

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2014/XX - Droits réels sur biens immeubles : usufruit - superficie - emphytéose - servitude

Projet d'avis du 25 juin 2014

Table des matières

- I. Généralités
- II. Dispositions relatives aux droits réels sur biens immeubles
- III. Usufruit - Nue-propriété
 - A. Définition et caractéristiques
 - B. Traitement comptable
 - 1. Acquisition du droit d'usufruit : redevance entièrement payée anticipativement
 - 2. Acquisition du droit d'usufruit : redevances périodiques uniquement
 - 3. Acquisition du droit d'usufruit : combinaison d'avances et de redevances périodiques
 - 4. Usufuitier: travaux d'amélioration ou d'extension
 - 5. Plein propriétaire : transfert de la nue-propriété
 - 6. Acquisition de la nue-propriété
 - 6.1 L'usufuitier ne paie pas de redevances
 - 6.2 L'usufuitier paie uniquement des redevances périodiques
 - 7. Plein propriétaire : établissement du droit d'usufruit
 - 7.1 Redevance entièrement versée par anticipation
 - 7.2 Redevances périodiques uniquement
 - 8. Usufuitier : consolidation par acquisition de la nue-propriété
 - 9. Cession et expiration du droit d'usufruit avant l'échéance de la durée initialement prévue
- IV. Droit de superficie
 - A. Définition et caractéristiques
 - 1. Droit de superficie et droit de superficie accessoire
 - 2. Constructions érigées sur le terrain d'autrui sans détenir un droit de superficie
 - 3. Théorie des charges : enrichissement sans cause

B. Traitement comptable

1. Acquisition d'un droit de superficie à titre onéreux

2. Constructions érigées sur le terrain d'autrui

2.1 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire permet de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés

2.2 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - accord d'indemnisation (substantielle)

2.3 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - absence (ou insuffisance) d'un accord d'indemnisation²²

2.4 Le superficiaire doit enlever les bâtiments, ouvrages ou plantations et remettre le terrain dans son pristin état

2.5 Le contrat ne prévoit pas le moment où l'accession prend effet

2.6 L'entreprise-maître de l'ouvrage ne dispose pas d'un droit réel

3. Comptabilisation dans le chef du propriétaire du terrain à l'expiration du droit de superficie²³

3.1 Droit de superficie sur un terrain non bâti

3.2 Droit de superficie : bâtiments, ouvrages ou plantations au début du contrat non indemnisés par le superficiaire

3.3 Droit de superficie: bâtiments, ouvrages ou plantations présents au début du contrat de superficie et indemnisés par le superficiaire

3.4 Expiration du droit de superficie accessoire

4. Comptabilisation dans le chef du superficiaire au terme du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire

V. Droit d'emphytéose

A. Généralités

B. Cas particulier

1. Traitement comptable dans le chef de l'entreprise cédante

2. Traitement comptable dans le chef des parties acquérantes

VI. Servitude

VII. Particularités

I. Généralités

1. Le présent avis examine le traitement comptable du droit d'usufruit, du droit de superficie, du droit d'emphytéose et des servitudes sur biens immeubles.
2. Ces droits présentent une importante caractéristique commune : ils impliquent que les droits qui sont en principe attachés à la (pleine) propriété se répartissent sur deux ou plusieurs personnes. Ils diffèrent en cela de la copropriété, où les copropriétaires sont les titulaires indivis de la pleine propriété du bien. Pour des raisons diverses, le droit d'usage ou de jouissance est en principe temporairement dissocié de la *propriété* du bien. Le droit d'usufruit, de superficie et d'emphytéose sont par définition temporaires. Une servitude est en principe établie sur un bien immeuble pour une durée illimitée.
3. La Commission examine le traitement comptable de l'ensemble de ces droits :
 - à l'acquisition des droits ;
 - au cours de la durée des droits ; et
 - à l'expiration des droits.

Les exemples ne tiennent pas compte des implications en matière de tva et de droits d'enregistrement.

4. Le présent avis examine la situation tant dans le chef du titulaire que dans celui du donneur lorsque ceux-ci sont soumis aux règles de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après: l'AR C.Soc.). Seules sont envisagées les opérations à titre onéreux réalisées entre des parties bien informées et indépendantes, agissant de leur plein gré.
5. Vu le caractère supplétif de la plupart des dispositions légales régissant les droits examinés, la Commission tient à souligner qu'il convient toujours de vérifier si les dispositions contractuelles correspondent au traitement comptable proposé. La Commission souligne que le traitement comptable doit tenir compte des rapports entre parties découlant des contrats qu'elles ont conclus.

II. Dispositions relatives aux droits réels sur biens immeubles

6. L'article 95, § 1^{er} de l'AR C.Soc. prévoit que la rubrique *III. A. Terrains et constructions* comprend également les autres droits réels que la société détient sur des immeubles affectés durablement par elle à son exploitation, lorsque les canons ou redevances ont été payés par anticipation au début du contrat. La Commission relève à ce sujet que cette disposition, à titre exceptionnel, fait dépendre la méthode d'activation des modalités de paiement du droit.
7. L'AR C.Soc. ne prévoit pas de règles spécifiques au cas où les redevances ne sont pas payées anticipativement au début du contrat. Dans ce cas, la Commission est d'avis qu'il faut distinguer entre les deux situations suivantes:

- 1) Le contrat remplit les conditions de la *location-financement immobilière*.¹ Le présent avis n'examine pas ces contrats.
- 2) Le contrat ne remplit pas les conditions pour être inscrit sous la rubrique *III. D. Location-financement et droits similaires*. Dans ce cas, la distinction suivante est opérée:
 - a) Si les redevances périodiques sont réparties de manière égale sur la durée du droit, la redevance annuelle sera comptabilisée au titre d'une charge locative.
 - b) Si les redevances périodiques ne sont pas réparties de manière égale sur la durée du droit, la Commission est d'avis que l'usage des comptes de régularisation s'indique dans la plupart des cas.

Dans les deux cas, l'existence du droit réel doit être traduite dans les comptes d'ordre et mentionnée dans l'annexe.²

III. Usufruit et nue-propriété

A. Définition et caractéristiques

8. Le Code civil (ci-après: C.Civ.) définit l'usufruit comme le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance.³
9. Le droit d'usufruit présente deux caractéristiques importantes : d'une part, il s'agit d'un droit réel permettant d'user et de jouir du bien d'autrui. D'autre part, le droit d'usufruit est un droit temporaire puisqu'il s'éteint nécessairement :
 - soit au décès de l'usufruitier-personne physique;⁴
 - soit à la dissolution de l'usufruitier-personne morale;⁵

¹ L'article 95, § 1 de l'AR C.Soc. prévoit que la rubrique *III. D. Location-financement et droits similaires* reprend les droits d'usage à long terme sur des immeubles bâtis dont la société dispose en vertu de contrats d'emphytéose, de superficie, de location-financement ou de conventions similaires, lorsque les redevances échelonnées dues en vertu du contrat couvrent, outre les intérêts et les charges de l'opération, la reconstitution intégrale du capital investi par le donneur dans la construction.

² Article 94, *VIIIbis* (schéma abrégé) et 91, *XVIIbis* AR C.Soc. (schéma complet).

³ Article 578 du C.Civ.

⁴ Voir l'article 617 C.Civ. Le droit d'usufruit successif n'est pas considéré dans le présent avis.

⁵ Une personne morale ne peut pas décéder. Lorsque l'usufruitier est une personne morale, la dissolution de la personne morale est assimilée au décès de l'usufruitier-personne physique. (Voir entre autres M. MUYLLE, *De contractuele grenzen van de duur van het recht van vruchtgebruik*, 98-100, n° 7-9, V. SAGAERT et A. VERBEKE (eds.), *Vruchtgebruik. Mogelijkheden, beperkingen en innovaties*, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, 2012. Voir également H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Tôme VI, Traité élémentaire de droit civil Belge*, 1953, 331, n° 407). En cas de fusion ou de scission les ayants droits sont subrogés dans les droits de la société dissoute.

- soit à l'échéance du terme convenu lorsque l'échéance de ce terme précède le décès ou la dissolution de l'usufruitier.

10. Le présent envisage le cas où l'usufruit est établi sur la tête d'une société, titulaire du droit d'usufruit mais n'examine pas le cas où l'usufruit prend fin à l'occasion de la dissolution de la société.

11. Dans le présent avis, le terme *nue-propriété* désigne, la (pleine) propriété d'un bien immeuble grevé d'un usufruit. Le C.Civ. ne mentionne toutefois pas le terme *nue-propriété*.

12. La Commission relève en outre que l'usufruit comporte également d'autres droits, tel que le droit de superficie accessoire. Le traitement comptable de ce droit est examiné à IV. *Droit de superficie*.

B. Traitement comptable

1. Acquisition du droit d'usufruit : redevance entièrement payée anticipativement

13. Une entreprise acquiert l'usufruit d'un bien immeuble et paie anticipativement la totalité de la redevance pour l'usufruit. L'usufruitier enregistre le droit à sa valeur d'acquisition.⁶

14. Le droit d'usufruit étant par essence temporaire - même si ce droit porte sur un bien dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps, p. ex. un terrain - sa valeur d'acquisition sera prise en charge selon un plan approprié sur la durée du droit de l'usufruit ou sur la durée d'utilisation économique du bien dans l'hypothèse (peu probable compte tenu de la définition de l'usufruit) où cette durée d'utilisation économique serait inférieure à la durée de l'usufruit.

Écritures à l'acquisition de l'usufruit

2230 Autres droits réels sur des immeubles : valeur d'acquisition
à 489 Autres dettes diverses

Écritures pendant la durée de l'usufruit

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles
à 2239 Autres droit réels sur des immeubles : amortissements actés

Écritures à l'expiration de l'usufruit

Comme en principe, le droit sera entièrement amorti à l'expiration⁷ de l'usufruit, il suffira de décomptabiliser le droit.

⁶ Article 35 de l'AR C.Soc.

2239 Autres droit réels sur des immeubles : amortissements actés
à 2230 Autres droit réels sur des immeubles : valeur d'acquisition

En ce qui concerne les travaux d'extension ou d'amélioration réalisés par l'usufruitier, il est renvoyé à l'article 599 C.Civ. Le traitement comptable de ces travaux est exposé aux points 18 à 21.

2. Acquisition du droit d'usufruit : redevances périodiques uniquement

15. Une entreprise acquiert l'usufruit d'un bien immeuble et verse uniquement des redevances périodiques pour l'usufruit.

Écritures à l'acquisition et au cours de l'usufruit

Si l'entreprise a acquis un droit d'usufruit pour lequel elle est tenue au paiement de redevances périodiques, ces redevances suivront en principe le traitement comptable d'une charge locative annuelle. La différence entre le traitement comptable de telles redevances périodiques et celui des redevances payées par anticipation découle de la formulation du texte initial de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.⁸

61 Services et bien divers
à 489 Autres dettes diverses

L'existence du droit réel doit être traduite dans les comptes d'ordre et mentionnée dans l'annexe.⁹

Écritures à l'échéance

Étant donné que les frais n'ont pas été portés à l'actif, aucune écriture ne sera passée à l'échéance.

3. Acquisition du droit d'usufruit : combinaison d'avances et de redevances périodiques

16. Dans l'hypothèse où l'entreprise paye plusieurs avances avant d'acquérir l'usufruit et verse par la suite des redevances périodiques, la Commission estime que les conditions ne sont pas remplies pour

⁷ Le présent avis vise uniquement l'expiration à l'échéance de la durée pour laquelle l'usufruit a été établi et n'examine donc pas les cas de confusion ou de réunion de l'usufruitier et de (nu-) propriétaire dans la même personne, ni de la renonciation unilatérale au droit d'usufruit, la cessation à la suite de la dissolution de l'usufruitier ou la cessation à la suite de la démolition totale de l'immeuble grevé de l'usufruit.

⁸ Annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, Chapitre II Définitions des rubriques, Section 1 Bilan, III. Immobilisations corporelles, III. E. Immobilisations détenues en emphytéose, location-financement ou droits similaires (MB 19 octobre 1976, 13494).

⁹ Article 94, VIIIbis AR C.Soc. (schéma abrégé) et 91, XVIIbis AR C.Soc. (schéma complet).

reprendre ces avances et redevances périodiques dans la rubrique *III. Immobilisations corporelles*. En effet, dans ce cas, l'entreprise ne paye pas l'intégralité des redevances par anticipation.¹⁰

17. De l'avis de la Commission, l'organe d'administration est responsable de la prise en résultats appropriée des redevances via les comptes de régularisation. Le paiement d'une redevance unique qui est rattachée, au niveau économique, à plusieurs exercices, doit être réparti sur ces exercices, conformément au principe de rapprochement. L'existence du droit réel doit être traduite dans les comptes d'ordre et mentionnée dans l'annexe.¹¹

4. Usufruitier: travaux d'amélioration ou d'extension

18. Lorsqu'un usufruitier effectue des travaux d'extension ou d'amélioration, ces travaux sont en principe comptabilisés sur le compte 26 *Autres immobilisations corporelles*¹² et font l'objet d'amortissements selon un plan d'amortissement approprié.

19. En ce qui concerne ces travaux, l'usufruitier dispose d'un droit d'option que lui confère l'article 599 du C.Civ. : il peut enlever ou conserver les améliorations. Dans ce dernier cas, aucune indemnité ne peut être réclamée du nu-propiétaire, même si la valeur de la chose a augmenté grâce aux travaux d'extension ou d'amélioration. L'usufruitier et le nu-propiétaire peuvent toutefois déroger aux dispositions légales et convenir entre eux du versement d'une indemnité. Étant donné que le présent avis vise uniquement les opérations conclues entre parties indépendantes¹³, il se peut que le nu-propiétaire et l'usufruitier concluent effectivement des accords en cas de travaux d'extension ou d'amélioration substantiels.

20. Au cas où l'usufruitier a effectué des travaux d'extension ou d'amélioration pour lesquels il reçoit du nu-propiétaire une indemnité à l'expiration de l'usufruit, une plus-value ou une moins-value sera, selon le cas, comptabilisée à l'expiration de l'usufruit, si l'entreprise a activé les frais engagés pour ces travaux d'extension ou d'amélioration.

21. Au cas où l'usufruitier a effectué des travaux d'extension ou d'amélioration pour lesquels il ne reçoit pas d'indemnité du nu-propiétaire à l'expiration de l'usufruit, ces travaux sont en principe entièrement pris en charge selon un plan d'amortissement approprié et devront être décomptabilisés à l'expiration de l'usufruit.

¹⁰ Article 95, 1 §, III.A., alinéa 2, AR C.Soc.

¹¹ Article 94, VIIIbis AR C.Soc. (schéma abrégé) et 91, XVIIbis AR C.Soc. (schéma complet).

¹² Sauf si un droit de superficie a été établi avant que ces travaux aient été effectués (voir *IV. Droit de superficie* ci-dessous).

¹³ Voir le point 4.

5. Plein propriétaire : transfert de la nue-propiété

22. La cession par une entreprise de la nue-propiété d'un immeuble qu'elle détenait en pleine propriété se traduit par la transformation de son droit de propriété, illimité dans le temps, en un droit d'usufruit temporaire. Cette transformation s'analyse en fait comme une réalisation au moins partielle de la propriété dans la mesure où, à l'expiration de l'usufruit, l'entreprise n'aura plus aucun droit à faire valoir sur l'immeuble.

23. Il y a dès lors lieu de déterminer, au moment du transfert de la nue-propiété, la part de la valeur à laquelle la pleine propriété a été enregistrée dans le chef du donneur qui se rapporte à l'usufruit et la part qui se rapporte à la nue-propiété.

24. Pour déterminer de la part respective de l'usufruit et de la nue-propiété, il paraît indiqué d'adopter une règle proportionnelle à appliquer à la valeur comptable du bien immeuble.

25. Si la valeur de l'usufruit représente au moment de l'opération, 60 % de la valeur de la pleine propriété, le prix de cession de la nue-propiété s'imputera aux comptes 220 *Terrains* et 221 *Constructions* à concurrence de 40 % de la valeur comptable de l'immeuble et en résultats (plus-values ou moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés) pour la différence entre le prix obtenu et ce premier montant.

26. Le droit d'usufruit sur l'immeuble sera par voie de conséquence comptabilisé pour la valeur comptable de l'immeuble qui subsiste après l'opération dont question ci-dessus. Cette valeur fera l'objet d'un amortissement approprié sur la durée de l'usufruit, même si la pleine propriété du bien, considéré comme tel, ne constitue pas, en principe, un bien amortissable.

Exemple 1

27. Une entreprise est propriétaire d'un bien immeuble qui est repris dans ses comptes comme suit:

220	Terrains : valeur d'acquisition	60.000
		(valeur comptable: 60.000)
2210	Constructions : valeur d'acquisition	<u>240.000</u>
2219	Constructions : amortissements actés	-132.000
		(valeur comptable: 108.000)

L'entreprise vend (la nue-propiété de) ce bien immeuble et se réserve le droit d'usufruit pour une période de 20 ans. La valeur de la nue-propiété représente 40 % de la valeur de la pleine propriété du bien. Le bien immeuble grevé d'un usufruit (c.-à-d. la nue-propiété) est vendu pour 200.000 EUR.

Comptabilisation de l'opération

416	Créances diverses	200.000
221.9	Constructions : amortissement actés	132.000
223.0	Autres droit réels sur des immeubles : valeur d'acquisition	100.800 ¹⁴
à	2200 Terrains : valeur d'acquisition	60.000
	2210 Constructions : valeur d'acquisition	240.000
	763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	132.800

Comptabilisation de l'amortissement annuel

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	5.040 ¹⁵
à	2239 Autres droit réels sur des immeubles : amortissements actés	5.040

6. Acquisition de la nue-propriété

28. Dans la définition des rubriques des comptes annuels, l'AR C.Soc. n'envisage pas explicitement la nue-propriété. Il ne paraît toutefois pas contestable que dans l'économie des rubriques du schéma de bilan et des définitions qui leur est donnée, la nue-propriété d'un bien doit être classée sous la rubrique *III.E. Autres immobilisations corporelles* qui, à l'opposé des rubriques *Terrains et immeubles, Installations, machines et outillage, Mobilier et matériel roulant et Location financement et droit similaires*, regroupe les immobilisations corporelles qui ne sont pas affectées de manière directe par l'entreprise à son exploitation.

29. L'AR C.Soc. ne traite pas davantage de manière spécifique des principes qui doivent gouverner l'évaluation et la comptabilisation des biens détenus en nue-propriété. On recherchera dès lors, dans le cadre des principes généraux déposés dans l'arrêté, notamment quant au critère de base que constitue la valeur d'acquisition, les modes de comptabilisation qui, en termes de description patrimoniale et en termes de compte de résultats, rendent compte de la manière la plus adéquate de la réalité économique et juridique que représente le droit de nue-propriété.

30. En cas d'acquisition de la nue-propriété d'un bien immeuble, il y a lieu de distinguer entre le cas où l'usufruitier est tenu de verser au nu-propriétaire des redevances périodiques et le cas où il n'y est pas tenu.

¹⁴ Étant 60 % de la valeur comptable du bien immeuble, à savoir 60 % de 60.000 + 60 % de (240.000 - 132.000).

¹⁵ 100.800 à amortir sur une période de 20 ans.

6.1 L'usufruitier ne paie pas de redevances

31. Lorsqu'une entreprise acquiert la nue-propiété d'un bien immeuble sans avoir droit à des redevances de l'usufruitier, la Commission est d'avis que le traitement comptable ci-dessous s'applique. Un cas très fréquent est celui d'une acquisition scindée où un bien immeuble est vendu par un tiers et les acquéreurs scindent leur achat en l'acquisition de l'usufruit, d'une part, et l'acquisition de la nue-propiété, d'autre part. Dans un tel cas le nu-propiétaire ne pourra pas, dans la plupart des cas, prétendre à des redevances de la part de l'usufruitier.

Écritures lors de l'acquisition de la nue-propiété

32. Le nu-propiétaire comptabilisera la nue-propiété à sa valeur d'acquisition.¹⁶ En cas d'acquisition de la nue-propiété, la Commission est d'avis qu'il s'indique de distinguer entre la part de la valeur de l'acquisition se rapportant à la nue-propiété du terrain et la part de cette valeur se rapportant à la nue-propiété de la construction.

Exemple 2

33. Un bien immeuble est vendu pour un montant de 300.000 EUR. L'entreprise A et l'entreprise B conviennent que l'entreprise B paie 60 % du prix pour un usufruit établi pour une période de 25 ans, tandis que l'entreprise A paie 40 % du prix pour l'acquisition de la nue-propiété. Les frais accessoires d'achat s'élèvent à 15 %.

Comptabilisation lors de l'acquisition dans le chef de l'entreprise A (nu-propiétaire)

26X0	Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition	138.000 ¹⁷
	à 489 Autres dettes diverses	138.000

Comptabilisation au cours de la durée de l'usufruit dans le chef de l'entreprise A (nu-propiétaire)

34. Si le nu-propiétaire ne perçoit pas de redevances périodiques, le droit de nue-propiété ne peut faire l'objet d'amortissements¹⁸ durant la période pendant laquelle la propriété est grevée d'un usufruit que dans l'hypothèse où, à la suite d'un fait nouveau ou d'un événement imprévu, la valeur d'acquisition dépasserait la valeur d'usage au terme de l'usufruit. Dans ce cas, il y aurait lieu d'acter un

¹⁶ Article 35 de l'AR C.Soc.

¹⁷ I.e. $40\% \times 300.000 + 15\%$ des frais accessoires. Dans l'exemple, nous supposons que la valeur d'acquisition de la nue-propiété se rapporte pour 75 % au terrain et pour 25 % à la construction. Il s'indique de traduire cette décomposition dans les comptes et dès lors de comptabiliser 103.500 sur un sous-compte afférent à la nue-propiété du terrain et 34.500 sur un sous-compte afférent à la nue-propiété du bâtiment.

¹⁸ Lorsque l'usufruit est établi sur un bien immeuble non amortissable, il ne s'agit pas d'un amortissement, mais d'une réduction de valeur. Une réduction de valeur peut être actée pour autant que les conditions de l'article 64, § 2 de l'AR C.Soc. soient remplies (voir également le point 45).

amortissement exceptionnel en vertu de l'article 64, § 1^{er}, alinéa 2 de l'AR C.Soc. La comptabilisation systématique d'amortissements semble toutefois exclue.

35. La Commission fonde sa position sur les éléments suivants :

Les amortissements constituent les montants pris en charge par le compte de résultats relatifs aux immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue de répartir le montant de leur coût sur la durée d'utilité ou d'utilisation probable.¹⁹ L'AR C.Soc. établit dès lors un lien direct entre la prise en résultats du coût des immobilisations par la voie d'amortissements et leur utilisation par l'entreprise.

En cela l'arrêté rejoint le principe de rapprochement aux termes duquel les charges et produits qui sont étroitement liés doivent influencer simultanément le compte de résultats.²⁰

Il correspond également à la réalité de l'économie d'entreprise. En effet en termes d'économie financière, la valeur de la nue-propriété correspond à l'actualisation de la valeur d'usage du bien pour le nu-propriétaire lorsqu'il en aura obtenu la pleine jouissance, après l'expiration du droit d'usufruit. S'il s'agit d'un bien dont la durée d'utilité probable est limitée dans le temps, la valeur d'acquisition de la nue-propriété aura nécessairement tenu compte de la dépréciation normale du bien durant la durée de l'usufruit et de l'amortissement normal du bien sur cette période.

Comptabilisation dans le chef de l'entreprise A (nu-propriétaire) au terme de l'usufruit

36. En conséquence du caractère essentiellement temporaire de l'usufruit, le nu-propriétaire deviendra de plein droit et automatiquement plein propriétaire du bien au terme de la durée d'usufruit.

37. La Commission est d'avis qu'il peut se justifier de réévaluer l'actif au fur et à mesure que se rapproche le terme de l'usufruit. La Commission tient à souligner qu'une telle réévaluation n'est aucunement obligatoire.

38. A l'acquisition de la nue-propriété, sa valeur d'acquisition a été enregistrée au compte 26 *Autres immobilisations corporelles*. En principe, un transfert s'effectuera aux comptes de la rubrique *III.A. Terrains et constructions* à l'expiration de l'usufruit.

39. A l'expiration de l'usufruit, la valeur d'acquisition du bien ayant une durée d'utilisation limitée dans le temps²¹ sera amortie sur la durée d'utilisation du bien restant à courir. Cette durée correspond au délai restant à courir entre la durée d'utilisation normale du bien concerné et la durée de l'usufruit.

¹⁹ Article 45 de l'AR C.Soc.

²⁰ Voir également l'avis CNC 2010/15 - Méthodes d'amortissement, Bull. CNC, n° 56, décembre 3-15.

²¹ Voir également le point 32 dans lequel la Commission recommande de distinguer entre la part de la valeur de l'acquisition se rapportant à la nue-propriété du terrain et la part de cette valeur se rapportant à la nue-propriété de la construction. L'amortissement de la valeur d'acquisition du bien ne peut se rapporter qu'à la valeur d'acquisition de la construction puisqu'en principe, les terrains ne sont pas amortissables.

6.2 L'usufruitier paie uniquement des redevances périodiques

40. Une entreprise acquiert la nue-propiété d'un immeuble. L'usufruitier est tenu de payer uniquement des redevances périodiques.

41. Si les redevances n'ont pas été payées anticipativement, la valeur d'acquisition de la nue-propiété s'approchera de la valeur du bien en pleine propriété. En l'occurrence, les écritures s'écarteront peu de celles passées au moment de l'acquisition du bien immeuble en pleine propriété. Le nu-propiétaire recevra les redevances périodiques qu'il aurait perçues s'il avait été le bailleur. Le nu-propiétaire prendra ces redevances en résultats et amortira selon un plan approprié la valeur d'acquisition des biens immeubles dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps.

7. Plein propriétaire : établissement du droit d'usufruit

7.1 Redevance entièrement versée par anticipation

42. Si un usufruit est établi sur un immeuble que l'entreprise possède en pleine propriété, cet usufruit est considéré comme un droit réel grevant la pleine propriété. Cette opération entraîne, dans le chef du propriétaire, une dépréciation de la valeur du bien en question. Cette dépréciation se réduit toutefois avec le temps.

43. Le prix obtenu pour l'usufruit doit être considéré comme un résultat de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.

44. En même temps, il convient de tenir compte de la dépréciation de la pleine propriété du bien à la suite de l'établissement de l'usufruit grevant ce bien.

45. Si l'usufruit est établi sur un bien immeuble non amortissable, cette dépréciation justifie la comptabilisation d'une réduction de valeur, pour autant que les conditions de l'article 64, § 2 de l'AR C.Soc. soient remplies. Une réduction de valeur ne sera dès lors actée que dans l'hypothèse où une moins-value ou dépréciation durable est constatée à l'occasion de ou après l'établissement de l'usufruit.

Conformément à l'article 49 de l'AR C.Soc., la réduction de valeur ne peut être maintenue que dans la mesure où elle excède en fin d'exercice une appréciation actuelle. Une telle reprise peut s'effectuer par la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation.²²

²² Article 100, 2°, AR C.Soc.

46. Si l'usufruit grève un bien immeuble amortissable, cette dépréciation justifie éventuellement un amortissement exceptionnel conformément à l'article 64, § 1^{er}, alinéa 2 de l'AR C.Soc., afin de ramener la valeur comptable de la pleine propriété à la valeur d'utilisation de la nue-propriété pour l'entreprise, compte tenu des caractéristiques de l'usufruit grevant le bien.

47. La Commission relève que pareil amortissement exceptionnel doit être repris lorsqu'il n'est plus justifié. Cette reprise ne s'impose qu'à concurrence de l'excédent par rapport aux amortissements planifiés conformément à l'article 64, § 1^{er}, alinéa 1^{er}.²³

48. Le prix obtenu pour l'usufruit ne correspondra normalement pas au montant de cette réduction de valeur ou de l'amortissement exceptionnel. L'amortissement exceptionnel ne dépassera évidemment pas les amortissements qui auraient été comptabilisés normalement au cours de l'usufruit en cas de maintien de la pleine propriété.

Exemple 3

49. Une entreprise acquiert un immeuble ayant une durée d'utilisation limitée dans le temps pour un montant de 600.000 EUR qui fera l'objet d'amortissements linéaires sur 30 ans. Après 10 ans, l'entreprise grève l'immeuble d'un usufruit au profit d'un tiers pour une période de 15 ans à concurrence d'un montant de 400.000 EUR.

Au moment de l'établissement de l'usufruit, le bien immeuble est repris dans les comptes comme suit :

Valeur d'acquisition	600.000
Amortissements cumulés	<u>-200.000</u>
	400.000

Si l'entreprise n'avait pas grevé le bien d'un usufruit, elle aurait poursuivi l'amortissement de l'immeuble. Après 25 ans (à savoir, 10 ans déjà amortis et un usufruit pour une période de 15 ans), les comptes se présenteraient comme suit :

Valeur d'acquisition	600.000
Amortissements cumulés	<u>-500.000</u>
	100.000

Pour la détermination du montant des amortissements à acter au moment de l'établissement de l'usufruit, la Commission propose de tenir compte de la valeur comptable du bien immeuble dans l'hypothèse où l'entreprise n'aurait pas octroyé un droit d'usufruit (100.000 EUR).

²³ Article 64, § 1, alinéa 3 de l'AR C.Soc.

Dans cet exemple, l'établissement de l'usufruit se traduit dès lors dans les comptes de l'entreprise par un amortissement exceptionnel à concurrence de 300.000 EUR. L'entreprise obtient par cette opération un résultat comptable à concurrence de 100.000 EUR.²⁴ Ensuite la nue-propiété du bien immeuble est transférée au compte 26 *Autres immobilisations corporelles*.

Comptabilisation de l'établissement de l'usufruit

416	Créances diverses	400.000
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles	300.000
	à 2219 Constructions: amortissements actés	300.000
	743 ²⁵ Produits d'exploitation diverses	400.000

Transfert aux autres immobilisations corporelles

260	Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition	600.000
2219	Constructions: amortissements actés	500.000
	à 269 Autres immobilisations corporelles : amortissements actés	500.000
	2210 Constructions: valeur d'acquisition	600.000

Exemple 3bis

50. Une entreprise acquiert un bien immeuble pour un montant de 600.000 EUR. Ce bien immeuble se compose d'un terrain d'une valeur de 210.000 EUR non amortissable, et d'un bâtiment d'une valeur de 390.000 EUR amortissable de façon linéaire sur 30 ans. Après 10 ans l'entreprise établit un usufruit au profit d'un tiers pour une période de 15 ans à concurrence de 400.000 EUR.

Au moment de l'établissement de l'usufruit, le bien immeuble est repris dans les comptes comme suit :

Valeur d'acquisition terrain	210.000
Valeur d'acquisition bâtiment	390.000
Amortissements cumulés (10 x 13.000)	<u>-130.000</u>
	470.000

Si l'entreprise n'avait pas grevé le bien d'un usufruit, elle aurait poursuivi l'amortissement de l'immeuble. Après 25 ans (à savoir 10 ans déjà amortis et un usufruit pour une période de 15 ans), les comptes se présenteraient comme suit :

Valeur d'acquisition terrain	210.000
------------------------------	---------

²⁴ Prix de vente de 400.000 EUR et amortissement exceptionnel de 300.000 EUR.

²⁵ Soit 764 *Autres produits exceptionnels*.

Valeur d'acquisition bâtiment	390.000
Amortissements cumulés (25 x 13.000)	<u>-325.000</u>
	275.000

Pour la détermination du montant des amortissements à acter au moment de l'établissement de l'usufruit, la Commission propose de tenir compte de la valeur comptable du bien immeuble dans l'hypothèse où l'entreprise n'aurait pas octroyé un droit d'usufruit (390.000 - 325.000 = 65.000).

Dans cet exemple, l'établissement de l'usufruit se traduit dès lors dans les comptes de l'entreprise par un amortissement exceptionnel à concurrence de 15 x 13.000, soit 195.000 EUR et à concurrence du solde, par un résultat de 205.000 EUR (400.000 EUR - 195.000 EUR). Ensuite la nue-propriété du bien immeuble est transférée au compte 26 *Autres immobilisation corporelles*.

Comptabilisation de l'établissement de l'usufruit

416	Créances diverses	400.000
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles	195.000
(6602	Réductions de valeur exceptionnelles sur immobilisations corporelles) ²⁶	
à	2219 Constructions: amortissements actés	195.000
	743 ²⁷ Produits d'exploitation diverses	400.000
	(2209 Terrains : réductions de valeur actées) ²⁸	

Transfert aux autres immobilisations corporelles

260	Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition	600.000
2219	Constructions: amortissements actés	325.000
(2209	Terrains : réductions de valeur actées)	
à	269 Autres immobilisations corporelles : amortissements actés	325.000
	(269 Autres immobilisations corporelles : réductions de valeur actées	
	2200 Terrains: valeur d'acquisition	210.000
	2210 Constructions: valeur d'acquisition	390.000

51. La Commission est d'avis que ce traitement comptable correspond à la réalité économique dans la mesure où il tient compte du caractère essentiellement temporaire de l'usufruit. En ce qui concerne les biens non amortissables, les implications de la réduction de valeur de l'usufruit grevant le bien seront traduites dans les comptes au fur et à mesure que le terme de l'usufruit se rapproche.

52. Pour les motifs énoncés ci-avant, la valeur comptable de la nue-propriété ne peut pas faire l'objet d'un amortissement usuel aussi longtemps que l'usufruit court, même si le bien sur lequel porte la nue-propriété est un bien amortissable.

²⁶ Si, à la suite de l'établissement de l'usufruit, le terrain fait l'objet d'une réduction de valeur.

²⁷ Soit 764 *Autres produits exceptionnels*.

²⁸ Si à la suite de l'établissement de l'usufruit, le terrain faisait l'objet d'une réduction de valeur.

53. Dans une optique financière, le montant reçu représentant le prix de l'usufruit peut être considéré comme une redevance pour les produits que le bien concerné aurait générés, si l'usufruit n'avait pas été transféré.

54. La Commission est d'avis que le prix de vente ne peut pas être ventilé via les comptes de régularisation sur la durée de l'usufruit, en raison du fait que cette méthode ne tient pas suffisamment compte des caractéristiques juridiques essentielles de l'usufruit et de la nue-propiété.

7.2 Redevances périodiques uniquement

55. Une entreprise est pleine propriétaire d'un bien immeuble. L'entreprise grève ce bien immeuble d'un usufruit de sorte qu'elle n'en conserve que la nue-propiété. L'indemnité due pour l'usufruit consiste exclusivement en redevances périodiques. Les biens immeubles seront transférés au compte 26 *Autres immobilisations corporelles*. Les redevances périodiques reçues seront comptabilisées, chaque année, au titre de produit, et la valeur d'acquisition de l'actif ayant une durée d'utilisation limitée dans le temps fera l'objet de plus d'amortissements selon un plan approprié.

56. La Commission est d'avis que les redevances à verser ne peuvent pas être comptabilisées comme une créance à long terme, sauf si l'usufruitier est contractuellement tenu de payer les redevances, même s'il devait renoncer de manière unilatérale au droit d'usufruit. Dans ce cas, le nu-propiétaire aurait déjà une créance certaine et définitive sur l'usufruitier au moment de la conclusion du contrat.

8. Usufruitier : consolidation par acquisition de la nue-propiété

57. Conformément à l'article 617 du C. Civ., l'usufruit s'éteint par la consolidation ou la réunion sur la même tête, des qualités d'usufruitier et du nu-propiétaire. Ce sera par exemple le cas lorsqu'une entreprise acquiert (à titre onéreux) la nue-propiété d'un bien immeuble, dont elle en avait déjà auparavant acquis l'usufruit. Étant donné que l'usufruit s'éteint, l'entreprise ne comptabilisera plus l'usufruit au titre d'un élément distinct du passif.

58. Conformément à l'article 35 de l'AR C.Soc. les actifs sont évalués à leur valeur d'acquisition et sont portés au bilan pour cette même valeur, déduction faite des amortissements et réductions de valeurs y afférents. Conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc. l'entreprise peut procéder à une réévaluation.²⁹

²⁹ Voir également l'avis CNC 2011/14 – Plus-values de réévaluation, *Bull. CNC*, n° 60, 5 - 21.

59. Au moment de l'acquisition de la nue-propriété du bien immeuble par l'usufruitier, la valeur d'acquisition de ce bien immeuble est calculée par l'addition de la valeur d'acquisition de l'usufruit et de la valeur d'acquisition de la nue-propriété. Dans le cas d'un bien immeuble bâti, il y aura lieu de décomposer de manière appropriée la valeur d'acquisition en valeur d'acquisition des terrains bâtis, d'une part, et valeur d'acquisition des constructions, d'autre part.

Exemple 4

60. L'entreprise a acquis l'usufruit sur un hangar pour une période de 15 ans à concurrence d'une valeur d'acquisition de 600.000 EUR. La durée d'utilisation économique du hangar est estimée à 20 ans.

Écriture lors de l'acquisition de l'usufruit

2230	Autres droits réels sur des immeubles : valeur d'acquisition	600.000
à	489 Autres dettes diverses	600.000

Amortissement annuel

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	40.000
à	2239 Autres droits réels sur des immeubles : amortissements actés	40.000

Après 2 ans, le droit réel a une valeur comptable de 520.000 EUR (600.000 - 40.000 - 40.000).

Écritures lors de l'acquisition de la nue-propriété

Deux ans après l'acquisition de l'usufruit, l'entreprise acquiert la nue-propriété de ce hangar pour un montant de 550.000 EUR.

2230	Autres droits réels sur des immeubles : valeur d'acquisition	550.000
à	489 Autres dettes diverses	550.000

Il y a ensuite lieu de passer des écritures correctives afin de traduire correctement la situation actuelle dans les comptes de l'entreprise. En effet, l'entreprise possède le bien en pleine propriété et il y a lieu de décomposer la valeur d'acquisition du bien entre la valeur du terrain bâti, d'une part, et du hangar, d'autre part. Dans notre exemple, la valeur du terrain bâti au moment de son acquisition en pleine propriété est estimée à 400.000 EUR.

2200	Terrains: valeur d'acquisition	400.000
2210	Constructions : valeur d'acquisition	750.000
à	2230 Autres droit réels sur des immeubles : valeur d'acquisition	1.150.000

*Transfert des amortissements déjà actés*³⁰

2239	Autres droits réels sur des immeubles : amortissements actés	80.000
à	2219 Constructions : amortissement actés	80.000

Par la suite, des amortissements seront pris en résultats chaque année, en fonction de la durée d'utilisation économique restant à courir du hangar, à savoir 18 ans (20 ans moins les deux ans au cours desquels le hangar a déjà fait l'objet d'amortissements). En l'espèce, les amortissements annuels sont calculés comme suit: $(750.000 - 80.000) : 18 \text{ ans} = 37.222,22 \text{ EUR}$.

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	37.222,22
à	2219 Constructions : amortissement actés	37.222,22

9. Cession et expiration du droit d'usufruit avant l'échéance de la durée initialement prévue

61. Lorsqu'une entreprise cède le droit d'usufruit à un tiers (l'usufruit continue à exister) ou renonce à son droit (l'usufruit s'éteint) avant l'échéance initialement prévue, cette opération devra être comptabilisée, le cas échéant, conformément aux dispositions contractuelles.

62. Vu les éventuelles circonstances très diverses qui peuvent se présenter, la Commission est d'avis qu'il n'est pas opportun de proposer un traitement comptable général. La Commission est néanmoins d'avis que le traitement comptable exposé ci-dessus et le traitement comptable du droit de superficie ci-dessous pourront être appliqués dans la plupart des cas.

IV. Droit de superficie

A. Définition et caractéristiques

63. La loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie (ci-après: la loi sur la superficie) définit le droit de superficie comme un droit réel ne pouvant être établi pour un terme excédant cinquante années³¹ qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations en tout ou partie, sur, au-dessus ou en-dessous du fonds d'autrui.³² Le droit de superficie peut être constitué par tout titulaire d'un droit réel immobilier dans les limites de son droit.

³⁰ La Commission est d'avis que l'on peut supposer dans la plupart des cas que les amortissements actés sur l'usufruit peuvent être imputés à un amortissement des constructions érigées.

³¹ Article 4 de la loi sur la superficie tel que modifié par l'article 124 de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice (MB 14 mai 2014).

³² Article 1 de la loi sur la superficie tel que modifié par l'article 124 de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice (MB 14 mai 2014).

64. Afin de clarifier les aspects juridiques liés aux constructions érigées par une personne autre que le propriétaire du terrain, le présent avis examinera ci-après les cas de figure les plus fréquents.

1. Droit de superficie et droit de superficie accessoire

65. Le droit de superficie (toujours un droit réel) diffère du droit de superficie accessoire incorporé dans autre droit (réel ou non). Par exemple, il est question d'un droit de superficie accessoire dans le cadre d'un contrat de location, d'un bail commercial, d'un droit d'emphytéose ou d'un droit d'usufruit. Depuis l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 19 mai 1988,³³ il est généralement admis qu'une renonciation explicite au droit d'accession sur un bien immeuble crée un droit de superficie auquel s'appliquent les dispositions de la loi sur la superficie.

66. Le propriétaire du bien auquel se rapporte le droit de superficie retrouvera à l'expiration du droit de superficie les droits d'usage pleins et entiers du bien en cause, avec tous les attributs qui s'y attachent. En ce qui concerne les droits de propriété relatifs aux bâtiments, ouvrages ou plantations, il est renvoyé aux articles 5 à 8 de la loi sur la superficie.³⁴

67. La loi sur la superficie s'applique uniquement au droit de superficie et non au droit de superficie accessoire.³⁵ En outre les dispositions de la loi sur la superficie ne sont applicables que pour autant que les parties n'y dérogent pas contractuellement.

2. Constructions érigées sur le terrain d'autrui sans détenir un droit de superficie

68. Il peut arriver qu'une entreprise réalise des constructions sur, au-dessus ou en-dessous du terrain d'autrui sans disposer d'un droit de superficie. Pareille situation peut se présenter, par exemple, lorsque les constructions sont réalisées sur un terrain dont le maître d'ouvrage estimait être le propriétaire ou sur lequel l'entrepreneur dispose uniquement d'un droit d'usufruit, sans que le propriétaire du terrain n'ait explicitement autorisé leur réalisation. Dans cette dernière hypothèse, il est question d'un droit de superficie accessoire.

69. Au cas où les constructions ont été réalisées sur le terrain d'autrui sans que l'entrepreneur dispose d'un droit de superficie, l'article 555 C.Civ. prévoit un régime d'indemnisation. Cet article permet en effet au propriétaire du terrain de demander la suppression des constructions érigées par le tiers ou de les conserver. Si le propriétaire décide de conserver les constructions, il est tenu au remboursement des matériaux et du prix de la main d'œuvre. Si le tiers qui a réalisé les constructions était de bonne foi, le propriétaire ne pourra pas demander la suppression des constructions, mais il aura

³³ www.cass.be

³⁴ J. VERSTAPPEN, *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2004, 20, n° 18.

³⁵ Voir entre autres J. VERSTAPPEN, *Erfpacht, opstal en vruchtgebruik*, Gent, Larcier, 2004, 16.

le choix, soit de rembourser les matériaux et le prix de la main-d'œuvre, soit de rembourser une somme égale à la plus-value correspondant à l'augmentation de la valeur du fonds.

70. L'article 555 C.Civ. part de l'hypothèse qu'il s'agit de bâtiments, de plantations et d'ouvrages qui ont été incorporés à titre accessoire dans la chose principale, mais qui peuvent exister indépendamment de la chose principale. Il n'est dès lors pas applicable aux parties des constructions qui ont été réalisées sur la chose principale dans laquelle elles sont désormais incorporées et avec laquelle elles sont confondues. La question de savoir si un bâtiment, une plantation ou un ouvrage est à considérer comme une chose susceptible de mener une existence propre et indépendante, qui peut dès lors être supprimée sans détruire la chose dans laquelle le bâtiment, la plantation ou l'ouvrage est incorporé, relève de l'appréciation souveraine du juge.³⁶

71. L'accession intervient, en principe, directement, sauf si les parties en ont décidé autrement.

3. Théorie des charges : enrichissement sans cause

72. Si les constructions se composent d'éléments non amovibles, l'article 555 C.Civ. ne trouve pas à s'appliquer. Les parties peuvent évidemment convenir entre elles d'un régime d'indemnisation. Ce régime d'indemnisation peut s'inspirer de la théorie des charges qui distingue entre les frais nécessaires, les frais utiles ou les frais somptuaires, ou bien du principe de l'interdiction d'enrichissement sans cause en vertu duquel une indemnisation est due à concurrence du plus petit montant de la différence entre l'appauvrissement de la partie lésée et l'accroissement du patrimoine de la partie enrichie.

73. En ce qui concerne les travaux de simple amélioration réalisés par un usufruitier, il peut être renvoyé aux dispositions explicites prévues à l'article 599 C.Civ. et au traitement comptable de l'usufruit aux points 18 à 21.

B. Traitement comptable

1. Acquisition d'un droit de superficie à titre onéreux

74. Le traitement comptable de l'acquisition d'un droit de superficie à titre onéreux correspond en grande partie au traitement comptable de l'acquisition d'un droit d'usufruit mais il est plus amplement précisé ci-dessous.

75. L'article 5 de la loi sur la superficie prévoit que le superficiaire dispose du plein pouvoir sur les constructions qui se trouvaient déjà sur le terrain lors de l'acquisition du droit de superficie, à condition

³⁶ Cass. 23 décembre 1943.

d'en payer le prix au tréfoncier. Dans ce cas, le superficiaire devient propriétaire des constructions et il comptabilisera le prix payé pour les bâtiments, ouvrages ou plantations existants et les frais supplémentaires au titre de valeur d'acquisition des constructions sur le compte 221 *Constructions*.

76. Un droit de superficie accessoire n'est, en principe, pas enregistré sur le compte 223 *Autres droits réels sur des immeubles*, en raison du fait qu'un tel droit ne constitue pas un droit réel en soi. En outre, ce droit est incorporé dans un autre droit, de sorte que le droit de superficie accessoire ne peut pas être comptabilisé comme un élément distinct de l'actif.

2. Constructions érigées sur terrain d'autrui

77. En règle générale, le contrat peut être rattaché à un des cas de figure ci-dessous.³⁷

2.1 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire permet de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés

78. Un bâtiment est à considérer comme un investissement du tréfoncier si le contrat prévoit qu'il en reste propriétaire pour une période qui :

- correspond à la durée d'utilisation économique normale du bien ; ou
- est suffisamment longue pour amortir économiquement les frais engagés pour la construction du bâtiment.

Le superficiaire enregistrera par conséquent le bâtiment sur le compte 221 *Constructions*. Il prendra ensuite en charge la valeur d'acquisition des constructions par la voie d'amortissements échelonnés sur la période en cause.

2.2 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - accord d'indemnisation (substantielle)

79. L'article 6 de la loi sur la superficie³⁸ prévoit que le propriétaire du terrain est, à l'expiration du droit de superficie, tenu à un remboursement à concurrence de la valeur des bâtiments, ouvrages ou plantations érigés par le superficiaire. Cette valeur est la valeur réelle des bâtiments, ouvrages ou plantations à l'expiration du droit. Dans cette optique, il peut être admis que l'application d'amortissements usuels sur la durée de vie économique du bien immeuble suffira et qu'il ne sera donc pas nécessaire d'amortir sur une période plus courte afin de satisfaire aux exigences de l'image fidèle des comptes annuels.

³⁷ Dans l'avis CNC 150/3 - Constructions érigées sur terrain d'autrui (*Bull. CNC*, n° 19, juillet 1986, 20 - 21) la Commission a déjà examiné certains de ces cas.

³⁸ L'article 6 a un caractère supplétif de sorte que les parties y peuvent déroger dans leur contrat.

80. Dans le cas d'un droit de superficie accessoire, le titulaire de ce droit ne pourra pas exiger d'indemnité du tréfoncier à l'expiration de ce droit. Les parties peuvent évidemment convenir d'une indemnité à payer à l'expiration du droit de superficie accessoire. Si les parties ont conclu un accord quant à une indemnisation substantielle, il peut également être admis que, pour répondre aux exigences de l'image fidèle des comptes annuels, il suffit d'amortir le bien sur sa durée de vie économique et qu'il n'est pas nécessaire d'amortir le bien sur la durée éventuellement plus courte du droit de superficie accessoire.

2.3 La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - absence (ou insuffisance) d'un accord d'indemnisation

81. Le présent avis ne traite pas l'hypothèse d'une période trop courte pour amortir économiquement la valeur d'acquisition et de l'absence ou de l'insuffisance d'un accord d'indemnisation entre le tréfoncier et le superficiaire.³⁹

82. La Commission observe toutefois que certains cas peuvent justifier des investissements complémentaires sur un actif, même si la durée restant à courir du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire est inférieure à la durée d'utilisation normale de ce bien et que ces investissements ne font pas l'objet d'un accord d'indemnisation.⁴⁰ En l'occurrence, l'entreprise amortira l'investissement sur la durée restant à courir du droit de superficie, étant donné que l'entreprise peut à ce moment amortir économiquement la totalité de l'actif sur la période entre le moment de l'investissement et le moment où l'actif n'appartient plus au patrimoine de l'entreprise. Par exemple, si une entreprise réalise un investissement dont la durée d'utilisation normale est de 7 ou 8 ans pour remplacer une porte de garage, et que la durée restant à courir du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire est de 5 ans, elle peut amortir cet investissement sur la durée restant à courir de 5 ans.

2.4 Le superficiaire doit enlever les bâtiments, ouvrages ou plantations et remettre le terrain dans son pristin état

83. Si le contrat prévoit que les bâtiments, ouvrages ou plantations doivent être enlevés à l'échéance de la période convenue et que le terrain doit être rétabli dans son pristin état, le superficiaire amortira les bâtiments, ouvrages ou plantations comme exposé aux points 78 à 80 du présent avis. Un contrat conclu entre des parties indépendantes, bien informées et agissant de leur plein gré prévoira une période durant laquelle le superficiaire dispose du bien qui sera suffisamment longue pour amortir économiquement le bien et supporter les frais de l'enlèvement des bâtiments, ouvrages ou plantations

³⁹ Voir le point 4.

⁴⁰ Cette situation correspond à la situation visée au point 78, deuxième tiret.

et la remise en état du terrain. Une provision devra toutefois être constituée pour couvrir les frais de l'enlèvement des bâtiments, ouvrages ou plantations et de la remise du terrain en son pristin état. En principe, cette provision est constituée linéairement sur la durée du contrat ou sur la durée d'utilisation si cette dernière est plus courte.

2.5 Le contrat ne prévoit pas le moment où l'accession prend effet

84. Si un contrat contient un droit de superficie accessoire et ne précise pas le moment auquel l'accession prend effet, il peut être admis que l'accession ne prend effet qu'au terme du contrat.⁴¹ Jusqu'au moment de l'accession, les constructions sont censées appartenir à celui qui les a érigées et les règles comptables mentionnées aux points 78 à 83 s'appliquent.

2.6 L'entreprise-maître de l'ouvrage ne dispose pas d'un droit réel

85. Lorsque l'entreprise/maître de l'ouvrage ne peut faire valoir aucun droit réel sur les biens immeubles, ces biens ne peuvent pas être comptabilisés sur les comptes 220 à 223, mais sur le compte 26 *Autres immobilisations corporelles*.

3. Comptabilisation dans le chef du propriétaire du terrain à l'expiration du droit de superficie

86. La présente partie examinera en premier lieu le cas le plus fréquent d'un droit de superficie grevant un terrain non bâti. Il est toutefois possible que des bâtiments, ouvrages ou plantations se trouvaient déjà sur le terrain au moment de l'établissement du droit de superficie. En l'occurrence, il y aura lieu de distinguer entre l'hypothèse où les bâtiments, ouvrages ou plantations existants sont indemnisés et celle où ils ne le sont pas.

3.1 Droit de superficie sur un terrain non bâti

87. Le propriétaire du terrain (tréfoncier) octroie au superficiaire un droit de superficie sur un terrain sans bâtiments, ouvrages ou plantations au moment de l'établissement du droit. Au terme du contrat de superficie, le terrain appartient toujours au même propriétaire.

88. Sauf si les parties en ont convenu autrement dans le contrat, le propriétaire du terrain (tréfoncier) acquiert, à l'expiration du contrat de superficie, la propriété des bâtiments, ouvrages ou plantations et doit indemniser le superficiaire pour ces bâtiments, ouvrages ou plantations pour leur

⁴¹ Voir également De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Vol. IV, n° 685 et suiv.

valeur réelle du moment.⁴² Cette indemnité et les éventuels frais accessoires constituent ainsi la valeur d'acquisition des bâtiments, ouvrages ou plantations à reprendre dans la comptabilité du tréfoncier.

89. Si les parties dérogent à l'article 6 de la loi sur la superficie et prévoient que le tréfoncier n'est pas tenu d'indemniser le superficiaire à l'expiration du droit de superficie, il s'agit d'un accroissement de patrimoine dans le chef du tréfoncier au moment où le droit de superficie prend fin.

90. La Commission examinera plus tard la question du traitement comptable de l'acquisition à titre gratuit des bâtiments, ouvrages ou plantations au terme du droit de superficie lorsque cette acquisition à titre gratuit constitue une rémunération du droit de superficie octroyé.

3.2 Droit de superficie : bâtiments, ouvrages ou plantations présents au début du contrat non indemnisés par le superficiaire

91. Si, au moment de l'établissement du droit de superficie, le superficiaire n'a pas indemnisé les bâtiments, ouvrages ou plantations présents, le tréfoncier (propriétaire du terrain) reprendra ces bâtiments, ouvrages ou plantations à l'expiration du droit de superficie sans être tenu à une quelconque indemnité pour ces bâtiments, ouvrages ou plantations.⁴³

92. A l'établissement du droit de superficie, le tréfoncier aura transféré les bâtiments, ouvrages ou plantations enregistrés sous le compte 221 *Constructions* et 222 *Terrains bâtis*, au compte 26 *Autres immobilisations corporelles*.⁴⁴ A l'expiration du contrat de superficie, le tréfoncier (re)devient le plein propriétaire de tous les bâtiments, ouvrages ou plantations. Dans ce cas, il y a lieu de distinguer entre les bâtiments, ouvrages ou plantations qui existaient déjà avant le contrat, d'une part, et celles qui ont été érigées par le superficiaire pendant la durée du contrat.

93. Le traitement comptable de bâtiments, ouvrages ou plantations érigés par le superficiaire pendant la durée du contrat et qui reviennent au tréfoncier (propriétaire du terrain) à l'expiration du contrat, correspond au traitement comptable d'un droit de superficie sur un terrain non bâti (points 87 à 90).

94. Les bâtiments, ouvrages ou plantations non indemnisés et gratuitement repris par le tréfoncier (propriétaire du terrain), peuvent, le cas échéant, justifier la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation, conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc..⁴⁵ La Commission tient à souligner que le tréfoncier n'est toutefois pas obligé de comptabiliser une plus-value de réévaluation.

⁴² Article 6 de la loi sur la superficie.

⁴³ Article 7 de la loi sur la superficie.

⁴⁴ Au cours de la durée du contrat de superficie, les bâtiments déjà érigés ne sont pas comptabilisés sur le compte 221 *Constructions* dans les comptes du superficiaire. Si l'indemnité versée pour le droit de superficie est intégralement payée d'avance, le montant destiné à indemniser l'usage de ces bâtiments sera compris dans le montant comptabilisé sur le compte 223 *Autres droits réels sur immeubles*.

⁴⁵ Voir également l'avis CNC 2011/14 – Plus-values de réévaluation, *Bull. CNC*, n° 60, 5 - 21.

Exemple 5

95. Il y a trois ans, une entreprise a acquis un bien immeuble pour un montant de 500.000 EUR. La valeur d'acquisition du bâtiment et celle du terrain étaient respectivement de 400.000 EUR et de 100.000 EUR. Le bâtiment fait l'objet d'amortissements linéaires sur une période de 20 ans et la valeur comptable actuelle est de 340.000 EUR.⁴⁶

Au cours de l'exercice, un droit de superficie est établi pour une période de 11 ans. Le superficiaire ne paie aucune indemnité pour le bâtiment, mais verse une indemnité unique de 300.000 EUR pour le droit de superficie.

Comptabilisation lors de l'établissement du droit de superficie

416	Créances diverses	300.000
à	764 Autres produits exceptionnels	300.000
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles	220.000 ⁴⁷
à	2219 Constructions: amortissements actés	220.000

Transfert aux Autres immobilisations corporelles

2219	Constructions: amortissements actés	280.000
260	Autres immobilisations corporelles: valeur d'acquisition	500.000
à	2200 Terrains: valeur d'acquisition	100.000
	2210 Constructions: valeur d'acquisition	400.000
	269 Autres immobilisations corporelles: amortissements actés	280.000

Comptabilisation à l'expiration du droit de superficie

2200	Terrains: valeur d'acquisition	100.000
2210	Constructions: valeur d'acquisition	400.000
269	Autres immobilisations corporelles: amortissements actés	280.000
à	2219 Constructions: amortissements actés	280.000
	260 Autres immobilisations corporelles: valeur d'acquisition	500.000

Remarque

⁴⁶ 400.000 (3 x 20.000) = 360.000.

⁴⁷ 11 x 20.000 = 220.000.

Eu égard aux dispositions de l'article 64, § 1^{er}, alinéa 3 de l'AR C.Soc., aucun amortissement ne sera, en principe, repris à l'expiration du droit de superficie.

3.3 Droit de superficie: bâtiments, ouvrages ou plantations présents au début du contrat de superficie et indemnisés par le superficiaire

96. Si le superficiaire verse une indemnité pour les bâtiments, ouvrages ou plantations qui se trouvaient déjà sur le terrain au début du contrat de superficie, il devient le plein propriétaire de ces bâtiments, ouvrages ou plantations. A l'échéance du contrat de superficie, tous les bâtiments, ouvrages ou plantations présents reviendront (de plein droit) par accession au tréfoncier (propriétaire du terrain). De ce fait, le superficiaire réalisera, selon le cas, une plus-value ou une moins-value, l'article 6 de la loi sur la superficie obligeant, en effet, le tréfoncier à verser dans ce cas, une indemnité au superficiaire à concurrence de la valeur réelle des bâtiments, ouvrages ou plantations à l'expiration du contrat, à moins que les parties en aient convenu autrement.

97. L'indemnité due à l'occasion du transfert de propriété constitue la valeur d'acquisition à laquelle les bâtiments, ouvrages ou plantations sont repris dans les comptes du tréfoncier.

3.4 Expiration du droit de superficie accessoire

98. Si le propriétaire du terrain paie une indemnité à l'expiration du droit de superficie accessoire, il y a lieu de distinguer entre l'acquisition d'un nouvel actif, et l'augmentation de la valeur d'un actif existant.

99. Dans le premier cas, la valeur d'acquisition l'actif acquis se compose de l'indemnité à verser et des éventuels frais accessoires. Le nouvel actif est amorti selon un plan d'amortissement approprié.

100. Dans le deuxième cas, la valeur d'acquisition initiale de l'actif existant est augmentée de l'indemnité à verser et des éventuels frais accessoires. En principe, cette augmentation de la valeur d'acquisition est amortie sur la durée d'utilisation restant à courir de l'actif existant.

4. Comptabilisation dans le chef du superficiaire au terme du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire

101. Tant à l'expiration du droit de superficie qu'à l'expiration du droit de superficie accessoire, l'actif doit être décomptabilisé en fin de contrat. Si le titulaire du droit perçoit une indemnité de la part du propriétaire qui a octroyé le droit, une plus-value ou moins-value sera, selon le cas, actée sur la réalisation de l'actif décomptabilisé.

V. Droit d'emphytéose

A. *Généralités*

102. Le droit d'emphytéose, droit réel limité dans le temps, permet d'avoir la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, sous la condition de lui payer une redevance annuelle, soit en argent, soit en nature, en reconnaissance de son droit de propriété.⁴⁸

103. Le propriétaire du bien sur lequel porte le droit d'emphytéose retrouvera à l'expiration de ce droit d'emphytéose la propriété pleine et entière du bien en cause, avec tous les attributs qui s'y attachent.

104. La principale différence entre le droit d'emphytéose et le droit de superficie réside dans leur durée. Un droit d'emphytéose a une durée minimale de 27 ans et une durée maximale de 99 ans, tandis qu'un droit de superficie n'a pas de durée minimale, mais uniquement une durée maximale de 50 ans. Ces délais sont d'ordre public.

105. En ce qui concerne les droits de propriété juridiques relatifs aux constructions érigées par l'emphytéote ou déjà présentes, il est renvoyé aux articles 7, 8 et 17 de la loi sur l'emphytéose.

106. En ce qui concerne le traitement comptable d'un droit d'emphytéose, il est renvoyé aux chapitres III. *Usufruit - Nue-propriété* et IV. *Droit de superficie*.

B. *Cas particulier*

107. La situation où une entreprise qui dispose de la pleine propriété d'un bien immeuble décide de céder ce bien immeuble à deux parties mérite une attention particulière. Ce transfert s'effectue comme suit : une des parties acquiert une emphytéose et paie un canon unique important qui couvre la presque totalité du prix de cession et paie par ailleurs une redevance annuelle symbolique au propriétaire. L'autre partie acquiert le bien immeuble grevé du droit d'emphytéose et paie la différence entre le prix de cession total et le canon unique.

1. **Traitement comptable dans le chef de l'entreprise cédante**

108. Lorsque l'établissement du droit d'emphytéose et le transfert du bien immeuble grevé du droit d'emphytéose sont indissociablement liés, cette opération est traitée dans les comptes au titre de réalisation du bien immeuble en question.

⁴⁸ Article 1^{er} de la loi du 10 janvier 1821 sur le droit d'emphytéose (ci-après: la loi sur l'emphytéose).

Écriture

416 Créances diverses
2219 Constructions: amortissements actés
(663 Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés)
à 2210 Constructions: valeur d'acquisition
2200 Terrains: valeur d'acquisition
(763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés)

109. Lorsque l'établissement du droit d'emphytéose et le transfert du bien immeuble grevé du droit d'emphytéose ne sont pas indissociablement liés, cette opération est traitée dans les comptes en deux phases. Tout d'abord, l'entreprise enregistre l'établissement du droit d'emphytéose. Ensuite, l'entreprise enregistre le transfert du bien immeuble grevé du droit d'emphytéose.

Écriture lors de l'établissement du droit d'emphytéose

416 Créances diverses
6602 Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles
(6602 Réductions de valeur exceptionnelle sur immobilisations corporelles)⁴⁹
à 2219 Constructions: amortissement actés
(2209 Terrains : réductions de valeur actées)
743⁵⁰ Produits d'exploitation divers

Transfert aux Autres immobilisations corporelles

260 Autres immobilisations corporelles: valeur d'acquisition
2219 Constructions: amortissements actés
(2209 Terrains : réductions de valeur actées)
à 269 Autres immobilisations corporelles: amortissements actés
(269 Autres immobilisations corporelles: réductions de valeur actées)
2200 Terrains valeur d'acquisition
2210 Constructions: valeur d'acquisition

Transfert du bien immeuble grevé du droit d'emphytéose

416 Créances diverses
269 Autres immobilisations corporelles: amortissements actés

⁴⁹ Dans le cas où l'établissement du droit d'emphytéose entraîne une réduction de la valeur du terrain.

⁵⁰ Ou 764 Autres produits exceptionnels

- (269 Autres immobilisations corporelles: réductions de valeur actées)
(663 Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés)
à 260 Autres immobilisations corporelles: valeur d'acquisition
(763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés)

2. Traitement comptable dans le chef des parties acquérantes

Partie ayant acquis le droit d'emphytéose

- 223 Autres droit réels sur des immeubles
à 489 Dettes diverses

110. Le droit d'emphytéose étant par essence temporaire - même s'il porte (en partie) sur un bien dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps, p. ex. un terrain - sa valeur d'acquisition sera prise en charge selon un plan approprié sur sa durée d'utilisation économique, dans l'hypothèse où cette durée d'utilisation économique serait inférieure à la durée de l'emphytéose.⁵¹

Partie ayant acquis le bien immeuble grevé du droit d'emphytéose

- 260 Autres immobilisations corporelles: valeur d'acquisition
à 489 Dettes diverses

VI. Servitude

111. Une servitude est une charge imposée sur un héritage pour l'usage et l'utilité d'un héritage appartenant à un autre propriétaire.⁵²

112. A l'opposé de l'usufruit, de l'emphytéose et de la superficie qui grèvent le bien en cause de manière temporaire, une servitude grève le bien pour une période en principe illimitée.

113. Dans le chef du bénéficiaire de la servitude, le prix payé pour acquérir celle-ci ou pour indemniser le donneur de la servitude du dommage subi par celui-ci, constitue une immobilisation corporelle, à amortir sur sa durée d'utilité probable si la servitude a une durée économique limitée dans le temps. Les frais liés à l'acquisition de la servitude sont portés à l'actif et amortis selon les règles usuelles applicables aux frais accessoires.

⁵¹ La Commission tient à souligner que cet avis vise exclusivement les opérations réalisées à titre onéreux entre parties indépendantes, bien informées et agissant de leur plein gré (voir point 4).

⁵² Article 637 C.Civ.

114. Dans le chef de l'entreprise qui a concédé la servitude, le prix obtenu sera imputé sur la valeur d'acquisition du bien, dans la mesure où il correspond à une dépréciation de cette valeur d'acquisition. La différence entre le prix obtenu et la dépréciation de la valeur d'acquisition est portée au compte de résultats, au titre de plus-value ou moins-value réalisée.

115. Dans bon nombre de cas la servitude sera établie gratuitement ou sera obtenue par prescription acquisitive.

Lorsque l'entreprise a obtenu une servitude sans devoir payer d'indemnité, ce droit ne sera en principe pas comptabilisé à défaut de valeur d'acquisition. L'existence de ce droit doit être mentionnée dans l'annexe.

Dans le cas où une entreprise a octroyé gratuitement une servitude, la Commission estime qu'il y a lieu de distinguer selon que la servitude à titre gratuit a entraîné une dépréciation durable de la valeur du fonds servant ou non. Dans le cas où le fonds servant fait l'objet d'une dépréciation, qu'elle soit définitive ou non, de la valeur d'acquisition, la valeur d'acquisition du fonds servant doit être diminuée du montant correspondant à cette dépréciation. Dans le cas où le fonds servant ne fait pas l'objet d'une dépréciation, la Commission est d'avis que la valeur d'acquisition du fonds servant ne doit pas être diminuée.

VII. Particularités

116. Pendant la durée d'un droit temporaire, tel qu'un droit d'usufruit, de superficie ou d'emphytéose, le titulaire de ce droit peut réévaluer le droit porté à l'actif s'il est satisfait aux conditions pour la réévaluation.⁵³

117. La Commission entend souligner, outre la prudence qui doit toujours présider aux réévaluations, la circonspection qui doit accompagner de manière particulière l'incorporation au capital d'une telle plus-value. La Commission recommande de n'incorporer en aucun cas au capital une plus-value de réévaluation actée sur un droit temporaire.

⁵³ L'article 57 de l'AR C.Soc. prévoit que les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations financières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable. Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités. Cette condition de rentabilité additionnelle est examinée de plus près dans l'avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation, *Bull. CNC*, n° 60, janvier 2012, 4 - 20.