

# PACIOLI



## Indemnités de défraiement versées aux artistes : le droit fiscal s'est aligné sur le droit social

### 1. Introduction

1.- Dans notre précédent exposé, publié dans cette revue, courant 2006<sup>(1)</sup>, nous constatons que le statut fiscal de l'artiste était multiple.

Soumis aux aléas de l'inspiration, de la créativité et des effets de mode, l'artiste, plus que n'importe quel professionnel, rencontre, dans l'exercice de son activité, des « hauts » et des « bas ». Aux périodes de « vaches maigres » succèdent, seulement pour les plus talentueux ou les plus chanceux d'entre eux, celles de gloire et de succès.

Sur le plan fiscal, ceci se traduit par une quasi absence de revenus professionnels imposables, durant un temps. Cette période est parfois suivie d'années prospères, pendant lesquelles l'artiste peut alors gagner très rapidement d'importants revenus imposables.

Le législateur a d'abord voulu soutenir les artistes dont les revenus annuels sont peu élevés. La mesure législative abordée dans la présente note est donc une mesure d'ordre social. La question de l'imposition des revenus parfois élevés récompensant de longues années de travail de création n'a pas encore été tranchée par nos représentants<sup>(2)</sup>.

(1) Cf. RÖMER, A., « Le statut fiscal des artistes », *Pacioli*, 2006, liv. 211, pp. 5 à 9.

(2) Différentes propositions de loi existent pourtant, sur le sujet, cf. RÖMER, A., *op. cit.*, spéc. pp. 8 et 9.

C'est dans les dispositions instaurées par la loi-programme du 24 décembre 2002<sup>(3)</sup>, régissant le statut social des artistes, que le législateur fiscal a puisé son inspiration.

Le législateur social avait décidé que les artistes qui ne reçoivent qu'une petite indemnité de défraiement

(3) *M.B.*, 31 décembre 2002. Voir également l'arrêté royal du 3 juillet 2005 modifiant l'Arrêté royal du 23 juin 2003 portant des mesures concernant la réduction des cotisations de Sécurité sociale dues pour l'artiste et l'Arrêté royal du 3 juillet 2005 modifiant l'Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'Arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la Sécurité sociale des travailleurs et pris en exécution de l'article 12<sup>ter</sup> de l'Arrêté royal du 5 novembre 2002 instaurant une déclaration immédiate de l'emploi, en application de l'article 38 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la Sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions et révisant l'article 4, § 2, deuxième alinéa de l'Arrêté royal du 26 juin 2003 portant fixation des conditions et des modalités d'octroi de la déclaration d'activité indépendante demandée par certains artistes, *M.B.*, 19 juillet 2005.

## SOMMAIRE

- Indemnités de défraiement versées aux artistes : le droit fiscal s'est aligné sur le droit social **1**
- Report de paiement cocontractant – travaux immobiliers – article 20, A.R. n° 1 – Facturation opérations visées et non visées **4**
- Répondu pour vous : Constructions sur un bien immeuble donné en usufruit **7**

pour leurs prestations ou leurs œuvres artistiques ne tombent pas sous l'application du régime de Sécurité sociale des travailleurs salariés. Ils ne doivent donc pas être déclarés auprès de l'O.N.S.S. par le donneur d'ordre. Aucune cotisation de Sécurité sociale n'est due sur ces sommes<sup>(4)</sup>.

Dans les lignes qui suivent, nous envisageons le régime fiscal des ces indemnités de défraiement. Nous mettons également en évidence les similitudes et les quelques différences existant entre les législations sociale et fiscale.

## **2. Examen du régime instauré par la loi du 25 avril 2007 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992<sup>(5)</sup> en ce qui concerne les indemnités octroyées à des artistes**

### **2.1. Principe**

2.- Il s'agit ici de régler le sort des indemnités dont on sait difficilement déterminer si elles constituent un remboursement de frais ou de la rémunération.

La mesure fiscale consiste en ce que les montants qui entrent en ligne de compte pour la mesure sociale soient, dans la plupart des cas, exonérés d'impôts<sup>(6)</sup>.

La loi du 25 avril 2007 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les indemnités octroyées à des artistes prévoit donc l'exonération des « petites » indemnités qui sont payées à des artistes.

Ces indemnités ne sont pas qualifiées de revenus professionnels ou divers (articles 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 23<sup>o</sup>, et § 4, C.I.R./92, en matière de revenus professionnels, et 97, § 2, C.I.R./92 qui prévoit une exonération correspondante en matière de revenus divers).

L'Administration a commenté cette nouvelle mesure dans une circulaire du 11 juillet 2007<sup>(7)</sup>.

### **2.2. Conditions pour bénéficier de l'exonération**

#### **a. Percevoir un certain type d'indemnités**

3.- Sont seules exonérées les indemnités forfaitaires de défraiement octroyées :

- i. en raison de la fourniture de prestations artistiques et/ou ;
- ii. de la production des œuvres artistiques pour le compte d'un donneur d'ordre.

Par « *fourniture de prestations artistiques et/ou production des œuvres artistiques* », le Code des impôts sur les revenus entend « *la création et/ou l'exécution ou l'interprétation d'œuvres artistiques dans le secteur de l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie* » (article 38, § 4, premier tiret, C.I.R./92).

Le « *donneur d'ordre* » est défini comme étant « *celui qui donne mission à un contribuable de fournir une prestation artistique ou de produire une oeuvre artistique* » au sens décrit ci-avant. Le Code précise que celui chez qui le contribuable est mis à disposition est aussi considéré comme donneur d'ordre (article 38, § 4, deuxième tiret, C.I.R./92).

Ces définitions rejoignent celles existant en matière sociale.

Comme cela résulte des travaux préparatoires de la loi du 25 avril 2007, la mesure vise les indemnités octroyées à des artistes dans le cadre d'activités artistiques de « *petite échelle* ». Le législateur a songé, comme en matière sociale, aux *free-podiums* dans les cafés, aux prestations d'une troupe théâtrale d'amateurs, aux expositions occasionnelles d'une académie de beaux-arts, etc<sup>(8)</sup>.

#### **b. Etre en possession d'une carte « artistes »**

4.- Pour que les indemnités qu'il perçoit puissent être exonérées, le contribuable doit être en possession d'une carte « *artistes* » dûment complétée.

L'Administration confirme indirectement dans sa circulaire du 11 juillet 2007 que cette carte n'existe pas encore, à ce jour. Le modèle de la carte doit encore être déterminé par Arrêté ministériel.

Comme l'Administration n'indique pas ce qu'il y a lieu de faire à l'heure actuelle, plusieurs sites Internet recommandent de prévoir une « déclaration sur l'hon-

(4) Cf., sur le sujet, STRONGYLOS, M., « Le statut social de l'artiste », *Pacioli*, 2007, liv. 211, pp. 9 à 11.

(5) Ci-après, en abrégé, « C.I.R./92 ».

(6) Cf. Doc. Parl., sess. 2006-2007, DOC. 51, n° 2994/001, p. 4.

(7) Cf. Circulaire n° AAF/2007-0438-1 (AAF 11/2007) du 11 juillet 2007.

(8) Cf. Doc. Parl., sess. 2006-2007, DOC. 51, n° 2994/001, p. 4.

neur» (voy. notamment, les sites flamands, [www.acv-cultuur.be](http://www.acv-cultuur.be) ou [www.kunstenloket.be](http://www.kunstenloket.be), etc.)<sup>(9)</sup>.

### *c. Ne pas percevoir une indemnité dépassant un certain plafond*

5.- L'indemnité forfaitaire de défraiement ne peut pas dépasser 106,94 euros (exercice d'imposition 2009) par jour par donneur d'ordre.

Les indemnités versées sont exonérées à concurrence d'un montant maximum de 2.138,70 euros (exercice d'imposition 2009) par année civile.

6.- Tant en matière sociale qu'en matière fiscale, les plafonds sont liés à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

7.- *Quid* en cas de dépassement du plafond journalier? Comme en matière sociale, la totalité de l'indemnité échappe alors à l'exonération.

Si les indemnités versées dépassent le plafond annuel, qu'en est-il? Le texte fiscal est muet à ce sujet. L'exposé des motifs indique, quant à lui, que seule la partie qui excède 2.000 euros (montant de base) par année civile est un revenu imposable<sup>(10)</sup>. Or, la sanction sur le plan social consiste en la perte de l'exonération pour toutes les indemnités payées dans le courant de l'année civile par le donneur d'ordre qui a provoqué le dépassement du plafond et pour toutes les indemnités payées dans le courant de la même année civile par des donneurs d'ordre successifs<sup>(11)</sup>.

8.- En matière sociale, l'artiste ne peut prester que trente jours sous ce régime par année civile et pas plus de sept jours consécutifs auprès du même donneur d'ordre.

Le législateur fiscal n'a pas cru bon de limiter le nombre de jours d'activité que peut effectuer l'artiste auprès d'un donneur pour que les indemnités qu'il perçoit demeurent exonérées.

9.- Les deux régimes social et fiscal envisagent le paiement d'indemnités forfaitaires. Aucune preuve des frais ne doit être fournie par les intéressés.

(9) Cf. VAN DYCK, J., «Artistes et sportifs quelques précisions», *Fisc.*, 2007, 1079, p. 8.

(10) Cf. Doc. Parl., sess. 2006-2007, DOC. 51, n° 2994/001, p. 5.

(11) Cf. VAN DYCK, J., «La loi réglera bientôt l'exonération des indemnités d'artistes», *Fisc.*, 2007, 1064, p. 4.

Qu'en est-il si les frais réellement exposés sont plus élevés que le forfait dont il est ici question? Alors que le législateur social entendait que celles-ci ne devaient pas pour autant être considérées comme de la rémunération, les travaux préparatoires de la loi fiscale n'offrent aucune ébauche de réponse à cette question.

### *d. Ne pas être dans les liens d'un contrat de travail, d'un contrat d'entreprise ou d'une désignation statutaire avec le donneur d'ordre*

10.- Pour que les indemnités qui lui sont versées soient exonérées, le contribuable ne peut pas être lié, au moment de la fourniture d'une prestation artistique et/ou de la production d'une œuvre artistique, au même donneur d'ordre par un contrat de travail, un contrat d'entreprise ou une désignation statutaire.

L'indemnité perçue pourra néanmoins être exonérée si l'artiste et le donneur d'ordre apportent la preuve de la différence de nature des prestations entre les différentes activités.

Cette exigence est également formulée par la législation sociale.

Les travaux préparatoires précisent que cette condition « *vise à empêcher que les artistes déjà liés avec un donneur d'ordre tentent d'obtenir l'exonération d'une partie de leurs revenus. Ainsi, un acteur lié à une institution déterminée pour la fourniture d'activités artistiques n'entrera pas en considération pour l'exonération s'il participe par exemple à une soirée de bienfaisance sur l'ordre de la même institution. Par contre, un employé (entendez «non artiste») pourra sans problèmes fournir pour son employeur une activité artistique qui entre en considération pour l'exonération*»<sup>(12)</sup>. Dans ce dernier cas, l'artiste et son donneur d'ordre pourront facilement prouver la différence de nature entre la prestation fournie en tant qu'employé et celle effectuée en tant qu'artiste.

### *e. Absence d'interdiction de cumul en matière fiscale*

11.- En matière sociale, le législateur a prévu que si l'artiste intervient en qualité de bénévole, il ne peut cumuler l'indemnité perçue en cette qualité avec l'indemnité de défraiement dont il est ici question.

La législation fiscale ne prévoit pas expressément que l'artiste ne peut cumuler l'exonération des indemnités

(12) Cf. Doc. Parl., sess. 2006-2007, DOC. 51, n° 2994/001, p. 6.

de défraiement avec celle existant en matière de bénévolat.

Le législateur a eu à l'esprit que l'exonération pour activité de bénévolat n'est pas réglée par un texte de loi, mais uniquement par voie administrative<sup>(13)</sup>. Pour lui, ceci ne signifie cependant nullement que les deux exonérations peuvent être revendiquées pour la même prestation. On peut toutefois regretter que le législateur n'ait prêté attention à la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires<sup>(14)</sup>.

### 2.3. Entrée en vigueur

12.- Le régime fiscal instauré par la loi du 25 avril 2007 est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007.

### 3. Conclusion

13.- Le législateur ne peut s'arrêter en si bon chemin!

Espérons que le nouveau gouvernement se penchera sur la question épineuse de la taxation des revenus qualifiés de « professionnels », au sens large, perçus par les artistes.

La Belgique regorge de talents dont le législateur fiscal doit se préoccuper, sous peine que ceux-ci ne s'en aillent vers des cieux fiscaux plus cléments à leur égard!

Adeline RÖMER

Avocate au Barreau de Liège,

Assistante au Service de droit fiscal de l'Université de Liège



## Report de paiement cocontractant – travaux immobiliers – article 20, A.R. n° 1 – Facturation opérations visées et non visées

### 1. Position du problème

Il arrive fréquemment qu'un entrepreneur en travaux immobiliers doive facturer des opérations, « professionnelles » dans le chef du client, qui dans le cadre d'un même contrat :

- d'une part, tombent sous le régime de report de paiement de la T.V.A. à charge du client; et
- d'autre part, sortent du régime de la taxe à acquitter par le cocontractant.

Comment facturer ces travaux « mixtes »?

- toute la facture sous le régime de report de paiement?
- une seule facture avec les deux régimes?
- deux factures distinctes selon le régime?

La problématique n'est pas nouvelle. Pourtant, la pratique courante révèle qu'elle suscite encore de nombreuses interrogations.

Nous rappelons les modalités d'application.

(13) Cf. Circulaire n° Ci.RH.241/509.803 du 5 mars 1999; Circulaire n° Ci.RH.241/486.611 du 7 avril 1998.

(14) M.B., 29 août 2005.

### 2. Régime du report de paiement

#### 2.1. Qualité du cocontractant

Le paragraphe 1<sup>er</sup>, de l'article 20, de l'Arrêté royal n° 1, pris en exécution du Code de la T.V.A. prévoit, en substance: – par dérogation au régime « normal » (taxe due par le prestataire – article 51, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code), le cocontractant de l'assujetti établi en Belgique qui effectue les travaux immobiliers visés sous 2.3., doit personnellement acquitter la T.V.A. due lorsqu'il est lui-même un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques.

Ce régime s'appelle le report de paiement à charge du cocontractant, en matière de travaux immobiliers.

#### Remarque importante:

Lorsque les conditions reprises sous les points 2.1. et 2.3. sont rencontrées, le report de paiement est obligatoire.

C'est à tort que certains considèrent que le report de paiement est lié à la qualité d'entrepreneur enregistré.

En d'autres termes, même à défaut d'appartenir à la liste des entrepreneurs enregistrés, quelles qu'en soient les raisons (radiation, activité économique étrangère aux catégories y visées, etc.), le report de paiement doit *impérativement* être appliqué.

## 2.2. Modalités de paiement et de déduction

La déclaration périodique à la T.V.A. est mouvementée comme suit pour l'application de ce régime :

- grille 81 (sous-traitance), ou 82 (frais non constitutifs d'un investissement) ou 83 (investissement), pour le montant de la base imposable, y compris la T.V.A. « professionnelle » non déductible ;
- grille 87 pour la base imposable (normalement le montant de la facture) ;
- grille 56 pour la T.V.A. due sur le montant de la grille 87 ;
- grille 59 pour la T.V.A. déductible.

A propos de la grille 59, nous insistons particulièrement sur sa consistance. Elle n'est pas toujours et automatiquement du même montant que la grille 56.

Pourtant, certains programmes informatiques procèdent de la sorte.

En effet, la T.V.A. inscrite en grille 56 représente la taxe TOTALE due sur la base imposable reprise en grille 87.

Par contre, cette T.V.A. suit les règles normales de déduction. Par exemple, elle n'est en aucun cas déductible lorsqu'elle se rapporte à la quotité privée d'une habitation.

De même, en cas d'assujettissement mixte, le prorata général de déduction doit s'appliquer au montant repris en grille 56, ce qui limite à due concurrence le droit à déduction à reprendre dans la grille 59.

## 2.3. Travaux immobiliers visés

Les travaux immobiliers, pour lesquels le report de paiement à charge du cocontractant doit s'appliquer, sont repris au paragraphe 2, de l'article 20, du même Arrêté royal n° 1.

Pour l'application de ce régime, la première catégorie vise tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, d'aménagement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de démolition de tout ou partie

d'un immeuble par nature (terrains, bâtiments, végétaux attachés au sol), ainsi que toute opération comportant, à la fois, la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble, en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature (art. 19, § 2, du Code).

Sont également visés, dans la mesure où ils ne sont pas des travaux immobiliers de la première catégorie ci-dessus :

- 1° toute opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment :
  - a) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs ;
  - b) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire d'un bâtiment et, plus généralement, de tous les appareils fixes à usage sanitaire ou hygiénique branchés sur une conduite d'eau ou d'égout ;
  - c) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes ;
  - d) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol, d'une installation de téléphonie intérieure ;
  - e) d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bains ;
  - f) de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment ;
- 2° toute opération comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir ;
- 3° tout travail de fixation, de placement, de réparation, d'entretien et de nettoyage des biens visés au 1° ou 2°, ci-avant ;

- 4° toute mise à disposition de personnel en vue de l'exécution d'un travail immobilier ou d'une des opérations visées au 1°, 2° ou 3°, ci-avant.

## 2.4. Travaux conjoints visés et non visés – tolérance administrative

### 2.4.1. Notions

Lorsqu'un contrat a pour objet des opérations:

- dont certaines tombent sous l'application du régime de report de paiement à charge du cocontractant; et
- d'autres qui sortent de ce régime,

l'Administration admet que le régime du report de la perception soit appliqué pour le tout, pour autant que la condition sous le point 2.4.2. soit rencontrée.

Cela implique que la facture ne doit pas être ventilée (n° 19, circ. 3/1979).

### 2.4.2. Condition: opérations principales soumises au report

La tolérance, mentionnée sous le point 2.4.1., ne trouve à s'appliquer que dans la mesure où:

- l'objet *principal* du contrat est une opération *visée* par le *régime du report* de la perception,
- et que, par conséquent, les éléments dudit contrat restant *en dehors de ce régime* n'en constituent que l'*accessoire*.

### 2.4.3. Opérations principales hors régime report

Par contre, lorsque:

- l'objet *principal* du contrat est une opération *non visée* par le régime de report de perception;
- et que, *accessoirement*, le fournisseur est amené à exécuter des *opérations visées par le report* de paiement à charge du cocontractant, la facture doit être ventilée.

Il est alors exclu que le report de perception soit appliqué à l'opération principale. Elle reste hors champ d'application.

Par contre, le report de perception reste, en principe, applicable aux opérations accessoires visées par l'article 20, de l'Arrêté royal n° 1 susvisé.

Toutefois, dans un tel cas, l'Administration n'émet aucune critique si, sur la facture, le fournisseur porte également en compte la T.V.A. pour ces opérations *accessoires*, pourtant visées par le régime du report de la perception.

Lorsqu'il est fait usage de cette tolérance, le fournisseur revêt la facture d'une référence à la décision n° E.T. 84.160 du 12.06.1995.

## 3. Considérations finales

Il convient de respecter scrupuleusement les dispositions qui précèdent.

En effet, il ne faudrait pas perdre de vue que, normalement, une taxe n'est déductible en amont que dans la mesure où elle est légalement due.

En d'autres termes, si, au mépris du report de paiement instauré par l'article 20, de l'Arrêté royal n° 1, précité, le prestataire venait à porter une T.V.A. en compte à son cocontractant, cette taxe serait, en principe, non déductible par le client.

De plus, l'article 51, §1<sup>er</sup>, 3°, du Code de la T.V.A. stipule que la T.V.A. est due par toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la taxe, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien, ni aucun service.

Cette personne est redevable de la T.V.A. au moment où elle délivre la facture ou le document.

Cela implique que, malgré la non déductibilité dont aurait à souffrir le client, le fournisseur prestataire serait quand même redevable de cette taxe indûment facturée.

Yvon COLSON  
Collaborateur externe de l'IPCF

Esquisse de la situation : votre client (un vétérinaire) a acheté, avec sa société, une maison (une ferme) en 2001. La société a acheté l'usufruit, la nue-propriété étant achetée par le vétérinaire à titre privé. L'usufruit a été établi pour une période de 20 ans. Votre client souhaite à présent construire de nouvelles étables d'une valeur de +/- 750.000,00€. Les travaux devraient être financés par la société.

Le vétérinaire (le nu-propriétaire) entretient une relation professionnelle (dirigeant d'entreprise) avec la société concernée.

La question qui se pose est de savoir si cette opération peut s'effectuer dans le prolongement de l'usufruit ou si le droit de superficie est le plus favorable (également en termes de TVA).

Ci-dessous, nous allons voir de manière sommaire qui, conformément aux dispositions du Code civil, peut en principe ériger des constructions pendant la durée du droit d'usufruit. Nous examinerons ensuite le traitement fiscal de l'accession des travaux effectués.

Au préalable, il y a lieu d'observer qu'il est évidemment toujours recommandé de bien lire les dispositions de la convention en la matière. Il est en effet possible que cette convention contienne des dispositions relatives aux constructions et à l'éventuelle indemnisation.

## Analyse

### 1. Dans le prolongement de l'usufruit déjà établi

#### Constructions pendant l'usufruit

Comme nous l'avons dit, à la lumière de l'accession en matière immobilière et du traitement fiscal de celle-ci, nous allons au préalable indiquer sommairement, sur la base de l'interprétation du Code civil, qui peut en principe ériger des constructions pendant la durée du droit d'usufruit :

- i) le nu-propriétaire ne peut pas ériger de constructions sur le bien donné en usufruit (le nu-propriétaire ne peut pas perturber la jouissance de l'usufruitier). S'il devait quand même le faire, ces bâtiments ne lui appartiendraient qu'en nue-propriété, l'usufruit

de ceux-ci revenant à l'usufruitier, au même titre que le terrain sous-jacent, et ce, même si l'usufruitier n'a aucunement participé aux frais d'érection de ces constructions ;

- ii) l'usufruitier peut effectuer des travaux d'amélioration, de rénovation ou d'aménagement relatifs au bien dont il a l'usufruit. Un usufruitier peut également ériger des constructions supplémentaires, voire, dans une certaine mesure, ériger des constructions nouvelles qui s'inscrivent dans le cadre du fonds existant, pour autant que celles-ci respectent la destination du bien et que l'intéressé agisse en bon père de famille ;

- iii) l'usufruitier qui érige des constructions nouvelles sortant du cadre précité relève des dispositions de l'article 555 du Code civil, qui règle les constructions sur le bien d'autrui ; ici aussi, le tréfoncier a le droit de réclamer, à l'expiration de l'usufruit, l'enlèvement de ces constructions sans avoir à verser la moindre indemnité à celui qui les a érigées, mais il a aussi la possibilité de conserver les bâtiments, moyennant l'indemnisation de la valeur de ceux-ci et en tenant compte de la bonne foi ou non de celui qui les a érigés.

Chacune de ces situations a des conséquences fiscales spécifiques.

#### Traitement fiscal des constructions au terme du droit d'usufruit

Au terme de l'usufruit, le nu-propriétaire acquiert la pleine propriété par le principe du droit d'accession. L'accroissement a lieu par la seule force de la loi, sans que le nu-propriétaire ne soit en principe redevable d'une indemnité à l'usufruitier, et ne donne, par conséquent, pas lieu à une taxation. Il y a cependant lieu d'être attentif à la situation où l'usufruitier a érigé des bâtiments ou a effectué des travaux de transformation d'une ampleur telle qu'une indemnité est due (*cf.* art. 555 du Code civil), mais qu'aucune indemnité n'est payée. S'il existe une relation professionnelle entre le nu-propriétaire et l'usufruitier, il peut être question d'un avantage imposable dans le chef du nu-propriétaire.

L'Administration fiscale essaiera d'imposer cette accession de l'une des manières suivantes :

*i. Dans le chef du nu-proprétaire, au titre d'avantage de toute nature*

Si le nu-proprétaire entretient une relation professionnelle avec l'usufruitier, le transfert de propriété sans indemnité ou en échange d'une indemnité trop basse aux yeux de l'Administration fiscale constitue un avantage de toute nature imposable (art. 36 du C.I.R./92). La charge de la preuve incombe à l'Administration fiscale. En outre, celle-ci doit prouver que l'avantage a été obtenu du chef ou à la suite de l'exercice de l'activité professionnelle qui donne lieu à l'imposition au titre d'avantage de toute nature.

Si l'Administration ne parvient pas à imposer l'accession par la technique de l'avantage de toute nature, elle peut encore explorer deux autres pistes :

*ii. Dans le chef de la société, au titre d'avantage anormal ou bénévole*

Soit elle impose l'accession au titre d'avantage anormal ou bénévole (art. 26 du C.I.R./92) dans le chef de la société qui a construit le bâtiment et le cède gratuitement au terme de l'usufruit. Dans ce cas, l'Administration fiscale doit démontrer que l'avantage est anormal ou bénévole. Un avantage anormal est un avantage qui est en opposition avec le cours normal des choses ou avec les règles ou les usages établis ou qui est contraire à ce qui est habituel dans des cas similaires. Un avantage est bénévole, lorsqu'il est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou lorsqu'il est accordé sans aucune contrepartie.

*iii. Dans le chef du propriétaire, au titre de revenu divers*

Soit elle peut encore essayer d'imposer l'accession dans le chef du propriétaire au titre de revenu divers

(art. 90, 1°, du C.I.R./92) en considérant que la plus-value qu'obtient le tréfoncier ne constitue pas une opération normale de gestion d'un patrimoine privé. Ici aussi, l'Administration fiscale doit prouver que les plus-values ne relèvent pas du comportement d'investissement normal d'un bon père de famille.

## **2. Construire par le biais d'un droit de superficie**

En principe, un droit de superficie peut être établi par le plein propriétaire du bien immeuble. Etant donné qu'en l'espèce, le terrain est déjà grevé d'un droit d'usufruit, il n'est, selon nous, plus possible d'établir un droit de superficie sur le bien immeuble déjà grevé d'un droit d'usufruit. Si les parties souhaitent malgré tout établir un droit de superficie, il conviendra, selon nous, de mettre fin au droit d'usufruit de manière anticipée, en étant attentif aux conséquences fiscales de cette décision.

### **Conclusion**

Sur la base de ce qui précède, nous pensons pouvoir affirmer qu'un usufruitier peut ériger des constructions nouvelles. A l'issue de l'usufruit, le nu-proprétaire acquiert la pleine propriété, en ce compris celle des bâtiments érigés (sauf en cas d'enlèvement). Nous tenons, cependant, à souligner qu'il est utile de prévoir une indemnisation appropriée.

Comme nous l'avons déjà indiqué, il est également recommandé de bien lire les dispositions de la convention actuelle en la matière et de prendre une décision à la lumière de cette analyse.

Els VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel Acosberk

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE