérêts doit figurer dans un procès-verbal d'une réunion des autres administrateurs ► ces derniers délibèrent et prennent la décision sans la présence de l'administrateur concerné par le conflit d'intérêt.
 - ☐ **Si tous les membres du collège de gestion sont en situation de conflit d'intérêts** : la décision est soumise à l'assemblée générale et l'organe d'administration l'exécute ensuite.
 - ☐ **Si administrateur unique** : la décision est soumise à l'assemblée générale.
 - ☐ **Si administrateur unique et actionnaire unique** : l'administrateur prend la décision ou réalise l'opération lui-même.

78

Recours aux droits réels démembrés d'usage

Procédure en conflit d'intérêts – SRL

- Contenu du rapport spécial ou du procès-verbal rédigé par les autres administrateurs, l'assemblée générale ou l'administrateur unique /actionnaire unique :
 - la nature de la décision ou de l'opération envisagée.
 - les conséquences patrimoniales de celle-ci pour la société.
 - la justification de la décision prise.
- Obligation de « publication » de la partie du procès-verbal ou ce rapport en même temps que les comptes annuels.

79

Recours aux droits réels démembrés d'usage

Procédure en conflit d'intérêts – SRL

- Sanction (art. 5:78 CSA) : « [...] les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi par la société ou les tiers à la suite de décisions prises ou d'opérations accomplies en conformité avec les articles 5:76 et 5:77 si la décision ou l'opération leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société ».
- Intérêt sur le plan fiscal : voy. par exemple Gand, 21 décembre 2010.

80

AP CH

1. Le droit d'usufruit

81

1. Le droit d'usufruit

Définition / Siège de la matière / Risques fiscaux

➤ Définition :

- Ancienne définition (cfr. art. 578 de l'ancien Code civil) : droit réel (de la propriété) temporaire qui confère à son titulaire (l'usufruitier) **le droit de jouir** des choses appartenant à autrui (le nu-proprétaire) **à charge pour lui d'en conserver la substance**, de ne pas modifier la destination de la chose et de se comporter en bon père de famille.
- Nouvelle définition (article 3.138 du Code civil) : « L'usufruit confère à son titulaire le **droit temporaire à l'usage et à la jouissance**, de manière prudente et raisonnable, d'un bien appartenant au nu-proprétaire, **conformément à la destination de ce bien** et avec l'obligation de restituer celui-ci à la fin de son droit. Un droit d'habitation est présumé, sauf preuve contraire, être un droit d'usufruit incessible limité à ce qui est nécessaire pour l'habitation du titulaire du droit et de sa famille ».

82

1. Le droit d'usufruit

Définition / Siège de la matière / Risques fiscaux

➤ Siège de la matière :

- Ancien Code civil : articles 578 à 624 de l'ancien Code civil
- Code civil : articles 3.138 à 3.166 du Code civil

➤ Risques fiscaux : valorisation du droit d'usufruit / sort des réparations, améliorations et constructions

83

1. Le droit d'usufruit

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

84

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Objet | Bien meuble ou immeuble (article 581). Usufruit sur les biens incorporels admis par la doctrine et jurisprudence. Quasi-usufruit (article 587). | Tous les biens : meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, ensemble de biens déterminé (article 3.139). Quasi-usufruit (article 3.162). |
| Qualité du constituant | Pas précisé par le Code mais selon doctrine et jurisprudence ; 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. | 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 3.140). |

85

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Durée | Droit temporaire au maximum viager pour les PP et au maximum 30 ans pour les PM (articles 617, 619 et 620). | Déterminée ou indéterminée mais au maximum 99 ans pour les PP et PM avec particularité pour les PP si la PP vit plus longtemps (article 3.141). |
| Droit des parties | Sur le droit d'usufruit lui-même (article 595) US peut <ul style="list-style-type: none"> ▪ donner à ferme ; ▪ consentir un bail ; ▪ vendre son droit ; ▪ céder à titre gratuit son droit. | Sur le droit d'usufruit lui-même (article 3.142) US peut <ul style="list-style-type: none"> ▪ aliéner son droit (sauf s'il est constitué intuitu personae) ; ▪ constituer un droit d'usufruit sur son droit ; ▪ mettre son droit en gage (meuble) ou l'hypothéquer (immeuble). |

86

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Droit des parties | Usage (articles 578 et 582) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pas expressément visé mais inclus dans le droit de jouissance. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Aliéner les immeubles dont il est propriétaire en vertu d'une superficie-conséquence en aliénant simultanément le droit d'usage dont il est titulaire. Usage (article 1.143) L'US a droit à l'usage <ul style="list-style-type: none"> ▪ usage prudent et raisonnable par l'US ; ▪ usage dans le respect de la destination du bien (déterminée par le contrat ou présumée par la nature des biens et l'usage que le NP en a fait précédemment). |

87

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Droit des parties | <p><u>Jouissance (articles 578 et 582)</u></p> <p>L'US a un droit</p> <ul style="list-style-type: none"> jouissance de l'US « comme le propriétaire lui-même » (notion critiquée) ; aux fruits (définitions et énumération des différents fruits par les articles 583 et suivants). <p><u>Conservation (article 578)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'US doit conserver la substance. Rôle relativement passif du NP. | <p><u>Jouissance (article 3.146)</u></p> <p>L'US a un droit de jouissance comprenant le</p> <ul style="list-style-type: none"> droit aux fruits (séparés ou devenus exigibles pendant l'usufruit) ; exclusion des produits qui entament le capital sauf exceptions. <p><u>Conservation (article 1.144)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> La conservation du bien est dans l'intérêt de l'US et du NP. Devoir de coopération entre les parties. |

88

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Droit des parties | <p><u>Administration</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Autorisé. | <ul style="list-style-type: none"> L'US peut/doit accomplir les actes conservatoires mais à défaut, le NP peut intervenir et poser les actes nécessaires à la conservation. <p><u>Administration (article 1.145)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Autorisé – vise à mettre en valeur le bien grevé de façon à le faire fructifier et à en tirer un produit périodique. |

89

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Droit des parties | <p><u>Disposition</u></p> <ul style="list-style-type: none"> N'était pas clairement appréhendé par le Code mais refus d'accorder à l'US un droit de disposition en raison des dispositions générales qui confèrent à l'US un droit limité à la jouissance. | <p><u>Disposition (article 1.148)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'US a le droit de poser des actes d'administration dans trois cas 1) une disposition légale l'y autorise ; 2) l'acte est conforme à la destination du bien et s'inscrit dans le cadre d'une administration prudente et raisonnable du bien ; 3) l'usufruit concerne des biens consommables. |

90

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Droit des parties | <u>Droit de visite du NP</u> <ul style="list-style-type: none"> Pas reconnu par le Code. | <u>Droit de visite du NP (article 1.149)</u> <ul style="list-style-type: none"> Droit de visite une fois par an. |
| Obligations des parties | <u>Inventaire (article 600)</u> <ul style="list-style-type: none"> Inventaire des meubles et état des lieux des immeubles lors de l'entrée en jouissance (article 600). | <u>Description des biens (article 3.150)</u> <ul style="list-style-type: none"> L'obligation d'inventaire a été repensée en obligation de description des biens. Le NP peut suspendre la remise du bien grevé aussi longtemps que la description n'a pas été réalisée (sauf si l'US a été saisi de plein droit). |

91

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obligations des parties | <u>Caution (article 601)</u> <ul style="list-style-type: none"> Caution par l'US. | <ul style="list-style-type: none"> En l'absence de description, l'US est présumé avoir reçu le bien en bon état d'entretien et sans défaut. Conséquence ? l'US a intérêt à ce que la description soit réalisée. <u>Caution</u> <ul style="list-style-type: none"> Abandon de l'obligation de fournir caution (mais peut être restaurée contractuellement). |

92

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obligations des parties | <u>Obligation d'assurance de l'US</u> <ul style="list-style-type: none"> Pas prévu par le Code mais doctrine et jurisprudence s'accordaient à considérer que l'US qui ne s'était pas assuré ne s'était pas comporté comme un gestionnaire prudent et diligent. <u>Droit d'action en justice</u> <ul style="list-style-type: none"> Pas appréhendé par le Code. Application des dispositions générales. | <u>Obligation d'assurance de l'US (article 3.151)</u> <ul style="list-style-type: none"> Obligation clairement prévue par le Code. Défaut ? Le NP peut souscrire une assurance et en réclamer le remboursement à l'US. <u>Droit d'action en justice (article 3.152)</u> <ul style="list-style-type: none"> Clairement prévu tant pour ce qui concerne le droit propre de chaque partie que le droit de l'autre. |

93

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obligations des parties | <p>Les réparations (articles 605 et 606)</p> <ul style="list-style-type: none"> US tenu des réparations d'entretien. NP tenu des « grosses réparations » sauf si elles résultent d'un défaut d'entretien imputable à l'US. Si le Code civil liste les grosses réparations, il était traditionnellement admis que cette liste n'était pas exhaustive. | <p>Les réparations (articles 3.153 et 3.155)</p> <ul style="list-style-type: none"> US tenu des réparations d'entretien qui sont les travaux nécessaires pour préserver la valeur du bien sous réserve de l'usure normale, de la vétusté et cas de force majeure. NP tenu des « grosses réparations » qui sont celles qui portent sur la structure du bien ou de ses composantes inhérentes ou dont le coût excède manifestement les fruits. |

94

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obligations des parties | <p>Exécution forcée ?</p> <ul style="list-style-type: none"> Controverse. | <p>Tempéraments</p> <ol style="list-style-type: none"> NP tenu sauf si causés exclusivement par l'US. NP peut exiger que l'US contribue proportionnellement aux frais (en fonction de la valeur de l'usufruit par rapport à la valeur de la pleine propriété) si concertation préalable avec l'US. <p>→ véritable innovation</p> <p>Exécution forcée – article 3.155)</p> <ul style="list-style-type: none"> Spécifiquement prévu. |

95

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obligation des parties | <p>Charges du bien grevé (articles 608 et 609)</p> <ul style="list-style-type: none"> US tenu des charges annuelles de l'héritage qui sont dans l'usage. NP tenu des charges sur la propriété mais US doit tenir compte des intérêts. | <p>Charges du bien grevé (article 3.154)</p> <p>Formulation plus claire :</p> <ul style="list-style-type: none"> US tenu des charges périodiques ordinaires qui concernent l'usage et la jouissance du bien naissant avant la fin de l'usufruit (précompte immobilier, taxe d'occupation,...). NP tenu des charges extraordinaires. Tempérament : si l'US a procédé à des constructions ou plantations, l'US supporte toutes les charges y relatives. |

96

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Extinction | Extinction de l'usufruit (articles 617 et 618) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Échéance du terme ▪ Décès de la PP ▪ Consolidation de la réunion de la qualité d'US et de NP ▪ Non usage pendant 30 ans ▪ Perte totale du bien ▪ Déchéance en cas d'abus de l'US ▪ Controverse en cas de faillite ou dissolution de la PM | Extinction de l'usufruit <p>Modes généraux (article 3.15)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 1) Extinction du droit d'un des auteurs ▪ 2) Disparition de l'objet du droit ▪ 3) Anéantissement du titre d'acquisition du droit réel ▪ 4) Expropriation judiciaire ▪ 5) Renonciation du droit réel par son titulaire <p>Modes spécifiques (3.16)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 1) Expiration de la durée du droit ▪ 2) Non usage pendant 30 ans ▪ 3) Confusion ▪ 4) Déchéance |

97

1. Le droit d'usufruit

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

| | Avant la réforme | Après la réforme |
|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Extinction | | Modes spécifiques propres à l'usufruit <ol style="list-style-type: none"> 1) Le décès de la PP (article 1.141) 2) La faillite ou la dissolution de la PM (article 1.141) 3) La conversion (article 3.161) |
| Règles spécifiques lors de l'extinction | Objet de la restitution <ul style="list-style-type: none"> ▪ Restitution dans l'état dans lequel l'US a reçu le bien à l'ouverture de l'usufruit. | Objet de la restitution (article 3.158) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Restitution dans l'état dans lequel l'US a reçu le bien à l'ouverture de l'usufruit sous réserve des dépréciations dues à l'usure normale, à la vétusté et à un cas de force majeure. |

98

1. Le droit d'usufruit

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 | Obligation de restitution après l'aliénation <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pas spécifiquement réglementé. | Obligation de restitution après l'aliénation (article 3.159) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Si une estimation a été réalisée au moment de l'aliénation -> restitution de cette valeur. ▪ Si une estimation n'a pas été réalisée au moment de l'aliénation -> restitution de la valeur au moment de la constitution. ▪ Si une estimation n'a pas été réalisée au moment de l'aliénation et au moment de la constitution -> estimation des deux valeurs à posteriori et restitution de la valeur la plus haute. |

99

1. Le droit d'usufruit

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 | Accession et indemnisation (article 599 al. 2) | Accession et indemnisation (article 3.160) |
| | <ul style="list-style-type: none"> Aucune indemnité pour les améliorations réalisées par l'US. Tempéraments de la doctrine et la jurisprudence : <ol style="list-style-type: none"> 1) limitation aux travaux pouvant être financés par les revenus de l'US ; 2) le NP ne pouvait exiger la suppression aux frais de l'US ; 3) débat sur le fondement de l'indemnisation due pour les améliorations qui excèdent les revenus de la chose grevée. | <ul style="list-style-type: none"> Si consentement du NP : indemnisation pour les améliorations (ouvrages et plantations) laissées par l'usufruitier sur base de la théorie de l'enrichissement injustifié. En l'absence de consentement du NP : le NP acquiert la propriété des améliorations (ouvrages et plantations) sans indemnisation de l'US. |

100

1. Le droit d'usufruit

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 | Conversion (article 745 quater à sexies) | Conversion (article 3.160) |
| | <ul style="list-style-type: none"> Uniquement possible pour l'usufruit légal du conjoint survivant. <p>Usufruit commun ou indivis – extinction de l'usufruit de l'un des usufruitiers</p> <ul style="list-style-type: none"> Controverse au sujet de l'accroissement. | <ul style="list-style-type: none"> Généralisation à toute forme d'usufruit légal. <p>Usufruit commun ou indivis – extinction de l'usufruit de l'un des usufruitiers (article 3.141 al. 4)</p> <ul style="list-style-type: none"> Accroissement automatique mais les parties peuvent y déroger. |

101

1. Le droit d'usufruit

Incidences fiscales liées à la constitution (1.2.) et à l'extinction (1.3.) d'un droit d'usufruit

102

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

103

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

Aspects de fiscalité indirecte liés à la constitution du droit d'usufruit

- **Droits d'enregistrement relatifs à l'usufruit** : l'article 45 C. Enr. précise que le droit d'enregistrement (12,5% en R.W.) se perçoit sur la base conventionnelle de l'immeuble transmis. Celle-ci ne pouvant, en aucun cas, être inférieure à la valeur vénale de l'immeuble, qui, lorsqu'il s'agit d'une convention portant sur un usufruit ou une nue-propiété, est déterminée de manière forfaitaire.

L'article 47 C. Enr. précise qu'en aucun cas, il ne peut être assigné à l'usufruit une valeur vénale supérieure aux 4/5 de la valeur vénale de la pleine propriété.

- **Droits d'enregistrement relatifs à la nue-propiété** : l'acquisition de la nue-propiété par le dirigeant entraîne également la perception d'un droit de mutation proportionnel dans le chef du nu-propiétaire.

Toutefois, la base imposable de la nue-propiété ne pourra être inférieure à la valeur vénale de la pleine propriété, déduction faite de la valeur de l'usufruit calculée comme explicité ci-dessus.

104

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

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

- **Traitement fiscal des sommes payées par le dirigeant en vue d'acquérir la nue-propiété** : selon la position de l'administration, le dirigeant, en sa qualité de nu-propiétaire, ne peut bénéficier de la déduction d'intérêts prévue à l'article 14 C.I.R. 92, qui permet de déduire les intérêts de dettes contractées en vue d'acquérir ou de conserver la propriété d'un bien immobilier de l'ensemble des revenus immobiliers du dirigeant.

- **Traitement fiscal des sommes payées en vue de l'acquisition dans le chef de la société usufruitière** : le droit d'usufruit est inscrit dans les comptes de la société et est amortissable sur la durée de vie du droit ou sur la durée de vie économique de l'immeuble si celle-ci est plus courte.

D'un point de vue fiscal, les commentaires administratifs 61/257 du C.I.R. 92 confirment la possibilité de déduire fiscalement ces amortissements de la base imposable de la société au titre de frais professionnels.

105

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

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

Traitement fiscal des sommes perçues par le vendeur de la nue-propiété et de l'usufruit : la cession de la nue-propiété n'entraîne pas la taxation de plus-value (sous réserve de l'application des articles 90, 8° et 90, 10° du C.I.R. 92 – Voy. cependant l'article 93 bis C.I.R. 92).

L'administration fiscale considérait que la cession d'un droit d'usufruit entraînait dans le champ d'application des articles 7, 3° et 10 du C.I.R. 92. Par conséquent, la totalité du montant perçu était imposable en une fois à l'impôt des personnes physiques.

Toutefois, l'administration a revu sa position (Voy. circulaire n° Cl.RH.221/399.733 dd. 27.09.1988).

106

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit

(1) Formule C. Enr. - (2) Formule dite de « RUYSEVELDT » - (3) Formule du SDA

Pendant longtemps, en matière d'impôts sur les revenus, la méthode d'évaluation de l'usufruit, a été basée sur celle édictée dans le Code des droits d'enregistrement (cfr. règle dite des 80/20 édictée à l'art. 47 C. Enr.).

La tendance jurisprudentielle (voy. not. Mons, 30 novembre 2009 ou Anvers, 02 novembre 2010), doctrinale et administrative (voy. not. Quest. Parl. de Monsieur Dirk De Van der Maelen du 23 février 2005) s'est ensuite orienté vers des méthodes d'évaluation économique de l'usufruit.

107

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule dite de « RUYSEVELDT » (utilisé jusqu'avant 2016 par le SDA)

Par le passé, le Service des décisions anticipées a rendu plusieurs rulings dans lequel il acceptait la formule d'évaluation économique de l'usufruit proposée par le demandeur (voy. not. Décision n° 900.432 du 27 avril 2010 – Décision n°2015.138 dd. 01.09.2015).

Celle-ci est empruntée à Monsieur Ruyseveldt et se décompose comme suit :

$$VU = (H/(r-i)) \times (1 - (1+i/1+r)^n)$$

VU : valeur actualisée d'un usufruit temporaire

H : revenu locatif annuel net

n : durée de l'usufruit en année

r : rendement financier pour une durée n

i : taux d'inflation attendu pour cette durée n.

108

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule dite de « RUYSEVELDT » (utilisé jusqu'avant 2016 par le SDA)

- Il existe également d'autres formules (voy. not. celle validée par la Cour d'appel de Mons dans un arrêt du 30 novembre 2009 qui se base sur la méthode de calcul de Monsieur Verhoye ou encore celle validé par le Tribunal de première instance d'Anvers du 11 février 2011).
- La formule de Ruysevledt a déjà été validée par la jurisprudence (voy. par ex. Anvers, 8 janvier 2019; Civ. Liège, 4 janvier 2021, Civ. Luxembourg, 2 mai 2019, Civ. Namur, 14 novembre 2018).

109

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule du SDA (utilisée depuis 2016)

- La méthode désormais appliquée par le SDA utilise un taux d'actualisation tenant compte du rendement de l'immeuble (en lieu et place de la prise en compte du taux d'inflation et du rendement financier).
- Le taux de rendement de l'immeuble (r) se calcul comme suit :

Valeur locative nette / Valeur expertisée du bien en pleine propriété

110

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule du SDA (utilisée depuis 2016)

- Cette méthode désormais utilisée par le SDA se présente comme suite :

$$VU = (Vn/r) \times (1 - (1/1+r)^n)$$

VU : valeur de l'usufruit temporaire

Vn = valeur locative nette

r = taux d'actualisation tenant compte du rendement de l'immeuble

n : durée de l'usufruit en année

- Voy. not. Décisions anticipées n°2016.188 du 24.05.2016, n°2018.1248 du 29.01.2019, n°2019.05481 du 17.09.109 n° 2020.0491 du 28.04.2020

111

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule du SDA (méthode actuelle utilisée par le SDA)

➤ En ce qui concerne la **détermination de la valeur locative nette** du bien :

- Il y a lieu de noter que plus la valeur locative nette est importante, plus la valorisation de l'usufruit le sera.
- Pour la déterminer, il convient de déterminer la valeur locative de marché et de déterminer un forfait de charge annuel incombant à la société usufruitière et tenant compte des frais d'assurances incendie et responsabilité civile, de précompte immobilier, de taxes régionales, de copropriété et d'entretien.

112

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

La valorisation de l'usufruit : Formule du SDA (méthode actuelle utilisée par le SDA)

Comment « valoriser » la prise en charge des travaux qui seront effectués par la société usufruitière ?

DECISION ANTICIPEE N° 2017.372 DU 06.07.2017

- acquisition démembrée US/NP d'un bâtiment à usage d'entrepôt et de bureaux.
- des travaux d'améliorations nécessaires à l'activité professionnelle de la société-usufruitière seront pris en charges par celle-ci (installation du pompe à chaleur, isolation de la toiture, travaux électriques, fourniture et pose de châssis, divers aménagements à l'atelier, pose de chapes isolantes, installation de plusieurs WC, laves mains et douches, pose de cloisons et faux plafonds).
- le montant des travaux à réaliser (confirmé par un expert) qui seront pris en charge par la société-usufruitière seront déduits de la valeur de l'usufruit déterminée selon la formule ad hoc; En conséquence, cela augmente la valeur de la nue-propriété.

113

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

Éléments importants à avoir à l'esprit en ce qui concerne la question de la valorisation d'un usufruit

- La charge de la preuve d'une surévaluation de l'usufruit repose sur l'administration fiscale.
- Risque fiscaux en cas de survalorisation : taxation d'un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant ou d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société.
- Le Ministre a déclaré que : « Les services centraux de l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) ont été préalablement avertis de la méthode appliquée par le Service des Décisions Anticipées en matières fiscales (SDA). L'AGFisc n'a pas protesté. J'ai clairement indiqué qu'il ne pouvait être question d'une rétroactivité. **La nouvelle méthode ne peut être mise en œuvre qu'après avoir été publiée.** On ne peut attendre d'un contribuable qu'il applique des règles qui n'étaient pas encore connues au moment où une opération a été réalisée. » (voy. Quest. Parl. de Madame Carina Van Cauter du 21 février 2018).

114

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

Éléments importants à avoir à l'esprit en ce qui concerne la question de la valorisation d'un usufruit

- L'administration ne peut imposer aucune méthode de valorisation économique (voy. Anvers, 4 février 2020)
- Quid pour l'avenir? Il conviendra d'être attentifs aux développements jurisprudentiels.

115

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

Éléments importants à avoir à l'esprit en ce qui concerne la question de la valorisation d'un usufruit

- Il est crucial de travailler sur des durées assez longues, de paramétrer correctement les valeurs utilisées (valeur locative, taux d'inflation, rendement financier attendu, valeur des travaux à prévoir, etc.) et de documenter l'opération au moyen :
 - d'un rapport de valorisation établi par un expert en la matière pour déterminer la valeur locative nette du bien (géomètre, architecte, expert-immobilier, ingénieur).
 - Éventuellement d'un rapport établi par un réviseur d'entreprise démontrant la méthodologie et les paramètres utilisés pour déterminer la valorisation de l'usufruit et démontrer l'intérêt économique dont dispose la société à l'opération.
 - tout élément complémentaire comme des annonces de biens comparables mis en vente ou en location.

116

1.2. Incidences fiscales liées à la constitution d'un droit d'usufruit

Éléments importants à avoir à l'esprit en ce qui concerne la question de la valorisation d'un usufruit

- A noter toutefois que le rapport ne lie pas le Tribunal. Voy. à ce sujet Civ. Luxembourg, 2 mai 2019 : « [...] Ce facteur quant à la détermination du loyer par le Géomètre D ne se retrouve aucunement dans son rapport. Pour rappel, ce rapport est unilatéral et a été commandé par le demandeur lui-même ou la société 'P' et ne s'impose pas aux parties, ni au tribunal. [...] ».

117

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

118

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

Applicable aux actes juridiques et aux faits juridiques qui ont eu lieu avant l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1^{er} septembre 2021)

La question des travaux pose souvent problème en pratique puisque l'administration fiscale considère que le dirigeant d'entreprise pourrait être tenté de faire supporter certains coûts, qui légalement lui incombent, à sa société.

En pratique, on distingue 4 types de travaux :

1. Les travaux d'entretien – A charge de l'usufruitier.
2. Les grosses réparations – A charge du nu-proprétaire.
3. Les travaux d'améliorations – A charge de l'usufruitier.
4. Les travaux dépassant la notion d'améliorations – A charge du nu-proprétaire.

119

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

1) Les travaux/réparations d'entretien

Les travaux d'entretien sont à charge de l'usufruitier (article 605 de l'ancien Code civil).

A titre d'exemples, selon le Service des décisions anticipées (Décision anticipée n°700.234 du 9 octobre 2007) sont notamment considérés comme des réparations d'entretien incombant à l'usufruitier, les travaux suivants : les travaux de peinture des murs (même extérieurs), plafonds, portes et fenêtres (à l'exclusion de la première mise en peinture) ; le vernissage ; les réparations aux puits ; les réparations (à l'exclusion du renouvellement) au parquet, au plafond, aux escaliers, au toit, ramonage réparations des cheminées ; la révision et les travaux à l'ascenseur, à une pompe à eau ; le recrépissage, même des gros murs ; la pose de tapis (à l'exclusion de la première pose).

Les réparations d'entretien effectuées par la société usufruitière ne donneront lieu à aucune indemnisation du nu-proprétaire et ne posent dès lors aucune difficulté sur le plan fiscal.

120

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

2) Les grosses réparations

Les grosses réparations sont à charge du nu-proprétaire (article 605 de l'ancien Code civil).

L'article 606 du Code civil dispose que « Les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières ; Celui des digues et des murs de soutènement et de clôture aussi en entier. Toutes les autres réparations sont d'entretien ».

121

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

2) Les grosses réparations

A titre d'exemples, selon le Service des décisions anticipées (Décision anticipée n°700.234 du 9 octobre 2007), sont notamment considérés comme grosses réparations les travaux suivants : la réparation de la charpente d'une maison ; la réfection d'un mur mitoyen ; l'installation ou le renouvellement du chauffage central ; l'installation ou le renouvellement de l'électricité.

En ce qui concerne les grosses réparations qui seraient prises en charge par la société et pour autant qu'elles ne donnent lieu à aucune indemnisation du nu-proprétaire, l'administration fiscale serait en droit de considérer, durant l'existence du droit réel où à l'extinction de celui-ci, qu'il y a lieu à imposition d'un avantage de toute nature dans le chef du nu-proprétaire.

122

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

3) Les travaux d'améliorations

Durant la période couverte par l'usufruit, l'usufruitier a la possibilité d'effectuer certains aménagements ainsi que certains travaux et ouvrages sur la chose, pourvu qu'il respecte sa destination.

L'usufruitier ne peut, à la cessation de l'usufruit, réclamer aucune indemnité pour les améliorations qu'il prétendrait avoir faites et ce, même si la valeur de la chose s'en trouve augmentée (article 599 de l'ancien Code civil).

Sur le plan fiscal, l'administration ne peut, en principe, à l'expiration de l'usufruit, qualifier d'avantage de toute nature dans le chef du nu-proprétaire les améliorations effectuées par l'usufruitier.

123

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

A titre d'exemple, selon la doctrine, entrerait notamment dans la catégorie des améliorations : le déplacement d'une cloison intérieure ; la transformation d'un grenier en chambre ; le percement d'une lucarne dans le toit ; le placement d'une cuisine équipée ; le remplacement des châssis ; le changement du revêtement des sols et des murs (voy. A. GOSSELIN et L. HERVE, « Du sort des constructions et aménagements immobiliers réalisés par l'occupant », *Rev. Not.*, 2004, pp. 618-619).

124

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

4) Les travaux dépassant la notion d'amélioration : principe

La Cour de cassation considère que les améliorations ne peuvent s'étendre à l'ensemble des travaux effectués par l'usufruitier et que le montant de celles-ci ne peut dépasser le montant des revenus produits par le droit d'usufruit.

Sont ici visés les aménagements d'un coût conséquent.

Ainsi, la Cour de cassation a estimé que le mot « amélioration » ne s'applique qu'aux travaux dont le prix est, en général, prélevé sur les revenus et qu'il est dû, une indemnité à l'usufruitier, à la cessation de l'usufruit, du chef de constructions importantes qui ont augmenté la valeur du fonds.

125

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

4) Les travaux dépassant la notion d'amélioration : quid en fin de droit?

Si, au terme du contrat, le nu-proprétaire désire conserver les travaux effectués par la société usufruitière, il est souhaitable de prévoir le paiement d'une indemnité suffisante par le nu-proprétaire.

Dans le cas contraire, il existe un risque qu'à l'expiration du droit d'usufruit, un litige naisse avec l'administration fiscale. Cette dernière disposerait alors d'une possibilité de taxer un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant/nu-proprétaire.

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.

Il est donc indéniable que le sort des ouvrages excédant la notion d'« amélioration » doit faire l'objet d'une indemnité en fin de contrat.

126

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

4) Les travaux dépassant la notion d'amélioration : les méthodes d'indemnisation

La majorité de la doctrine estime que les règles entourant l'accession s'appliquent aux travaux réalisés par l'usufruitier lorsqu'ils engagent plus que des revenus de la chose usufruitière.

Ainsi, dans l'hypothèse où l'usufruitier aurait réalisé des travaux qui respectent la substance de la chose tout en étant susceptibles d'enlèvement, il conviendrait, selon Salvé, d'appliquer l'article 555 initio du Code civil, si bien que le nu-propiétaire aurait le choix entre l'enlèvement des constructions aux frais de l'usufruitier et la conservation de ceux-ci moyennant le remboursement de la valeur et du prix de la main d'œuvre. En ce qui concerne des travaux qui respectent la substance de la chose mais qui ne sont pas susceptibles d'enlèvement, il conviendrait d'appliquer la théorie des impenses (A. Salvé, « Le point sur l'usufruit », pp. 54, in « Les droits réels démembrés », sous la direction de P. Lecoq, Larcier, 2014).

127

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

C'est d'ailleurs sur cette méthode de calcul que s'est basée la Cour d'appel de Mons dans un arrêt rendu le 1^{er} juin 2018 (2015/RG/584) en décidant que « S'agissant de travaux de transformation et de rénovation, il faut considérer qu'il s'agit de travaux non susceptibles d'enlèvement et d'impenses utiles qui doivent être indemnisées ci-avant en fonction de la plus faible des deux sommes constituées par le prix des travaux et le montant de la plus-value ».

128

1.3. Les conséquences du non-respect des règles civiles

POSITION DU SDA (VOY. NOT. DÉCISIONS ANTICIPÉES 2020.04910 DD. 28.04.2020 ; 2019.0581 DD. 17.09.2019 ; 2018.1248 dd. 29.01.2019 ; 2016.232 dd. 31.05.2016 ; 2014.006 DD. 18.01.2014)

Le Service des décisions anticipées résume l'attitude à adopter par les parties pour conclure à l'absence d'avantages de toute nature dans le chef du nu-propiétaire à l'échéance du droit d'usufruit.

Afin d'éviter tout écueil fiscal, il convient que les parties soient notamment attentives à ce que:

- seuls les travaux incombant légalement à l'usufruitier soient pris en charge par la société.
- les travaux représentent un intérêt économique dans le chef de la société usufruitière.
- l'opération soit envisageable entre des parties totalement indépendantes.

129

1.3. Les conséquences du non-respect des règles civiles

POSITION DU SDA (VOY. NOT. DÉCISIONS ANTICIPÉES 2020.04910 DD. 28.04.2020 ; 2019.0581 DD. 17.09.2019 ; 2018.1248 dd. 29.01.2019 ; 2016.232 dd. 31.05.2016 ; 2014.006 DD. 18.01.2014)

Enfin, les parties doivent veiller à ce que les travaux entrepris dans les cinq dernières années du droit d'usufruit, et qui incombent légalement à l'usufruitier, soient répartis proportionnellement entre la société usufruitière et le nu-proprétaire. Cette répartition tiendra compte de la valeur respective des deux droits en présence par rapport à la valeur de la pleine propriété du bien au moment où les travaux seront réalisés.

130

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

Applicable aux actes juridiques et aux faits juridiques qui ont postérieurement à l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens (1^{er} 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. »

131

1.3. Incidences fiscales de l'extinction d'une structure usufruit/nu-proprété : 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-proprétaire 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-proprétaire 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-proprétaire 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

132

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. »

133

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-propriétaire 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-propriétaire. Jusqu'à indemnisation, l'usufruitier a un droit de rétention sur ces ouvrages et plantations. Le nu-propriétaire 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-propriétaire 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 !!

134

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).

135

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

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 l'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 calculer 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 ?

136

2. Le droit de superficie

137

2. Le droit de superficie

Définition / 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^{er} 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. »

138

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 superficière.

139

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

140

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 superficière 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. |

141

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). |

142

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> |

143

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>Le droit peut être perpétuel :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) s'il est constitué à des fins de domanialité publique ; 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. <p>-> véritable nouveauté</p> |
| | Durée ; OP ou impérative ? controversé | Durée ; OP ou impérative ? controversé |

144

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

145

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>Droits sur le droit (article 2)</p> <p>Le superficiaire a le droit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ d'aliéner son droit ; ▪ d'hypothéquer son droit ; ▪ de grever de servitudes les biens mais uniquement pour la durée de sa jouissance. | <p>Droits sur le droit (article 3.183)</p> <p>Le superficiaire a le droit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ de céder son droit ; ▪ d'hypothéquer son droit. <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> |

146

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>Droit sur les bâtiments, ouvrages et plantations</p> <ul style="list-style-type: none"> • Droit de propriété du superficiaire sur les constructions érigées par lui. | <p>Droit sur les volumes (article 3.184)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. |
| Obligations des parties | <p>Charges</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pas appréhendé. | <p>Charges (article 3.185 al. 1)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le superficiaire est tenu des charges et impositions relatives aux volumes, ouvrages et plantations dont il est propriétaire. • Le tréfoncier ou le constituant du droit de superficie est tenu des charges et impositions pour ce dont il est propriétaire. |

147

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"> 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. | <p><u>Les réparations (article 3.185 al. 2)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Chaque partie est tenue des réparations d'entretien et des grosses réparations pour ce dont elle est propriétaire. |

148

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

149

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><u>Modes spécifiques propres à la superficie</u></p> <ul style="list-style-type: none"> 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). <p><u>Précision (article 1.186)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Le droit de superficie ne s'éteint pas par le seul fait de la disparition des ouvrages ou plantations du superficiaire. |

150

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>Accession et indemnisation (articles 6 et 7)</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. Le superficiaire a un droit de rétention jusqu'au paiement complet. | <p>Accession et indemnisation (article 3.188)</p> <ul style="list-style-type: none"> La propriété des volumes passe au constituant du droit de superficie. Le constituant doit indemniser le superficiaire sur base de la théorie de l'enrichissement injustifié. Le superficiaire a un droit de rétention jusqu'au paiement complet. <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> |

151

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"> 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. | |

152

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

153

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 cumulé 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.

154

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 !!!

155

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 globalisés 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 globalisés 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.

156

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^{er} 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^{er} 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

157

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 du 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).

158

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.

159

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

160

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.

161

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).

162

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.

163

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 !

164

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).

165

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 différent.

➤ 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).

166

2. Le droit d'emphytéose

167

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-proprété) d'un immeuble appartenant à autrui (tréfoncier) moyennant le paiement au propriétaire d'une redevance annuelle (canon) (art. 1^{er} 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. »

168

3. Le droit d'emphytéose

Définition / 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

169

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

170

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) | Immeuble par nature ou par incorporation (article 3.167) -> exclusion des immeubles incorporels. -> inclusion des biens du domaine public (avant controverse). |
| | Caractère onéreux : OP | 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) |

171

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 | OP ou impérative ? Controverse. Min 27 ans. Max 99 ans (article 2). Prorogation (article 14) | OP ou impérative ? Controverse. Min 15 ans. Max 99 ans (article 3.169). Prorogation (poursuite du droit existant) : le droit initial peut être prorogé pour autant que la durée totale n'excède pas 99 ans. 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. |

172

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

173

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 | Droits sur le droit (article 6) L'emphytéote a le droit <ul style="list-style-type: none"> ▪ d'alléner son droit ; ▪ d'hypothéquer son droit ; ▪ de grever de servitudes les biens mais uniquement pour la durée de sa jouissance. | Droits sur le droit (article 3.171) L'emphytéote a le droit <ul style="list-style-type: none"> ▪ de céder son droit; ▪ d'hypothéquer son droit. 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. |

174

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"> à la jouissance de l'immeuble; exerce tous les droits attachés à la propriété du fonds. peut profiter des arbres morts ou abattus accidentellement à charge pour lui de les remplacer. <p>Quid des ouvrages et plantations réalisés 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"> a un droit d'usage et de jouissance matériels et juridique de l'immeuble. peut réaliser des ouvrages et plantations. peut modifier la destination de l'immeuble pour autant qu'il n'en diminue par la valeur. est propriétaire des ouvrages et plantations réalisées. |

175

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>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'abus puisqu'il ne peut les détruire (article 3.172 al.3).</p> |

176

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

177

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>Les réparations (article 6)</p> <p>L'emphytéote est tenu :</p> <ul style="list-style-type: none"> d'entretenir l'immeuble donné en emphytéose ; de ne pas dégrader le bien ; de ne pas diminuer la valeur du fonds ; de faire les réparations ordinaires. <p>Quid des grosses réparations ? Controverse.</p> | <p>Les réparations (article 1.173 al.2)</p> <p>L'emphytéote est tenu de faire les réparations d'entretien et les grosses réparation :</p> <ul style="list-style-type: none"> relatives à l'immeuble objet de son droit d'emphytéose ; relatives aux ouvrages et plantations qu'il a l'obligation de réaliser ; 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. <p>-> exclusion des réparations dues à un cas de force majeure.</p> |

178

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"> déchéance pour cause de dégradations notables ou abus de jouissance. <p>Suivant l'article 18 :</p> <ul style="list-style-type: none"> confusion ; destruction du fond ; prescription de 30 ans. <p>+ application du droit général (admission des modes généraux et spécifiques pour autant qu'ils soient conciliables avec la durée, sinon controversés).</p> | <p>Modes généraux (article 3.1.5)</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) Extinction du droit d'un des auteurs 2) Disparition de l'objet du droit 3) Anéantissement du titre d'acquisition du droit réel 4) Expropriation judiciaire 5) Renonciation du droit réel par son titulaire <p>Modes spécifiques (3.1.6)</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) Expiration de la durée du droit 2) Non usage pendant 30 ans 3) Confusion 4) Déchéance <p>-> application même si la cause se produit avant le délai minimal de 15 ans.</p> |

179

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"> Modes spécifiques propres à l'emphytéose 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 3.1.75). |

180

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>Accession et indemnisation (articles 7 et 9)</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. 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). | <p>Accession et indemnisation (article 3.176)</p> <ul style="list-style-type: none"> La propriété des ouvrages et plantations passe au constituant du droit d'emphytéose. Le constituant doit indemniser l'emphytéote sur base de la théorie de l'enrichissement injustifié. L'emphytéote a un droit de rétention jusqu'au paiement complet. <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> |

181

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

182

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^e du C.I.R. 92).

183

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^{er} 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 résiduaire 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).

184

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^{er} 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. »

185

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'enrichissement 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).

186

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

187

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.

188

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.

189

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 immobilier 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[ent] 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° ».

190

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.

191

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 immobilier 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. »

192

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 utilisée 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**.

193

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.

194

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 côte (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 rejeté** sur pied de l'article 49 du CIR.

195

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 professionnelle réelle est peu importante.

196

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).

197

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

198

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).

199

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 minimale 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. »

200

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-propriété) 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.

201

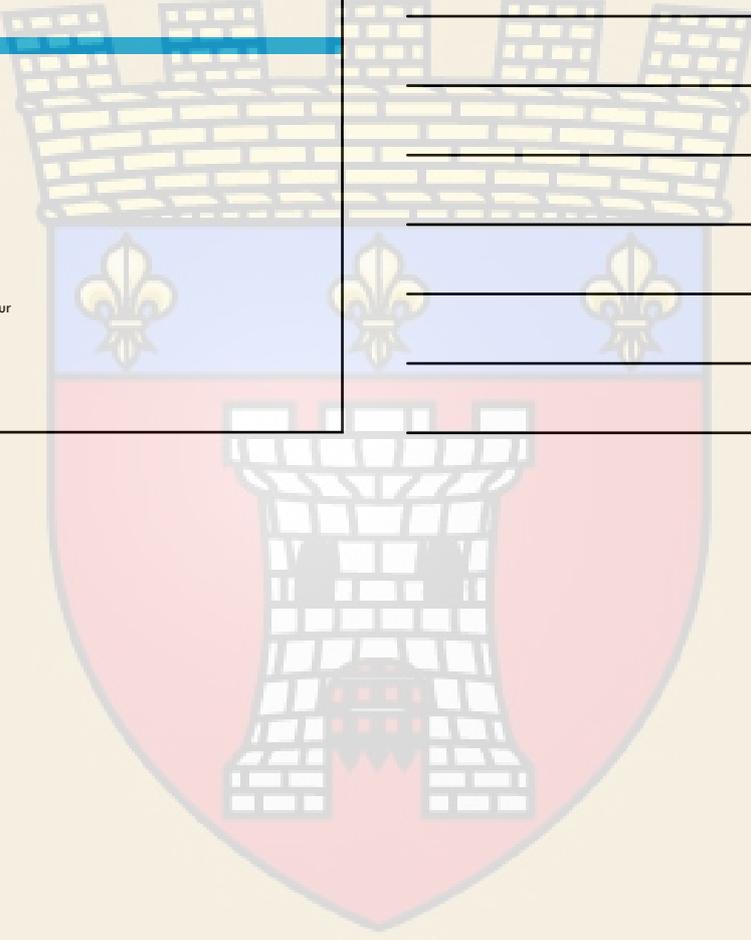
Merci pour votre attention

Gil Meurisse
Avocat associé
Spécialiste agréé en droit fiscal

Tél. : 065/80.30.67
Mob. : 0479/33.64.91
E-mail : meurisse@bdmavocats.be

Avenue des Expositions 8A – 7000 Mons
Avenue Louis Goblet 216 – 7331 Baudour
Rue Garnier 13 – 7500 Tournai

202



APCH
TOURNAI