

Droits réels : questions particulières

Texte présenté à l'occasion du séminaire Vanham & Vanham du 23 mai 2024

Alexander Vandendries¹

Introduction

1. Une réforme civile aux horizons fiscaux incertains. Le livre 3 du Code civil² consacré aux biens a été inséré par une loi du 4 février 2020³ entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2021⁴.

Sur le strict plan civil, la réforme était naturellement nécessaire et fut globalement saluée pour sa cohérence et sa structure. Outre le fait qu'elle rationalisait les sources du droit et rafraichissait des termes désuets⁵, la réforme a tranché des débats doctrinaux importants : nature de la mitoyenneté, possibilité de constituer une emphytéose moyennant un canon unique (sans versement périodique symbolique), étendue des droits d'un superficiaire sur les bâtiments existants, propriété en volumes, etc.

Il n'en reste pas moins que si cette réforme n'avait pas pour vocation de codifier ou de réformer le droit fiscal, elle aura nécessairement des impacts fiscaux⁶ car, comme on le sait, les concepts de droits communs s'appliquent au droit fiscal si celui-ci n'y a pas dérogé⁷.

Que ces impacts aient été voulus ou non par le législateur⁸, certains de ceux-ci sont actuellement incertains, notamment en raison du fait que les différentes législations fiscales n'ont pas été adaptées et / ou que l'administration fiscale n'a pas pris officiellement position sur ces questions (bien que des tendances officieuses semblent se dessiner).

Dans les présentes lignes, j'ai voulu revenir sur certaines questions spéciales qui émaillent parfois ma pratique (civile et fiscale) ou qui sont sources de réflexions dans le cadre scientifique dans lequel mes mandats à l'Université Catholique de Louvain et de l'Université de Namur s'inscrivent.

¹ Avocat au barreau de Bruxelles (*Loyens & Loeff*), Maître de conférences invité à l'UNamur, Assistant à l'UCLouvain.

² Pour rappel, par l'article 2, alinéa 1^{er} de la loi du 13 avril 2019 le législateur a créé un nouveau Code civil. Dans un réel exercice d'anticipation – les nouveaux livres n'ayant pas tous été adoptés au moment de l'adoption de la loi du 13 avril 2019 – l'alinéa 2 de cette disposition précise qu'à dater de l'entrée en vigueur de ladite loi, le Code civil du 21 mars 1804 doit désormais être intitulé « ancien Code civil » (loi du 13 avril 2019 portant création d'un Code civil et y insérant un livre 8 « La preuve », *M.B.*, 14 mai 2019, p. 46353). Le Code civil, sans qu'il donc faille l'appeler « nouveau Code civil », désigne donc l'ensemble des livres adoptés par réformes successives depuis la loi du 13 avril 2019.

³ Loi du 4 février 2020 portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, *M.B.*, 17 mars 2020, p. 15753.

⁴ Art. 39 de la loi du 4 février 2020.

⁵ « Adieu, pigeons des colombiers, lapins des garennes, poissons des étangs, passant, comme de vulgaires objets, de main en main, au gré de la délocalisation, sans fraude ni artifice, de leur habitat naturel. *Ciao*, alluvions, atterrissements, lais, baliveaux, chaperons et corbeaux de pierre, ébauchoirs, colons partiaires, termes un chouia désuets, laissant quelque peu perplexe le juriste en herbe de 2020. *Goodbye*, « récoltes pendant par les racines », « effets scellés à chaud », « matière [...] en même mesure et bonté », « fenêtres, à fer émaillé et verre dormant », toutes expressions dont on ne saisit, aujourd'hui, que confusément et approximativement le sens » (P. LECOCQ, « Il était une fois le livre 3 d'un nouveau Code civil... », *Le pli juridique*, 2020/54, p. 3).

⁶ M. BOURGEOIS et B. PIRLET, « Réforme du droit des biens et fiscalité des revenus », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 17.

⁷ « Attendu que les principes du droit civil dominant le droit fiscal tant que celui-ci n'y a pas dérogé » (Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218). Dans le même sens, Cass., 15 mars 2012, R.G. n° F.11.0037.N, disponible sur www.monkey.be.

⁸ A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 179.

J'ai donc choisi de laisser de côté certaines questions tranchées, comme le régime du précompte immobilier attaché aux volumes cadastraux⁹, pour me concentrer sur des questions spéciales de fiscalité (directe et indirecte) des droits réels d'usage.

Le plan de l'exposé est donc le suivant :

Introduction.....	1
I. Généralités et droit transitoire.....	3
II. Superficie	9
1. Droit de superficie temporaire	9
A. Contexte civil.....	9
B. Fiscalité : questions particulières en droits d'enregistrement	11
2. Le droit de superficie à vocation perpétuelle : la propriété en volumes.....	17
A. Contexte civil.....	17
B. Fiscalité : hésitations.....	25
C. Propriété en volumes : un exemple pratique	27
III. Emphytéose	30
1. Contexte civil	30
2. Fiscalité : questions particulières en droits d'enregistrement	31
IV. Usufruit	38
1. Contexte civil	38
2. Fiscalité : les constructions-usufruits	39
A. Valorisation.....	39
B. Réparations.....	42
C. Indemnisation	46

⁹ Voy. à ce sujet la contribution de Me Carnoy quant aux différents types de volumes cadastraux : G. CARNOY, « La propriété en volume », in *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 235-262, spéc. p. 255-262.

I. Généralités et droit transitoire

2. Droits réels d'usage : généralités. Constituer un droit réel d'usage, c'est mettre en place un démembrement ou une décomposition de la propriété. Si la théorie du démembrement est sujette à débat¹⁰, il est unanimement reconnu qu'un droit réel d'usage confère à son titulaire, des usages et des prérogatives sur la chose dont autrui est, en principe¹¹, propriétaire¹². C'est du reste pour cela que la notion de droit réel « démembrement » a laissé le pas à celle de droit réel « d'usage »¹³ sous le livre 3¹⁴.

La mise en place d'un « démembrement » implique donc que les utilités d'un même bien (meuble ou immeuble) sont réparties entre le constituant et le titulaire du droit réel d'usage constitué, à charge pour le premier de respecter les prérogatives conférées au second sur la base d'une obligation réelle de laisser jouir¹⁵. A l'inverse d'un simple droit personnel qui crée une relation entre les personnes (par exemple, un bail), le droit réel est attaché à la chose la chose en tant que telle (en pratique, on dit qu'il la « grève »). C'est pour cela qu'un droit réel sur une chose est opposable par son titulaire à tous les acquéreurs successifs du bien (droit de suite¹⁶) et que celui-ci est préféré en cas de concours (droit de préférence¹⁷)... pour autant que les formalités en termes de publicité foncière soient respectées¹⁸.

3. Droits réels d'usage immobiliers. S'inscrivant dans cette logique, les servitudes, l'usufruit immobilier, l'emphytéose et la superficie permettent de répartir l'utilité d'un fonds – entendu indifféremment comme terrain, volume ou immeuble bâti – entre plusieurs titulaires, à des degrés variables. En effet, et ceci se reflète du reste dans leur ordre d'apparition au sein du livre 3¹⁹, l'intensité des prérogatives des titulaires de ces droits réels, sur la chose d'autrui, va croissante.

De services limités à une assiette sur le fonds d'autrui²⁰, dans le cas d'une servitude, à un droit d'usage et de jouissance plus ou moins étendu dans le cadre d'un usufruit²¹ ou d'une emphytéose²², à la propriété temporaire (voire à vocation perpétuelle) de tous les volumes d'un fonds, dans le cas d'une superficie²³, les droits réels d'usage s'inscrivent dans cette logique de division : une division

¹⁰ La création d'un droit réel implique-t-elle le transfert d'une fraction ou plus exactement, d'une partie du substrat du droit de propriété au titulaire du droit réel d'usage ou, pendant la durée du droit réel, le droit de propriété reste-t-il plein et entier de sa chose, certaines prérogatives étant paralysées notamment par une obligation réelle de laisser jouir le titulaire du droit réel ? En tout état de cause, il convient délaier l'ancienne distinction entre *usus*, *fructus* et *abusus* à laquelle faisait directement allusion le concept de démembrement (voy. I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 274-275 ; P. LECOCQ, S. BOUFFLETTE, A. SALVÉ, R. POPA, *Manuel de droit des biens*, t. 2, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 15-16 ; V. SAGAERT, *Goederenrecht*, Kluwer, Malines, 2021, p. 73-75).

¹¹ Puisqu'il est désormais certain qu'un titulaire de droit réel d'usage peut, dans les limites de son droit, constituer lui-même un « sous » droit réel d'usage sur le bien objet de son droit.

¹² A. VANDENDRIES, « Emphytéose et superficie nouvelles : division, cession, sous-constitution », in *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 177-180.

¹³ « Dans cette nouvelle perspective, l'idée de démembrement garde aussi tout son sens puisque constituer un droit réel, c'est bien démembrer la chose et s'en répartir les utilités, en les exerçant concurremment parfois, dans une optique de rentabilité économique » (P. LECOCQ, S. BOUFFLETTE, A. SALVÉ, R. POPA, *Manuel de droit des biens*, t. 2, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 15-16).

¹⁴ Art. 3.3 C. civ.

¹⁵ J. HANSENNE et C. RENARD, *Biens, Rép. not.*, T. II, Les biens, Livre 2, Bruxelles, Larcier, 1987, n° 25.

¹⁶ Art. 3.4 C. civ.

¹⁷ Art. 3.5 C. civ.

¹⁸ Voy. les art. 3.30 et s.

¹⁹ Les servitudes étant évoquées au titre 5, l'usufruit au titre 6, l'emphytéose au titre 7 et la superficie au titre 8.

²⁰ Art 3.114 C. civ.

²¹ Art. 3.138 C. civ.

²² Art. 3.167 C. civ.

²³ Art. 3.177 C. Civ.

entre la propriété juridique conservée par le titulaire des droits résiduels (de propriété) et la propriété économique exercée par le titulaire du droit réel d'usage.

Frappant la réalité, le droit fiscal est attentif à cette propriété économique de l'immeuble lorsqu'il dispose que : le précompte immobilier est à charge du titulaire du droit réel d'usage²⁴ ; la déduction pour investissement est exclue pour les immobilisations acquises ou constituées en vue de céder à un tiers le droit d'usage en vertu d'une convention d'emphytéose ou de superficie²⁵ ; le droit réel est considéré comme un bien d'investissement dans le chef de son titulaire pour le besoin des révisions de la TVA²⁶ ; en cas de redevance unique, le droit réel doit être repris à l'actif du bilan de la société titulaire du droit réel d'usage sous la rubrique « immobilisations corporelles » et l'actif qu'il grève doit faire l'objet d'un amortissement exceptionnel (ou d'une moins-value selon) dans le chef de la société constituante²⁷ ; etc.

4. Droits réels d'usage : régime juridique. On rappellera que, dans un souci d'intégration, le législateur a abrogé les deux lois sœurs du 10 janvier 1824 sur l'emphytéose et la superficie²⁸ pour les intégrer au sein du Code civil aux côtés des deux autres droits réels d'usage que sont les servitudes et l'usufruit.

Outre la disparition des droits réels d'usage et d'habitation en tant que droits réels autonomes²⁹, le livre 3 acte le principe du *numerus clausus* des droits réels selon lequel seul le législateur peut créer de nouveaux droits réels³⁰.

Ce principe de *numerus clausus* est assuré par le fait qu'en application de l'article 3.1 du Code civil, les parties ne peuvent déroger aux caractéristiques essentielles de chacun des droits réels lesquelles qui sont exprimés au travers de leur définition³¹ (comprenant l'étendue de leurs prérogatives sur le bien grevé³², l'objet du droit³³ ou encore la finalité de celui-ci³⁴) et de leur durée (minimale³⁵, maximale³⁶, aléatoire³⁷ ou, nouveauté, à vocation perpétuelle³⁸).

²⁴ Voy. l'art. 251 CIR92 rendant l'usufruitier, l'emphytéote et le superficiaire redevable du précompte immobilier à l'égard de l'Etat. Dans le régime légal organisé par le Code civil, le précompte immobilier est également à charge du titulaire du droit réel d'usage. Néanmoins, dans leur rapport interne, les parties peuvent déroger aux dispositions relatives aux charges du bien grevé sans que leur répartition ne soit naturellement opposable au fisc (voy. les art. 3.156 (usufruit), 3.173 (emphytéose) et 3.185 (superficie)).

²⁵ Art. 75, 2° CIR92. La récente réforme de la déduction pour investissement qui est prévue pour entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2025 n'a pas modifié cette exclusion spécifique (voy. Projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, *Doc. parl.*, n° 3865/001, p. 4-24, p. 201-212, p. 217-228 et p. 256-277).

²⁶ Dans la mesure où la constitution du droit réel emporte livraison d'un bien et, partant, sa disparition du patrimoine du constituant, le risque de révision est dans ce cas déplacé dans le chef du titulaire du droit réel d'usage qui constitue un bien d'investissement dans son chef. Dans le même sens, Q.P. n° 249 du 24 août 1990 de M. Vanderborght, *Revue de la TVA*, n° 92, p. 519, n° 5.

²⁷ Voy. Avis CNC 2015/5 du 8 juillet 2015 : Droits réels sur biens immeubles : usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose – servitude (disponible sur www.cnc-cbn.be).

²⁸ Voy. les art. 33 et 34 de la loi du 4 février 2020.

²⁹ L'art. 3.3, al. 3 C. civ. ne liste plus ces droits réels d'usage. Si le droit d'habitation est encore mentionné par l'art. 3.138 C. civ., il n'est qu'une forme particulière de droit d'usufruit.

³⁰ Art 3.3, al. 1^{er} C. civ.

³¹ L'art. 3.1 du Code civil précisant que « [l]es parties peuvent déroger aux dispositions du présent Livre, *sauf s'il s'agit de définitions* ou si la loi en dispose autrement » (nous soulignons).

³² Rapport de services entre deux fonds pour les servitudes ; usage et jouissance pour l'usufruit ; *plein usage* et *pleine jouissance* pour l'emphytéote ; propriété d'un volume pour la superficie.

³³ Immeuble (corporel) pour les servitudes ; meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, pour l'usufruit ; immeuble corporel pour l'emphytéose ; volume (immeuble par nature) pour la superficie.

³⁴ Voy. en matière de superficie, la finale de l'art. 3.177 précisant que ce droit est constitué « aux fins [, pour son titulaire, d'avoir la propriété] tous ouvrages ou plantations [sur le fonds d'autrui] » ; une finalité particulière devant être respectée sous peine d'extinction par non-usage, voire de requalification (B. PIRLET, *Droit de superficie et propriété en volume – Analyse du nouveau régime*, Limal, Anthemis, 2021, p. 17 ; J.-F. ROMAIN, « La nouvelle dimension de la superficie », in *Le*

Chaque droit réel d'usage se voit également attaché un régime légal en termes de droits et d'obligations secondaires (p. ex. en termes de réparations, d'indemnisation des ouvrages au terme du droit, de redevance ou de canon, etc.) qui ne s'appliquera qu'à défaut de stipulation contractuelle contraire. L'autonomie de la volonté est ici centrale³⁹ et est le pendant nécessaire du *numerus clausus*⁴⁰.

5. Application du livre 3 dans le temps. Le livre 3 s'applique aux droits réels constitués partir du 1^{er} septembre 2021⁴¹, les droits réels constitués avant le 1^{er} septembre 2021 resteront régis par l'ancien Code civil (servitude et usufruit) ou les lois du 10 janvier 1824 (emphytéose et superficie).

En vertu des principes d'application d'une loi nouvelle aux contrats conclus sous l'empire d'une ancienne loi, les dispositions d'ordre public ou impératives devraient néanmoins s'appliquer immédiatement aux contrats existants⁴². Néanmoins, dérogeant à ce principe⁴³, le législateur a expressément prévu que, *sauf clause contraire*, le livre 3 ne régit ni (i) les effets futurs des actes juridiques et des faits juridiques survenus avant son entrée en vigueur et (ii) ni les actes et faits juridiques qui se sont produits après son entrée en vigueur lorsqu'ils concernent des droits réels nés avant celle-ci⁴⁴.

6. Application des dispositions impératives. La loi du 4 février 2020 permet donc aux parties de soumettre, via un *opt in*, les droits réels nés avant le 1^{er} septembre 2021 aux dispositions du livre 3 et il nous semble, avec d'autres, que les nouvelles dispositions impératives du livre 3 remplaceront les anciennes dispositions de cette même nature.

nouveau droit des biens, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 374 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 294).

³⁵ Ce qui est le cas pour l'emphytéose, *infra* n° 0.

³⁶ 99 ans en cas de droit d'usufruit (mais qui peut être viager s'il est conclu au bénéfice d'une personne physique) ; 99 ans en matière d'emphytéose et de superficie.

³⁷ Comme c'est le cas de l'usufruit. En application de l'art. 3.141 du Code civil, disposition impérative, l'usufruit de la personne physique est toujours viager et celui de la personne morale s'éteint obligatoirement par sa faillite ou sa mise en liquidation. Pour une analyse des causes d'extinction de l'usufruit, voy. E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 87-96.

³⁸ L'emphytéose et la superficie peuvent être à vocation perpétuelles dans certaines situations. *Infra* n° 18.

³⁹ Pour guider la pratique, le législateur a précisé à l'art. 3.1 que le livre 3 était dans son intégralité supplétif, sauf en ce qui concerne les dispositions qualifiées de « définition » et si la loi en dispose autrement. Pour ce deuxième cas de figure, ce sera généralement le cas lorsque la disposition précise qu'elle s'applique « nonobstant toute clause contraire », mais le caractère impératif est parfois situationnel et doit être déduit de l'économie du Code. Par exemple, lorsque l'art. 3.174, al. 1^{er} C. civ. précise que le droit d'emphytéose peut prendre fin pendant la durée minimale de 15 années du fait des causes listées aux art. 3.15 et 3.16 du Code, cette autorisation (de droit supplétif) doit être lue en combinaison avec l'al. 2 du même article qui précise que « le droit d'emphytéose ne peut s'éteindre avant le délai minimal de quinze ans du seul fait de la volonté d'une des parties » (de droit impératif). Or, l'art. 3.15, 5° C. civ. vise la renonciation du droit par son titulaire, soit un acte unilatéral qui est donc prohibé pendant la durée de 15 ans (A. VANDENDRIES, « Droit d'emphytéose », in *Le droit des biens au jour de l'entrée en vigueur de la réforme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 371-372).

⁴⁰ V. SAGAERT, *Goederenrecht*, t. V, *Beginnelen van Belgisch privaatrecht*, Kluwer, Malines, 2021, p. 51-54.

⁴¹ Art. 37, §1^{er}, al. 1^{er} de la loi du 4 février 2020.

⁴² En jurisprudence : Cass. 12 févr. 1993, *Arr. Cass.* 1993, p. 180 ; Cass. 28 févr. 2003, *Pas.*, 2003, p. 433 ; Cass. 24 juin 2019, *JLMB*, 2019, p. 1657. En doctrine, *Traité élémentaire*, 3^e éd., n° 230.

⁴³ Sur la question, voy. S. BOUFFLETTE et A. SALVÉ, « Les principes généraux du droit des biens (titre I^{er} du nouveau livre 3 du Code civil) et le droit transitoire de la réforme du 4 février 2020 », in *Le droit des biens au jour de l'entrée en vigueur de la réforme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 7-12.

⁴⁴ Art. 37, §1^{er}, al. 2 de la loi du 4 février 2020.

En termes pratiques :

- Une emphytéose conclue avant le 1^{er} septembre 2021 a une durée minimale impérative de 27 années⁴⁵. Si les parties soumettent cette emphytéose au livre 3, cette durée sera réduite à 15 années⁴⁶ et l'une des parties pourra donc y mettre unilatéralement fin dès le 1^{er} jour de la 16^e année⁴⁷. Ceci peut présenter une utilité pour avancer le moment où l'option d'achat des droits résiduels peut être exercée⁴⁸ ;
- Une durée maximale, plus courte que l'emphytéose, était attachée à l'usufruit et à la superficie sous l'ancien droit. L'usufruit octroyé à une société avait une durée maximale impérative de 30 ans⁴⁹ tandis qu'une superficie conclue avant le 1^{er} septembre 2021 avait une durée minimale impérative de 50 années⁵⁰. Si les parties soumettent ces droits au livre 3, leur durée respective nous semble pouvoir être prorogée à 99 ans par convention⁵¹, ce qui peut être utile afin de retarder le moment de l'indemnisation éventuelle de ces titulaires pour les constructions qu'ils auraient réalisées.

7. Application des dispositions supplétives. Il en va de même pour les dispositions supplétives qui s'appliqueraient à défaut de dérogation et qui doivent servir de référence en matière fiscale (car, on le sait, en impôts directs, l'administration fiscale a tendance à penser qu'un avantage taxable est octroyé lorsque les parties s'écartent des dispositions pourtant supplétives Code civil⁵²). Malheureusement, à notre connaissance, l'administration fiscale n'a pas pris position de manière formelle sur ces éléments.

En pratique, on pense notamment aux situations suivantes :

- Sous l'empire de la loi du 10 janvier 1824, les constructions et plantations réalisées par un emphytéote ne devaient pas être indemnisées par le propriétaire au terme du droit. Désormais, le Code civil prévoit en son article 3.176 que ces constructions et plantations doivent être indemnisées sur base des principes de l'enrichissement injustifié (sans cause).

En cas de soumission volontaire de l'emphytéose au nouveau Code civil et à défaut d'indemnisation, pourtant la règle sous l'ancien droit, l'administration pourrait-elle estimer que la société titulaire du droit d'emphytéose octroie un avantage taxable (de toute nature / anormal ou bénévole) au propriétaire ?

C'est en effet un risque, même si nous verrons que des arguments existent pour justifier l'absence d'indemnisation en raison du recours à la figure de l'enrichissement injustifié⁵³ ;

⁴⁵ Art. 2 de la loi du 10 janvier 1824 sur l'emphytéose.

⁴⁶ Art. 4 de la loi du 10 janvier 1824 sur la superficie.

⁴⁷ L'art. 3.174, al. 2 n'interdit la dissolution unilatérale que pendant la période de 15 ans.

⁴⁸ Autre est la question de la validité, sous l'angle de l'abus fiscal éventuel, de l'exercice d'une option dans le cadre d'un *split sale*.

⁴⁹ Art. 619 anc. C. civ.

⁵⁰ Art. 2 de la loi du 10 janvier 1824.

⁵¹ Tant l'usufruit (art. 3.141, al. 2, 1^o C. civ.) que la superficie (art. 3.180, al. 1^{er} C. civ.) ont désormais une durée maximale de 99 ans.

⁵² Notamment en matière d'usufruit, voy. E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 192 et s.

⁵³ *Infra* n° 46.

- Sous l'empire de la loi du 10 janvier 1824, le propriétaire devait indemniser le superficiaire pour les constructions que ce dernier avait réalisées. Cette indemnisation avait lieu à la valeur actuelle des éléments⁵⁴, c'est-à-dire à leur valeur au jour de l'extinction du droit.

L'administration fiscale⁵⁵ et la jurisprudence ont déjà pu soutenir que l'absence d'indemnisation ou d'une indemnisation inférieure à la valeur des constructions donnait lieu à un avantage imposable⁵⁶.

Si les parties devaient décider de soumettre un droit de superficie « ancienne version » au livre 3, pourraient-elles calculer l'indemnisation, non pas sur la valeur actuelle, mais sur base de l'enrichissement injustifié comme le prévoit désormais l'article 3.188 du Code civil ? Ici aussi, la position de l'administration fiscale n'est pas connue mais ce ne serait que la suite logique de la soumission du droit réel aux dispositions du nouveau Code lesquelles peuvent mener à une d'indemnisation inférieure à cette valeur, sans qu'aucun avantage ne puisse être retenu dans le chef des parties ;

- Sous l'ancien Code civil, comme sous le Code civil actuel, en matière d'usufruit, une distinction très nette existe entre les grosses réparations et les réparations d'entretien. Le Code prévoyait, et prévoit du reste toujours, que les premières sont à charge du nu-propriétaire tandis que les secondes sont à charge de l'usufruitier. On sait que l'administration fiscale soutient que la prise en charge de grosses réparations par la société donne lieu à un avantage taxable, notamment lorsque le nu-propriétaire est le dirigeant de la société⁵⁷.

En revanche, sous le nouveau Code civil, le nu-propriétaire peut contraindre l'usufruitier à participer aux grosses réparations à concurrence de la valeur de son usufruit comme le prévoit l'article 3.154, §3 du Code. Cette prise en charge partielle est justifiée par le législateur parce que le nu-propriétaire doit supporter des dépenses lourdes qui ne lui profiteront pas immédiatement, ce qui ne fait pas de sens économiquement⁵⁸.

A ce titre, nous verrons que la prise en charge par une société usufruitière de sa quote-part dans les grosses réparations ne peut donner lieu à l'octroi d'un avantage taxable, précisément parce que les parties respectaient ici le régime légal prévu par le Code civil⁵⁹.

La soumission volontaire au livre 3 par les parties d'un usufruit conclu avant le 1^{er} septembre 2021 permettrait-elle donc d'invoquer un tel partage de coût et d'éviter l'avantage taxable ? Ceci peut sans peine être soutenu pour les grosses réparations survenant *après* l'exercice de l'*opt in* puisque le droit d'usufruit sera soumis au régime du livre 3.

⁵⁴ Art. 6 de la loi du 10 janvier 1824.

⁵⁵ Voy. Q.P n° 238 de M. Van Herk du 18 mars 1985 et Q.P. n° 271 de M. Delcroix du 7 juin 1997.

⁵⁶ Voy. not. Liège, 27 juin 2014, R.G. n° 2013/RG/441 ; Liège, 6 sept. 2019, R.G. n° 2018/RG/317.

⁵⁷ Relevons qu'en matière d'ATN requiert en principe la démonstration, par le fisc, d'un lien causal entre l'avantage octroyé et la fonction de dirigeant. La doctrine relève que l'administration fiscale présume, sur base d'une question parlementaire (Q.P. n° 271 de M. Delcroix du 27 juin 1997), qu'un tel lien causal existe dans le cas d'espèce. Si une telle présomption n'est pas légale, il apparaît évident que la société n'a accepté de prendre en charge des travaux coûteux ne lui incombant pas qu'en raison de l'influence de son administrateur-nu-propriétaire. Jamais, dans d'autres circonstances, la société n'aurait accepté une telle prise en charge (O. D'AOUT et J. PICAUVET, « Les risques fiscaux liés à la constitution d'un usufruit entre un dirigeant et sa société », *Liber amicorum Maurice Eloy*, sous la coordination de Cédric Marcus et Marie-Cécile van Grieken, Limal, Anthemis, 2014, p. 376).

⁵⁸ Proposition de loi portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 293.

⁵⁹ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 192 et s. Dans le même sens, L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 86.

Plus délicate est la question d'une prise en charge par la société des grosses réparations effectuées *avant* la soumission du droit d'usufruit au livre 3. Si le livre 3 est une codification à droit constant et que la jurisprudence a déjà pu interpréter des faits antérieurs au livre 3 à la lumière des concepts que le livre 3 définit à présent avec plus de précision⁶⁰, la règle de répartition sera peut-être analysée comme formellement neuve ne permettant pas son application à des grosses réparations effectuées antérieurement à l'application du livre 3. D'un autre côté, il peut valablement être soutenu que le fait que le nu-propriétaire devait supporter seul le coût des grosses réparations n'avait également économiquement aucun sens sous l'ancien Code civil, ce qui pourrait justifier une prise en charge partielle de la société mais tel n'est pas l'avis actuel de la jurisprudence comme précisé.

⁶⁰ Notamment en matière d'immeubles par incorporation, voy. l'arrêt de la Cour de cassation du 25 févr. 2019 qui a fait référence à la nouvelle définition de cette catégorie d'immeuble et le recours à la notion de composante inhérente qui existait dans le projet de loi de livre 3 (*J.L.M.B.*, 2019/38, p. 1792). En matière de portée d'un droit de propriété sur des parties indissociables d'un immeuble, voy. l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du Liège du 8 déc. 2023 se rapportant à des faits des d'aout 2015 en les analysant au regard des principes d'unité et de spécialité des droits réels, soit des principes qui avaient essentiellement cours en doctrine à défaut d'avoir été codifiés (R.G. n° 2021/RG/507, note A.-S. JACOBS, *Cour. fisc.*, 2024, p. 88-95).

II. Superficie

1. Droit de superficie temporaire

A. Contexte civil

8. Accession et ancienne définition. En application des règles relatives à l'accession immobilière, les plantations et ouvrages réalisés sur ou dans un fonds (entendu au sens large⁶¹) appartiennent (immédiatement) au propriétaire de ce dernier, pourvu qu'ils en constituent une composante inhérente au sens de l'article 3.8, §2 du Code civil⁶².

Si nous reviendrons sur cette notion de composante inhérente plus tard⁶³, retenons que les bâtiments construits dans un terrain répondent à cette définition car ceux-ci constituent des immeubles par incorporation, et donc nécessairement des composantes inhérentes d'un terrain selon la définition de l'article 3.47, deuxième alinéa du Code civil... la boucle est bouclée⁶⁴.

Emportant simple présomption de propriété des ouvrages au bénéfice du propriétaire du fonds, l'article 3.64, §1^{er} du Code civil précise que cette présomption peut être renversée par la loi ou par un acte juridique⁶⁵. Et tel est le cas de la situation dans laquelle le propriétaire aurait consenti un droit de superficie à un tiers.

A ce titre, on se souviendra que l'article 1^{er} de la loi du 10 janvier 1824 conférait à son titulaire le droit d'être propriétaire « de bâtiments, ouvrages ou plantations, en tout ou partie, sur, au-dessus ou en-dessous du fonds d'autrui ». Par dérogations aux principes de l'accession, pendant toute la durée de ce droit réel, la propriété du fonds ne coïncide donc plus nécessairement avec celle des ouvrages et plantations réalisés⁶⁶. Pour le dire autrement, « plusieurs propriétés se superposent à la manière d'un mille-feuille ou de lasagne, osera-t-on écrire »⁶⁷.

9. Définition actuelle. Constituer un droit de superficie sous le livre 3, c'est désormais conférer à son titulaire « 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 »⁶⁸.

En lien avec ce qui précède, la doctrine a à nouveau souligné que « la particularité du droit de superficie est qu'il emporte par définition (droit « d'avoir ») la propriété du sursol hier, ou du sous-sol, aujourd'hui, en tout ou en partie, donc entraînant, à notre sens dans une vision contemporaine tridimensionnelle de la propriété immobilière, la propriété d'un volume »⁶⁹.

Si le recours à la notion de volume pourrait a priori marquer une évolution par rapport à la loi de 1824, la doctrine avait souligné, sous l'ancien droit, qu'être propriétaire de constructions ou de plantations

⁶¹ Que ce soit le terrain ou un bâtiment préexistant servant d'ancrage.

⁶² Art. 3.55 et 3.64, §1^{er} du Code civil.

⁶³ *Infra* n° 34.

⁶⁴ L'art. 3.47 C. civ. définissant les immeubles par incorporation comme suit : « [s]ont immeubles par incorporation, tous ouvrages et plantations qui, s'incorporant aux immeubles par nature, en constituent une composante inhérente ».

⁶⁵ Cette disposition reprend (partiellement) les art. 552 et 553 de l'ancien Code civil.

⁶⁶ B. PIRLET, *Droit de superficie et propriété en volume – Analyse du nouveau régime*, Limal, Anthemis, 2021, p. 16 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 289.

⁶⁷ I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 407.

⁶⁸ Art. 3.177 C. civ.

⁶⁹ P. LECOCQ, « Emphytéose et superficie : questions choisies », in *Droits réels d'usage : controverses et réforme*, sous la dir. de P. Lecocq, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022, p. 186.

sur un fonds (le sien ou celui d'autrui) revenait déjà, en réalité, à occuper un espace en trois dimensions, soit un volume abstrait⁷⁰.

Le livre 3 a admis ces dernières considérations en ce qu'il explicite le fait qu'être propriétaire d'un fonds, c'est être propriétaire du terrain et des différents volumes qui le composent⁷¹ et être, par effet de la loi, c'est-à-dire par accession⁷², propriétaire des bâtiments qui s'incorporent au sein du terrain et de ses volumes⁷³.

En conférant, temporairement (jusqu'à 99 ans⁷⁴) ou perpétuellement (on le verra⁷⁵), à son titulaire **la propriété de tout ou partie des volumes** du fonds dont autrui est propriétaire, le droit de superficie met toujours en place une dissociation horizontale de la propriété immobilière⁷⁶ sous forme d'exception à l'unité de propriété du terrain et des volumes qui le composent⁷⁷.

Synthétiquement, le droit de superficie aboutit toujours à « la superposition de propriétés différentes »⁷⁸ : le constituant reste propriétaire du sol, tandis que le superficiaire est propriétaire de (tout ou partie⁷⁹) des volumes (bâti ou non) sur, au-dessus ou en-dessous de celui-ci⁸⁰. En conséquence, le superficiaire-propriétaire ne dispose pas d'un droit de propriété temporaire sur le fonds en tant que tel car seul le constituant en reste plein propriétaire.

10. Objet : un contenant... La notion de volume n'est pas définie en tant que telle par le Code civil et n'est pleinement mobilisée qu'au travers de la figure du droit de superficie⁸¹. Toujours est-il que les travaux préparatoires précisent qu'un volume est « un espace géographique à trois dimensions, géographiquement situé dans un lieu précis »⁸² étant entendu que le volume « est défini dans un sens large peu important donc qu'il soit rempli de terre, d'air, de construction »⁸³.

L'objet du droit de superficie, le bien sur lequel il porte, le volume donc est un **contenant**⁸⁴, lequel ne doit pas être confondu avec son **contenu** qui n'est traité qu'incidemment par le Code civil.

11. Objet : ...devant avoir un contenu (bâti ou planté). En raison du régime civil de droit impératif attaché à la définition même du droit de superficie⁸⁵, le droit de superficie aboutira toujours à

⁷⁰ P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose. Actualités législatives et jurisprudentielles », *Les droits réels démembrés*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 168.

⁷¹ Art. 3.47, al. 1^{er} C. civ.

⁷² Art. 3.55 C. Civ.

⁷³ Le fonds est désormais une « entité globale impliquant l'existence d'un terrain ou sol, mais surtout censée 'se composer' de surcroît de volumes dits en trois dimensions » (J.-F. ROMAIN, « La nouvelle dimension de la superficie », *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 378).

⁷⁴ Art. 3.180, al. 1^{er} C. civ.

⁷⁵ *Infra* n^{os} 18 et s.

⁷⁶ A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 292-295.

⁷⁷ Puisqu'être propriétaire d'un terrain implique d'être propriétaire des volumes qui le composent (art. 3.47 C. civ.).

⁷⁸ J. HANSENNE, *Les biens, précis*, t. II, Collection scientifique de la faculté de Droit de Liège, 1996, p. 1248).

⁷⁹ L'art. 3.179, al. 2 C. civ. permettant de modaliser l'objet du droit de superficie et de limiter celui-ci à tel ou tel volume particulier.

⁸⁰ G. CARNOY, « La propriété en volume », in *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 236.

⁸¹ Un élément critiqué par la doctrine (J.-F. ROMAIN, « La nouvelle dimension de la superficie », in *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 374 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 296).

⁸² Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019, n° 0173/001, p. 332.

⁸³ *Ibid.*, p. 117.

⁸⁴ A VANDENDRIES, « Emphytéose et superficie nouvelles : division, cession, sous-constitution », in *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 185. Dans le même sens, P. LECOCQ, « La réforme du droit des biens : menus propos civilistes », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 12.

⁸⁵ L'art. 3.1 C. civ. rend l'art. 3.177 du Code impératif.

ce que du *contenu* construit ou planté existe au sein du contenant. En réalité, si le droit de superficie porte sur un contenant ce droit ne peut aboutir à vendre un « volume d'air »⁸⁶, comme le souligne G. Carnoy.

Deux situations sont ici à distinguer :

- **Si le droit de superficie a pour objet un volume « vide »**, certes non pas nécessairement vide de matière (dans les sous-sols, par exemple), mais bien de toute plantation ou construction, le Code civil impose au superficiaire de réaliser des constructions ou des plantations. En effet, l'essence du droit de superficie étant de permettre à son titulaire de construire ou de planter (au sein du volume d'autrui), le droit pourrait s'éteindre par non-usage trentenaire à défaut d'avoir été exercé⁸⁷ ;
- **Si le volume contient déjà des éléments bâtis ou plantés**, alors le superficiaire deviendra, pour la durée de son droit, propriétaire des constructions ou plantations déjà existants par effet de la loi, que leur valeur ait été payée ou non⁸⁸.

Nous aurons l'occasion de revenir sur les conséquences attachées à cette acquisition légale de la propriété⁸⁹.

12. Durée. L'article 3.180, al. 1^{er} du Code civil, disposition impérative, précise que le droit de superficie peut être conclu pour une période maximale de 99 ans, sans qu'une durée minimale ne doive être respectée par les parties⁹⁰.

B. Fiscalité : questions particulières en droits d'enregistrement

13. Assimilation au bail. Le droit de superficie, ainsi que le droit d'emphytéose, sont assimilés aux baux pour le besoin des droits d'enregistrement. Une trace de cette assimilation (certes peu rationnelle⁹¹) remonte, à tout le moins pour l'emphytéose, à la loi du 6 août 1887⁹² dont les travaux parlementaires, tout en reconnaissant la nature de droit réel de cette figure, traitent l'emphytéose comme un bail⁹³. Quant à la superficie, le doctrine civiliste classique a parfois estimé que « le droit de superficie se rattache normalement au contrat de bail »⁹⁴, de telle sorte que l'assimilation de la superficie au bail peut également se comprendre en matière de droits d'enregistrement même si cela est moins clair que pour l'emphytéose.

Il est fondamental de constater que cette assimilation n'a jamais été remise en question par le législateur fédéral⁹⁵, y compris à l'occasion de la récente réforme qui a vu passer le taux du droit de bail applicable aux emphytéoses et superficies 2 à 5% :

⁸⁶ G. CARNOY, « La propriété en volume », *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 247.

⁸⁷ Art. 3.16, 2^e C. civ. Ceci est confirmé par les travaux préparatoires (Proposition de loi portant le livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 329).

⁸⁸ Art. 3.179 C. civ.

⁸⁹ *Infra* n° 15.

⁹⁰ Contrairement au droit d'emphytéose dont la durée minimale est de 15 ans (art. 3.169 C. civ.).

⁹¹ Werdefroy, Kluwer, Liège, 2022, n° 851/3

⁹² A. SCHIKS, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, t. 1, Bruxelles, Bruylant – Christophe & co., 1898, p. 380.

⁹³ Projet de loi portant réduction des droits sur les baux, *Rec. gén.*, 1887, n° 10903.

⁹⁴ H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 1^{ère} éd., n° 682

⁹⁵ A priori toujours compétent en la matière (A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2020, p. 306). Pour une analyse de l'impact de la réforme du Code civil quant à la notion d'immeuble sur la répartition des compétences entre l'Etat Fédéral et les Régions, voy. A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 183-196.

- Les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 2009⁹⁶, qui a exclu les droits d'emphytéose et de superficie du bénéfice de la gratuité d'enregistrement applicable en matière de bail, sont muets quant à cette assimilation ;
- Les travaux préparatoires de la loi-programme du 28 juin 2013⁹⁷, ayant fait passer le taux du droit de bail pour ces droits réels de 0,20% à 2%, confirment la particularité de ces droits réels et leur différence avec le droit de vente en ces termes :

« L'ajout de "pour le surplus" dans l'alinéa 2 ne modifie en rien la portée de l'assimilation aux baux des contrats de constitution ou de cession de droits d'emphytéose et de superficie. Il se justifie exclusivement par l'insertion dans l'alinéa 1er d'une nouvelle exception à cette assimilation, outre celle relative à l'application de l'article 161, 12°, figurant déjà dans l'article 83, alinéa 2, du Code.

L'article 12 établit, pour les constitutions et cessions de droits d'emphytéose et de superficie, un taux de droit d'enregistrement distinct du "droit de bail" de 0,2 p.c. précédemment applicable. **Le droit est ainsi porté à 2 p.c. dans ce cadre, de manière à quelque peu rapprocher ce droit du taux du droit de vente ».**

- Les travaux préparatoires de la loi-programme du décembre 2023⁹⁸, ayant fait passer le taux de 2% à 5%, précisent que cette augmentation se justifie pour des raisons budgétaires et ne remettent donc pas en question cette assimilation.

14. Constitution : principes de base. Les constitutions de droit d'emphytéose et de superficie sont taxables au taux de 5%⁹⁹ sur le montant cumulé des redevances et des charges imposées au titre du titulaire du droit pendant la durée de celui-ci¹⁰⁰. Contrairement au droit de vente, il n'existe pas de base imposable minimale applicable en l'espèce¹⁰¹. Comme en TVA¹⁰² et sous réserve de certains cas particuliers développés ci-après, les parties sont en principe libres de déterminer le montant de la redevance et des charges sans que l'administration fiscale trouve à y redire.

15. Droit de superficie et volume bâti : généralités. Si les volumes faisant l'objet du droit de superficie sont déjà bâtis, l'article 3.179, al. 1^{er} dispose que : « [s]auf 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. Ces ouvrages et plantations seront régis par les mêmes règles que si le superficiaire les avait réalisés lui-même ».

⁹⁶ Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, ch. repr., sess. ord. 2009-2010, *doc. parl.*, n° 52-2170/001.

⁹⁷ Projet de loi-programme, ch. repr., sess. ord. 2012-2013, *doc. parl.*, n° 53-2853/001.

⁹⁸ Projet de loi-programme, ch. repr., sess. ord. 2023-2024, *doc. parl.*, n° 55-3697/001.

⁹⁹ Art. 83, al.1^{er}, 3° CDE.

¹⁰⁰ Art. 84 CDE.

¹⁰¹ Art. 46 CDE et 2.9.3.0.1., §2 VCF. Dans le même sens, circulaire n° 18 du 18 nov. 1992, pt 3, *Rec. gén. enr. not.*, 1993, n° 24200, p. 139 ; A. CULOT, « Emphytéose et superficie : droits d'enregistrement », *Rép. not.*, t. II, *Les biens*, liv. VI/2, 2^e ed., 2015, n° 27 ; A. BROHEZ et C. ORBAN, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 285.

¹⁰² Sous réserve des conséquences éventuelles en termes de droit à déduction (*Com. TVA*, Livre VI, Chapitre 16, Section 1, Rubrique 11, rubrique B, c. En jurisprudence, Cass. 21 déc. 2012, R.G. n° F.11.0067.N et Cass. 16 nov. 2015, R.G. n° F.14.0175.N, disponibles sur www.monkey.be).

Sous la loi de 1824, on était enclin à considérer que les ouvrages et autres plantations dont la valeur avait été payée appartenaient au superficiaire¹⁰³.

En revanche, un débat existait quant à l'étendue des droits du superficiaire sur les bâtiments existants dont il n'avait pas payé la valeur¹⁰⁴. S'agissait-il d'un véritable droit de propriété¹⁰⁵, d'un droit de propriété grevé de restrictions¹⁰⁶, d'un simple droit de jouissance avec obligation d'entretien¹⁰⁷?

La controverse est à présent tranchée. Que leur valeur ait été payée ou non, le superficiaire est bien propriétaire des ouvrages et plantations existants et compris dans son volume¹⁰⁸, pendant toute la durée du droit¹⁰⁹.

La portée de la précision « sauf clause contraire », portée par l'article 3.179 précité, doit être bien comprise. Cette précision implique-t-elle que les parties pourraient conférer au superficiaire un droit de jouissance autre qu'un droit de propriété sur les plantations ou ouvrages existants et qui seraient inclus dans l'objet du droit ? L'objectif recherché consistant à éviter de conférer un droit de propriété au superficiaire, tout permettant à ce dernier une certaine jouissance (mais alors sur base de quel droit ?) des constructions existantes.

Cette interprétation ne semble pas conforme à l'esprit de la loi¹¹⁰. La seule possibilité qu'offre cette faculté dérogatoire consiste en l'exclusion de l'objet du droit de la partie de volume déjà bâtie¹¹¹ ; quitte à grever ces constructions d'un autre type de droit (réel ou personnel) d'usage si le superficiaire souhaite en jouir d'une quelconque manière¹¹².

16. Droit de superficie et volume bâti : droit de vente ? Ce qui fait évidemment tiquer, c'est la précision selon laquelle la constitution ou la cession d'un droit de superficie « emporte acquisition contractuelle » de la propriété des ouvrages ou plantations existants. Les conséquences fiscales sont

¹⁰³ I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 427 ; J. HANSENNE, *Les biens, Précis*, t. 2, Collection scientifique de la faculté de Droit de Liège, 1996, p. 1252 ; C. MOSTIN, « Emphytéose et superficie : aspects civils », *Rep. not.*, t. II, I. VI, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 180.

¹⁰⁴ J.-M. CHANDELLE, « La superficie », *R.P.D.B.*, compl. t. VII, 1991, p. 1147 ; J. HANSENNE, *Les biens, Précis*, t. 2, Collection scientifique de la faculté de Droit de Liège, 1996, p. 1253 ; P. LECOCQ, « Emphytéose et superficie : questions d'actualité », *in Le point sur le droit des biens*, CUP n° 42, Liège, Ed. Formation Permanente CUP, 2000, p. 142-144.

¹⁰⁵ A. VAN MUYLDER ET J. VERSTAPPEN, « Problèmes actuels relatifs au droit d'accession, à la renonciation à ce droit et au droit de superficie », *Rec. gén.*, 1992, n° 24156, p. 393.

¹⁰⁶ P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose pour un droit de propriété : aspects civils », *in Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique*, t. III, livre 34, Diegem, Kluwer, 2007, p. 20.

¹⁰⁷ C. MOSTIN, « Emphytéose et superficie : aspects civils », *Rep. not.*, t. II, I. VI, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 181.

¹⁰⁸ Puisqu'une lecture combinée des deux alinéas de l'art. 3.179 C. civ. permet aux parties d'exclure certains volumes du droit de superficie. A titre d'exemple, le constituant pourrait constituer un droit de superficie sur les volumes en sursol au profit de A et ceux en sous-sol au profit de B.

¹⁰⁹ De la volonté même du législateur, « [p]our éviter que la controverse ne renaisse toutefois quant à la qualification des droits du superficiaire dans cette dernière situation, les rédacteurs ont précisé, dans une perspective d'uniformisation et donc de simplification, que cette situation emporte également propriété, comme si le superficiaire avait réalisé lui-même ces constructions » (Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 336-337).

¹¹⁰ E. BIJNENS, A. DESPRET ET A. VANDENDRIES, « *Nemo plus iuris* », *in Les principes généraux du droit privé*, Limal, Anthemis, 2023, p. 589 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », *in Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021., p. 328.

¹¹¹ « Soit les bâtiments existants sont compris dans le droit de superficie, auquel cas le superficiaire en est propriétaire, soit ces bâtiments ne sont pas compris dans le droit de superficie, auquel cas il n'a aucune prérogative, hormis les exceptions légales nécessaires à l'exercice de son droit » (Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2019, n° 0173/001, p. 337). Dans le même sens, P. LECOCQ, « Emphytéose et superficie : questions choisies », *in Droits réels d'usage : controverses et réforme*, sous la dir. de P. Lecocq, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022, p. 190-191.

¹¹² A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », *in Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 331.

connues : en cas d'acquisition à titre onéreux de la propriété par le superficiaire des ouvrages existants, à l'occasion de constitution du droit de superficie ou de sa cession, des décisions anticipées ont déjà confirmé que le droit de vente serait dû aux taux de 12% ou 12,5%¹¹³ sur la valeur vénale du bâtiment.

Actuellement, l'administration fiscale n'a à notre connaissance pas officiellement pris position quant à cette question délicate, mais celle-ci est sur de plus en plus de lèvres.

Le fait que la loi prévoit expressément que la constitution d'un droit de superficie emporte acquisition contractuelle de la propriété suffit-il pour conclure que la constitution d'un droit de superficie moyennant une redevance impliquerait, outre la constitution d'un droit de superficie taxable au taux de 5%, l'existence d'une convention translatrice à titre onéreux au sens de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement¹¹⁴ ?

A tout le moins en ce qui concerne le droit de superficie temporaire, je ne le pense pas :

- Premièrement, il importe de rappeler l'intention initiale du législateur, en adoptant la règle de l'article 3.179, était simplement de solutionner un débat existant quant à l'étendue des prérogatives du superficiaire spécifiquement *en absence* de paiement d'une redevance.

A ce titre, comme le résume P. Lecocq, qui a tenu la plume de la réforme avec V. Sagaert, « [l']article 3.179 du Code civil n'avalise en aucune manière cette position de l'administration. Il ne dit que ce qu'il dit : cette acquisition n'est effectivement, dans cette hypothèse, que la conséquence d'un contrat ... de constitution ou de cession d'un droit de superficie, et non d'un contrat de vente, de mutation immobilière »¹¹⁵.

- Isoler cette partie de l'article 3.179 du Code civil pour en conclure qu'une mutation immobilière serait intervenue au sens de l'article 44 précité sur cette seule base nous semble faire fi du contexte *global* dans le cadre duquel l'acquisition de propriété intervient.

Le cas de la superficie perpétuelle mis à part, rappelons que la propriété superficière est une propriété temporaire d'au maximum 99 années qui ne s'assimile pas à une propriété ordinaire par essence perpétuelle.

- Par ailleurs, l'acquisition de la propriété des volumes bâtis *est une conséquence* du droit de superficie et la propriété superficière présente la particularité de conférer une propriété particulière car enchâssée : il s'agit d'une propriété sur un bien objet du droit de propriété d'autrui, le volume d'autrui plus précisément.

Plus fondamentalement, on rappelle également que l'objet du droit de superficie... C'est le contenant, c'est le volume et non pas son contenu. A ce titre, il convient de souligner que le texte de loi, lui-même, apporte une précision qui n'est pas dénuée d'intérêt : les ouvrages et constructions dont le superficiaire est propriétaire seront régis comme s'ils avaient été plantés ou érigés par le superficiaire lui-même. Or, on se souvient qu'en vertu du principe de superficie-conséquence, le titulaire du droit réel d'usage est, pendant la durée de son droit, propriétaire des ouvrages et plantations qu'il réalise¹¹⁶. Ceci veut dire aussi que la règle selon

¹¹³ A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 202. Déc. ant. n°s 2014.438, 2014.409, 2014.411.

¹¹⁴ Art. 2.9.4.1.1 VCF en Région Flamande.

¹¹⁵ P. LECOCQ, « Emphytéose et superficie : questions choisies », in *Droits réels d'usage : controverses et réforme*, sous la dir. de P. Lecocq, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022, p. 191.

¹¹⁶ Art. 3.182 C. civ.

laquelle la propriété desdits ouvrages et plantations ne peut être cédée sans le droit d'usage à laquelle cette propriété est l'accessoire est aussi d'application¹¹⁷. La propriété-superficiaire n'est *pas* une propriété pleine, entière et perpétuelle, c'est une propriété accessoire, enchâssée dans un autre droit réel et temporaire, de telle sorte que nous ne voyons pas ce qui justifie de soumettre une telle acquisition au droit de vente ;

- La constitution ou la cession d'un droit de superficie sur du bâti préexistant ne peut, en l'état du texte même des articles 83 et 84 du Code des droits d'enregistrement, qu'être sujet au taux de 5%¹¹⁸. Après tout, ce qui est présenté à la formalité de l'enregistrement, c'est un acte constitutif de droit de superficie, droit emportant par *effet de la loi*, propriété (temporaire, en règle) des bâtiments et plantations préexistants¹¹⁹.

C'est donc *en raison* de sa définition légale impérative de l'article 3.177, soit par *pur effet de la loi*, que la propriété des volumes *bâtis ou non* est à notre avis *conférée*. C'est parce que les parties ont choisi cette figure réelle, par choix, par préférence et par opposition à toute autre, que le droit de propriété superficiare naît et ce, par effet d'une disposition à laquelle il ne peut être dérogé.

Certes, il pourrait être opposé que les parties *ont voulu* constituer un droit de superficie, mais il s'agit du seul droit qui a pour essence et finalité de réaliser des travaux de construction ou de démolition¹²⁰. Ceci permet aussi de distinguer le droit de superficie d'autres droits réels limités et centrés sur l'idée de l'usage et de la jouissance¹²¹. Si ces droits assurent, par voie de conséquence¹²², à leurs titulaires d'être propriétaires des constructions qu'ils érigent, ils n'ont, dans leur essence, pas la même dimension téléologique¹²³ que la superficie, l'acquisition de la propriété des constructions n'étant qu'accessoire dans leurs cas¹²⁴.

Enfin, quant à la constitution d'un droit de superficie à titre gratuit sur les ouvrages et plantations existants, j'estime que sauf *animus donandi*, le droit fixe général pourrait être d'application¹²⁵. VLABEL a déjà confirmé ce point de vue dans une décision antérieure à l'entrée en vigueur du livre 3¹²⁶. Evidemment, et d'autant plus si l'on retient la vision selon laquelle un véritable transfert de propriété opère sur le plan des droits d'enregistrement, l'octroi d'une propriété temporaire à titre gratuit sur un bâtiment pourrait être perçu comme un avantage anormal ou bénévole reçu sur le plan de l'ISOC¹²⁷.

17. Droit de superficie et volume bâti : alternatives. Si la position selon laquelle la constitution d'un droit de superficie à titre onéreux implique la perception du droit de vente devait être confirmée,

¹¹⁷ *Infra* n° 34.

¹¹⁸ Dans le même sens, P.-Y. ERNEUX, *Copropriété forcée et organisation volumique*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 210-214, spéc. p. 214.

¹¹⁹ G. CARNOY et B. BRAECKEVELDT, « Impacts et conséquences du livre 3 du nouveau Code civil sur les opérations de promotion immobilière dans ses aspects civils et fiscaux », Bruxelles, Larcier, 2022, p. 15.

¹²⁰ P. LECOCQ, « Emphytéose et superficie : questions choisies », in *Droits réels d'usage : controverses et réforme*, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022, p. 162.

¹²¹ *Ibid.*

¹²² De superficie-conséquence pour être exact.

¹²³ N. BERNARD, *Le droit des biens après la réforme de 2020*, o.c., p. 770.

¹²⁴ Proposition de loi du 16 juillet 2019 portant le livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 329.

¹²⁵ A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 328-332. Dans le même sens, même si je ne partage pas le point de vue sur cet auteur quant à la prétendue nouveauté d'octroyer un droit de superficie à titre gratuit, voy. M. PETIT, « Constitution et cession des droits d'emphytéose et de superficie : la loi-programme du 22 décembre 2023 majore le droit de bail à 5% ! », *Actualités droits d'enregistrement*, n° 1/2024, p. 2-4.

¹²⁶ Standpunt nr 18071 du 18 juillet 2021 disponible sur www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst.

¹²⁷ Art. 207 CIR92.

le coût des activités de promotion en sera nécessairement impacté puisque le droit de 12(,5)% sera répercuté à l'acquéreur final via une majoration du prix (ce qui implique également que de la TVA frappera, indirectement, des droits d'enregistrement...).

Certaines solutions existent, en voici quelques-unes que nous avons déjà pu éprouver en pratique dans ce contexte de relative incertitude :

- Dans le cadre d'un projet de démolition-reconstruction, les parties peuvent à notre estime avoir recours à la mobilisation par anticipation qui est spécifiquement régie par l'article 3.48, al. 1^{er} du Code civil. Cette disposition permet de considérer des immeubles comme étant anticipativement des meubles¹²⁸. A ce titre, relevons que le texte impose que le détachement doit intervenir « dans un délai économiquement et techniquement raisonnable », mais plus un délai nécessairement « court » comme certains avaient pu le défendre auparavant¹²⁹.

On se souviendra que le SDA avait admis que dans un tel cas (où la démolition par l'acquéreur aurait lieu dans les 36 mois de l'acte de vente), le droit de mutation de 12(,5)% n'était pas dû sur la vente de l'immeuble à démolir mais uniquement sur le terrain¹³⁰.

Le droit de superficie porterait donc sur un volume « non bâti » en devenir soumis aux seuls droits d'enregistrement de 5%.

A ce sujet, insistons sur le fait que l'article 3.48, al. 1^{er} du Code ne conditionne pas son application à ce qu'une partie (l'acquéreur ou le tiers qui aurait procédé à la démolition) fasse un usage effectif des futurs meubles (sous forme d'un emploi des matériaux ou d'un recyclage, par exemple) d'une quelconque manière. A défaut de emploi, l'administration serait tentée d'y voir un signe que le véritable objet de la convention porterait sur le transfert de propriété de l'immeuble existant et non sur des meubles. Outre que cette position soit parfaitement contraire au Code civil, le fait de vouloir réemployer les matériaux provenant du bâtiment à démolir démontre précisément un intérêt particulier pour celui-ci (ou ses composantes, à tout le moins...).

En revanche, la vente des meubles ainsi anticipés devrait avoir lieu avec application de la TVA, les meubles par anticipation étant considérés comme des biens corporels au sens de l'article 9 du Code de la TVA¹³¹ ;

- Dans le cadre d'une rénovation de bâtiment, et spécifiquement dans le cadre d'un projet résidentiel, il est fréquent qu'un droit de superficie soit octroyé à une société de promotion dans l'optique de pouvoir céder les unités de logement sous le régime TVA et le terrain sous le régime des droits d'enregistrement¹³².

¹²⁸ « Cette mobilisation peut aussi être contractuelle : doit ainsi être assurée, et formalisée expressément, cette pratique existante et validée en jurisprudence et en doctrine, de mobilisation dite par anticipation contractuelle, dès lors qu'elle n'est pas frauduleuse (sur cette notion, voy. p. ex. A. APERS, *Wilsautonomie bij de kwalificatie van goederen*, Anvers, Intersentia, 2017, 352-457). Le texte réserve donc expressément de possibles dérogations contractuelles au principe selon lequel l'immobilisation perdure tant qu'il y a incorporation » (Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl., Ch. Repr.*, 2019, n° 0173/001, p. 120-121).

¹²⁹ P.-Y. ERNEUX et B. PAQUOT, « Le livre 3 du Code civil, les concepts généraux et le droit fiscal », *Jurim Pratique*, 2022-2/3, p. 31-33.

¹³⁰ Décision anticipée n° 2013.296.

¹³¹ *Com. TVA*, Livre I, Section 3, Titre 1.

¹³² Voy. Décision n° E.T.119.318 du 28 octobre 2010.

Les parties ont intérêt à limiter la durée totale du droit de superficie, puisque moins dure le droit, moins la valeur vénale de la propriété sera élevée¹³³. En pratique, le droit de superficie est parfois octroyé au promoteur futur en prenant en compte le délai nécessaire à l'obtention du permis ce qui en rallonge nécessairement la durée. Une alternative consiste à fonctionner par un mécanisme d'option de droit de superficie au bénéfice du promoteur futur qui ne pourrait être exercée qu'à partir de la délivrance d'un permis à ce dernier¹³⁴ ;

- Dans le cadre d'un projet *retail* ou de bureaux qui serait exploité par une société devant effectuer des rénovations importantes ou qui serait loué à termes, les parties peuvent totalement encore faire le choix d'un droit d'emphytéose dont la constitution est soumise à 5%.

2. Le droit de superficie à vocation perpétuelle : la propriété en volumes

A. Contexte civil

18. Droit de superficie à vocation perpétuelle : généralités. Le livre 3 permet de constituer des droits d'emphytéose et de superficie « perpétuels ». C'est assurément une nouveauté puisque, sous l'ancien Code, seul le droit de propriété était perpétuel : d'une part, ce droit ne s'éteint jamais par non-usage¹³⁵ (pas de prescription extinctive¹³⁶), même s'il peut certes se perdre par l'usage que ferait un tiers du bien (en vertu d'une prescription acquisitive¹³⁷) et, d'autre part, les droits réels d'usage ne se conçoivent traditionnellement que pour une durée limitée¹³⁸.

Cela étant, la pratique tend à qualifier ces droits réels conclus sans limite de durée de droits à « vocation perpétuelle ». Cette nuance entend refléter le fait que le Code civil permet au juge de supprimer un droit conclu sans limitation de durée lorsqu'après 99 ans, ce droit (d'emphytéose ou de superficie) a perdu toute utilité même future ou potentielle¹³⁹.

19. Première possibilité : constitution à des fins de domanialité publique. La première possibilité, partagée avec l'emphytéose, concerne la constitution d'un droit de superficie à des fins de domanialité publique¹⁴⁰. À durée perpétuelle, le choix entre l'emphytéose et la superficie dépendra toujours de la nature du projet dont question. S'il s'agit d'une construction ou d'une démolition-reconstruction, on optera plutôt pour un droit de superficie ; s'il s'agit d'une exploitation d'un bâtiment existant sur du très long terme, tout en laissant des choix stratégiques au titulaire du droit réel quant à un potentiel changement de destination du bien, l'emphytéose sera vraisemblablement privilégiée.

20. Deuxième possibilité : la propriété en volumes. Plus que tout autre droit réel d'usage, le droit de superficie pourrait désormais être préféré à l'usufruit et à l'emphytéose en ce qu'il est le seul droit réel permettant de mettre en place des divisions « en volumes d'un ensemble immobilier

¹³³ A titre d'exemple, la valeur d'un droit de propriété sur 10 ans est différente de celle d'un droit de propriété sur 50 ou 99 ans.

¹³⁴ L'art. 3.30 C. civ. impose que les options soient transcrites, et soient donc établies par acte authentique (art. 3.31. C. civ.), afin d'être opposables aux tiers de bonne foi. L'absence de transcription n'en rend pas moins l'option opposable au tiers qui aurait été informé, dans son acte d'acquisition, de l'existence d'une option car le tiers n'est, à cet instant, plus de bonne foi.

¹³⁵ Art. 3.51, al. 2 C. civ.

¹³⁶ Par opposition aux droits réels d'usage qui peuvent s'éteindre par non-usage (art. 3.16, 2° C. civ.)

¹³⁷ Art. 3.26 C. civ.

¹³⁸ A l'exception notable des servitudes constituées par deux propriétaires, la servitude grève alors le fonds à perpétuité.

¹³⁹ La doctrine a déjà pu commenter le fait que cette suppression après 99 années n'avait pas vraiment de sens (puisque cette perte d'utilité future ou potentielle peut survenir avant 99 ans (N. BERNARD, « Droits d'emphytéose et de superficie », in *Le droit des biens réformé*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 261 ; V. DEFRAITEUR, « L'emphytéose 'version 2020' en 20 questions », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 281).

¹⁴⁰ Art. 3.180, al. 2, 1° C. civ.

complexe et hétérogène comportant plusieurs volumes susceptibles d'usage autonome et divers qui ne présentent entre eux aucune partie commun »¹⁴¹.

21. La propriété en volumes et son rapport avec la copropriété. A priori, la situation décrite par cette définition ressemble à celle d'une copropriété forcée d'immeubles ou de groupes d'immeubles bâtis que nous connaissions déjà sous l'ancien droit¹⁴².

Cependant, la propriété en volumes **n'a pas vocation à remplacer la figure juridique de la copropriété**. En effet, lorsque plusieurs volumes d'un même ensemble immobilier présentent entre eux des parties communes (ou biens indivis), alors la mise en place d'une propriété en volumes ne peut être envisagée et les dispositions en matière de copropriété doivent être appliquées¹⁴³. Les dispositions légales en matière de copropriété forcée sont en effet de droit impératif et ne peuvent être contournées¹⁴⁴.

Par contre, il existe de multiples situations où l'organisation immobilière d'un complexe est le résultat de la superposition et de l'imbrication de volumes bâtis distincts, l'exemple le plus parlant cité dans les travaux parlementaires à l'occasion de la réforme du droit des biens étant la superposition d'un parking en sous-sol, de commerces en pied d'immeuble et de résidentiel aux étages supérieurs¹⁴⁵.

Avant l'entrée en vigueur du nouveau droit des biens le 1^{er} septembre 2021, les parties à ce type de complexe d'immobilier n'avaient que deux possibilités, si elles voulaient bénéficier d'une sécurité juridique : (i) diviser le complexe de manière horizontale, permettant la superposition de volumes, grâce au recours à un droit de superficie alors limité dans le temps à maximum 50 ans¹⁴⁶ ou (ii) avoir recours à la figure juridique de la copropriété couplée à un ensemble de règles contraignantes, certainement face à l'impossibilité de mettre en place des sous-copropriétés en l'ensemble d'un nombre minimal de lots indivis.

Avec le nouveau droit des biens, le législateur a remédié à cette situation, d'une part en permettant le recours à un droit de superficie à vocation perpétuelle, et d'autre part en assortissant celui-ci de conditions strictes afin de garantir le caractère impératif de la copropriété forcée, lorsque les conditions de celle-ci sont remplies.

Cela veut-il dire que les parties sont **obligées** de choisir une division volumique et un droit de superficie à vocation perpétuelle lorsque les conditions de la copropriété ne sont pas remplies, ou bien ont-elles le choix entre la division volume par le biais de ce droit de superficie à vocation perpétuelle et la copropriété forcée ?¹⁴⁷

¹⁴¹ Art. 3.180, al. 2, 2° C. civ.

¹⁴² Désormais régie par les art. 3.84 à 3.100 du titre 5 du Code civil.

¹⁴³ « Le champ d'application de la réglementation sur la copropriété par appartements est également impératif et ne peut, sauf application de l'article 99, al. 1^{er} *in fine*, être contourné. Vu qu'il n'y a pas de parties communes en cas de droits de superficie perpétuels, ils doivent être distingués clairement de la copropriété forcée d'immeubles ou de groupes d'immeubles (art. 3.99). En cas de simples immeubles par appartements, il ne peut être question de complexe hétérogène et il ne peut donc être fait application des droits de superficie perpétuels. Il faut, le cas échéant, vérifier s'il n'y a pas de fraude à la loi. Outre le fait que la prescription légale éludée doit être de droit impératif, il y a fraude à la loi si (1) les parties tentent d'échapper à la règle impérative en faisant usage de l'instrument "servitudes" qui aboutit indirectement au résultat interdit et (2) l'intention d'éluder peut être démontrée ou résulte des circonstances » (Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 339).

¹⁴⁴ Art. 3.100 C. civ.

¹⁴⁵ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 339).

¹⁴⁶ Art. 4 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie.

¹⁴⁷ L'auteur remercie Me Ariane Brohez pour sa contribution à ce passage.

A notre connaissance, cette question n'a pas été traitée de manière approfondie dans les travaux parlementaires et les commentaires de doctrine, mais en tout état de cause, les raisons pour choisir la division volumique, dans le chef des propriétaires fonciers et investisseurs, sont à notre avis très claires :

- (a) D'une part, une justification évidente : éviter l'ensemble des règles, contraignantes en pratique, liées à l'existence d'une copropriété forcée soumise aux articles 3.84 et suivants C. civ.¹⁴⁸, alors que les volumes concernés (qui seraient décrits comme des parties privatives) sont gérés de manière totalement autonome. Il faut d'ailleurs souligner que les dispositions relatives à la copropriété forcée font aujourd'hui l'objet d'une spécialisation de plus en plus grande au bénéfice des immeubles à appartements multiples mais au détriment des copropriétés forcées non résidentielles ou encore horizontales ;
- (b) D'autre part, un risque lié au recours à la copropriété forcée : les travaux parlementaires mentionnent en effet qu'il s'agit d'un « détour 'artificiel' par le régime de la copropriété forcée d'immeubles ou de groupes d'immeubles »¹⁴⁹. Si ce détour est « artificiel » ne faut-il pas alors s'interroger sur la qualification même de copropriété forcée, et conclure qu'il s'agit d'une copropriété volontaire (les parties font le choix de la copropriété alors qu'elles n'y étaient pas contraintes juridiquement) ? Dans un tel cas, et conformément au nouveau droit des biens et à supposer que cette copropriété soit illimitée, chaque partie serait autorisée à dénoncer la convention moyennant un préavis raisonnable de maximum 5 ans ; les créanciers des parties bénéficient de la même prérogative¹⁵⁰. L'on retomberait alors ici dans une situation similaire à celle connue sous l'ancien droit, avec des délais encore plus courts, où le recours à un droit de superficie temporaire ne permettait pas de garantir la pérennité de la structuration et de la propriété.

En l'absence de parties communes qui commanderait le recours à une copropriété forcée, la division volumique par le recours à un droit de superficie à vocation perpétuelle est par conséquent aujourd'hui l'instrument juridique qui permet la gestion la plus efficace et donne le plus de sécurité juridique aux propriétaires d'un complexe immobilier.

22. Droit de superficie à vocation perpétuelle : conditions du régime. La mise en place d'une division perpétuelle en volumes d'un complexe immobilier requiert que les conditions suivantes soient remplies :

- (a) Le droit de superficie à vocation perpétuelle ne peut être constitué que par un plein propriétaire¹⁵¹. Ce qui veut dire qu'un superficiaire qui a obtenu un droit à vocation perpétuelle ne peut lui-même pas constituer à son tour un sous-droit de superficie perpétuelle.
- (b) Les parties du bâtiment, logées dans les volumes issus de la division, doivent être susceptibles d'au moins deux usages différents.

En pratique, la situation visée « peut correspondre à des choses relativement simples comme un bâtiment résidentiel, une place publique ou un centre commercial en sursol,

¹⁴⁸ Syndic, assemblée, générale, ACP, répartition des charges, travaux, etc.

¹⁴⁹ Proposition de loi du 16 juillet 2019 portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 330.

¹⁵⁰ Art. 3.77 C. civ.

¹⁵¹ Art. 3.180, al. 2., 2° C. civ.

avec un parking souterrain en sous-sol, ou à des situations avec des constructions et ouvrages multiples sur ou sous dalle commune »¹⁵².

Remarquons que la doctrine semble encline à valider des superficies à vocation perpétuelles portant sur des volumes non encore bâtis¹⁵³.

- (c) Chaque partie de bâtiment, comprise dans les deux volumes, doit être *susceptible* d'un usage autonome.

Ce qui nous semble important, c'est que l'un et l'autre volume n'aient pas besoin l'un de l'autre pour pouvoir remplir leur fonction.

Dans l'idéal, s'il importe que les parties de bâtiment logées dans deux volumes distincts puissent fonctionner de la manière la plus indépendante possible, ceci n'implique pas que ces parties de bâtiment ne puissent pas se rendre mutuellement des services ou jouir d'équipement dits collectifs.

Par exemple, l'ensemble des espaces et équipements partagés inhérents à la coexistence et la cohésion des volumes doivent pouvoir servir aux deux volumes. Il en va ainsi des éléments de structures, des conduites pour le passage des câbles et canalisations, les façades, les toits, les conduites d'escaliers et d'escaliers de secours, etc. Il en va de même pour les équipements techniques du bâtiment qui ne peuvent être séparés compte tenu des raisons d'impératifs techniques ou de rationalité économique¹⁵⁴.

Ces services mutuels rendus entre parties de bâtiment¹⁵⁵ impliquent, en règle, la mise en place de servitudes particulières entre les bâtiments logés dans les différents volumes¹⁵⁶.

Pour pallier la difficulté d'identification et de description de ces servitudes, notamment en présence de bâtiments anciens qui n'avaient pas été conçus avec cette possibilité de division en tête, le législateur a instauré une servitude légale générale à l'article 3.116 C. civ. lequel dispose que « outre les servitudes légales établies par le chapitre 3, le titulaire d'un droit réel d'usage d'un immeuble profite, en vertu de la loi, de toutes les servitudes nécessaires à l'exercice de son droit sur le fonds grevé dudit droit réel ».

- (d) L'ensemble immobilier ne peut présenter aucune partie commune au sens juridique du terme.

C'est-à-dire que des éléments de l'immeuble ne peuvent être en copropriété entre les propriétaires des différents volumes, soit la situation où deux sujets de droit exercent le droit de propriété sur une même chose¹⁵⁷.

Comme précisé, dans la mesure où des services peuvent être rendus entre elles, des parties du bâtiment qui sont la propriété d'une seule personne peuvent tout à fait être

¹⁵² Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 333. Dans le même sens, V. SAGAERT, *De zakenrechtelijke structuur van vastgoedprojecten*, Mortsel, Intersentia, 2019, p. 131.

¹⁵³ A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 205.

¹⁵⁴ B. PIRLET, *Droit de superficie et propriété en volume*, Limal, Anthemis, 2021, p. 76-77.

¹⁵⁵ Le volume étant un immeuble par nature (un contenant) lequel contient, s'il est bâti, un ou plusieurs immeubles par incorporation (un contenu) (art. 3.47 al. 1^{er} et 2 C. civ.).

¹⁵⁶ Art. 3.114 C. civ.

¹⁵⁷ Art. 3.68 C. civ.

affectées à l'usage commun au travers des servitudes. Ceci ne rend évidemment pas cette partie *commune* au sens juridique.

En revanche, au sein du même volume, une situation de copropriété forcée (par appartements, mais pas nécessairement) peut s'envisager parfaitement¹⁵⁸.

Notes que les dispositions en matière de copropriété restent obligatoires, ce qui signifie qu'en présence de parties communes, les parties n'ont pas le choix entre une propriété en volumes et une copropriété, et elles doivent se conformer aux règles relatives à la copropriété.

23. Droit de superficie à vocation perpétuelle : au minimum deux droits de superficie ? Le texte de l'article 3.180, al. 2, 2° du Code civil a recours au pluriel lorsqu'il précise que le droit de superficie est constitué pour permettre la division du complexe en « volumes ».

Le recours à cette forme grammaticale n'implique à notre estime pas que la division doive nécessairement avoir lieu au travers de la constitution de deux droits de superficie portant sur deux volumes distincts. Cette interprétation irait à l'encontre des travaux préparatoires qui n'évoquent pas cette nécessité et ressort à suffisance du texte de loi qui précise que « le » droit de superficie, au singulier donc, peut être (à vocation) perpétuel(le), afin de permettre la division en volumes d'un ensemble immobilier complexe et hétérogène. Cette nécessité de double constitution n'est par ailleurs jamais évoquée par la doctrine et ne correspond pas non plus à la pratique de la documentation patrimoniale.

Le recours à la forme plurielle ne fait que souligner le fait que le fonds bâti qui sera divisé contient en lui un ensemble de volumes¹⁵⁹ dont l'un d'eux, identifié par l'acte de division volumique fait l'objet du droit de superficie à vocation perpétuelle. En effet, force est de constater que la constitution d'un seul droit de superficie aboutit nécessairement à la création de deux volumes C'est par le jeu du droit de superficie, opérant une dissociation horizontale, que la propriété en volumes est mise en place : le propriétaire-constituant reste propriétaire du terrain et des volumes exclus expressément du droit de superficie¹⁶⁰, tandis que le superficiaire dispose d'un droit de propriété-superficiaire sur le volume objet de son droit (d'où le recours à la notion d'ensemble immobilier *complexe*¹⁶¹).

Enfin, pour certains bâtiments ne présentant que deux fonctions, exiger la constitution de deux droits de superficie aboutirait à une situation économiquement absurde liée au gel de la propriété du terrain. De fait, cette situation mettrait aux prises deux superficiaires, chacun propriétaire d'un volume au sein duquel l'une des deux fonctions serait isolée, et le propriétaire constituant qui conserverait uniquement des droits de propriété sur le terrain et les droits résiduels sur les volumes. Dans cette situation, le terrain ne pourrait être économiquement exploité.

Ce qui précède n'exclut pas que tous les volumes utiles¹⁶² (bâtis ou non) du fonds puissent être grevés de droits de superficie attribués à plusieurs titulaires distincts, dans ce dernier cas via au

¹⁵⁸ A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthémis, 2021, p. 340-341.

¹⁵⁹ Voy. l'art. 3.47, al. 1^{er} C. civ. précisant qu'un immeuble par nature désigne à la fois le sol et les volumes qui le composent.

¹⁶⁰ Art. 3.179, al. 2 C. civ.

¹⁶¹ P.-Y. ERNEUX, *Copropriété forcée et organisation volumique*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 196.

¹⁶² L'art. 3.63, al. 1^{er} C. civ. précisant que « [s]ous réserve d'autres dispositions du présent Livre, le droit de propriété sur le fonds s'étend uniquement à une hauteur au-dessus ou une profondeur en dessous du fonds qui peut être utile à l'exercice des prérogatives du propriétaire. Ce dernier ne peut dès lors pas s'opposer à un usage par un tiers à une hauteur ou une profondeur à laquelle il ne pourrait raisonnablement exercer sa prérogative d'usage, vu la destination et la situation du fonds ».

moins *deux* droits de superficie¹⁶³. Dans cette dernière situation, le propriétaire-constituant demeure alors propriétaire d'une surface plane en 2D (le sol)¹⁶⁴. Ne pouvant rien faire qui trouble les droits des superficiaires, son droit de propriété est alors potentiellement « gelé », comme l'a souligné le Conseil d'Etat¹⁶⁵.

24. Division classique de l'immeuble : l'acte de base.

Prenons le complexe immobilier appartenant à une société unique (PropCo) composé comme suit :

- Le rez-de-chaussée du complexe abrite une galerie commerciale
- A partir du niveau +1, on retrouve des fractions de bâtiments incorporées à la partie RDC :
 - La partie à gauche et centrale contiennent des unités de logement (voy. les terrasses) ;
 - La partie de droite contient des bureaux (partie *office*).



Image générée par IA : <https://pixlr.com/image-generator/>

On l'a dit, sous l'ancien droit, si PropCo souhaitait isoler définitivement¹⁶⁶ son activité office afin de la vendre, elle était nécessairement tenue de placer le complexe sous le régime de la copropriété forcée. Ceci passait par l'établissement d'un acte de base, étant l'acte de division créant les parties privatives distinctes (et leur donnant également une existence propre sur le plan juridique¹⁶⁷) et établissant les quotes-parts en copropriété s'y rapportant. Un tel acte de base est en effet requis en

¹⁶³ A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 337.

¹⁶⁴ Proposition de loi portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 332.

¹⁶⁵ Projet de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord.n 2018-2019, n° 54-3348/001, p. 509.

¹⁶⁶ Le droit de superficie ne permettant une division que pour 50 années.

¹⁶⁷ H. CASMAN, « Le champ de l'application de la loi : les immeubles concernés », in *La copropriété forcée des immeubles et groupes d'immeubles bâtis. Cinq ans d'application de la loi du 30 juin 1994*, Louvain-la-Neuve, U.C.L., Faculté de droit, 2001, p. 6-7.

raison de l'interdiction générale posée par l'article 3.8, §2 du Code civil de pouvoir disposer d'un droit réel, de propriété en l'occurrence, sur une composante inhérente d'un bien, ici des fractions distinctes de bâtiment.

Une fois cela fait, PropCo pouvait décider vendre la partie office via un *asset deal* pur ou via *share deal* après avoir apporté la partie office à une (nouvelle) société via scission partielle dont les actions seraient vendues par la suite (sous toutes les réserves en matière d'abus fiscal que nous connaissons en matière de scission suivie d'une vente d'action¹⁶⁸).

Evidemment, dans la mesure où la constitution d'une superficie à vocation perpétuelle ne peut aboutir à écarter les dispositions impératives de la copropriété, ce n'est pas par un acte de base qu'il convient de procéder.

25. Division en volumes : l'acte volumique¹⁶⁹. Plusieurs étapes sont nécessaires pour mettre en place un droit de superficie à vocation perpétuelle.

1) L'identification du volume via les plans de géomètres et l'obtention (éventuelle) d'un volume cadastral

2) La division volumique via un acte volumique

Selon une pratique directement inspirée du droit français, il convient d'identifier le volume qui fera l'objet du droit de superficie à vocation perpétuelle afin de le concrétiser sur le plan juridique.

Cette démarche est réalisée par l'établissement d'un **acte volumique**¹⁷⁰ lequel (i) identifie précisément le volume objet du droit et, dans le même temps, (ii) organise les rapports entre le terrain (« fonds ») et le volume qui restera détenu en pleine propriété par le constituant et le volume qui sera la pleine propriété de superficie, (iii) doit encadrer dans le temps l'hétérogénéité des fonctions et (iv) déterminer, outre la répartition des obligations entre les titulaires des volumes, le mode de décision quant à l'immeuble car le Code civil n'a pas instauré d'organe de gestion spécifique contrairement à la copropriété classique (ACP, syndic, etc.)¹⁷¹. Evidemment, comme tout contrat à durée indéterminée, celui-ci pourrait faire l'objet d'une résiliation anticipée¹⁷². Pour pallier cette difficulté, la mise en place d'une personne morale *ad hoc*, comme une fondation privée pourrait être une alternative afin de s'assurer de la pérennité de la structure¹⁷³.

Il nous semble que le législateur devrait intervenir afin de réglementer cet aspect particulier de la propriété volumique.

3) La constitution du droit de superficie à vocation perpétuelle

La division volumique, via l'acte éponyme, va donc décrire et délimiter les volumes concernés. Cette situation n'est finalement en rien différente d'un acte de base en copropriété, qui va lui décrire et

¹⁶⁸ Voy. déc. ant. n° 2023.0393 du 25 septembre 2023.

¹⁶⁹ L'auteur remercie Me Pierre-Yves Erneux, notaire de résidence à Namur pour sa contribution.

¹⁷⁰ La terminologie n'est pas encore stabilisée mais a priori, on utilisera plutôt l'appellation « cahier des charges volumiques » plus proche du droit français, lorsque l'ensemble d'un Complexe est organisé en volumes par le biais de droits de superficie à vocation perpétuelle.

¹⁷¹ P.-Y. ERNEUX, *Copropriété forcée et organisation volumique*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 205-207.

¹⁷² Art. 5.75, al. 2 C. civ. Sur la question voy. B. DE LANGE et J.-T. GODIN, « Principe général du droit suivant lequel les conventions à durée indéterminée peuvent être résiliées à tout moment par chacune des parties », in *Les principes généraux du droit privé* (sous la coord. De J. Van Meerbeeck et Y. Ninane), Limal, Anthemis, 2023, p. 319-350.

¹⁷³ Laquelle se verrait apporter les droits de propriété résiduels (*ibid.*, p. 207-208).

délimiter les parties communes et les parties privatives, et qui peut être rédigé et passé alors qu'il n'y a pas encore de copropriétaires distincts¹⁷⁴.

On notera qu'à cet instant, il n'y a pas encore de constitution d'un droit de superficie (à vocation perpétuelle) puisque le propriétaire n'a simplement fait qu'organiser et diviser « sur papier » les différents volumes et reste plein propriétaire unique du bâtiment. Du reste, le propriétaire ne va pas et ne pourrait d'ailleurs juridiquement pas s'octroyer un droit de superficie à lui-même. **Il n'est donc pas encore question de fiscalité à ce stade.**

Afin de matérialiser la propriété en volumes, il conviendra d'ensuite constituer un droit de superficie (à vocation perpétuelle) qui, lui, requiert deux personnes juridiques distinctes¹⁷⁵ (le propriétaire et le superficiaire) et une convention.

Mais quelle forme doit prendre cette convention ?

De manière générale, l'article 3.14, § 2, al. 1^{er} du Code civil dispose que : « [l]e transfert ou la constitution d'un droit réel se réalise par un **acte juridique** translatif ou constitutif émanant d'une personne disposant du pouvoir de disposition, **en exécution d'un titre valable emportant obligation de donner** ».

Qu'il soit question d'un transfert ou d'une constitution d'un droit réel nouveau, l'article 3.64, §2 C. civ. souligne l'importance de l'existence d'un **acte juridique** entendu comme vecteur de la volonté des parties émis en vue de produire un ou plusieurs effets de droit¹⁷⁶; soit, ici, attribuer à autrui un droit de superficie à vocation perpétuelle sur un volume dont le constituant est propriétaire.

La volonté des parties de *constituer*¹⁷⁷ un droit de superficie suffit en principe pour faire naître le droit¹⁷⁸, hormis lorsque l'acte juridique qui est à l'origine de celui-ci est un contrat dont la formation est, elle-même, soumise à une autre exigence que la seule rencontre des volontés, comme par exemple l'apport dans une société avec personnalité juridique complète (SRL, Scomm ou SA) ou la donation¹⁷⁹. Cela ne doit pas non plus être confondu avec les exigences qui découlent de l'opposabilité aux tiers de bonne foi des actes : celle-ci dicte également son propre formalisme en matière de biens immeubles en vue de la transcription des actes¹⁸⁰.

L'apport du volume à la société bénéficiaire suffit donc à mettre en place un droit de superficie à vocation perpétuelle et permet à l'opération de bénéficier du régime fiscal particulier qui en découle¹⁸¹.

¹⁷⁴ C'est par exemple le cas des ventes sur plan.

¹⁷⁵ Conformément à l'article 3.177 C. civ., le droit de superficie confère la propriété d'un volume sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui.

¹⁷⁶ X., *Lexique juridique belge*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 28.

¹⁷⁷ Notons que cette notion est une notion de droit des biens qui ne désigne pas en tant que tel un acte juridique, c'est-à-dire le contrat qui donne ou pas lieu à perception d'un droit proportionnel.

¹⁷⁸ P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose : aspects civils », *Guide juridique de l'entreprise*, t. III, I. 34, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 16. Dans le même sens, A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 28 et p. 141 ; N. CARETTE, « Opstalrecht », *o.c.*, p. 509 ; J.-M. CHANDELLE, « La superficie », *R.P.D.B.*, compl. t. VII, 1991, p. 1139 ; I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 418 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 309.

¹⁷⁹ P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose : aspects civils », *o.c.*, p. 18.

¹⁸⁰ Art. 3.30 C.civ.

¹⁸¹ *Infra* n° 28.

B. Fiscalité : hésitations

26. L'acte constitutif ordinaire. Le législateur fiscal n'a pas pris la mesure du changement apporté par cette possibilité nouvelle. En effet, l'article 84, al. 3 du Code des droits d'enregistrement dispose que, si le bail est à durée illimitée, la base imposable correspond à « dix fois le loyer et les charges annuels, sans que cette somme puisse être inférieure au montant cumulé des loyers et des charges imposées au preneur pour la durée minimum prévue dans l'acte de bail ». Comme le souligne la doctrine, il est peu probable que l'acte constitutif précise une durée minimale pour des droits constitués de telle sorte que la base imposable sera inférieure à un droit d'emphytéose ou de superficie temporaire dont la durée dépasserait dix années¹⁸². Cette différence de traitement ne fait pas de sens et devrait être sérieusement prise en considération étudiée par le législateur en raison de l'insécurité juridique qu'elle entraîne.

Par ailleurs, que penser du débat que nous avons évoqué quant à l'acquisition contractuelle et, partant, la perception du droit de vente en cas de constitution d'un droit de superficie perpétuelle sur un volume bâti ? Il nous semble ici plus difficile de prétendre que le titulaire du droit de superficie n'a pas acquis un droit à vocation perpétuelle qui rapproche ses prérogatives d'une véritable propriété. Le droit de vente pourrait ainsi être dû, mais ceci devrait être clarifié par le législateur¹⁸³.

Sur le plan de la TVA, le droit de superficie sera traité comme un bien corporel car il confère à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble¹⁸⁴. Etant considérés comme des biens, la constitution ou la cession d'un droit réel d'usage est donc assimilée à une livraison de biens pour les besoins de la TVA, soit une opération impliquant « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien »¹⁸⁵. Pour peu que le bâtiment inclus dans le volume soit neuf au sens de la TVA¹⁸⁶, la constitution devra ou pourra être soumise en fonction de la qualité de constructeur professionnel ou non du constituant¹⁸⁷. Les grands principes applicables à la constitution d'un droit réel restent à mon sens d'application pour les besoins de la TVA.

Et à l'ISOC ? Comment traiter tout ceci ? Actuellement, la Commission des Normes Comptables n'a, à notre connaissance, pas pris position quant au traitement fiscal. On se souviendra que dans son avis 2015/5 du 8 juillet 2015, la CNC faisait une différence très nette entre les droits constitués moyennant une redevance unique et les droits constitués moyennant une redevance périodique¹⁸⁸.

¹⁸² A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 197.

¹⁸³ *Supra* n° 16.

¹⁸⁴ Art. 9, al. 2, 2° CTVA. Cette assimilation résulte de la mise en œuvre par la Belgique d'une option offerte par l'art. 15, §2 de la directive TVA.

¹⁸⁵ CJCE, 8 févr. 1990, arrêt *Safe*, C-320/88, pt. 9.

¹⁸⁶ Un bâtiment est considéré comme neuf jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit sa première occupation ou sa première utilisation (art. 44, §3, 1°, b), al. 2 CTVA).

¹⁸⁷ Sur la question voy. Y. SPIEGL, « Régime TVA de la promotion immobilière », in *La promotion immobilière*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 97 et s. ; S. WILMET, « Le promoteur immobilier et la TVA – Morceaux choisis », *Jurim Pratique*, 2023/3, p. 695 et s.

¹⁸⁸ Au niveau du constituant : dans le premier cas de figure, la société constituante comptabilise un amortissement exceptionnel (ou une moins-value, selon) afin d'amener la valeur comptable, repris en immobilisation corporelle, de l'immeuble grevé à la valeur résiduelle de son droit de propriété (ce qui en fait une charge déductible). L'amortissement exceptionnel est ensuite repris chaque année (ce qui en fait un produit taxable) à concurrence d'une fraction correspondant à la durée du droit afin de ramener la valeur de l'actif à sa valeur originaires. Dans le deuxième cas de figure, en dehors d'une redevance entraînant un *full pay out*, le droit réel est traité comme un bail sans modification de l'actif dans le chef du constituant. Au niveau du superficiaire : dans le premier cas de figure, le superficiaire comptabilisera le droit à l'actif en tant qu'immobilisation corporelle et pourra amortir cet actif à concurrence de la durée de son droit. Dans le deuxième cas de figure, les redevances sont traitées comme de loyers et seront prises immédiatement en charge au travers le compte de résultat. Sur la question, voy. A. BROHEZ et C. ORBAN, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 263-268 ; L. DEWEZ et F. WINKIN, « Droits d'emphytéose et de superficie et impôt des sociétés », in *Implications fiscales du*

Néanmoins, la CNC considérait que si la propriété des constructions existantes étaient acquises par le superficiaire pendant la durée du droit, alors le constituant réalisait une plus ou moins-value et devait extourner la valeur des actifs cédés¹⁸⁹. Quant à lui, le superficiaire devait alors comptabiliser à l'actif le prix payé pour les bâtiments, majoré des frais¹⁹⁰. Il nous semble que, s'agissant d'une superficie perpétuelle, ce raisonnement doit vraisemblablement être maintenu.

27. Cession et fin du caractère perpétuel du droit de superficie. Nous renvoyons le lecteur aux développements qu'ont consacré Me Ariane Brohez et Me Lien Bellinck à ces problématiques dans leur ouvrage¹⁹¹.

nouveau droit des biens, Limal, Anthemis, 2024, p. 95-110 ; J. TERFVE et J. NOEL, « Superficie : constitution, cession, extinction », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 332-336.

¹⁸⁹ L. DEWEZ et F. WINKIN, « Droits d'emphytéose et de superficie et impôt des sociétés », *in Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 102-103 ; J. TERFVE et J. NOEL, « Superficie : constitution, cession, extinction », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 336

¹⁹⁰ Avis CNC 2015/5, pt 74.

¹⁹¹ A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 205-208.

C. Propriété en volumes : un exemple pratique

28. Propriété en volumes : un exemple pratique. Prenons le complexe immobilier appartenant à une société unique (FlatCo), ce complexe présente les particularités suivantes :

- Au RDC, **à front de rue X**, se trouvent trois unités commerciales distinctes, louées à des sociétés *retail* qui exploitent des magasins ;
- A partir du niveau +1, se trouvent des unités de logement que FlatCo loue à des particuliers dans le cadre de son activité locative résidentielle. L'accès aux unités de logement a lieu par une entrée située à l'arrière du bâtiment, **en front de rue Y**.



Image générée par IA : <https://pixlr.com/image-generator/>

FlatCo souhaite isoler la partie *retail* en contribuant, via scission partielle, le volume contenant cette partie à ReCo, une société qu'elle a déjà constituée et dont elle envisage de vendre, à termes, les actions. FlatCo ne souhaite pas rentrer dans le débat de la question de savoir si l'activité *retail* constitue une branche d'activité de telle sorte que la scission partielle a lieu sans reprise de dette par ReCo ce qui évite de qualifier l'apport d'apport mixte sous l'angle des droits d'enregistrement. L'apport sera uniquement rémunéré par des actions et sera soumis au taux de 0% conformément à l'article 115*bis* du Code des droits d'enregistrement.

Sur le plan du droit des biens, ce complexe immobilier répond aux conditions de l'art. 3.180, al. 2, 2° du Code civil et une propriété en volumes peut être mise en place :

- (a) FlatCo est bien propriétaire du bâtiment et peut donc constituer un droit de superficie à vocation perpétuelle ayant comme objet le volume abritant la partie *retail*.

- (b) Les parties du bâtiment, logées dans les volumes issus de la division, doivent être susceptibles d'au moins deux usages différents.

C'est bien le cas : le volume, objet du droit de superficie, abritera les unités commerciales tandis que les autres volumes (comprenant la partie de bâtiment dédiée à l'activité locative, mais également en sous-sol) resteront la propriété de FlatCo qui conservera également le droit de propriété sur le terrain.

- (c) Chaque partie de bâtiment, comprise dans les deux volumes, doit être *susceptible* d'un usage autonome.

Dans le cas d'espèce, le complexe dispose de deux entrées distinctes et les unités de logement sont indépendantes de la partie *retail*. L'un et l'autre volume n'ont pas besoin de l'autre pour pouvoir remplir leur fonction. Les installations d'énergie, logées au sous-sol du bâtiment, sont par contre communes mais feront l'objet d'une servitude particulière. De même, l'ensemble des câbles qui traversent le volume *retail* pour alimenter les unités de logement feront l'objet d'une servitude.

- (d) L'ensemble immobilier ne peut présenter aucune partie commune au sens juridique du terme.

Dans le cas d'espèce, il n'y aura aucune situation de copropriété.

Sur le plan du timing :

- (i) Suite aux plans du géomètre mandaté, FlatCo a obtenu un identifiant parcellaire cadastral « volume » ;
- (ii) FlatCo a établi un acte volumique qui identifie le volume *retail* ;
- (iii) FlatCo va procéder à sa scission partielle et transférer le volume *retail* ainsi que son activité *retail* à ReCo via scission partielle.

Dans l'opération projetée :

- 1) FlatCo apporte la propriété du volume contenant le *retail* et conserve la propriété du terrain et du reste du complexe ;
- 2) ReCo est bien, par voie d'apport, propriétaire-superficiaire du volume contenant les unités *retail*.

Si l'on voulait faire une comparaison, il faudrait conclure que l'opération est conceptuellement identique à celle du propriétaire unique d'un immeuble qui souhaite loger la *pleine propriété* (et non pas la propriété volumique) d'une partie de celui-ci dans une autre société, soit une opération qui a pour effet, non de mettre en place une superficie à vocation perpétuelle, mais d'entraîner la mise en place d'une situation de copropriété au sens de l'article 3.84 C. civ.

- Dans une première séquence, le propriétaire est tenu, toujours pour juridiquement identifier l'objet du droit de propriété cédé, d'établir un acte de base¹⁹² qui donnera

¹⁹² Art. 3.84 C. civ.

naissance, sur le plan juridique, aux différents lots privatifs et aux parties communes y attachées¹⁹³.

- Dans une deuxième séquence, le propriétaire réalise l'apport de la pleine propriété, par voie de scission partielle, du ou des lots privatif(s) à la société bénéficiaire qui en devient pleine propriétaire.

Au niveau des droits d'enregistrement :

En procédant à la scission partielle, FlatCo (propriétaire du terrain et du complexe) octroie à ReCo, outre le fonds de commerce, un droit de superficie qui confèrera à ReCo la propriété d'un volume contenant la partie *retail* du complexe (le contenant). Par effet de la loi, ReCo sera, en outre, propriétaire des unités *retails* contenues dans le volume objet de son droit pendant la durée de celui-ci¹⁹⁴ (le contenu).

Un tel droit de superficie ne peut naître qu'au moment de l'apparition de deux parties distinctes. Ce n'est que par l'effet de la scission partielle que la titularité juridique distincte sur le complexe est mise en place : FlatCo restera pleine propriétaire du terrain et des unités résidentielles et ReCo sera propriétaire du volume via superficie à vocation perpétuelle.

Etant donné que ce droit de superficie naît à l'issue de la scission partielle et en est une conséquence, le traitement fiscal applicable à la constitution du droit de superficie doit nécessairement suivre celui de la scission partielle (apport simple soumis aux droits d'enregistrement au taux de 0% conformément à l'article 115*bis* du CDE). Il n'y a en effet aucun acte juridique distinct ou différent de l'apport en l'espèce. Cet apport emporte constitution du droit de superficie et cession des biens immeubles compris dans le volume apporté, mais cet apport est soumis au régime des apports de l'article 115*bis* qui exclut l'application des articles 44 et suivants, ainsi que des articles 83 et 84 du CDE.

La constitution du droit de superficie à vocation perpétuelle par scission partielle répond au prescrit de l'article 3.14, §2 C. civ., selon lequel un droit réel d'usage (en l'occurrence, un droit de superficie) est constitué par un acte juridique. En effet, la scission partielle est une opération régie par le Code des sociétés et associations, mais il n'en demeure pas moins qu'elle demeure un apport, à savoir une opération contractuelle¹⁹⁵, soit un acte juridique dont les parties ont légalement et librement fait l'élection afin de créer des effets juridiques.

¹⁹³ C. MOSTIN, « L'acte de base simplifié : un acte en voie de disparition ? », *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 127-128.

¹⁹⁴ Art. 3.177 et 3.179 C. civ.

¹⁹⁵ Art. 1:8 CSA : « l'apport est l'acte par lequel une personne met quelque chose à disposition d'une société à constituer ou d'une société existante pour en devenir associé ou accroître sa part d'associé, et dès lors participer aux bénéfices ».

III. Emphytéose

1. Contexte civil

29. Définition. Le droit d'emphytéose confère à son titulaire un *plein* usage et une *pleine* jouissance d'un immeuble appartenant à autrui. Comme sous l'empire de la loi de 1824, ce n'est donc pas un droit de propriété qui est octroyé à l'emphytéote¹⁹⁶ mais bien des prérogatives extrêmement larges sur l'immeuble d'autrui.

Ce qui précède n'est pas sans rappeler la figure de l'usufruit¹⁹⁷ à ceci près qu'à la différence notable de ce dernier, ce *plein* usage et cette *pleine* jouissance autorisent l'emphytéote de *modifier la destination* du bien objet du droit¹⁹⁸. À titre d'illustration, l'emphytéote est en droit de transformer un immeuble de bureaux en appartements, de réaménager un bâtiment industriel en musée, de détruire une galerie commerciale et d'en affecter certaines parties à un cinéma, un casino et à un hôtel, etc. Si cet avantage de l'emphytéose sur l'usufruit est particulièrement marqué dans une situation où le droit d'usufruit est né sur un immeuble que l'usufruitier n'a pas choisi, les parties à un usufruit contractuel doivent impérativement respecter cette interdiction sous peine de voir le droit sujet à requalification.

Ce plein usage et cette pleine jouissance se traduisent aussi par la faculté de l'emphytéote de réaliser des constructions et d'en être plein propriétaire via superficie-conséquence¹⁹⁹ et par la possibilité pour, l'emphytéote, de démolir (à terme) les constructions objet de son droit, même si cela ne constitue pas l'essence de son droit (contrairement au droit de superficie).

30. Durée. L'article 3.169, alinéa 1^{er} du Code civil dispose que « nonobstant toute clause contraire, la durée du droit d'emphytéose ne peut être inférieure à quinze ans ni supérieure à nonante-neuf ans ».

Sous l'ancien droit, la question de la nature (simplement impérative ou d'ordre public) de l'article 2 de la loi de 1824 régissant la durée du droit d'emphytéose était débattue²⁰⁰, sans qu'une unanimité existe sur ce point²⁰¹. En adoptant le livre 3, le législateur n'a pas réglé cette question.

¹⁹⁶ V. DEFRAITEUR, « L'emphytéose 'version 2020' en 20 questions », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 258 ; A. VANDENDRIES, « De la superficie à la volumétrie : enjeux civils et fiscaux », in *Le droit des biens revisité*, Limal, Anthemis, 2021, p. 331.

¹⁹⁷ Art. 3.138, al.1^{er} 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-propriétaire, conformément à la destination de ce bien et avec l'obligation de restituer celui-ci à la fin de son droit ». Sur la réforme, voy. F. BOUSSA, « Usufruit : questions choisies », in *Droits réels d'usage : controverses et réforme*, sous la dir. de P. Lecocq, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022., p. 124-157 ; I. DURANT, « Le droit d'usufruit dans le Code civil de 2020 », in *Le nouveau droit des biens* (sous la dir. de P. Lecocq et al.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 287-320 ; A. WYLLEMAN, « Vruchtgebruik », in *Het nieuwe goederenrecht*, Bruxelles, Intersentia, 2021, p. 411-441.

¹⁹⁸ Les art. 3.183, alinéa 1^{er} et 3.143, alinéa 1^{er} du Code civil imposent à l'usufruitier de respecter et d'agir *conformément à la destination du bien* d'autrui.

¹⁹⁹ *Infra* n° 34.

²⁰⁰ En ce que l'art. 17 de la loi de 1824 précisait uniquement que l'ensemble des dispositions de cette loi étaient supplétives sauf l'art.2 propre à la durée, la loi ne se positionnait donc pas concrètement sur la question (P. LECOCQ, S. BOUFFLETTE, R. POPA et A. SALVE, *Manuel de droit des biens*, t. 2, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 450).

²⁰¹ La doctrine et la jurisprudence y voyaient une norme d'ordre public (en jurisprudence : Gand, 16 mars 1972, *R.W.*, 1971-1972, p. 1986 ; Comm. Charleroi, 19 mars 1996, *Rev. not. b.*, 1996, p. 279. En doctrine, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VI, éd. 1942, p. 595 ; R. DERINE, F. VAN NESTE et H. VANDENBERGHE, *Zakenrecht*, t. II b., Gand, Story-Scientia, 1984, p. 852). Une partie de la doctrine pouvait y voir une norme simplement impérative (N. BERNARD, *Le droit des biens après la réforme de 2020*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 722 ; I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 366 ; J. HANSENNE, *Les biens, Précis*, t. 2, Collection scientifique de la faculté de Droit de Liège, 1996, p. 1232 ; P. LECOCQ, S. BOUFFLETTE, R. POPA et A. SALVE, *Manuel de droit des biens*, t.2, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 451 ; B. PIRLET, « Emphytéose », in *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 481). Une position isolée proposait de distinguer la durée minimale (impérative) de la durée maximale (d'ordre public) (M. MUYLLE, *De duur en de beëindiging van zakelijke rechten*, Bruxelles, Intersentia, 2012,

Ce qui est par contre certain, c'est que la durée minimale du droit d'emphytéose est une caractéristique essentielle de ce droit réel car aucun autre droit réel d'usage ne dispose d'un tel seuil minimal obligatoire et qu'il s'agit d'une disposition impérative²⁰².

La loi du 10 janvier 1824 imposait une durée minimale de 27 années²⁰³. Ce seuil est dorénavant fixé à 15 ans par l'article 3.169, alinéa 1^{er} du Code. Les auteurs de la réforme ont justifié l'abaissement du seuil minimal car le délai de 27 ans était trop long pour certains montages immobiliers, dont le *leasing*²⁰⁴.

2. Fiscalité : questions particulières en droits d'enregistrement

31. Taxation sur base de la convention réelle. On ne pourra qu'insister sur le strict respect des caractéristiques essentielles, exprimées en termes de normes impératives²⁰⁵, du droit réel d'usage dont les parties font l'élection. A défaut, rappelons qu'aux termes de l'analyse de la convention présentée à l'enregistrement, l'administration fiscale est tenue d'écarter une qualification erronée que les parties auraient données à leur contrat²⁰⁶ et d'imposer la convention réelle correspondant au contenu des dispositions contractuelles²⁰⁷.

Même si préférer l'emphytéose à l'usufruit est économiquement légitime²⁰⁸, on a déjà pu avertir d'un risque de requalification de la convention constitutive d'un tel droit qui emprunterait les caractéristiques aléatoires du droit d'usufruit²⁰⁹. Evidemment, une requalification « en sens inverse », c'est-à-dire usufruit vers emphytéose, ne devrait, en pratique, pas être recherchée par l'administration fiscale laquelle percevrait moins d'impôt dans cette situation²¹⁰. Les risques d'une requalification se situent évidemment au niveau de la déduction d'un taux supérieur à celui qui est dû sur l'acte de constitution ou de cession du droit réel²¹¹.

Que penser maintenant d'un risque de requalification d'un droit d'emphytéose ayant comme objet un fonds bâti en droit de superficie ? De la seule lecture du Code des droits d'enregistrement, l'administration fiscale n'aurait *a priori* pas d'intérêt à substituer la seconde qualification à la première car ces droits sont tous deux soumis au taux de 5%. C'est tout à fait vrai, si l'on admet avec nous que le droit de superficie portant sur un volume bâti n'entraîne que la déduction du seul droit de bail au taux de 5% et jamais, en sus, le droit de vente au taux de 12,5% pour les constructions²¹². C'est, par

p. 587-687 ; M. MUYLLE et S. SNAET, « Burgerrechtelijke beginselen erfpacht en opstal », in *Erfpacht en opstal*, Anvers, Intersentia, 2018 p. 17-23).

²⁰² E. BIJNENS, A. DESPRET et A. VANDENDRIES, « *Nemo plus iuris* », in *Les principes généraux du droit privé*, Limal, Anthemis, 2023, p. 580. *Contra* M. POSSOZ et N. VAN DAMME, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », in *Actualités de droit fiscal*, CUP, vol. 205, Liège, Anthemis, 2021, p. 148.

²⁰³ Cette durée particulière aurait été instaurée dans le but de distinguer le droit d'emphytéose du bail à long terme (*Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VI, éd. 1942, p. 595, n° 700). D'autres causes sont avancées en doctrine (voy. M. MUYLLE et S. SNAET, « Burgerrechtelijke beginselen erfpacht en opstal », in *Erfpacht en opstal*, Anvers, Intersentia, 2018, p. 20-23).

²⁰⁴ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173, p. 316.

²⁰⁵ *Supra* n° 4.

²⁰⁶ « Lorsque le *gestum* comporte irrésistiblement une autre qualification que celle dont les parties ont fait l'usage, aucun texte de loi spéciale n'autorise l'administration à se prévaloir, dans l'intérêt du trésor, de la qualification inexacte employée par les contractants » (*Rec. gén. enr. not.*, 1872, n° 7775, p. 525).

²⁰⁷ Comme l'est du reste tenu le juge civil conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation en la matière (Cass., 16 mars 2006, *Pas.*, 2006, p. 615).

²⁰⁸ Notamment pour se prémunir contre le caractère aléatoire de l'usufruit (dans le même sens, A. BROHEZ et C. ORBAN, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 285).

²⁰⁹ Rappelons que l'usufruit est

²¹⁰ Même si, on l'a dit, elle est tenue de taxer la convention réelle.

²¹¹ E. SANZOT, *Les droits réels démembrés*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 169.

²¹² *Supra*, n° 16.

contre, plus délicat si l'administration fiscale entend se prononcer en faveur du cumul des deux droits d'enregistrement.

A ce titre, les parties se garderont peut-être de constituer un droit d'emphytéose permettant à son titulaire de démolir *immédiatement* le bâtiment objet du droit. En effet, s'il est certain que l'emphytéote peut démolir intégralement le bâtiment qui est objet de son droit, il peut être argumenté que la philosophie originaire sous-tendant ce droit, soit potentiellement améliorer le bien²¹³, n'autoriserait pareille démolition qu'après un certain temps²¹⁴. Dans un tel cas, si l'administration fiscale ne pourrait pas requalifier l'emphytéose en usufruit²¹⁵, elle pourrait voir dans le droit qualifié d'emphytéose, un droit de superficie conférant, on le rappelle, à son titulaire une propriété temporaire sur un volume (bâti ou non). Or, ce droit de propriété-superficiaire confère nécessairement un *abusus* matériel qui n'existe peut-être qu'en germes en matière d'emphytéose.

32. Emphytéose à titre gratuit. Il s'agit d'une nouveauté car l'article 1^{er} de la loi de 1824 évoquait précisément l'obligation de payer un canon (entendue comme *périodique*²¹⁶), ce que ne fait plus le livre 3.

Sous réserve du respect du droit des sociétés²¹⁷, un droit d'emphytéose constitué sans contrepartie est normalement soumis au droit fixe général de 50 €²¹⁸ à moins que l'administration fiscale décèle dans l'acte les trois éléments classiques de la donation pouvant entraîner la perception d'un droit d'enregistrement largement supérieur au droit applicable aux baux²¹⁹. Evidemment, comme l'a rappelé la Cour d'appel de Bruxelles²²⁰, absence de canon n'est pas synonyme de gratuité ni de donation car des charges, comme l'obligation pour l'emphytéote d'ériger ou de rénover un bâtiment, peuvent être imposées à l'emphytéote et constituent alors une base imposable à évaluer sur base d'une déclaration *pro fisco*²²¹.

33. Emphytéose moyennant un canon unique. Le deuxième cas, plus couramment évoqué en pratique, consiste à constituer un droit d'emphytéose moyennant le paiement d'un canon unique. La requalification et la simulation mises à part, l'administration fiscale pourrait-elle invoquer la disposition générale anti-abus de l'article 18, §2 du Code des droits d'enregistrement pour obtenir une requalification de l'acte en vente ou en usufruit ?

²¹³ Rappelons que le terme grec d'emphytéose signifie « améliorer par des plantations » (*Traité élémentaire*, t. VI, éd. 1942, n° 698).

²¹⁴ Ce qu'exprimait l'art. 5, al. 2 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit d'emphytéose. En doctrine, voy. A. GOSSELIN et L. HERVE, « Du sort des constructions et aménagements immobiliers réalisés par l'occupant (2^e partie) », *Rev. not.*, 2006, p. 199.

²¹⁵ Car, devant le restituer au terme de l'usufruit, l'usufruitier *ne peut* démolir le bien objet du droit (art. 3.138, al. 1^{er} C. Civ.). A tout le moins, sans l'accord exprès du nu-propriétaire, mais alors, ultérieurement à la constitution du droit. Si une telle autorisation était permise *ab initio*, le droit pourrait être qualifié de droit de superficie.

²¹⁶ I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 393, n° 520.

²¹⁷ Comme le souligne la doctrine, à la suite de la Cour de cassation, il n'est en effet pas certain que l'octroi d'un droit de la pleine jouissance et du plein usage d'un actif immobilier réponde à l'intérêt social d'une société (voy. Cass. 28 nov. 2013, R.G. n° 28 nov. 2013, disponible sur www.juportal.be et A. BROHEZ et C. ORBAN, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 281).

²¹⁸ M. POSSOZ et N. VAN DAMME, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », in *Actualités de droit fiscal*, sous la dir. de S. Scarna, CUP, vol. 205, Liège, Anthémis, 2021, p. 165 ; A. VANDENDRIES, *Droit d'emphytéose*, in *Le droit des biens au jour de l'entrée en vigueur de la réforme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 327-328 ;

²¹⁹ A. CULOT, « Emphytéose et superficie : droits d'enregistrement », *Rép. not.*, t. II, *Les biens*, liv. VI/2, 2^e ed., 2015, n° 215. La question résidera essentiellement quant à l'existence d'un *animus donandi*, l'appauvrissement et l'enrichissement corrélatif étant vraisemblablement existant.

²²⁰ Bruxelles, 29 avr. 2014, *Pas.*, 2014, p. 204.

²²¹ Art. 168, al. 1^{er} CDE.

Les droits d'emphytéose d'une durée réduite mis de côté²²², la question reste importante tant il est vrai que le droit d'emphytéose confère à son titulaire des droits très importants, proches de la pleine propriété et que la valeur économique d'un tel droit conclu pour une durée maximale de 99 ans se rapproche de celle d'une pleine propriété. Sans revenir en détail quant aux modalités d'application de la disposition anti-abus, cette disposition prévoit qu'il existe un abus fiscal lorsque le contribuable réalise une opération (1) le plaçant en dehors du champ d'application d'une disposition en violation des objectifs de celle-ci ou (2) par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du Code et dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage. Si l'administration fiscale démontre l'existence de l'abus, elle a le droit d'imposer l'opération conformément à l'objectif de la loi.

Le premier cas d'abus fiscal ne nous semble pas pouvoir être rencontré car, en l'espèce, le législateur n'a pas entendu assimiler l'emphytéose et la superficie à une vente ou à un usufruit sur pied de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement²²³.

Le deuxième cas d'abus est en revanche sujet à plus de discussions, car ayant recours au libre choix de la voie la moins imposée, les parties se sont placées dans le champ d'application d'une disposition fiscale présentant un avantage par rapport à une autre²²⁴, soit l'article 83 du Code. Avec A. Brohez et C. Orban²²⁵, on rappellera d'abord que le choix de l'opération, ici la constitution du droit d'emphytéose, ne peut être dicté « que par le souci d'une économie d'impôt »²²⁶. Or, on l'a déjà dit, l'emphytéose peut être préférée dans nombre de situations à l'usufruit en raison de son caractère aléatoire ou à une superficie lorsque l'objectif est de conserver le bâti existant. Il peut être préféré à la vente lorsqu'il est certain que le tréfoncier entend conserver les droits résiduels et se comporter comme un investisseur et, par exemple, céder le tréfonds à une autre entité. En outre, il faut que ce choix soit posé en contradiction des objectifs de la disposition octroyant l'avantage²²⁷, et pas simplement que ce choix soit « étranger à de tels objectifs »²²⁸. Il convient donc de vérifier quelle était l'intention du législateur. Or, cette intention est simplement d'avoir précisément assimilé l'emphytéose (et la superficie) au bail pour le besoin des droits d'enregistrement, intention renouvelée expressément une fois et tacitement à deux reprises. Partant, on ne voit pas en quoi, en acceptant toutes les conséquences de leurs actes, les parties auraient obtenu un avantage contraire à l'article 83 en prévoyant le paiement d'un canon unique.

Evidemment, et surtout dans l'hypothèse où un même contrat peut déboucher alternativement sur la constitution d'un droit d'emphytéose ou une vente en pleine propriété (ce qui est le cas de certains contrats d'options permettant à la contrepartie de choisir entre une vente en pleine propriété ou la

²²² En effet, la valeur économique d'un droit d'emphytéose de quinze années n'approchera évidemment pas de la valeur économique d'une pleine propriété de telle sorte que la requalification ne nous semble, dans tous les cas, pas envisageable dans une telle situation.

²²³ L'administration elle-même assimile l'emphytéose au bail (p. ex., voy. déc. n° EE/91.822 du 29 mai 1989 étendant à l'emphytéose la tolérance administrative de la déc. n° EE/72.941 du 17 mars 1958 selon laquelle l'enregistrement gratuit visée à l'art. 161, 2° CDE est également applicable au bail, en dépit du fait que le texte qui ne vise que les cessions d'immeubles au profit de l'Etat. Pour justifier l'extension de la tolérance initiale, l'administration fiscale rappelle que l'emphytéose est assimilée à un bail en matière de droits d'enregistrement).

²²⁴ Même si le législateur n'a pas défini la notion d'avantage, la doctrine a déjà pu définir cette notion comme étant « toute dérogation, favorable au contribuable, à une autre règle fiscale », soit toute disposition « profitable » au contribuable, qui lui accorde un régime plus favorable qu'une autre disposition, à caractère plus général » (T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 120).

²²⁵ A. BROHEZ et C. ORBAN, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 283-284.

²²⁶ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, ch. repr., sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 111.

²²⁷ « Les objectifs d'une disposition sont ce que le législateur a consciemment, volontairement et certainement voulu par une disposition déterminée, même si, pour une raison quelconque, le texte de loi n'aboutit pas à ce résultat voulu ». (Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 126).

²²⁸ C.C., 30 oct. 2013, arrêt n° 141/2013, pt B.21.1.

constitution d'un droit réel), le paiement d'un canon unique couplé à un canon annuel rémunérant le risque du tréfoncier sur base d'un rendement de marché nous apparaît indiqué. Dans ce cas, le droit d'emphytéose se distingue nécessairement de la vente car il met économiquement aux prises un investisseur passif (le tréfoncier) et un investisseur actif (l'emphytéote). Les parties veilleront dans ce cas à ce que le montant du canon unique ne corresponde pas au prix de vente en pleine propriété, bien que ce prix, toujours à déterminer par dire d'expert, puisse servir de référence aux canons unique et variable. Cette position a déjà été admise par le SDA²²⁹ et Vlabel²³⁰ dans le cadre de *split sale*, certes entre parties non liées²³¹.

34. Cession d'un droit d'emphytéose avec constructions. Sous l'ancienne loi de 1824, il a souvent été soutenu en doctrine, et j'ai malheureusement moi-même relayé cette doxa²³², que la cession d'un droit d'emphytéose, accompagnée de la cession des constructions érigées par l'emphytéote, devait être soumise au droit de vente pour les constructions et au droit de bail pour l'emphytéose²³³.

Cette solution est-elle néanmoins exacte ? A la suite tant de travaux auxquels j'ai participé quant à l'adage *nemo plus iuris*²³⁴ que ceux d'A. Brohez et L. Bellinck²³⁵, je n'en suis plus aussi convaincu.

Pour répondre pleinement à la question, il importe en réalité d'analyser l'étendue des droits d'un emphytéote sur les constructions qu'il a érigées.

Tous les titulaires de droits d'usage²³⁶, en ce compris l'emphytéote, sont, pour la durée de leur droit, propriétaires des ouvrages et plantations qu'ils réalisent par jeu de superficie-conséquence. Déjà admise en doctrine sous l'ancien droit²³⁷ et reconnue par la Cour de cassation (sous le vocable de superficie-accessoire / accessoir opstalrecht)²³⁸, la superficie-conséquence est à présent expressément consacrée par l'article 3.182 du Code civil²³⁹.

²²⁹ Déc. ant. n°s 2014.215 du 17 juin 2014 ; 2014.596 du 16 déc. 2014 ; 2016.057 du 24 mai 2016.

²³⁰ Voorhafaagande beslissing nr. 19043 du 16 sept. 2019 et nr. 22053 du 9 janvier 2022.

²³¹ Sur la question du *split sale*, voy. G. CARNOY, « La structuration juridique d'une promotion immobilière », in *La promotion immobilière*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 56-63 ; F. MOURLON BEERNAERT et M. ARNOLDY, « L'acquisition et la vente en démembrement (emphytéose et tréfonds) », *Jurim Pratique*, 2023/3, p. 619-640.

²³² A. VANDENDRIES, « Droit d'emphytéose », in *Le droit des biens au jour de l'entrée en vigueur de la réforme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 352-353.

²³³ L'article 83 du Code des droits d'enregistrement traite sur le même pied les constitutions et les cessions de droits d'emphytéose et de superficie. Ce qui veut dire que la cession de ces droits est également soumise au taux de 5%. Qu'en est-il au niveau de la base imposable ? La base imposable comprendra à la fois le montant cumulé des redevances et des charges restant à courir, *majorée* du prix de cession (art. 84 CDE).

²³⁴ E. BIJNENS, A. DESPRET et A. VANDENDRIES, « *Nemo plus iuris* », in *Les principes généraux du droit privé*, Limal, Anthemis, 2023, p. 561-607, spéc. p. 568-569.

²³⁵ A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 208-209.

²³⁶ Que ce droit d'usage soit réel, personnel ou administratif (J.-F. ROMAIN, « La nouvelle dimension de la superficie », in *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 400).

²³⁷ J. HANSENNE et L. ROUSSEAU, « Accession », *Rép. not.*, T. II, Les biens, Livre 1, Bruxelles, Larcier, 1994, n° 75.

²³⁸ Que la Cour de cassation qualifie de « superficie accessoire », tout en confirmant son existence par la même occasion (Cass. 12 juin 2014, *Pas.*, I, p. 1483).

²³⁹ « Le droit de superficie peut aussi naître comme la conséquence d'un droit d'usage sur un immeuble qui confère le pouvoir d'y réaliser des ouvrages ou plantations. Dans ce cas, le droit de superficie est soumis au régime juridique applicable au droit dont il découle.

Le droit de superficie-conséquence et la propriété des ouvrages et plantations en découlant ne peuvent être cédés, saisis ou hypothéqués isolément du droit dont ils découlent.

L'alinéa 2 ne s'applique pas en ce qui concerne la saisie et l'hypothèque lorsque le droit de superficie-conséquence découle d'un droit d'usage administratif ».

Cette disposition interdit, sauf exception²⁴⁰, au titulaire du droit d'usage de céder la propriété des ouvrages et plantations sans céder le droit d'usage principal qui a donné naissance à cette propriété accessoire. Cette interdiction de déconnexion entre la superficie-conséquence et le droit d'usage dont elle découle est justifiée de deux manières dans les travaux préparatoires du livre 3²⁴¹. D'une part, cela ressort de l'accessoriété renforcée du principe de superficie-conséquence intimement lié au droit qui l'a fait naître²⁴². D'autre part, cela reviendrait à attribuer une propriété temporaire sur des éléments immobiliers qui ne serait justifiée *par aucun droit sous-jacent* ; la propriété n'est ici qu'une conséquence du droit d'usage et n'est donc pas autonome²⁴³.

Cette règle pourrait être vue comme une application de la règle *nemo plus iuris*²⁴⁴ : propriétaire temporaire des ouvrages et plantations, le titulaire du droit d'usage n'en est propriétaire qu'en raison et que dans le cadre de son propre droit d'usage²⁴⁵. Céder la propriété temporaire des immeubles, sans céder le droit d'usage reviendrait au fond à céder plus de droits qu'il ne dispose sur le fonds. Par identité de motifs, la cession du droit réel d'usage s'accompagne nécessairement de la cession de la propriété des ouvrages et plantations réalisés par le titulaire du droit d'usage²⁴⁶⁻²⁴⁷.

Sur base de cette analyse de la superficie-conséquence, je distingue deux situations :

- Soit les constructions sont devenues immédiatement la propriété du titulaire des droits résiduels.

Comment cela est-il possible ? Le principe de superficie-conséquence de l'article 3.182 du Code civil ne veut-il pas que le titulaire d'un droit d'usage, étant autorisé par contrat de construire, est *propriétaire* des constructions car l'accession au bénéfice du titulaire des droits réels d'usage est postposée jusqu'au terme du contrat ?

²⁴⁰ Comme le précise le dernier alinéa de l'art. 3.182 du Code civil, le droit de superficie-conséquence et les ouvrages dont le titulaire du droit d'usage administratif est temporairement propriétaire peuvent faire l'objet d'une saisie ou d'une hypothèque indépendamment du droit administratif dont ils sont l'accessoire. Voy. l'exposé des motifs de la loi du 12 juillet 2021 ayant modifié le Code civil sur ce point (Proposition de loi portant des dispositions urgentes en matière de Justice, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2020-2021, n° 55-2084/001, p. 12-13).

²⁴¹ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, Commentaires des articles, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2019, n° 0173/001, p. 319.

²⁴² De manière tout à fait générale, l'art. 3.6, al. 1^{er}, 1^{ère} phrase dispose que : « Si la nature du droit l'impose, il ne peut en disposer qu'avec le bien principal auquel il est attaché ».

²⁴³ P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose. Actualités législatives et jurisprudentielles », in *Les droits réels démembrés*, CUP n° 152, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 195.

²⁴⁴ Les travaux préparatoires exposent que « [l]e droit de superficie est une valeur patrimoniale, non *intuitu personae* qui peut donc être cédée et hypothéquée. Même en respectant le principe *nemo plus iuris*..., il faut rappeler que la propriété du superficiaire n'est qu'une conséquence de son droit réel démembré de superficie, ce qui implique que les actes d'aliénation doivent concerner l'un et l'autre ; la cession des ouvrages, à quelque titre que ce soit, ne peut se réaliser que de pair avec la cession, partielle le cas échéant, du droit de superficie en ce qu'il se rapporte aux éléments cédés. À défaut, on aboutirait à attribuer au cessionnaire une propriété temporaire et donc contraire au caractère perpétuel de la propriété qui ne serait justifiée par aucun droit sous-jacent de superficie, qu'il soit principal ou conséquence » (Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, Commentaires des articles, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2019, n° 0173/001, p. 344).

²⁴⁵ J.-F. ROMAIN, « La nouvelle dimension de la superficie », in *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 417.

²⁴⁶ E. BUNENS, A. DESPRET et A. VANDENDRIES, « *Nemo plus iuris* », in *Les principes généraux du droit privé*, Limal, Anthemis, 2023, p. 569 ; I. DURANT, *Droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 385 ; P. LECOCQ, S. BOUFFLETTE, A. SALVE et R. POPA, *Manuel de droit des biens*, t. 2, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 417 ; B. PIRLET, *Droit de superficie et propriété en volume – Analyse du nouveau régime*, Limal, Anthemis, 2021, p. 119.

²⁴⁷ « [S]auf à exclure certains d'entre eux contractuellement de la cession » (P. LECOCQ, « Superficie et emphytéose. Actualités législatives et jurisprudentielles in *Les droits réels démembrés*, CUP n° 152, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 195). Néanmoins, il nous semble qu'en réalité, cette possibilité de conserver contractuellement certains ouvrages et plantations doit s'accompagner de la conservation, par le cédant, du droit d'usage sur la partie du fonds sur laquelle ou au sein de laquelle ces immeubles sont situés.

C'est perdre de vue que la doctrine classique a toujours considéré qu'en ce qui concerne des travaux non susceptibles d'enlèvement, c'est-à-dire qui font corps avec le bâtiment et qui perdent leur identité, l'accession jouait immédiatement au bénéfice du propriétaire du bâtiment²⁴⁸. Pour que l'accession soit différée il faut que l'ouvrage « soit susceptible d'existence propre et indépendante »²⁴⁹. Le livre 3 ne dit rien d'autre lorsqu'il précise, en son article 3.55, deuxième partie, que « si un bien devient, naturellement ou par le fait de l'homme, une composante inhérente d'un autre bien, l'accession *produit ses effets immédiatement et de plein droit*, sous réserve d'autres dispositions du présent Livre ».

La composante inhérente est « un élément nécessaire de ce bien qui ne peut en être séparé sans porter atteinte à la substance physique ou fonctionnelle de ce bien »²⁵⁰.

Si nous prenons le cas d'un emphytéote qui aurait intégralement rénové à ses frais un bâtiment ancien, sans démolir les structures portantes, alors l'accession a joué immédiatement au bénéfice du propriétaire du bâtiment et il n'est *pas propriétaire* de ce qu'il a « construit ».

Un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 8 décembre 2023²⁵¹, certes rendu en matière de TVA, confirme l'impossibilité d'être titulaire de droits réels sur des composantes inhérentes.

Cet arrêt mettait au prise le propriétaire d'un bâtiment, fromager de profession, qui avait réalisé d'importants travaux de transformation, avait cédé son fonds de commerce à un repreneur et avait conclu un bail à titre onéreux avec ce repreneur. La particularité de l'affaire résidait dans le fait que la convention de cession de fonds de commerce, réalisée sous l'égide des articles 11 et 18, §3 du Code de la TVA²⁵², prévoyait que les travaux de transformation étaient cédés au repreneur qui aurait continué la personnalité du cédant afin d'éviter à ce dernier de devoir opérer une révision sur les travaux immobiliers, qualifiés de biens d'investissement par l'administration fiscale, ainsi cédés²⁵³.

L'administration fiscale avait cependant estimé qu'étant intégrés à un bâtiment simplement mis à disposition d'un repreneur via une location exemptée, le propriétaire n'avait pas pu *céder* la propriété des travaux immobiliers et la Cour lui donnera raison sur ce point²⁵⁴.

Pour arriver à cette conclusion, la Cour rappelle qu'en vertu du principe de spécialité porté par l'article 3.8, §1^{er} du Code civil, « un droit de propriété ou un autre droit réel peut ainsi uniquement porter sur des biens spécifiés. Il ne peut jamais porter sur une valeur indéterminée mais doit toujours être concrétisé dans des biens spécifiés »²⁵⁵. Elle souligne également qu'en vertu du principe d'unité visé à l'article 3.8, §2, deuxième alinéa du Code, « un tel droit peut uniquement porter sur des biens indépendants et non sur des composantes inhérentes à des

²⁴⁸ « Au surplus, comme l'a noté en substance J. Viatte, comment concevoir que des éléments ayant, du fait de leur incorporation, perdu toute individualité propre, puissent faire encore, ne serait-ce qu'un instant, l'objet d'une propriété séparée ? « Absorbés et confondus », par rapport à la chose principale, pour reprendre les termes de l'arrêt du 23 décembre 1943 de la Cour de cassation, que peuvent-ils devenir d'autre que propriété dans le chef du maître de la chose principale » ? (J. HANSENNE, *Les biens, précis*, t. II, Collection scientifique de la faculté de Droit de Liège, 1996, p. 677).

²⁴⁹ Cass., 23 déc. 1943, *Pas.*, 1944, I, p. 123.

²⁵⁰ Art. 3.8, §2, al. 1 C. civ. Sur la notion, voy. N. BERNARD, M. VAN MOLLE, P.-Y. ERNEUX et B. PIRLET, « Nouveau droit des biens : jusqu'où iras-tu, composante inhérente ? », *J.T.*, 2023/28, p. 465-471.

²⁵¹ Liège, 8 déc. 2023, R.G. n° 2021/RG/507, note A.-S. JACOBS, *Cour. fisc.*, 2024, p. 88-95.

²⁵² Ces dispositions instaurent une fiction selon laquelle le cessionnaire d'une universalité ou d'une branche d'activité, continue la personne du cédant de telle sorte qu'il n'y a pas de révision à opérer.

²⁵³ Art. 10, 5° de l'AR TVA n° 3.

²⁵⁴ Notamment parce que la mise à disposition du bâtiment avait lieu via un contrat de location conclu spécialement. La solution aurait peut-être été différente dans le cadre d'une cession du bail.

²⁵⁵ Cass., 9 mai 1947, *Pas.*, I, p. 193.

biens. Celles-ci manquent en effet d'une autonomie suffisante pour fonder un droit de propriété ou un autre droit réel. **Le caractère autonome ou non d'un bien doit être apprécié en fonction de la conception socialement admise.** Si le bien fait partie d'un bien plus vaste et ne peut en être dissocié sans détérioration, il n'en constitue, en tout cas, qu'une composante »²⁵⁶.

Or, « en l'espèce, les aménagements du bâtiment dont il est question dans l'annexe à la convention de cession et auquel a eu égard le réviseur d'entreprises dans son rapport précité **constituent des composantes inhérentes à l'immeuble dans lequel est exercée l'activité de fromager qui sont indissociables de cet immeuble.** Il s'agit en effet, comme mentionné ci-dessus, de travaux intitulés transformation du bâtiment, électricité, sanitaires, carrelage, raccordement électricité, crépis, éclairage, toiture, sol & plancher, menuiserie porte, menuiseries intérieures, travaux de peintures, sanitaires WC + lave-main, etc. ».

Par conséquent, dans une telle situation il ne peut être argumenté avec succès que le droit de vente pourrait être dû, à défaut pour l'emphytéote de pouvoir transférer juridiquement la propriété de ces éléments. Ceci me semble également défendable si le titulaire du droit d'emphytéose a renoncé à toute superficie-conséquence, l'article 3.182 du Code civil est en effet totalement supplétif²⁵⁷.

- **Soit les constructions constituent des bâtiments indépendants.**

Dans ce cas, lorsque l'emphytéote cède son droit réel, il ne cède en réalité qu'un droit d'emphytéose auquel est attaché un droit de propriété accessoire qui ne peut en être détaché et est limité dans le temps (une durée correspondant à celle du droit d'usage) : cette propriété n'existe qu'en raison du droit réel et doit dès lors subir le même sort fiscal que le droit principal.

Cette cession de la propriété-superficière n'est donc en réalité qu'un effet de la loi (civile, mais le droit fiscal n'y déroge pas) car, comme précisé, la cession du droit réel d'usage s'accompagne nécessairement de la cession de la propriété des ouvrages et plantations réalisés par le titulaire du droit d'usage. En réalité, en cas de cession d'emphytéose comprenant des constructions réalisées par l'emphytéote, les parties n'ont même pas besoin de préciser que la propriété des ouvrages passe au cessionnaire car le cédant ne pourrait en tout état de cause jamais conserver la propriété des ouvrages, à défaut, ceci aboutirait à une déconnexion, que l'article 3.182 du Code ne permet pas, entre la superficie-conséquence et le droit d'usage auquel elle est obligatoirement attachée.

Le Code civil ne précise pas, à l'inverse du droit de superficie, que la cession d'un droit d'emphytéose emporte acquisition contractuelle des ouvrages érigés par l'emphytéote²⁵⁸. Par conséquent, lorsqu'un emphytéote cède son droit d'emphytéose (comportant des constructions érigées par l'emphytéote) pour un prix unique, il ne fait que céder ce droit et le prix reçu ne peut à mon estime qu'être taxé au taux de 5%²⁵⁹, conformément à l'article 83 CDE qui traite les constitutions et les cessions de droit d'emphytéose sur un pied d'égalité.

²⁵⁶ Proposition de loi du 16 juillet 2019 portant le Livre 3 « Les biens » du Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 2019, n° 55-0173/001, p. 26.

²⁵⁷ A. VANDENDRIES, « Emphytéose et superficie nouvelles : division, cession, sous-constitution », in *La division sous toutes ses dimensions*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 192-193. Dans le même sens, A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 169 (et réf. citées).

²⁵⁸ Art. 3.179 applicable à la superficie.

²⁵⁹ Dans le même sens, A. BROHEZ et L. BELLINCK, *Emphytéose et superficie*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 209.

IV. Usufruit

1. Contexte civil

35. Définition. Le droit d'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-propriétaire, 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 »²⁶⁰.

L'ancien Code civil définissait le droit d'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 »²⁶¹. Cette définition était jugée problématique, notamment en ce qu'elle omettait textuellement la composante d'usage²⁶² et assimilait le droit de jouissance de l'usufruitier à celui du propriétaire²⁶³.

Dorénavant, le Code mentionne expressément que le droit d'usufruit confère à son titulaire le droit d'user et de jouir du bien. En revanche, il impose à l'usufruitier un usage prudent et raisonnable et conforme à la destination du bien de telle sorte que les prérogatives de l'usufruitier sur le bien grevé sont plus limitées que celles de l'emphytéote ou du superficiaire.

36. Durée. Là où l'ancien Code civil s'était montré parcimonieux quant aux règles relatives à la durée du droit d'usufruit, le livre 3 est davantage explicite²⁶⁴.

Le droit d'usufruit peut ainsi être à durée déterminée ou à durée indéterminée²⁶⁵. Dans ce dernier cas, et nonobstant toute clause contraire²⁶⁶, l'article 3.141 précise néanmoins que le droit d'usufruit (1°) est au maximum de 99 ans (y compris pour la personne morale²⁶⁷) ou viager (s'il s'agit d'une personne physique) et (2°) s'éteint en tout état de cause si son titulaire cesse d'exister.

Ce faisant, la vocation « alimentaire »²⁶⁸ de l'usufruit est ici confirmée : ce droit perd sa raison d'être lorsque l'individu que l'on veut expressément aider n'a plus besoin de l'être (puisqu'il s'éteint). Conséquence : l'usufruit demeure ce droit singulier entre tous dont la nature « viagère » fait qu'il est « aléatoire »²⁶⁹.

²⁶⁰ Art. 3.138 du Code civil.

²⁶¹ Art. 578 de l'ancien Code civil.

²⁶² E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 79.

²⁶³ F. BOUSSA, « Usufruit : questions choisies », in *Droits réels d'usage : controverses et réforme*, sous la dir. de P. Lecocq, CUP n° 218, Liège, Anthemis, 2022, p. 126 ; S. BOUFFLETTE et A. SALVÉ, *Usufruit, usage et habitation*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 17 ; E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 79.

²⁶⁴ L'ancien Code civil ne s'était pas montré exagérément disert à propos de la durée de l'usufruit. Déjà, le caractère temporaire du droit ne figurait pas dans la définition. Et, surtout, la question était traitée de biais uniquement, via la disposition relative à l'extinction du droit ; parmi les causes possibles, celle-ci mentionnait « la mort de l'usufruitier ». Ainsi, dans l'hypothèse la plus longue, l'usufruit s'éteint au décès de son titulaire. Et, lorsque son bénéficiaire est une personne morale, c'est à trente ans qu'est fixé le seuil maximal (E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 87-88).

²⁶⁵ Art. 3.141, al. 1^{er} du Code civil.

²⁶⁶ En application de l'art. 3.1 du Code civil, les parties ne peuvent donc déroger à cette disposition.

²⁶⁷ L'art. 619 de l'ancien Code civil limitait à 30 ans le droit d'usufruit constitué en faveur d'une personne morale.

²⁶⁸ V. DEFRAITEUR, « L'usufruit version 2020 en 20 questions », in *Le droit des biens au jour de l'entrée en vigueur de la réforme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 259.

²⁶⁹ I. DURANT, « Le droit d'usufruit dans le Code civil de 2020 », in *Le nouveau droit des biens* (sous la dir. de P. Lecocq et al.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 296.

L'hypothèse de la cessation d'existence (comme cause de fin de l'usufruit) concerne aussi, en l'absence de toute limitation, la personne morale. Mais quand exactement une personne de ce type « cesse d'exister » ? Nonobstant toute clause contraire, la déclaration de faillite et la dissolution sont des causes d'extinction précise le Code²⁷⁰. En revanche, ce n'est que *sous la réserve d'une clause contraire*, que les opérations de réorganisation²⁷¹ de la société usufruitière entraînent une extinction du droit d'usufruit²⁷².

2. Fiscalité : les constructions-usufruits

37. Contexte. Le terme construction-usufruit désigne la situation par laquelle un dirigeant, personne physique acquiert ou conserve la nue-propriété d'un bien immobilier, tandis que sa société professionnelle - qui lui est donc liée - acquiert un droit d'usufruit sur ce bien.

Cette acquisition permet à la société d'avoir l'usage du bâtiment durant un temps limité, de financer et d'amortir tout ou partie du prix d'acquisition du droit réel, de réaliser des travaux plus ou moins onéreux (tantôt qualifiés d'aménagement, d'amélioration, voire de construction), et de mettre tout ou partie l'immuble démembré à la disposition de son dirigeant (et, le cas échéant, de sa famille) afin de lui permettre d'en jouir à des fins privées.

En pratique, de nombreuses problématiques sont survenues ces dernières années dans le contexte de ce type de schéma.

Nous avons décidé de nous limiter à trois éléments qui présentent une nouveauté par rapport à l'ancien Code civil.

Pour un aperçu exhaustif de la problématique, je me permets cependant de vous renvoyer vers la contribution que nous avons écrite fin 2022 avec E. Sanzot et N. Bernard²⁷³ ainsi qu'à celle de Me Litannie et de Me Franssen²⁷⁴ ou encore celle de Me Luc Herve parue récemment²⁷⁵.

A. *Valorisation*

38. Un avantage taxable. Lorsqu'un dirigeant d'entreprise acquiert auprès d'un tiers la nue-propriété sur un bien immobilier tandis que sa société en acquiert l'usufruit, il est important que les droits soient valorisés correctement car en cas de surévaluation du droit d'usufruit, l'effort financier que devra consentir le dirigeant nu-propriétaire sera moindre.

Ce moindre effort financier est considéré par l'administration fiscale comme étant constitutif d'un ATN²⁷⁶ taxable dans le chef du dirigeant²⁷⁷ peut se coupler d'une cotisation distincte dans le chef de

²⁷⁰ Art. 3.141, al. 3, 1^{ère} phrase C. civ.

²⁷¹ Sont visées la fusion, la scission et les opérations assimilées (p. ex. la scission partielle).

²⁷² Art. 3.141, al. 3, 2^e phrase C. civ.

²⁷³ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 75-204.

²⁷⁴ TH LITANNIE et C. FRANSSEN, « Les démembrements de la propriété immobilière : aspects civils et fiscaux », *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier*, éd. 2022, Limal, Anthemis, p. 9-155.

²⁷⁵ L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 57-93.

²⁷⁶ Et/ ou d'un AAB (art. 26 CIR92) si le bénéficiaire de l'avantage n'est pas un dirigeant d'entreprise. On pense, évidemment, au conjoint du dirigeant qui peut avoir co-acquis la nue-propriété ou constitué le droit d'usufruit sur un immeuble appartenant au couple

²⁷⁷ Art. 32, al. 2, 2^o du CIR92.

la société usufruitière (ex commission secrète)²⁷⁸ et d'un rejet partiel de la quote-part des dotations aux amortissements liées à l'excédent du prix d'acquisition²⁷⁹.

Or, en matière d'impôts directs, la loi fiscale ne prévoit aucune formule obligatoire de valorisation du droit d'usufruit de telle sorte que les parties sont en principe libres d'appliquer la méthode de valorisation qui leur convient le mieux²⁸⁰, pour autant qu'il soit **valorisé à sa valeur économique réelle**²⁸¹⁻²⁸².

39. Absence de formule légale. En pratique, il existe différentes méthodes qui ont été développées afin de valoriser le droit d'usufruit et notamment une méthode développée par le SDA mais qui n'est pas liante. Comme le rappelle la jurisprudence, il appartient à l'administration fiscale de démontrer que la méthode utilisée ne permet pas d'aboutir à une correcte valorisation économique sans qu'elle puisse opposer comme seule fin de non-recevoir la méthode du SDA²⁸³.

Avec E. Sanzot et N. Bernard, nous avons critiqué la méthode retenue par le SDA, entre autres parce que celle-ci, bien que se basant sur un rendement locatif produit par l'immeuble, ne prend pas en compte le phénomène de l'inflation, était un rendement net et ne prenait pas en compte les annuités *praenumerando* (c'est-à-dire, les loyers venant à échéance en début de période)²⁸⁴.

Un jugement du Tribunal de première instance du Brabant wallon du 1^{er} septembre 2023²⁸⁵ illustre parfaitement la problématique actuelle en matière de valorisation.

Les faits étaient les suivants : le 6 septembre 2017, M. X et Mme Y et la société professionnelle de cette dernière, elle en est l'unique gérante, réalisent un achat scindé au terme duquel la nue-propriété du bien revient au couple tandis que l'usufruit d'une durée de 20 années revient à la société. La valeur en pleine propriété du bien est de 540.000 € que les parties ont réparti en 405.000 € pour l'usufruit et 105.000 € pour la nue-propriété.

²⁷⁸ Art. 219 du CIR92

²⁷⁹ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 145.

²⁸⁰ ²⁸⁰ L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 64.

²⁸¹ Dès 2005, à la suite de trois questions parlementaires initiées par le représentant VAN DER MAELEN, le ministre des Finances confirmait qu'en matière d'impôts directs (et donc, à défaut de cadre légal approprié, par analogie, également en matière comptable et TVA), la référence aux législations existantes en droit d'enregistrement ou de succession ne pouvait être utilisée. Le ministre des Finances confirme déjà à l'époque que « [l]es conséquences fiscales des mécanismes d'usufruit doivent être évaluées sur la base des données factuelles et juridiques propres à chaque cas. La valeur de l'usufruit doit également être déterminée de cette manière. Le produit actualisé des locations peut constituer, le cas échéant, une de ces données. En matière de contributions directes, il ne faut pas nécessairement se référer aux règles mentionnées dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou dans le Code des droits de succession ». (Q.P. n° 654 de M. VAN DER MAELEN du 23 février 2005, Q. & R., Chambre, 2 mai 2005, p.12738 ; Q.P. n°s 737 et 738 de M. VAN DER MAELEN du 18 avril 2005, Q. & R., Chambre, 2004-2005, n°077, p.12904-12907 et du 9 mai 2005, p.12907. Ces trois questions parlementaires ont été par la suite confirmées par une autre question parlementaire, posée cette fois par la représentante CLAES, en date du 29 avril 2008, Q.P. n° 119, Q. & R., Chambre, 16 juin 2008, p. 4916).

²⁸² Ces questions parlementaires furent posées concomitamment à un jugement novateur pour l'époque du Tribunal de première instance de Mons. Dans cette affaire de démembrement nue-propriété/usufruit, le Tribunal a estimé que la détermination de la valeur de l'usufruit devait se fonder sur la valeur économique de ce droit réel, que cette valeur économique devait être calculée sur la base de la valeur locative ou du rendement locatif réel du bien en question et que pour déterminer la valeur de l'usufruit, les parties ne pouvaient pas se baser sur les formules qui existaient en matière de droit d'enregistrement et de succession (Civ. Mons, 28 février 2005, RG n° 02/1887/A, *Le Courrier Fiscal*, 2005/374).

²⁸³ Anvers, 6 février 2018, RG n° 2016/AR/1415. Voy. ég. Mons, 30 novembre 2009, cité par S. VAN CROMBRUGGE, « Quelle est la valeur de l'usufruit ? », *Fisco.*, 1211, p.4 ; civ. Namur, 29 avril 2015, *F.J.F.*, 2015/220.

²⁸⁴ Or, une telle prise en compte augmente de 4% la valeur de l'usufruit (E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 150 et 172-175.

²⁸⁵ Civ. Bw, 1^{er} sept. 2023, R.G. n° 22/768/A, disponible sur www.monkey.be.

Les parties ont utilisé la méthode Ruysseveldt-Janssens qui a donc abouti à attribuer à l'usufruit une valeur correspondant à 75% de la valeur en pleine propriété. Cette méthode, se base sur le rendement locatif du bien mais lui applique un taux d'actualisation basé sur les OLO majorée d'une prime de risque²⁸⁶. Or, cette méthode n'est vraisemblablement plus admise par l'administration fiscale depuis la décision anticipée n° 2016.188 du 24 mai 2016, même si elle a déjà été admise par la jurisprudence²⁸⁷.

La cotisation primitive à l'IPP fut enrôlée le 26 décembre 2018, mais l'administration fiscale a ensuite émis un avis de rectification en date du 23 juin 2020 par lequel elle entendait ramener la valeur de l'usufruit à 211.883,10, considérant que ce droit avait donc été surévalué de 193.116,90 €. Elle a, en conséquence, ajouté la somme de 193.116,90 € à la rémunération de Mme Y au titre d'ATN sur pied de l'article 32, al. 2, 2° CIR92.

Le couple s'est pourvu en recours administratif et puis judiciaire devant le Tribunal de première instance du Brabant wallon.

Dans un premier temps, le Tribunal rappelle que « la législation applicable en matière d'impôts directs ne prévoit aucune règle pour valoriser un usufruit », que « la méthode préconisée par l'administration, par ailleurs imparfaite notamment si elle appliquée automatiquement à toute situation sans distinction n'est pas contraignante pour les cours et tribunaux » et que dans un jugement du 8 avril 2016, le tribunal de première instance de Louvain a décidé que en l'absence d'une méthode de valorisation légale contraignante de l'usufruit [...] il n'y a aucune raison de privilégier le mode de calcul de l'administration fiscale à celui des requérants ».

Elle continue plus loin en précisant que si la méthode retenue par les contribuables est « **imparfaite** car elle tient compte des taux OLO qui ne sont plus actuellement adaptés, celle appliquée par l'Etat belge **ne tient pas compte de l'inflation** et révèle également son imperfection, laquelle **est, aux yeux du tribunal, plus rédhibitoire** ».

Et le Tribunal de conclure en reprenant notre point de vue selon lequel « si l'on a recours à l'approche revenu, il convient alors, selon nous, d'impérativement tenir compte de l'inflation, ce que le SDA ne retient pourtant pas dans la formule de valorisation qu'il propose. Ce faisant, nous estimons que la formule du SDA est conceptuellement erronée et conduit, inévitablement et mécaniquement, à une valorisation plus faible du droit d'usufruit sans fondement rationnel sous-jacent. Outre le fait que la formule SDA n'est pas légalement obligatoire et a uniquement été développée dans le cadre des demandes de décisions anticipées, l'absence de prise en compte de l'inflation en tant que donnée du calcul justifie la mise à l'écart de cette méthode.

Ne pas tenir compte de l'inflation dans les formules mathématiques revient mécaniquement à surévaluer le taux d'actualisation (puisque la prise en compte de l'inflation se traduit par une diminution du taux d'actualisation de ce taux d'inflation calculée – généralement sous forme de moyenne) »²⁸⁸.

Appliquant la méthode « SVB »²⁸⁹ proposée par Emmanuel Sanzot, que Nicolas Bernard et moi-même avons cosignée, le Tribunal arrive à la conclusion que le droit d'usufruit aurait dû être évalué à

²⁸⁶ Cette formule avait comme objectif de remplacer la méthode Verhoeve qui se

²⁸⁷ ²⁸⁷ Civ. Louvain, 8 avril 2016, RG n° 14/2421/A ; Gand, 6 juin 2017, RG n° 2015/AR/3365 ; Anvers, 25 février 2020, RG n° 2018/AR/1888.

²⁸⁸ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 163-164.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 176-177.

334.711,31 € et ne retient qu'un ATN à concurrence de 70.288,69 € (en lieu de 193.116,90 € retenus initialement par l'administration fiscale).

$$VU = R \times (1 + r) \times \left[\left[1 - \left[\frac{1}{(1+r-i)} \right]^n \right] / \left[(1 + r) \times \left[1 - \left[\frac{1}{(1+r-i)} \right] \right] \right] \right]$$

où :

VU = valeur de l'usufruit

R = revenu annuel net du bien

r = taux d'actualisation correspondant au rendement locatif net du bien (loyers encaissés ou valeur locative estimée, décotés, divisés par la valeur vénale)

i = taux d'inflation (généralement moyenne des taux sur la durée du droit et, à tout le moins, moyenne des taux des 10 dernières années)

n = durée du droit

Le résultat de

$$\text{Le résultat de } (1 + r) \times \left[\left[1 - \left[\frac{1}{(1+r-i)} \right]^n \right] / \left[(1 + r) \times \left[1 - \left[\frac{1}{(1+r-i)} \right] \right] \right] \right] = \text{l'annuité}$$

B. Réparations

40. Définition civile. Tout comme l'ancien, le Code civil organise un régime supplétif de réparations qui met à charge de l'usufruitier les réparations d'entretien²⁹⁰ et à charge du nu-propriétaire, les grosses réparations²⁹¹.

La notion de grosse réparation a évolué par rapport à l'ancien article 606 du Code civil²⁹²⁻²⁹³ puisque sa définition se lit désormais comme suit : « les grosses réparations sont celles qui portent sur la

²⁹⁰ Art. 3.153 C. civ.

²⁹¹ Art. 3.154, §2, C. civ.

²⁹² « 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 » (art. 606, al. 1 et 2 de l'ancien Code civil).

²⁹³ Voy. l'interprétation de la Cour de cassation quant à cette notion : « Le Code civil n'a voulu laisser à la charge du propriétaire que les gros travaux de rétablissement et de reconstruction ayant pour objet la solidité générale et la conservation du bâtiment dans son ensemble, qui revêtent un caractère de réelle exception dans l'existence même de la propriété et dont les frais requièrent normalement un prélèvement sur le capital » (Cass. (1^{ère} ch.), 22 janvier 1970, *R.C.J.B.*, 1971, p. 463). La Cour poursuivait son raisonnement en précisant qu'il appartiendra au juge du fond de déterminer si « les réparations revêtent, sinon la nature des travaux expressément visés à l'article 606, tout au moins un caractère comparable d'exception et d'importance, ou si, au contraire, ce caractère extraordinaire ne peut leur être reconnu, les travaux effectués apparaissant comme la contrepartie, normalement prévisible, dans l'état de la technique, de la jouissance et de la rentabilité accrues conférées au bien par des dispositifs sujets à usure et à dégradation par le fait même de leur mise en œuvre ». Dans son analyse critique suivant cet arrêt, J. Hansenne faisait valoir sa préférence pour cette deuxième partie du raisonnement de la Cour qui mettait l'accent sur « l'impact économique des travaux et sur la corrélation nécessaire entre les droits et les charges » et qui lui semblait plus réaliste (« La nature et le régime des grosses réparations en matière d'usufruit », note sous Cass. (1^{ère} ch.), 22 janvier 1970, *R.C.J.B.*, 1971, p. 480-481).

structure du bien ou de ses composantes inhérentes ou dont le coût excède manifestement les fruits du bien »²⁹⁴. Il semble que l'énumération soit alternative et non cumulative.

J'ai déjà pu critiquer cette nouvelle définition²⁹⁵, en ce que la notion de réparation n'était pas clairement établie, que la période de référence qui devait être prise en compte pour vérifier si le coût des réparations dépassait les fruits du bien et que la référence à la notion de composante inhérente pourrait avoir pour effet d'augmenter considérablement le champ d'application des grosses réparations²⁹⁶.

41. Répartition des réparations. Mais laissons de côté ces débats pour nous concentrer sur la nouveauté introduite par le Code civil en son article 3.154, § 3 introduisant un régime de partage optionnel – car supplétif et à la discrétion du nu-propiétaire – des coûts des grosses réparations entre les parties.

De fait, il n'apparaissait pas économiquement justifié que le « nu-propiétaire doive supporter seul la charge financière des travaux qu'il a effectués, puisqu'il n'a ni l'usage, ni la jouissance (et ce pour toute sa vie dans certains cas), surtout s'il s'agit d'un jeune usufruitier »²⁹⁷. Le nu-propiétaire peut donc désormais exiger de l'usufruitier qu'il contribue aux grosses réparations. La contribution de l'usufruitier est fonction de la valeur de l'usufruit par rapport à la valeur du bien en pleine propriété²⁹⁸.

Cette valeur est déterminée conformément aux articles 4.61, § 4, alinéa 1er, 4.63, § 3, et 4.64, §§ 1^{er}, 3, 4, 5 et 6 du Code civil²⁹⁹ applicables en matière de conversion d'usufruit³⁰⁰. Or, cette règle n'est applicable qu'aux seules personnes physiques³⁰¹.

Pour louable que soit cette idée du partage des coûts, il est interpellant de constater que le législateur laisse, *de facto*, les personnes morales démunies face à cette méthode de calcul. Qu'en conclure de cet oubli ou de cette incohérence ? la personne morale usufruitière échappe-t-elle à cette obligation de contribution ?

²⁹⁴ Art. 3.154, §1^{er}, C. civ.

²⁹⁵ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 107-117.

²⁹⁶ Je rappelle, par exemple, que la Cour d'appel de Liège a retenu que des simples travaux de peinture étaient constitutifs de composante inhérente dans son arrêt du 8 déc. 2023 précité : « en l'espèce, les aménagements du bâtiment dont il est question dans l'annexe à la convention de cession et auquel a eu égard le réviseur d'entreprises dans son rapport précité constituent des composantes inhérentes à l'immeuble dans lequel est exercée l'activité de fromager qui sont indissociables de cet immeuble. Il s'agit en effet, comme mentionné ci-dessus, de travaux intitulés transformation du bâtiment, électricité, sanitaires, **carrelage**, raccordement électricité, **crépis**, **éclairage**, toiture, sol & plancher, menuiserie porte, menuiseries intérieures, **travaux de peintures**, sanitaires WC + **lave-main**, etc. » (R.G. n° 2021/RG/507, note A.-S. JACOBS, *Cour. fisc.*, 2024, p. 88-95, nous soulignons).

²⁹⁷ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, développements, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019, n° 0173/001, p. 293.

²⁹⁸ Art. 3.154, §3, 2^e phrase du Code civil.

²⁹⁹ Anciennement, l'article 745sexies, § 3 de l'ancien Code civil.

³⁰⁰ Relevons que, dans un contexte patrimonial, le législateur ne s'est pas prononcé quant à l'interaction du partage des grosses réparations prévu à l'art. 3.154, §3 du Code civil avec la règle de l'art. 4.64, §2 du même Code (ancien art. 745quinquies, §3). Cette dernière disposition se lit comme suit : « [e]n cas de concours du conjoint survivant avec des descendants d'une précédente relation, le conjoint survivant est censé avoir au moins vingt ans de plus que l'aîné des descendants d'une précédente relation ». Dans cette configuration familiale, à défaut de précision quelconque sur le sujet (tant au sein du livre 3 que dans celui du livre 4), il semble que le conjoint-survivant doive supporter les grosses réparations à concurrence de la valeur réelle de son usufruit alors qu'il n'obtiendrait pas cette valeur en cas de conversion. Dans le même sens, voy. P. Lecocq, E. Jadoul, N. Gofflot, L. Deru et R. Popa, « La réforme du droit des biens. Aspects notariaux », *Chroniques notariales – Volume 72*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 201, n° 187 ; A.-C. Van Gysel et V. Wyart, « L'influence, sur les droits successoraux du conjoint ou cohabitant légal survivant, des règles du Livre 3 du Nouveau Code civil concernant l'usufruit », *Rev. not.*, 2020/9, p. 792.

³⁰¹ Précisément, l'article 4.64, §3, al. 1^{er} du Code civil dispose que « [l]e ministre de la Justice établit pour la conversion de l'usufruit deux tables de conversion : l'une pour les hommes et l'autre pour les femmes ».

Rien n'est moins sûr car, après tout, oubli et incohérence ne sont pas synonymes d'exclusion. Nous sommes d'avis, avec d'autres³⁰², que, par la généralité de ses termes³⁰³, l'article 3.154, §3, 1^{ère} phrase du Code civil infuse *tout* nu-propiétaire du droit d'exiger de *tout* usufruitier qu'il contribue aux grosses réparations ; indépendamment de leur forme juridique respective.

42. Incidences fiscales : principes. Aussi longtemps que les parties respectent le régime de répartition organisé par le Code civil, l'administration fiscale ne trouve généralement rien à redire et aucun avantage taxable ne peut être considéré comme attribué par la société³⁰⁴. Cette position est validée par le SDA dans nombre de ses décisions anticipées³⁰⁵.

Les parties pourraient cependant faire usage, dans un acte ou concrètement, de la supplétivité du Code pour modifier la répartition des réparations³⁰⁶ (p. ex. en mettant l'ensemble des réparations à charge de la société usufruitière).

Dans ce cas, l'administration fiscale considère que la société attribue dans ce cas un avantage (un ATN ou un AAB, selon³⁰⁷). Comme l'a souligné la doctrine, le fisc estime que les parties à la construction usufruit doivent se comporter comme le ferait des parties indépendantes. Il « part du principe que des parties indépendantes chercheraient à maximiser leur situation financière en se rejetant le coût des travaux, et donc que, pour trancher sur la prise en charge de ces derniers, il convient de s'en référer au Code civil, qui ne met à charge de l'usufruitier que les travaux d'entretien »³⁰⁸ ; le simple fait qu'une convention déroge, certes légalement, à la répartition du Code civil ne permet absolument pas d'exclure l'existence d'un avantage taxable³⁰⁹.

La jurisprudence foisonne d'exemples de prises en charge de grosses réparations par la société usufruitière entraînant un avantage imposable³¹⁰.

Soulignons que face à un ensemble de réparations prises en charge par une société usufruitière, le fisc ne peut se contenter d'imposer aveuglément la somme globale prise en charge par la société au

³⁰² L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 86 ; M. Possoz et V. Deckers, « Les aspects fiscaux du droit d'usufruit », *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 285 ; M. Possoz et N. Van Damme, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », *Actualités de droit fiscal*, sous la direction de S. Scarna, CUP n° 205, Liège, Anthemis, 2021, p. 156, n° 21.

³⁰³ « Le nu-propiétaire qui exécute les grosses réparations peut exiger de l'usufruitier qu'il contribue proportionnellement aux frais de celles-ci ».

³⁰⁴ Dans le même sens, M. POSSOZ et N. VAN DAMME, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », *Actualités de droit fiscal*, sous la direction de S. Scarna, CUP n° 205, Liège, Anthemis, 2021, p. 154, n° 21.

³⁰⁵ Décisions anticipées n°s 900.432 du 27 avril 2010 ; 2015.138 du 1^{er} septembre 2015 ; 2016.188 du 24 mai 2016 ; 2017.114 du 6 juillet 2017 ; 2018.1248 du 29 janvier 2019 ; 2019.0581 du 17 septembre 2019 ; 2020.0084 du 31 mars 2020 ; 2020.1455 du 15 septembre 2020 ; 2021.0692 du 17 août 2021.

³⁰⁶ Les art. 3.153 et 3.154 n'étant pas impératifs.

³⁰⁷ En fonction de la qualité du nu-propiétaire. Si le nu-propiétaire est un dirigeant d'entreprise, l'administration fiscale pour considérer que la prise en charge des grosses réparations constituent un ATN en application de l'article art. 32, al. 2, 2° du CIR92. Si la prise en charge profite aussi à un non-dirigeant (on pense à son conjoint co-nu-propiétaire), l'administration fiscale pourrait considérer qu'un AAB lui est attribué par le jeu de l'art. 26 du CIR92.

³⁰⁸ M. POSSOZ et N. VAN DAMME, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », *Actualités de droit fiscal*, sous la direction de S. Scarna, CUP n° 205, Liège, Anthemis, 2021, p. 155, n° 21.

³⁰⁹ Gand (5^e ch.), 15 septembre 2020, R.G. n° 2019/AR/1151, disponible sur www.taxwin.be.

³¹⁰ A titre d'illustration, voy. Civ. Anvers, 26 juin 2015, R.G. n° 14/1720/A et 14/1721/A, disponible sur www.taxwin.be. Cette affaire mettait aux prises l'administration fiscale à une société usufruitière qui avait réalisé d'importants travaux (le renouvellement de l'installation électrique et des tuyaux du chauffage central ainsi que le placement d'une isolation du sol, de nouveaux radiateurs, de nouveaux sanitaires, d'une nouvelle chape et de nouveaux châssis). Le Tribunal a confirmé la position de l'administration fiscale selon laquelle ces travaux étaient constitutifs de grosses réparations. Ayant été prises en charge par la société, le nu-propiétaire était taxable sur un ATN correspondant à la valeur des travaux. Cette décision a été confirmée en appel (S. VAN CROMBRUGGE, « ATN en raison de travaux effectués dans le cadre de l'usufruit », *Fisco*, 2017, n° 1552, p. 1). Voy. ég. Civ. Anvers, 14 mai 2018, R.G. n° 17/1093/A, disponible sur www.taxwin.be.

titre d'avantage. Dans cette situation, il lui appartient d'analyser poste par poste les travaux et de déterminer lesquels constituent des grosses réparations au sens du Code civil³¹¹.

43. Incidences fiscales : répartition des grosses réparations. Puisque l'administration fiscale juge le comportement des parties en fonction du critère de l'indépendance, il ne peut être reproché au dirigeant-nu-propiétaire d'exiger que sa société contribue aux grosses réparations sur pied de l'article 3.154, §3 du Code civil. En effet, si les deux parties avaient été indépendantes, le nu-propiétaire souhaiterait limiter ses dépenses et exigerait que l'usufruitier contribue aux grosses réparations. Ce partage des coûts ne peut donner lieu à aucun avantage imposable³¹² car il s'agit d'une approche *at arm's length*³¹³ et qui n'est que l'exécution d'une obligation légale³¹⁴.

D'apparence évidente, cette position de principe se heurte à un écueil. Nous avons vu que la contribution de l'usufruitier était fonction de la valeur de l'usufruit, elle-même déterminée en fonction de dispositions applicables uniquement aux seules personnes physiques. Cet écueil doit être relativisé en ce qu'il n'a rien d'insurmontable. Sur le plan fiscal, en matière de construction usufruit, l'usufruit doit être correctement valorisé à l'entame du droit, et ce, pour éviter toute taxation dans le chef du dirigeant³¹⁵. Cette valorisation, tout à fait propre aux constructions usufruit, doit être considérée comme l'usage, par les parties, de la supplétivité du Code civil³¹⁶ pour les besoins fiscaux et dans le but de se conformer aux attentes du fisc ; lequel exige que le droit d'usufruit soit valorisé sur base de données économiques³¹⁷. L'usage de la supplétivité du Code civil ne peut donc, ici, être reprochée par l'administration fiscale. Sur cette base, la contribution de la société usufruitière, dans les grosses réparations, sera déterminée en application de la méthode retenue pour valoriser le droit à sa constitution. Cette solution est celle du SDA lorsque des travaux d'entretien sont effectués lors des cinq dernières années par la société usufruitière³¹⁸.

Enfin, rappelons que le nu-propiétaire n'est jamais tenu de réparer les ouvrages et plantations dont l'usufruitier est propriétaire³¹⁹. Ceci veut dire qu'aucun avantage imposable ne résulte selon nous de la prise en charge du coût intégral des réparations que la société réaliserait à ses propres bâtiments.

³¹¹ Civ. Namur, 7 décembre 2016, R.G. n° 13/1445/A et 13/1459/A. Décision commentée par P. Maufort, « Construction usufruit/nue-propriété : le fisc doit prouver les avantages taxables », *FISCAnalyses* du 27 mai 2017, www.taxwin.be.

³¹² Point de vue partagé par Th. Litannie et Ch. Franssen, « Les démembrements de la propriété immobilière : aspects civils et fiscaux », *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier*, éd. 2022, Limal, Anthemis, 2022, p. 141-142.

³¹³ L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 86.

³¹⁴ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim pratique*, 2022/2-3, p. 198.

³¹⁵ *Supra* n° 38.

³¹⁶ Car le Code civil fait référence aux articles 3.154 (grosses réparations) et 3.161 (conversion) à des dispositions exclusivement applicables aux personnes physiques.

³¹⁷ *Supra* n° 39.

³¹⁸ « Sur ce point, pour conforter l'engagement que dans leurs relations, les demandeurs agiront de manière similaire à celle qui prévaudrait entre parties indépendantes, ceux-ci ont convenu qu'au cours d'une des 5 dernières années avant la fin de l'usufruit, les travaux normalement à charge de l'usufruitier seront supportés proportionnellement par l'usufruitier et le nu-propiétaire en fonction de la valeur respective de l'usufruit/nue-propriété par rapport à la valeur de la pleine propriété au moment où les travaux en question seraient réalisés. *La valeur de l'usufruit/nue-propriété sera déterminée par référence à la méthode utilisée par les parties pour déterminer la valeur de l'usufruit/nue-propriété dans le cadre de la présente acquisition* » (Décision anticipée n° 900.432 du 27 avril 2010, nous soulignons). Cette position est constante, voy. Décision anticipée n°s 2015.138 du 1^{er} septembre 2015 ; 2015.321 du 1^{er} septembre 2015 ; 2018.1248 du 29 janvier 2019 ; 2020.0084 du 31 mars 2020 ; 2021.0692 du 17 août 2021).

³¹⁹ Art. 3.154, §3 du Code civil.

C. Indemnisation

44. Indemnisation des constructions réalisées par un titulaire de droit réel d'usage. Au terme du droit réel d'usage, la propriété des constructions et plantations passe au constituant du droit. De manière transversale, le livre 3 prévoit l'indemnisation systématique de chaque titulaire de droit réel pour les constructions et plantations qu'ils ont réalisé³²⁰.

Cette indemnisation est déterminée sur base de l'enrichissement injustifié. « Il y a enrichissement injustifié lorsque ni l'enrichissement, ni l'appauvrissement corrélatif ne sont justifiés par un motif juridique », explique aujourd'hui le livre 5 du Code³²¹. Lequel en donne aussi l'effet : « La personne qui bénéficie d'un enrichissement injustifié doit à l'appauvri la moindre des deux valeurs de l'enrichissement et de l'appauvrissement, estimées au moment de l'indemnisation »³²². Ce qui, pour la question spécifique du dédommagement du titulaire-constructeur nous occupe ici, est traduit par les auteurs du livre 3 comme suit : « le plus petit de deux montants – entre la plus-value que la construction a conférée au terrain ou le coût de la construction – fera l'objet d'une indemnisation »³²³.

Pour le dire plus simplement, l'enrichi doit à l'appauvri le montant de son enrichissement, sans toutefois que cette somme excède le montant de l'appauvrissement. Dans le cas d'ouvrages, il s'agira d'indemniser le plus petit montant entre le coût des ouvrages et la plus-value, pour le bien (ou le fonds), en découlant.

45. Indemnisation : usufruit. En application des règles civiles, le nu-propiétaire recueille, à l'expiration du droit d'usufruit, les droits qu'il avait dévolu à l'usufruitier et, par voie de conséquence, l'ensemble des travaux réalisés par l'usufruitier « passe » dans son patrimoine ; il en devient plein propriétaire par voie d'accession³²⁴. Etant un effet de la loi, le transfert corrélatif des travaux ne crée, *per se*, aucun revenu imposable dans le chef de l'administrateur³²⁵.

L'administration fiscale estime fréquemment que le défaut d'indemnisation (suffisante) de l'usufruitier pour les travaux qu'il a réalisés constitue un avantage imposable³²⁶. Il convient cependant de bien cadrer la problématique en fonction de situations qui peuvent se présenter et des règles civiles applicables en matière d'indemnisation :

- En premier lieu, la doctrine fiscale a toujours considéré que le défaut d'indemnisation des travaux réalisés par l'usufruitier en vertu d'une obligation légale ne donnait pas lieu à un ATN. La logique réside dans le fait que, pour ces travaux, l'usufruitier ne peut civilement réclamer aucune indemnisation³²⁷.

³²⁰ Voy. l'art. 3.160 pour l'usufruit, l'art. 3.176 pour l'emphytéose et l'art. 3.188 pour la superficie.

³²¹ Art. 5.135, al 1^{er} du Code civil.

³²² Art. 5.137 du Code civil.

³²³ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, développements, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019, n° 0173/001, p. 300.

³²⁴ Art. 3.160 du Code civil.

³²⁵ M. Possoz et V. Deckers, « Les aspects fiscaux du droit d'usufruit », *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 288.

³²⁶ Un ATN ou un AAB en fonction de la situation du nu-propiétaire vis-à-vis de la société.

³²⁷ P.-F. Coppens et V. Deckers, « Développements récents en matière d'utilisation des « constructions usufruit » à des fins fiscales », *J.T.*, 2007, p. 222. Dans le même sens, même si implicitement, Th. Litannie et Ch. Franssen, « Les démembrements de la propriété immobilière : aspects civils et fiscaux », *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier*, éd. 2022, Limal, Anthemis, 2022, p. 143.

Appliquée au nouveau Code civil, cette situation concerne les réparations d'entretien³²⁸ ; les grosses réparations causées (par la faute de) l'usufruitier³²⁹ et celles apportées par l'usufruitier aux constructions et plantations dont il est temporairement propriétaire en application du principe de superficie-conséquence.

Dans la même veine, la contribution de l'usufruitier aux grosses réparations, en application de la nouvelle règle du partage des frais entre parties, ne peuvent, selon nous, évidemment donner lieu à une indemnisation (et donc à avantage imposable) en fin de droit³³⁰.

Ces travaux pris en charge par l'usufruitier en application du Code civil ne peuvent donner lieu à une indemnité basée sur l'enrichissement injustifié. D'une part, l'article 3.160 ne prévoit une telle indemnité que dans l'hypothèse où l'usufruitier a procédé « sans y être obligé » ; or, ici, la société s'est exécutée en vertu d'une obligation légale. D'autre part, l'enrichissement éventuel du nu-propriétaire est justifié par l'application de dispositions légales ; ce qui exclut tout enrichissement injustifié³³¹.

- La notion d'amélioration pour lesquelles l'usufruitier ne pouvait réclamer aucune indemnité a disparu au sein livre 3³³². Les travaux qui répondaient anciennement à cette notion³³³, doivent désormais être indemnisés sur base du principe *de in rem verso*. Pareillement, les grosses réparations prises en charge par l'usufruitier en cours de de droit, de même que l'ensemble des constructions³³⁴, doivent être indemnisés sur cette base. Partant, une indemnisation de tous ces travaux devrait être effectuée afin d'éviter que le fisc n'impose un avantage.
- Enfin, le Code civil n'impose pas d'indemnisation si l'usufruitier a dépassé les limites de son droit ou si le nu-propriétaire n'a pas consenti aux constructions réalisées³³⁵.

Sur cette base, il serait tentant de considérer que la société usufruitière n'a pas respecté la destination du bien compte tenu des travaux réalisés³³⁶ ou que le nu-propriétaire n'a pas consenti aux travaux pour refuser toute indemnisation et éviter l'avantage imposable. Ces tactiques nous semblent l'une et l'autre dangereuse.

³²⁸ Art. 3.153 du Code civil.

³²⁹ Art. 3.154, §2, al. 2 du Code civil. Par exemple, si l'activité sociale de la société usufruitière cause un dommage aux biens grevés impliquant des grosses réparations, celle-ci devra les supporter. Dans ce cas, aucune indemnisation n'est due à l'expiration du droit par le nu-propriétaire.

³³⁰ Voy. *supra* n° 41.

³³¹ M. Possoz et N. Van Damme, « Actualité en droit fiscal immobilier : la fiscalité du nouveau droit des biens », *Actualités de droit fiscal*, sous la direction de S. Scarna, CUP n° 205, Liège, Anthemis, 2021, p. 159.

³³² Se basant sur un arrêt de la Cour de cassation du 27 janvier 1887 (*Pas.*, 1887, I, p. 56), la doctrine avait pu esquisser les contours d'une définition selon laquelle, les améliorations « correspondent aux travaux pouvant être financés par les revenus de l'usufruit. Ils sont le complément de l'usage et la jouissance quotidien » (P. LECOCQ, E. JADOUL, N. GOFFLOT, L. DERU et R. POPA, « La réforme du droit des biens. Aspects notariaux », *Chroniques notariales – Volume 72*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 188, n° 168 (et références citées), étant entendu que les revenus devaient, selon nous, s'entendre des revenus *totaux* de l'usufruit (Dans le même sens, S. VANHAELST, « Actualités en matière de taxation des plus-values sur les immeubles détenus par une PME – Intérêt de recourir à des droits réels démembrés – État de la question », in *La fiscalité des PME et de leurs dirigeants*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 181. En jurisprudence, voy. Liège (9^e ch.), 10 décembre 2021, R.G. n° 2020/RG/241, disponible sur www.taxwin.be/

³³³ Th. Litannie et Ch. Franssen, « Les démembrements de la propriété immobilière : aspects civils et fiscaux », in *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier*, éd. 2022, Limal, Anthemis, 2022, p. 147.

³³⁴ Si les conditions de l'art. 3.160 sont réunies, le nu-propriétaire ne peut en exiger le retrait.

³³⁵ Art. 3.160, al. 1^{er} du Code civil.

³³⁶ P. ex. en transformant une partie d'un ancien immeuble de bureaux en une habitation.

Dans la première situation, l'administration fiscale pourrait tenter, avec toutes les inconnues que cela comporte, de requalifier le contrat d'usufruit en un autre droit réel³³⁷ car la définition impérative du droit d'usufruit implique un respect de la destination du bien³³⁸.

Dans la deuxième, l'administration fiscale pourrait soutenir que le consentement du nu-propiétaire a été implicite compte tenu de la relation entre les parties³³⁹ ; la jurisprudence a déjà pu retenir de telles autorisations implicites dans le cadre d'un droit de superficie³⁴⁰.

46. Quelques commentaires quant à l'enrichissement injustifié. L'augmentation potentielle du nombre de postes à indemniser par le nu-propiétaire est, à notre estime, nécessairement contrebalancée par l'application de la notion d'enrichissement injustifié au sens de l'article 5.135 du Code civil. Les travaux préparatoires du livre 3 indiquent que l'indemnité à verser doit correspondre au plus petit des deux montants entre la plus-value que la construction (ou les travaux) a conféré au bien et son coût³⁴¹.

L'enrichissement injustifié est une solution externe au contrat et, partant, une institution subsidiaire à la convention d'usufruit (un « quasi-contrat »)³⁴². Il s'en infère que le contrat doit être regardé comme un fait indépendant, à considérer dans sa globalité. Concrètement, il faut se référer à l'économie générale du contrat et à l'environnement économique (et fiscal) de l'opération pour apprécier les enrichissement et appauvrissement respectifs dans le cadre de l'usufruit du dirigeant d'entreprise. Ainsi doit-on garder à l'esprit que l'usufruitier tire certains bénéfices des travaux, en termes d'amortissements par exemple ; ce, même si les ouvrages engendrent aussi des charges pour celui-ci naturellement. Par ailleurs, signalons que tous les ouvrages ne présentent pas la même valeur économique pour le nu-propiétaire. En somme, une balance fine des intérêts doit être opérée pour décider s'il y a lieu à indemnisation ou non — et, dans l'affirmative, en évaluer le montant ; lui-même, le juge est invité à statuer en équité³⁴³.

Avec Nicolas Bernard et E. Sanzot nous nous étions essayés à un protocole de décision³⁴⁴ :

- Primo, l'ouvrage (qui revient au nu-propiétaire) a-t-il encore une valeur pour le marché (et donc pour le nu-propiétaire) ? C'est que les travaux peuvent avoir été faits il y a (très) longtemps.
- Secundo (et dans la ligne), il est des ouvrages à ce point spécifiques qu'ils n'ont d'utilité que pour celui qui les a édifiés. A-t-on vérifié dès lors que le nu-propiétaire y avait aussi son intérêt ?

³³⁷ En droit d'emphytéose ou de superficie, en fonction.

³³⁸ Art. 3.138 C. civ.

³³⁹ S. Van Crombrugge, « Travaux dans le cadre d'un usufruit : quid sous le nouveau droit des biens » ?, *Fisco*, 2022, n° 1746, p. 1.

³⁴⁰ Civ. Bruges, 8 janvier 2014, *Fisco*, 2014, n° 1375, p. 10. Dans le même sens, voy. Anvers, 17 décembre 2013, R.G. n° 2012/AR/2667.

³⁴¹ Proposition de loi portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, développements, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019, n° 0173/001, p. 300.

³⁴² Art. 5.127 C. civ.

³⁴³ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 202.

³⁴⁴ *Ibid.*, p. 136-137. Voy. ég. P.-Y. ERNEUX et B. PAQUOT, « Le livre 3 du Code civil, les concepts généraux et le droit fiscal », *Jurim Pratique*, 2022-2/3, p. 31-33 ; L. HERVE « Le nouveau droit d'usufruit : les « constructions-usufruit » », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2024, p. 89-93 ; B. PIRLET, « Emphytéose », in *Le nouveau droit des biens*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 365 ; TH LITANNIE et C. FRANSSSEN, « Les démembrements de la propriété immobilière : aspects civils et fiscaux », *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier*, éd. 2022, Limal, Anthemis, p. 152-155.

- Tertio, les frais acquittés par l'usufruitier n'auraient-il pas déjà été compensés, soit par les termes du contrat, soit tout simplement par l'usage que celui-ci a pu faire de l'ouvrage par la suite ?
- Quarto, des travaux même lourds appauvrissent-ils vraiment l'usufruitier lorsque ceux-ci ne sont que la contrepartie d'un contrat conclu à des conditions spécialement avantageuses pour l'intéressé ? Lui aussi, le prix (modéré ici) de l'usufruit doit être pris en compte dans cet environnement économique global, dès lors qu'il ne se justifiait qu'en considération des réfections à engager.
- Quinto (et dans la même veine), est-on réellement en présence d'un appauvrissement de l'usufruitier lorsque les ouvrages par lui réalisés ont induit une extension de ses activités et, par voie de conséquence, une amélioration de son résultat comptable ?

Sur base du texte légal, aucune indemnité ne peut être due (et partant aucun avantage imposable n'existe) en cas d'absence d'enrichissement du nu-propiétaire ou d'appauvrissement de l'usufruitier ou, encore, de justification.

Tout est donc question de circonstance, comme par exemple, de l'existence d'une valeur de marché du bien pour le nu-propiétaire en fin de contrat, de la spécificité ou non du bâtiment récupéré en fin de droit, du fait que la société a pu augmenter ses activités grâce aux travaux réalisés, etc.³⁴⁵.

³⁴⁵ E. SANZOT, N. BERNARD et A. VANDENDRIES, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 202.