COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2015/5 - Droits réels sur biens immeubles : usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose - servitude

Avis du 8 juillet 2015[1]

Synthèse

Les redevances payées par anticipation en vertu des droits réels sur des biens immeubles sont portées au bilan sous les immobilisations. Si la redevance présente un caractère périodique, elle sera en principe comptabilisée au même titre qu'une charge locative.

Un droit réel temporaire classé sous les immobilisations est amorti sur la période pour laquelle le droit réel a été constitué ou sur sa durée d'utilisation économique lorsque celle-ci est inférieure à la durée du droit réel.

Si les redevances relatives au droit réel ont été payées par anticipation, le propriétaire du bien immeuble grevé d'un droit réel n'appliquera pas d'amortissements linéaires au cours de la période durant laquelle le bien immeuble est grevé du droit réel.

Lorsque le titulaire du droit réel effectue des travaux d'extension ou d'amélioration au bien immeuble faisant l'objet du droit réel, ces travaux sont comptabilisés sous les (autres) immobilisations corporelles et amortis selon un plan d'amortissement approprié, compte tenu du contrat conclu le titulaire du droit réel et le propriétaire. Lorsque le titulaire du droit réel érige de nouvelles constructions, celles-ci sont comptabilisées sous le compte Constructions. Ces nouvelles constructions sont amorties selon un plan d'amortissement qui tient compte des conventions conclues entre le titulaire du droit réel et le propriétaire du bien faisant l'objet du droit réel.

L'établissement d'un droit réel sur un bien immeuble ne constitue pas, sous l'angle comptable, une réalisation dans le chef du propriétaire du bien immeuble. Aussitôt que le droit réel est établi, le bien en question est comptabilisé sous les autres immobilisations corporelles. A l'extinction du droit réel, celui-ci cesse de produire ses effets et le propriétaire en recouvre la pleine jouissance du bien. L'extinction du droit réel ne doit en principe pas faire l'objet d'une écriture spécifique.
La Commission souligne que le traitement comptable doit être envisagé en considération de l'ensemble des relations qui résultent, pour les parties, de la convention qu'elles ont conclue. Le présent avis vise uniquement les opérations conformes aux conditions de marché.

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

3. Théorie des charges : enrichissement sans cause
B. Traitement comptable
1. Acquisition d'un droit de superficie à titre onéreux
2. Constructions érigées sur terrain d'autrui
2.1. La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire permet de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés
2.2. La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - accord d'indemnisation (substantielle)
2.3. La durée du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire ne permet pas de justifier, sous l'angle économique, l'amortissement de la totalité des frais engagés - absence (ou insuffisance) d'un accord d'indemnisation
2.4. Le superficiaire doit enlever les bâtiments, ouvrages ou plantations et remettre le terrain dans son pristin état
2.5. Le contrat ne prévoit pas le moment où l'accession prend effet
2.6. L'entreprise-maître de l'ouvrage ne dispose pas d'un droit réel
3. Comptabilisation dans le chef du propriétaire du terrain à l'expiration du droit de superficie
3.1. Droit de superficie sur un terrain non bâti
3.2. Droit de superficie : bâtiments, ouvrages ou plantations présents au début du contrat non indemnisés par le superficiaire
3.3. Droit de superficie: bâtiments, ouvrages ou plantations présents au début du contrat de superficie et indemnisés par le superficiaire
3.4. Expiration du droit de superficie accessoire
4. Comptabilisation dans le chef du superficiaire au terme du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire
V. Droit d'emphytéose
VI. Servitude
VII. Particularités

I. Généralités

1. Le présent avis examine le traitement comptable du droit d'usufruit, de la nue-propriété, du droit de superficie, du droit d'emphytéose et des servitudes sur biens immeubles. Le présent avis remplace les avis CNC 162/2 - Traitement comptable chez l'usufruitier (emphytéote, superficiaire) et chez le nu-propriétaire (tréfoncier) d'opérations d'acquisition ou de vente d'un droit d'usufruit ou de nue-propriété sur immobilisations corporelles et 150/3 - Construction érigée sur terrain d'autrui. Les différences principales entre le présent avis et les avis précités sont les suivantes :

- un examen plus détaillé des différentes possibilités qui peuvent survenir, notamment l'acquisition d'un droit réel moyennant des redevances périodiques, expliquées par des exemples d'écritures ;
- pour le traitement comptable lors de l'établissement du droit réel, le maintien de la méthode de préférence uniquement, à savoir la deuxième approche figurant à l'avis 162/2.

2. Ces droits présentent une importante caractéristique commune : ils impliquent que les droits qui sont en principe attachés à la (pleine) propriété se répartissent sur deux ou plusieurs personnes. Ils diffèrent en cela de la copropriété, où les copropriétaires sont les titulaires indivis de la pleine propriété du bien. Pour des raisons diverses, le droit d'usage ou de jouissance est en principe temporairement dissocié de la propriété du bien. Les droits d'usufruit, de superficie et d'emphytéose sont par définition temporaires. Une servitude est en principe établie sur un bien immeuble pour une durée illimitée.

3. La Commission examine le traitement comptable de l'ensemble de ces droits :

- à l'acquisition des droits ;
- au cours de la durée des droits ; et
- à l'expiration des droits.

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

4. Le présent avis examine la situation tant dans le chef du titulaire que dans celui du donneur lorsque ceux-ci sont soumis aux règles de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après: l'AR C.Soc.). Seules sont envisagées les opérations en conformité avec les conditions de marché.

5. Vu le caractère supplétif de la plupart des dispositions légales régissant les droits examinés, la Commission tient à souligner qu'il convient toujours de vérifier si les dispositions contractuelles correspondent au traitement comptable proposé. La Commission souligne que le traitement comptable doit tenir compte des rapports entre parties découlant des contrats qu'elles ont conclus.

II. Dispositions comptables relatives aux droits réels sur biens immeubles

6. L'article 95, § 1er de l'AR C.Soc. prévoit que la rubrique III. A. Terrains et constructions comprend également les autres droits réels que la société détient sur des immeubles affectés durablement par elle à son exploitation, lorsque les canons ou redevances ont été payés par anticipation au début du contrat.

La Commission est d'avis que cette disposition s'applique à la partie des canons ou redevances qui sont payés par anticipation lorsque la société ne paie pas l'ensemble des canons ou redevances au début du contrat.

7. L'AR C.Soc. ne prévoit pas de règles spécifiques au cas où les redevances ne sont pas payées anticipativement au début du contrat. Dans ce cas, la Commission est d'avis qu'il faut distinguer entre les deux situations suivantes:

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

Dans les deux cas, l'existence et le montant du droit réel doivent être traduits dans les comptes d'ordre et mentionnés dans l'annexe.[3]

III. Usufruit et nue-propriété

A. Définition et caractéristiques

8. Le Code civil (ci-après: C.Civ.) définit l'usufruit comme le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance.[4]

9. Le droit d'usufruit présente deux caractéristiques importantes : d'une part, il s'agit d'un droit réel permettant d'user et de jouir du bien d'autrui. D'autre part, le droit d'usufruit est un droit temporaire puisqu'il s'éteint nécessairement :

- soit au décès de l'usufruitier-personne physique;[5]
- soit à la dissolution de l'usufruitier-personne morale;[6]
- soit à l'échéance du terme convenu lorsque l'échéance de ce terme précède le décès ou la dissolution de l'usufruitier.

L'usufruit établi sur la tête d'une personne morale, ne dure que trente ans.[7]

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

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

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

B. Traitement comptable

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

13. Une entreprise acquiert l'usufruit d'un bien immeuble et paie anticipativement la totalité de la redevance pour l'usufruit. L'usufruitier enregistre le droit à sa valeur d'acquisition.[8]

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

Écritures à l'acquisition de l'usufruit

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

Écritures pendant la durée de l'usufruit

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

Écritures à l'expiration de l'usufruit

Comme en principe, le droit sera entièrement amorti à l'expiration[9] de l'usufruit, il suffira de décomptabiliser le droit.

2239 Autres droits réels sur des immeubles : amortissements actés

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

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

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

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

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

Si l'entreprise a acquis un droit d'usufruit pour lequel elle est tenue au paiement de redevances périodiques, ces redevances suivront en principe le traitement comptable d'une charge locative annuelle. La différence entre le traitement comptable de telles redevances périodiques et celui des redevances payées par anticipation découle de la formulation du texte initial de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.[10]

61 Services et bien divers

à 489 Autres dettes diverses

L'existence et le montant du droit réel doivent être traduits dans les comptes d'ordre et mentionnés dans l'annexe.[11]

Écritures à l'échéance

Étant donné que les frais n'ont pas été portés à l'actif, aucune écriture[12] ne sera passée à l'échéance.

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

16. Dans l'hypothèse où l'entreprise paye une partie des redevances au début du contrat, avant d'acquérir l'usufruit et verse par la suite des redevances périodiques, la Commission estime que les avances doivent être comptabilisées sur le compte 223 Autres droits réels sur des immeubles et que les redevances périodiques doivent être comptabilisées en tant que charges locatives.

17. De l'avis de la Commission, l'organe d'administration est responsable de l'établissement d'un plan d'amortissement approprié pour les redevances payées par anticipation. L'existence et le montant du droit réel doivent être traduits dans les comptes d'ordre et mentionnés dans l'annexe.[13]

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

18. Lorsqu'un usufruitier effectue des travaux d'extension ou d'amélioration, ces travaux sont en principe comptabilisés sur le compte 26 Autres immobilisations corporelles[14] et font l'objet d'amortissements selon un plan d'amortissement approprié.

19. En ce qui concerne ces travaux, l'usufruitier dispose d'un droit d'option que lui confère l'article 599 du C.Civ. : il peut enlever ou conserver les améliorations. Dans ce dernier cas, aucune indemnité ne peut être réclamée du nu-propriétaire, même si la valeur de la chose a augmenté grâce aux travaux d'extension ou d'amélioration. L'usufruitier et le nu-propriétaire peuvent toutefois déroger aux dispositions légales et convenir entre eux du versement d'une indemnité. Étant donné que le présent avis vise uniquement les opérations conformes aux conditions de marché,[15] il se peut que le nu-propriétaire et l'usufruitier concluent effectivement des accords en cas de travaux d'extension ou d'amélioration substantiels.

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

Exemple 1

La société est l'usufruitier d'un bien immeuble et a effectué l'année N des travaux d'amélioration pour un montant de 100.000 euros. L'usufruitier et le nu-propriétaire ont convenu que le nu-propriétaire remboursera à la fin de l'usufruit la valeur réelle de l'augmentation de valeur qui est survenue à la suite des travaux. Ces travaux font l'objet d'amortissements actés par l'usufruitier sur la durée de vie économique de ces travaux qui est de 10 ans. Au moment où les travaux sont inscrits à l'actif, la durée restante de l'usufruit est 7 ans. A l'expiration de l'usufruit, les travaux ont encore une valeur comptable de 30.000 euros tandis que l'augmentation de valeur du bien immeuble à la suite des travaux s'élève à 50.000 euros à ce moment. La société comptabilise une plus-value de 20.000[16] euros à l'expiration de l'usufruit.[17]

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

5. Plein propriétaire : transfert de la nue-propriété

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

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

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

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

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

Exemple 2

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

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

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

Comptabilisation de l'opération

416	Créances diverses			200.000	
221.9	Constructions : amortissements actés			132.000	
223.0	Autres droits réels sur des immeubles : valeur d'acquisition			100.800[18]	
	à	2200	Terrains : valeur d'acquisition		60.000
		2210	Constructions : valeur d'acquisition		240.000
		763	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		132.800

Comptabilisation de l'amortissement annuel

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			5.040[19]	
	à	2239	Autres droits réels sur des immeubles : amortissements actés		5.040

6. Acquisition de la nue-propriété

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

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

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

6.1. L'usufruitier ne paie pas de redevances

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

Écritures lors de l'acquisition de la nue-propriété

32. Le nu-propriétaire comptabilisera la nue-propriété à sa valeur d'acquisition.[20] En cas d'acquisition de la nue-propriété, la Commission est d'avis qu'il s'indique de distinguer entre la part de la valeur de l'acquisition se rapportant à la nue-propriété du terrain et la part de cette valeur se rapportant à la nue-propriété de la construction.

Exemple 3

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

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

26X0	Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition			138.000[21]	
	à	489	Autres dettes diverses		138.000

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

34. Si le nu-propriétaire ne perçoit pas de redevances périodiques, le droit de nue-propriété ne peut faire l'objet d'amortissements[22] durant la période pendant laquelle la propriété est grevée d'un usufruit que dans l'hypothèse où, à la suite d'un fait nouveau ou d'un événement imprévu, la valeur d'acquisition dépasserait la valeur d'usage au terme de l'usufruit. Dans ce cas, il y aurait lieu d'acter un amortissement exceptionnel en vertu de l'article 64, § 1er, alinéa 2 de l'AR C.Soc. La comptabilisation systématique d'amortissements semble toutefois exclue dans ce cas.

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

Les amortissements constituent les montants pris en charge par le compte de résultats relatifs aux immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue de répartir le montant de leur coût sur la durée d'utilité ou d'utilisation probable.[23] L'AR C.Soc. établit dès lors un lien direct entre la prise en résultats du coût des immobilisations par la voie d'amortissements et leur utilisation par l'entreprise.

En cela l'arrêté rejoint le principe de rapprochement aux termes duquel les charges et produits qui sont étroitement liés doivent influencer simultanément le compte de résultats.[24]

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

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

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

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

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

39. A l'expiration de l'usufruit, la valeur d'acquisition du bien ayant une durée d'utilisation limitée dans le temps[25] sera amortie sur la durée d'utilisation du bien restant à courir. Cette durée correspond au délai restant à courir entre la durée d'utilisation normale du bien concerné et la durée de l'usufruit.

6.2. L'usufruitier paie uniquement des redevances périodiques

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

41. Si les redevances n'ont pas été payées anticipativement, le prix d'acquisition de la nue-propriété s'approchera de la valeur du bien en pleine propriété. En l'occurrence, les écritures s'écarteront peu de celles passées au moment de l'acquisition du bien immeuble en pleine propriété. Le bien immeuble est comptabilisé à la valeur d'acquisition de cette nue-propriété. Le nu-propriétaire recevra les redevances

périodiques qu'il aurait perçues s'il avait été le bailleur. Le nu-propriétaire prendra ces redevances en résultats et amortira selon un plan approprié la valeur d'acquisition du bien immeuble.[26]

7. Plein propriétaire : établissement du droit d'usufruit

7.1. Redevance entièrement versée par anticipation

42. Si un usufruit est établi sur un immeuble que l'entreprise possède en pleine propriété, cet usufruit est considéré comme un droit réel grevant la pleine propriété.

43. Le prix obtenu pour l'usufruit doit être considéré comme un résultat de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée. En effet, comme mentionné dans l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges, la prise en résultats intervient au moment où l'essentiel des risques sur le bien est transféré ou lorsque la société s'acquitte de l'essentiel de ses obligations. En même temps, il convient de tenir compte de la dépréciation de la pleine propriété du bien à la suite de l'établissement de l'usufruit grevant ce bien. En ce qui concerne cette dépréciation, il y a lieu de distinguer entre l'usufruit établi sur un bien immeuble dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps et l'usufruit sur un bien immeuble dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps.

44. Si l'usufruit est établi sur un bien immeuble non amortissable, cette dépréciation justifie la comptabilisation d'une réduction de valeur, lorsque les conditions de l'article 64, § 2 de l'AR C.Soc. sont remplies. Une réduction de valeur ne sera dès lors actée que dans l'hypothèse où une moins-value ou dépréciation durable de l'élément de l'actif est constatée à l'occasion de ou après l'établissement de l'usufruit. Cela peut être le cas lorsqu'un usufruit est établi sur un terrain et que les rémunérations que l'usufruitier doit payer au (nu-) propriétaire pour l'usage du terrain ont été payées par anticipation au début de l'usufruit. Lorsque la valeur de la nue-propriété du terrain pour la société est, à la date d'inventaire, inférieure à la valeur comptable, la société doit comptabiliser une réduction de valeur à concurrence de la surestimation.

Conformément à l'article 49 de l'AR C.Soc., la réduction de valeur ne peut être maintenue que dans la mesure où elle excède en fin d'exercice une appréciation actuelle. Une telle reprise peut s'effectuer par la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation.[27]

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

46. La Commission relève que pareil amortissement exceptionnel doit être repris lorsqu'il n'est plus justifié. Cette reprise ne s'impose qu'à concurrence de l'excédent par rapport aux amortissements planifiés conformément à l'article 64, § 1er, alinéa 1er.[28]

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

Exemple 4

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

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

Valeur d'acquisition	600.000
Amortissements cumulés	-200.000
	400.000

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

Valeur d'acquisition	600.000
Amortissements cumulés	-500.000
	100.000

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

Dans cet exemple, l'établissement de l'usufruit se traduit dès lors dans les comptes de l'entreprise par un amortissement exceptionnel à concurrence de 300.000 euros. L'entreprise obtient par cette opération un résultat comptable à concurrence de 100.000 euros.[29] Ensuite la nue-propriété du bien immeuble est transférée au compte 26 Autres immobilisations corporelles.

Comptabilisation de l'établissement de l'usufruit

416	Créances diverses			400.000	
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles			300.000	
	à	2219	Constructions: amortissements actés		300.000
		743[30]	Produits d'exploitation diverses		400.000

Transfert aux autres immobilisations corporelles

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

Exemple 5

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

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

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

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

Valeur d'acquisition terrain	210.000
Valeur d'acquisition bâtiment	390.000
Amortissements cumulés (25 x 13.000)	-325.000
	275.000

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

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

Comptabilisation de l'établissement de l'usufruit

416	Créances diverses			400.000	
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles			195.000	
(6602	Réductions de valeur exceptionnelles sur immobilisations corporelles)[31]				
	à	2219	Constructions: amortissements actés		195.000
		743[32]	Produits d'exploitation diverses		400.000
		(2209	Terrains : réductions de valeur actées)[33]		

Transfert aux autres immobilisations corporelles

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

50. La Commission est d'avis que ce traitement comptable correspond à la réalité économique dans la mesure où il tient compte du caractère essentiellement temporaire de l'usufruit.

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

52. Dans une optique financière, le montant reçu représentant le prix de l'usufruit peut être considéré comme une redevance pour les produits que le bien concerné aurait générés, si l'usufruit n'avait pas été transféré. Lorsque la valeur de la nue-propriété du terrain pour la société, à la date d'inventaire, est inférieure à la valeur comptable, la société doit comptabiliser une réduction de valeur à concurrence de la surestimation.[34]

53. La Commission est d'avis que la redevance reçue pour l'usufruit ne peut pas être ventilée via les comptes de régularisation sur la durée de l'usufruit, en raison du fait que cette méthode ne tient pas suffisamment compte des caractéristiques juridiques essentielles de l'usufruit et de la nue-propriété.[35]

7.2. Redevances périodiques uniquement

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

55. La Commission est d'avis que les redevances périodiques ne peuvent pas être comptabilisées comme une créance à long terme, sauf si les modalités dans le contrat sont déterminées de telle sorte que l'usufruitier est contractuellement tenu de payer les redevances, même s'il devait renoncer de manière unilatérale au droit d'usufruit. Dans ce cas, le nu-propriétaire aura déjà une créance certaine et définitive sur l'usufruitier au moment de la conclusion du contrat puisque l'usufruitier sera tenu de continuer les paiements des redevances dues en vertu du contrat, même après renonciation unilatérale.[36]

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

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

57. Conformément à l'article 35 de l'AR C.Soc. les actifs sont évalués à leur valeur d'acquisition et sont portés au bilan pour cette même valeur, déduction faite des amortissements et réductions de valeurs y afférents. Conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc. l'entreprise peut procéder à une réévaluation.[37]

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

Exemple 6

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

Écriture lors de l'acquisition de l'usufruit

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

Amortissement annuel

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

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

Écritures lors de l'acquisition de la nue-propriété

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

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

Il y a ensuite lieu de passer des écritures correctives afin de traduire correctement la situation actuelle dans les comptes de l'entreprise. En

effet, l'entreprise possède le bien en pleine propriété et il y a lieu de décomposer la valeur d'acquisition du bien entre la valeur du terrain bâti, d'une part, et du hangar, d'autre part. Dans notre exemple, la valeur du terrain bâti au moment de son acquisition en pleine propriété est estimée à 400.000 euros.

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

Transfert des amortissements déjà actés[38]

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

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

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

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

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

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

IV. Droit de superficie

A. Définition et caractéristiques

62. La loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie (ci-après: la loi sur la superficie) définit le droit de superficie comme un droit réel ne pouvant être établi pour un terme excédant cinquante années[39] qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations en tout ou partie, sur, au-dessus ou en-dessous du fonds d'autrui.[40] Le droit de superficie peut être constitué par tout titulaire d'un droit réel immobilier dans les limites de son droit.

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

1. Droit de superficie et droit de superficie accessoire

64. Le droit de superficie (toujours un droit réel) diffère du droit de superficie accessoire incorporé dans un autre droit (réel ou non). Par exemple, il est question d'un droit de superficie accessoire dans le cadre d'un contrat de location, d'un bail commercial, d'un droit d'emphytéose ou d'un droit d'usufruit. Le droit de superficie accessoire est un droit attaché à un droit principal, généralement un droit réel, mais parfois aussi un droit obligatoire (par exemple, un droit de location). Si, dans la plupart des cas, le droit principal s'obtient par voie contractuelle, il n'en va pas toujours ainsi (comme dans le cas d'une servitude, qui de plein droit implique un droit de superficie accessoire sur le fonds afin de réaliser les travaux nécessaires à l'usage du bien). Depuis l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 19 mai 1988,[41] il est généralement admis qu'une renonciation explicite au droit d'accession sur un bien immeuble crée un droit de superficie autonome auquel s'appliquent les dispositions de la loi sur la superficie.

65. Le propriétaire du bien auquel se rapporte le droit de superficie retrouvera à l'expiration du droit de superficie les droits d'usage pleins et entiers du bien en cause, avec tous les attributs qui s'y attachent. En ce qui concerne les droits de propriété relatifs aux bâtiments, ouvrages ou plantations, il est renvoyé aux articles 5 à 8 de la loi sur la superficie.[42]

66. La loi sur la superficie s'applique uniquement au droit de superficie et non au droit de superficie accessoire.[43] En outre les dispositions de la loi sur la superficie ne sont applicables que pour autant que les parties n'y dérogent pas contractuellement.[44]

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

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

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

69. L'article 555 du C.Civ. part de l'hypothèse qu'il s'agit de bâtiments, de plantations et d'ouvrages qui ont été incorporés à titre accessoire dans la chose principale, mais qui peuvent exister indépendamment de la chose principale. Il n'est dès lors pas applicable aux parties des constructions qui ont été réalisées sur la chose principale dans laquelle elles sont désormais incorporées et avec laquelle elles sont confondues. La question de savoir si un bâtiment, une plantation ou un ouvrage est à considérer comme une chose susceptible de mener une existence propre et indépendante, qui peut dès lors être supprimée sans détruire la chose dans laquelle le bâtiment, la plantation ou l'ouvrage est incorporé, relève de l'appréciation souveraine du juge.[45]

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

3. Théorie des charges : enrichissement sans cause

71. Si les constructions se composent d'éléments non amovibles, l'article 555 du C.Civ. ne trouve pas à s'appliquer. Les parties peuvent évidemment convenir entre elles d'un régime d'indemnisation. Ce régime d'indemnisation peut s'inspirer de la théorie des charges[46] qui distingue entre les frais nécessaires, les frais utiles ou les frais somptuaires, ou bien du principe de l'interdiction d'enrichissement sans cause en vertu duquel une indemnisation est due à concurrence du plus petit montant de la différence entre l'appauvrissement de la partie lésée et l'accroissement du patrimoine de la partie enrichie.

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

B. Traitement comptable

73. Les règles applicables au traitement comptable d'un droit d'usufruit sont applicables par analogie au traitement comptable d'un droit de superficie. Les sections ci-dessous examineront quelques cas particuliers et précisions.

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

74. L'article 5 de la loi sur la superficie prévoit que le superficiaire dispose du plein pouvoir sur les constructions qui se trouvaient déjà sur le terrain lors de l'acquisition du droit de superficie, à condition d'en payer le prix au tréfoncier. Dans ce cas, le superficiaire devient propriétaire des constructions et il comptabilisera le prix payé pour les bâtiments, ouvrages ou plantations existants et les frais supplémentaires au titre de valeur d'acquisition des constructions sur le compte 221 Constructions.

75. Un droit de superficie accessoire n'est, en principe, pas enregistré sur le compte 223 Autres droits réels sur des immeubles. Le droit de superficie accessoire est incorporé dans un autre droit, de sorte que ce droit de superficie accessoire ne peut pas être comptabilisé comme un élément distinct de l'actif. Dans ce cas, il faut tenir compte du droit de superficie accessoire en soi et non des constructions qui seraient érigées en vertu de ce droit de superficie accessoire. De telles constructions sont, comme mentionné au point précédent, comptabilisées sur le compte 221 Constructions.

2. Constructions érigées sur terrain d'autrui

76. En règle générale, le contrat peut être rattaché à un des cas de figure ci-dessous.[47]

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

77. Un bâtiment est à considérer comme un investissement de la société, titulaire du droit de superficie (accessoire ou non), si le contrat prévoit qu'il en reste propriétaire pour une période qui :

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

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

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

78. L'article 6 de la loi sur la superficie[48] prévoit que le propriétaire du terrain est, à l'expiration du droit de superficie, tenu à un

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

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

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

80. Le présent avis ne traite pas l'hypothèse d'une période trop courte pour amortir économiquement la valeur d'acquisition et de l'absence ou de l'insuffisance d'un accord d'indemnisation entre le tréfoncier et le superficiaire.[49]

81. La Commission observe toutefois que certains cas peuvent justifier des investissements complémentaires sur un actif, même si la durée restant à courir du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire est inférieure à la durée d'utilisation normale de ce bien et que ces investissements ne font pas l'objet d'un accord d'indemnisation.[50] En l'occurrence, l'entreprise amortira l'investissement sur la durée restant à courir du droit de superficie, étant donné que l'entreprise peut à ce moment amortir économiquement la totalité de l'actif sur la période entre le moment de l'investissement et le moment où l'actif n'appartient plus au patrimoine de l'entreprise. Par exemple, si une entreprise réalise un investissement dont la durée d'utilisation normale est de 7 ou 8 ans pour remplacer une porte de garage, et que la durée restant à courir du droit de superficie ou du droit de superficie accessoire est de 5 ans, elle peut amortir cet investissement sur la durée restant à courir de 5 ans.

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

82. Si le contrat prévoit que les bâtiments, ouvrages ou plantations doivent être enlevés à l'échéance de la période convenue et que le terrain doit être rétabli dans son pristin état, le superficiaire amortira les bâtiments, ouvrages ou plantations comme exposé aux points 77 à 79 du présent avis. Un contrat conforme aux conditions de marché prévoira une période durant laquelle le superficiaire dispose du bien qui sera suffisamment longue pour amortir économiquement le bien et supporter les frais de l'enlèvement des bâtiments, ouvrages ou plantations et la remise en état du terrain. Une provision devra toutefois être constituée pour couvrir les frais de l'enlèvement des bâtiments, ouvrages ou plantations et de la remise du terrain en son pristin état. En principe, cette provision est constituée linéairement sur la durée du contrat ou sur la durée d'utilisation si cette dernière est plus courte.

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

83. Si un contrat contient un droit de superficie accessoire et ne précise pas le moment auquel l'accession prend effet, il peut être admis que l'accession ne prend effet qu'au terme du contrat[51].[52] Jusqu'au moment de l'accession, les constructions sont censées appartenir à celui qui les a érigées et les règles comptables mentionnées aux points 77 à 82 du présent avis s'appliquent.

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

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

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

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

3.1. Droit de superficie sur un terrain non bâti

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

87. Sauf si les parties en ont convenu autrement dans le contrat, le propriétaire du terrain (tréfoncier) acquiert, à l'expiration du contrat de superficie, la propriété des bâtiments, ouvrages ou plantations et doit indemniser le superficiaire pour ces bâtiments, ouvrages ou plantations pour leur valeur réelle du moment.[53] Cette indemnité et les éventuels frais accessoires constituent ainsi la valeur d'acquisition des bâtiments, ouvrages ou plantations à reprendre dans la comptabilité du tréfoncier.

88. Si les parties dérogent à l'article 6 de la loi sur la superficie et prévoient que le tréfoncier n'est pas tenu d'indemniser le superficiaire à

l'expiration du droit de superficie, il s'agit d'un accroissement de patrimoine dans le chef du tréfoncier au moment où le droit de superficie prend fin.

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

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

90. Si, au moment de l'établissement du droit de superficie, le superficiaire n'a pas indemnisé les bâtiments, ouvrages ou plantations présents, le tréfoncier (propriétaire du terrain) reprendra ces bâtiments, ouvrages ou plantations à l'expiration du droit de superficie sans être tenu à une quelconque indemnité pour ces bâtiments, ouvrages ou plantations.[54]

91. A l'établissement du droit de superficie, le tréfoncier aura transféré les bâtiments, ouvrages ou plantations enregistrés sous le compte 221 Constructions et 222 Terrains bâtis, au compte 26 Autres immobilisations corporelles.[55] A l'expiration du contrat de superficie, le tréfoncier (re)devient le plein propriétaire de tous les bâtiments, ouvrages ou plantations. Dans ce cas, il y a lieu de distinguer entre les bâtiments, ouvrages ou plantations qui existaient déjà avant le contrat, d'une part, et celles qui ont été érigées par le superficiaire pendant la durée du contrat.

92. Le traitement comptable de bâtiments, ouvrages ou plantations érigés par le superficiaire pendant la durée du contrat et qui reviennent au tréfoncier (propriétaire du terrain) à l'expiration du contrat, correspond au traitement comptable d'un droit de superficie sur un terrain non bâti (points 86 à 89).

93. Les bâtiments, ouvrages ou plantations non indemnisés et gratuitement repris par le tréfoncier (propriétaire du terrain), peuvent, le cas échéant, justifier la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation, conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc.[56] La Commission tient à souligner que le tréfoncier n'est toutefois pas obligé de comptabiliser une plus-value de réévaluation.

Exemple 7

94. Il y a trois ans, une entreprise a acquis un bien immeuble pour un montant de 500.000 euros. La valeur d'acquisition du bâtiment et celle du terrain étaient respectivement de 400.000 euros et de 100.000 euros. Le bâtiment fait l'objet d'amortissements linéaires sur une période de 20 ans et la valeur comptable actuelle est de 340.000 euros.[57]

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

Comptabilisation lors de l'établissement du droit de superficie

416	Créances diverses			300.000	
	à	764	Autres produits exceptionnels		300.000
6602	Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles			220.000[58]	
	à	2219	Constructions: amortissements actés		220.000

Transfert aux autres immobilisations corporelles

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

Comptabilisation à l'expiration du droit de superficie

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

Remarque

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

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

95. Si le superficiaire verse une indemnité pour les bâtiments, ouvrages ou plantations qui se trouvaient déjà sur le terrain au début du contrat de superficie, il devient le plein propriétaire de ces bâtiments, ouvrages ou plantations.[59] A l'échéance du contrat de superficie, tous les bâtiments, ouvrages ou plantations présents reviendront (de plein droit) par accession au tréfoncier (propriétaire du terrain). De ce fait, le superficiaire réalisera, selon le cas, une plus-value ou une moins-value, l'article 6 de la loi sur la superficie obligeant, en effet, le tréfoncier à verser dans ce cas, une indemnité au superficiaire à concurrence de la valeur réelle des bâtiments, ouvrages ou plantations à l'expiration du contrat, à moins que les parties en aient convenu autrement.

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

3.4. Expiration du droit de superficie accessoire

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

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

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

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

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

V. Droit d'emphytéose

101. Le droit d'emphytéose, droit réel limité dans le temps, permet d'avoir la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, sous la condition de lui payer une redevance annuelle, soit en argent, soit en nature, en reconnaissance de son droit de propriété.[60]

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

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

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

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

VI. Servitude

106. Une servitude est une charge imposée sur un héritage pour l'usage et l'utilité d'un héritage appartenant à un autre propriétaire.[61]

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

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

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

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

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

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

VII. Particularités

111. Pendant la durée d'un droit temporaire, tel qu'un droit d'usufruit, de superficie ou d'emphytéose, le titulaire de ce droit peut réévaluer le droit porté à l'actif s'il est satisfait aux conditions pour la réévaluation.[62]

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

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC le 9 juillet 2014.

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

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

4 Article 578 du C.Civ.

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

6 Une personne morale ne peut pas décéder. Lorsque l'usufruitier est une personne morale, la dissolution de la personne morale est assimilée au décès de l'usufruitier-personne physique. (Voir entre autres V. SAGAERT, Goederenrecht, Beginselen van Belgisch privaatrecht V, Malines, Kluwer, 2014, n° 466; M. MUYLLE, De contractuele grenzen van de duur van het recht van vruchtgebruik, 98-100, n° 7-9, V. SAGAERT et A. VERBEKE (eds.), Vruchtgebruik. Mogelijkheden, beperkingen en innovaties, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, 2012;H. DE PAGE et R. DEKKERS, Tôme VI, Traité élémentaire de droit civil Belge) , 1953, 331, n° 407). En cas de fusion ou de scission les ayants droits sont subrogés dans les droits de la société dissoute.

7 Article 619, C. Civ.

8 Article 35, AR C.Soc.

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

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

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

12 Sous réserve, le cas échéant, d'une sortie des comptes d'ordre.

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

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

15 Voir le point 4.

16 50.000 euros - 30.000 euros.

17 Voir également le point IV. Droit de superficie, B.2.2., 78 et 79 du présent avis.

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

19 100.800 à amortir sur une période de 20 ans.

20 Article 35, AR C.Soc.

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

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

23 Article 45, AR C.Soc.

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

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

amortissables.

26 Evidemment uniquement pour la partie de la valeur d'acquisition afférente à des biens ayant une durée d'utilisation limitée dans le temps. La partie de la nue-propriété afférente à la valeur d'acquisition de la nue-propriété du terrain ne fait pas, en principe, l'objet d'amortissements.

27 Article 100, 2°, AR C.Soc.

28 Article 64, § 1, alinéa 3, AR C.Soc.

29 Prix de vente de 400.000 euros et amortissement exceptionnel de 300.000 euros.

30 Soit 764 Autres produits exceptionnels.

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

32 Soit 764 Autres produits exceptionnels.

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

34 Voir également le point 44 du présent avis.

35 Voir également le point 43 du présent avis.

36 Est considérée comme une redevance payée par anticipation, l'ensemble des redevances effectivement versées au début du contrat ainsi que l'ensemble des paiements futurs auxquels le titulaire du droit ne peut renoncer sous aucun prétexte, sans préjudice de l'application de l'article 67, § 2, c), AR C.Soc. Ne sont pas considérées comme des redevances payées par anticipation, les autres redevances périodiques prévues au contrat. Celles-ci sont comptabilisées au même titre que les redevances dues dans le cadre d'un contrat de bail.

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

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

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

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

41 www.cass.be.

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

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

44 La loi sur le droit de superficie ayant un caractère supplétif, les parties peuvent déroger à ses dispositions. La disposition relative à la durée maximale de 50 ans du droit de superficie est toutefois d'ordre public, de sorte que ce terme de 50 ans ne peut pas être dépassé (article 8 de la loi sur la superficie).

45 Cass. 23 décembre 1943.

46 La théorie des charges est une application plus spécifique du droit d'enrichissement sans cause, par rapport à la créance d'enrichissement subsidiaire plus générale ((M. STORME, "Ontwikkelingen verbintenissenrecht 2000-2014", https://www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/recyclageverbintenissenrecht.pdf, 64-65).

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

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

49 Voir le point 4.

50 Cette situation correspond à la situation visée au point 77, deuxième tiret.

51 Nous ajoutons: plus strictement au terme du droit principal.

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

53 Article 6 de la loi sur la superficie.

54 Article 7 de la loi sur la superficie.

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

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

57 400.000 (3 x 20.000) = 360.000.

58 11 x 20.000 = 220.000.

59 Le tréfoncier sortira ces bâtiments de ses comptes puisqu'il n'en est plus le propriétaire.

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

61 Article 637, C.Civ.

62 L'article 57 de l'AR C.Soc. prévoit que les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations financières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable. Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être

réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités. Cette condition de rentabilité additionnelle est examinée de plus près dans l'avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation, Bull. CNC, n° 60, janvier 2012, 4 - 20.