

PACIOLI



FLASH

1. Le taux de TVA de 6 %, applicable à des travaux effectués dans une habitation utilisée principalement ou exclusivement à titre privé, venait à péremption le 31.12.2003. Une décision des Communautés européennes prolonge cette mesure jusqu'au **31.12.2005**.

2. Les nouveaux tarifs appliqués par la B.N.B. pour le dépôt des bilans à la Centrale des Bilans, sont les suivants, à partir du 1^{er} janvier 2004 :

	Papier	Disquette
Schéma abrégé	189,07 €	164,87 €
Schéma complet	414,13 €	389,93 €
Dépôt rectificatif	59,29 €	59,29 €
Schéma abrégé (sans frais A.M.B.)	129,78 €	105,58 €
Schéma complet (sans frais A.M.B.)	354,84 €	330,64 €



Le point sur la procédure fiscale communale

La matière du contentieux fiscal communal représente une part non négligeable des litiges fiscaux. Un ouvrage récent vient d'ailleurs d'être spécialement consacré à cette question (P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier, 2003).

Depuis 1986 cette matière a subi de nombreux bouleversements qui n'ont pas été sans générer une insécurité juridique certaine.

La présente contribution se propose de retracer les principales périodes de cette évolution et de faire le point sur la situation actuelle.

1. Historique de la procédure fiscale et communale depuis 1986

1.1. Loi du 23 décembre 1986

En 1986, le législateur a adopté une loi relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales (*M.B.*, 12.2.1987).

Suivant cette loi, le redevable pouvait introduire une réclamation contre la taxe auprès de la Députation permanente du Conseil provincial (art. 4) dans les 3 mois de la délivrance de l'avertissement-extrait de rôle.

Une fois saisie, la Députation permanente statuait, dans un délai de 6 mois, sur l'imposition contestée sans pour autant pouvoir la majorer. Pour autant que la valeur de la demande atteigne 10.000 francs belges, la décision de la Députation permanente pouvait faire l'objet d'un recours devant la Cour d'appel (art. 7).

Il faut remarquer qu'aucune présomption ne découlait du défaut de décision de la Députation permanente.

1.2. La loi du 24 décembre 1996

Le 24 décembre 1996 fut promulguée une nouvelle loi relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales abrogeant la loi précitée du 23 décembre 1986.

Suivant l'article 9 de cette loi, la Députation permanente restait compétente en tant qu'autorité administrative pour connaître des réclamations introduites par le redevable de la taxe communale. Le Collège juridictionnel était compétent pour des réclamations introduites dans la région de Bruxelles Capitale.

L'article 10, al. 3, stipulait qu'en cas d'absence de décision dans un délai de 6 mois, celui-ci était prolongé de 3 mois (*sic*). En cas d'absence de décision au terme de ce délai total de 9 mois, la réclamation était réputée fondée.

A cet égard, les travaux préparatoires de cette loi indiquent que la réclamation était réputée fondée en vue d'assurer l'efficacité de l'obligation

S O M M A I R E

• Le point sur la procédure fiscale communale	1
• Régime fiscal du droit de superficie et du droit d'emphytéose	4
• IPCF - Contrat d'assurance Frais et honoraires d'avocats	7
• Séminaires	8
• Contact	8

légal faite à la Députation permanente de prendre une décision (Doc. parl., ch., session 1995 – 1996, n° 461/4, p. 24 à 26).

La possibilité d'un recours contre la décision de la Députation permanente était ouverte devant la Cour d'appel (art. 11).

1.3. Intervention de la Cour d'arbitrage par son arrêt n°30/98 du 18 mars 1998

Dans un arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998, la Cour d'arbitrage annule les articles 9, 10, 11, 13, 14, 5° et 6° de la loi du 24 décembre 1996, dans la mesure où ils abrogent les dispositions de la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière fiscale au motif que « *quand le législateur fédéral a organisé un recours juridictionnel qui s'est ouvert à toute personne introduisant une réclamation contre une imposition provinciale ou communale, il ne peut priver les redevables d'une région des garanties juridictionnelles que la loi continue d'accorder au redevable d'une autre région que si des raisons objectives et raisonnables justifient cette différence de traitement* ».

En effet, le Collège juridictionnel, compétent pour la région de Bruxelles Capitale, offrait plus de garanties au redevable que la Députation permanente, simple organe administratif, et ce sans raisons objectives et raisonnables justifiant cette différence de traitement.

Les articles 9, 10, 11 sont annulés par la Cour d'arbitrage et les articles 5, 6 et 7 de la loi du 23 décembre 1986 trouvèrent donc à s'appliquer à nouveau (Voir F.DELOBBE, « *Mort et résurrection de la loi sur l'établissement et le recouvrement des taxes communales* » J.L.M.B., 1998, p. 935).

1.4 Les lois de réforme du contentieux et de la procédure fiscale du 15 mars 1999 et du 23 mars 1999

On le sait en 1999, le législateur décide de réformer et d'uniformiser toute la procédure en matière fiscale; il adopte la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale.

Les travaux parlementaires de la loi du 15 mars 1999 précisent que « *les objectifs poursuivis sont d'uniformiser les règles de procédure en matière de contentieux fiscal applicables au niveau provincial et local avec les principes soutenus au plan fédéral c'est-à-dire réserver le contentieux fiscal à l'ordre judiciaire et prévoir un recours administratif* » (Doc. parl., ch., session 1997 – 1998, n° 1341/23).

Le législateur a donc clairement visé un parallélisme entre les procédures fédérales et communales.

Les articles 91, 92, 93, de la loi du 15 mars 1999, réintroduisent dans la loi du 24 décembre 1996 de nouveaux articles 9, 10 et 11.

Le contribuable peut introduire une réclamation contre la taxe litigieuse devant une autorité administrative tant au niveau communal et provincial qu'au niveau fédéral. Au niveau communal, l'article 9 nouveau dispose que le redevable d'une taxe communale peut introduire une réclamation devant le Collège des bourgmestre et échevins.

Un recours contre la décision de l'autorité administrative statuant sur la réclamation peut être introduit devant le Tribunal de première instance tant en ce qui concerne les taxes communales et provinciales qu'en ce qui concerne les taxes fédérales. L'article 10 nouveau stipule en effet qu'un recours contre la décision du Collège des bourgmestre et échevins est possible devant le Tribunal de première instance.

Le contentieux communal actuel est donc régi par la loi du 24 décembre 1996 telle que modifiée par les lois des 15 et 23 mars 1999.

L'exposé qui suit va tenter de préciser les caractéristiques de ces dif-

férentes procédures en ce qui concerne la contestation des impôts communaux.

II. Procédure administrative obligatoire

II.1. Obligation d'introduire une réclamation et formes de celle-ci

Le contribuable qui s'oppose au paiement d'une taxe communale doit obligatoirement introduire une réclamation auprès du Collège des bourgmestre et échevins avant de pouvoir saisir le pouvoir judiciaire (art. 1385 *undecies* du code judiciaire).

Les formes de cette réclamation sont fixées par l'A.R. du 12 avril 1999.

La réclamation doit être, à peine de nullité, introduite par écrit. Elle est datée et signée et mentionne l'identité du réclamant, l'objet de la réclamation et un exposé des faits et moyens.

L'autorité communale doit accuser réception par écrit dans les huit jours de l'envoi de la réclamation.

II.2. Le délai pour introduire la réclamation

L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 tel que rétabli par la loi du 15 mars 1999 stipule que « *le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du gouverneur ou du Collège des bourgmestre et échevins qui agissent en tant qu'autorité administrative. Le Roi détermine la procédure applicable à cette réclamation* ».

Force est de constater que cet article 9 ne prévoit aucun délai pour l'introduction de la réclamation.

L'arrêté d'exécution du 12 avril 1999 ne détermine pas non plus le délai dans lequel la réclamation doit être introduite.

Quel délai faut-il dès lors prendre en considération ?

L'article 12 de la loi du 24 décembre 1996, tel que modifié par la loi du 15 mars 1999, renvoie expressément au chapitre 7 du titre VII du CIR/92. Dans ce chapitre 7, l'article 371 dispose que « *Les réclamations doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de 3 mois à partir de la date de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par le rôle* ».

On pourrait donc conclure de ce renvoi aux règles du CIR/92 qu'en matière de taxes communales le délai pour introduire une réclamation est de 3 mois à partir de la date de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (L. Herve, « *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Editions Kluwer, 2001, n° 80, pp. 142-143).

Cette interprétation est celle qui est reprise dans la circulaire ministérielle du 10 mai 2000 (M.B., 20.05.2000) et qui est actuellement suivie par la jurisprudence (J.P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier, 2004, p. 205)

Il convient toutefois de signaler qu'une doctrine minoritaire s'oppose à l'application du délai de 3 mois prévu par l'article 371 du CIR/92 en se fondant sur le caractère spécial de la loi du 24 décembre 1996 qui s'opposerait à l'application de la disposition générale contenue dans l'article 371 du CIR/92.

(voir M. de Jonkeere, *Jaarboek lokale regionale belastingen 1998/99*, Bruges, Die keure, 1999, pp. 58 et s.; P. Van Orshoven, *Het gerechtelijke luik, De nieuwe fiscale procedure*, Diegem, Ced sam-som, 1999, p. 105 cités par J.P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier, 2003, p. 205).

II.3. Le Collège des bourgmestre et échevins agit en tant qu'autorité administrative

Le législateur a expressément décidé que le Collège des bourgmestre et échevins agissait en tant qu'autorité administrative. J. P. Magremanne et F. Van de Gejuchte font observer qu'il en résulte les conséquences suivantes :

- Le collège ne peut en tant qu'autorité administrative connaître des griefs relatifs à la légalité du règlement taxe communale sur lequel repose l'acte litigieux. En effet, l'article 159 de la Constitution stipule « *les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux qu'autant qu'ils seront conformes aux lois* ». Il convient donc de conclure que seuls les cours et tribunaux peuvent examiner la légalité du règlement communal.
- Il échet toutefois de préciser que même si le Collège des bourgmestre et échevins ne peut examiner la question de la légalité du règlement taxe, le contribuable a quand même l'obligation d'introduire le recours administratif préalable puisque l'article 1385 *undecies* fait de ce recours une condition de recevabilité.
- Les décisions du Collège des bourgmestre et échevins bénéficient de l'autorité de chose décidée et non de l'autorité de chose jugée.
- Le Collège des bourgmestre et échevins ne peut soumettre une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage, à la Cour de justice, à la Cour Bénélux.
- Le Collège des bourgmestre et échevins est soumis aux principes de bonne administration. A ce titre, il doit notamment proposer au contribuable d'être entendu dans le cadre de sa réclamation (J.P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier, 2003, p. 225).

II.4. Le délai d'examen de la réclamation – Effet de l'absence de décision.

L'article 10, al. 2, de la loi du 24 décembre 1996 dispose « *à défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385 *decies* et 1385 *undecies* du code judiciaire sont applicables.* »

L'article 1385 *undecies* prévoit qu'à défaut de décision de l'autorité administrative dans un délai de six mois, le contribuable peut saisir le Tribunal de première instance.

Peut-on considérer que l'article 1385 *undecies* auquel l'article 10, al. 2, se réfère, permet d'affirmer que, dans l'hypothèse où le Collège des bourgmestre et échevins ne statue pas dans un délai de 6 mois à dater de la réception de la réclamation, cette réclamation devrait être réputée fondée.

Dans un arrêt 114/2000 du 16 novembre 2000 la Cour d'arbitrage précise : « *la Cour constate toutefois que la disposition attaquée ne prévoit aucun délai dans lequel le Collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur doivent statuer. Ce délai ne peut pas non plus se déduire du renvoi à l'article 1385 *undecies* du code judiciaire, inséré par l'article 9 de la loi du 23 mars 1999, puisque le délai de 6 mois fixé par cet article concerne uniquement l'intention de l'action auprès du Tribunal compétent. Dès lors, la disposition selon laquelle la réclamation est réputée fondée en cas d'absence de décision est sans aucune portée pratique et le contribuable peut, comme en matière d'impôts d'Etat, s'adresser après 6 mois au Tribunal compétent de sorte que la différence de traitement invoquée par les parties requérantes n'existe pas. Quant à l'administration, elle peut traiter du litige aussi longtemps que le contribuable n'a pas porté celui-ci devant le juge compétent* ».

Ainsi, un contribuable ne peut se prévaloir de la présomption de l'article 10, al. 2, contre une décision du Collège des bourgmestre et

échevins rendue plus de 6 mois après l'introduction de la réclamation.

Cependant la situation est différente lorsque le contribuable, comme le permet l'article 1385 *undecies*, introduit un recours judiciaire après six mois contre une imposition communale sans qu'aucune décision du Collège des bourgmestre et échevins n'ait été prise. Dans cette hypothèse, l'autorité administrative est dessaisie de l'affaire du fait de la saisine du tribunal.

Se pose dès lors la question de savoir si la réclamation doit, dans cette hypothèse, être réputée fondée ce qui priverait l'autorité communale de toute possibilité de se défendre devant le tribunal.

Le Tribunal de première instance de Liège en a décidé ainsi dans un jugement du 12 septembre 2002 (inédit R.G 02/1772/A).

En matière d'impôt sur les revenus, l'absence de décision du directeur n'implique pas que la réclamation doive être réputée fondée. Cette différence de situation n'entraîne-t-elle pas une discrimination entre le pouvoir taxateur fédéral et le pouvoir taxateur communal qui seul se verrait ainsi opposer devant le Tribunal de première instance que la réclamation est réputée fondée ?

Saisie de cette question, suite à une procédure d'appel dirigée contre la décision précitée du 12 septembre 2002, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante à la Cour d'arbitrage :

« *L'article 10, al. 2, de la loi du 24 décembre 1996, tel que modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 tel qu'interprété comme instituant une présomption de fondement de la réclamation initiale si et quand le Tribunal de première instance est saisi d'un recours fiscal sans que la réclamation initiale ait été tranchée, est-il contraire aux articles 10, 11, 172 de la Constitution coordonnée, lu séparément ou conjointement, en ce que, d'une part, cette présomption ne s'applique qu'aux dispositions communales ou provinciales et non à l'impôt d'Etat, alors que d'autre part elle crée une différence de traitement entre l'autorité taxatrice et le redevable de la taxe* » (Liège, 12 septembre 2003, Inédit R.G 2002/1684).

L'affaire est actuellement pendante devant la Cour d'arbitrage (pour les références voir *M.B.*, 16.10.2003).

II.5. Notification de la décision du Collège des bourgmestre et échevins

Suivant l'article 5 de l'arrêté d'exécution du 12 avril 1999, le Collège des bourgmestre et échevins doit notifier sa décision par pli recommandé au réclamant et à son représentant.

La décision doit mentionner les voies de recours qui s'offrent au contribuable par application de l'article 3,4° de la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration (J.P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier 2003, p. 253).

III. La procédure judiciaire

III.1. Formes et délai du recours

L'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 dispose que le contribuable peut introduire un recours devant le Tribunal de première instance contre la décision du Collège des bourgmestre et échevins.

L'article 11 de la loi du 24 décembre 1996 stipule que : « *les formes, délais, ainsi que la procédure applicable au recours visé à l'article 10 sont réglés comme en matière d'impôts d'Etat sur le revenu et sont valables pour toutes les parties en cause* ».

La procédure est introduite par une requête contradictoire comme en

matière d'impôt sur les revenus. Rappelons que le dépôt de cette requête est gratuit.

Le délai pour introduire une action devant le Tribunal de première instance est de 3 mois à partir de la notification de la décision du Collège des bourgmestre et échevins. En cas de défaut de décision du Collège des bourgmestre et échevins, le contribuable a la possibilité d'introduire un recours devant le Tribunal de première instance à l'échéance d'un délai de 6 mois commençant à courir à partir de la date de réception du recours administratif.

Comme en matière d'impôt sur les revenus, il faut considérer que seul le contribuable peut agir en justice contre une décision du Collège des bourgmestre et échevins. (R. Forestini, *Le point sur la nouvelle procédure fiscale*, CUP 2000, vol 43, p. 640).

III.2. Règlement des conflits de droit transitoire

Aujourd'hui encore sont toujours pendants devant certaines députations permanentes ou devant certaines Cours d'appel des recours introduits sous l'empire de l'ancienne procédure.

Sans entrer dans les complications générées par l'application des dispositions transitoires de la loi du 15 mars 1999, rappelons ici que l'article 4 de la loi du 17 février 2000 a interprété l'article 97 alinéa 4 de la loi du 15 mars 1999 et qu'il convient de considérer que si la réclamation était toujours pendante au 6 avril 1999 l'ancienne procédure reste applicable (voir Hervé Louveaux et P. Vandermorten, *La procédure fiscale, première évaluation, examen de jurisprudence*, séminaire du 25 octobre 2002 et R.G.F., 2002/1).

III.3. Hypothèse du recours administratif irrecevable.

Dans le cas où la réclamation administrative est irrecevable mais que le Collège des bourgmestre et échevins a pris une décision sur le fond sans examiner la recevabilité, le Tribunal de première instance d'Anvers (Civ. Anvers, 5.12.2001, R.G. 0/2733/A) a estimé qu'il ne pouvait soulever d'office l'irrecevabilité et que l'irrégularité de la réclamation ne pouvait être invoquée pour la première fois par la commune devant le Tribunal. Cette jurisprudence est aussi celle du

Tribunal de première instance de Mons (Civ. Mons, 8.11.2001, R.G. 2000/239/A, cité par J.P. Magremanne et F. Van de Gejuchte, *La procédure en matière de taxes locales*, Larcier 2003, p. 315).

Cette jurisprudence nous semble audacieuse eu égard au caractère d'ordre public de la loi fiscale.

III.4. La procédure et les voies de recours

La procédure est régie comme en matière d'impôt sur les revenus. Rappelons ici que les règles du code judiciaire s'appliquent au litige fiscal.

Ainsi les griefs nouveaux et les pièces nouvelles sont autorisés pour autant qu'ils trouvent leur fondement dans la requête contradictoire. La disposition du procès est laissée aux parties qui prendront les initiatives nécessaires pour diligenter la procédure (R. Forestini, *Le point sur la nouvelle procédure fiscale*, CUP 2000, vol 43, p.572). L'exécution provisoire peut être demandée au juge.

Le jugement du tribunal est susceptible d'opposition ou d'appel. L'arrêt de la cour d'appel peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation (Article 10 de la loi du 24 décembre 1996).

Conclusion

L'harmonisation des règles de procédure en matière fiscale et spécialement dans le domaine du contentieux communal ainsi que l'alignement de celles-ci sur la procédure judiciaire de droit commun est certainement une heureuse initiative du pouvoir législatif.

La mise en œuvre de la réforme n'a pas été sans causer des problèmes, et certaines questions restent encore litigieuses à ce jour.

Une fois encore, c'est au pouvoir judiciaire et à la Cour d'arbitrage, qu'il appartient de parachever l'œuvre du législateur.

C. DELVAUX,
Avocat,
Elegis « Hannequart & Rasir »

F DELOBBE
Avocat,
Elegis « Hannequart & Rasir »



Régime fiscal du droit de superficie et du droit d'emphytéose

1. Impôts sur les revenus

Le principe général du régime fiscal est établi dans les dispositions de l'art.10§1er CIR 1992, rédigé comme suit : « Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, comprennent la redevance et tous les autres avantages recueillis par le cédant.

La valeur des avantages recueillis est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans lequel ils sont prévus.

Ces sommes constituent des revenus de l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires». En ce qui concerne le revenu cadastral, l'article 251 C.I.R./92 dispose que le précompte immobilier est dû par le propriétaire, l'emphytéote ou le superficiaire des biens imposables.

A. Régime fiscal des revenus dans le chef du propriétaire du fonds

a. Le propriétaire du fonds est une personne physique qui n'agit pas à titre professionnel.

- Le R.C. du terrain est établi au nom du propriétaire, et celui des constructions au nom du superficiaire ou de l'emphytéote. Le propriétaire du fonds est imposable sur la redevance perçue et sur le R.C. du terrain, éventuellement majoré du loyer excédentaire (en cas de paiement d'un loyer pour le terrain), selon que le superficiaire ou l'emphytéote en fait un usage professionnel. Si le bien n'est pas affecté à des fins professionnelles, il est conseillé de le stipuler dans le contrat et de prévoir un loyer.

- Le R.C. de la construction et du terrain est établi au nom du superficiaire ou de l'emphytéote. Le propriétaire du fonds est imposable sur la redevance perçue et sur le loyer, sans qu'il soit tenu compte du R.C.

b. Le propriétaire du fonds agit à titre professionnel. Les revenus sont, dans ce cas, imposables au titre de revenus professionnels.

- Redevance périodique

La créance doit figurer dans le résultat imposable dès qu'elle est certaine et liquide, quelle que soit la date de la perception effective.

- Redevance unique

Selon la Commission des Normes Comptables, la solution qui consisterait à répartir le prix perçu sur la durée pendant laquelle le droit de superficie ou d'emphytéose a été concédé par le biais des comptes de régularisation, ne peut être retenue (*Bull. C.N.C. n°26, avis 162*) :

1° Le prix obtenu est dès lors à considérer comme un résultat de l'exercice au cours duquel l'opération se réalise et sera imposé dans cet exercice.

2° Simultanément la Commission des Normes Comptables déclare qu'il y a lieu de tenir compte de la dépréciation que la pleine propriété du bien subit en raison du droit réel (superficie ou emphytéose) qui le grève.

La C.N.C. estime donc qu'un amortissement exceptionnel ou une réduction de valeur pourra, en pareil cas, être appliqué au bien grevé du droit de superficie. Cet amortissement, ou réduction de valeur est déductible des revenus professionnels.

Dans le chef du propriétaire du fonds, les redevances payées d'avance relatives à des droits réels à long terme – autres que le droit de propriété – doivent être considérées comme des revenus imposables dans l'année au cours de laquelle elles sont obtenues, sous déduction de la valeur fiscale du droit cédé.

Cette valeur peut être déterminée en fonction du montant total des amortissements qui, dans d'autres circonstances pourraient être fiscalement admis comme frais professionnels durant toute la période couverte par la convention.

Pour le droit cédé sur l'immeuble non bâti en même temps que l'immeuble, la partie de la redevance unique y correspondante, est totalement imposable sauf s'il est prouvé qu'une moins-value peut être apportée.

Exemple chiffré :

Une entreprise accorde un droit de superficie de 27 ans sur un immeuble bâti d'une valeur de 300.000 EUR (soit 60.000 EUR pour le terrain et 240.000 EUR pour le bâtiment). Elle perçoit une redevance unique de 320.000 EUR.

Imposition.

1. Le montant de 320.000 EUR constitue la recette liquide et certaine et est un produit imposable.
2. De ce produit, il est déduit le montant total des amortissements sur le bâtiment qui pourraient être admis en frais professionnels pendant la période de 27 ans (s'il s'agit d'un bâtiment industriel amortissable en 25 ans). Dans ce cas, le montant total de l'amortissement de 240.000 EUR pourra être déduit.
3. Le montant de 60.000 EUR sera soumis à la taxation. Si l'entreprise apporte la preuve qu'à la fin du contrat, une moins-value de 30.000 EUR sur terrain est certaine, le montant de 60.000 EUR sera imposé pour la différence, soit $60.000 - 30.000 = 30.000$ EUR.

B. Régime fiscal des redevances dans le chef du superficiaire ou de l'emphytéote.

a. Personne physique

Art.14 du C.I.R.1992 : « Des revenus des biens immobiliers sont déduits à la condition d'être payés ou supportés pendant la période imposable : (...) 2° les redevances et la valeur des charges y assimi-

lées afférentes à l'acquisition d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, à l'exclusion des droits d'usage de location-financement.

b. Société ou usage professionnel

Il convient à cet égard, d'opérer la distinction suivante :

Redevance unique

Conformément à l'A.R. du 30 janvier 2001, le droit de superficie ou d'emphytéose constitué sur des immobilisations corporelles, doit être porté sous la rubrique « Terrains et constructions » à sa valeur d'acquisition. Ce droit réel de superficie ou d'emphytéose étant temporaire, sa valeur d'acquisition sera amortie suivant un plan approprié sur la durée d'utilisation économique du bien, dans l'hypothèse où cette durée d'utilisation économique serait inférieure à la durée du droit de superficie ou d'emphytéose. Il est possible d'opter pour un amortissement dégressif.

Redevance périodique

Les redevances payées annuellement sont en principe déductibles au titre de charges professionnelles. Si le superficiaire ou l'emphytéote verse une redevance périodique qui ne couvre pas le capital investi dans la construction plus les intérêts et les charges, le contrat sera fiscalement considéré comme un bail ordinaire. Le droit ne sera pas inscrit à l'actif et le loyer déduit comme charge professionnelle.

C. Traitement fiscal à l'expiration du droit de superficie ou d'emphytéose, soit retour de la propriété pleine au propriétaire du fonds.

a. Expiration du droit de superficie ou d'emphytéose : conséquences pour le propriétaire du fonds en cas de plus-value.

- S'il s'agit d'une personne physique agissant à titre privé. La plus-value éventuelle ne sera imposée au titre de revenus divers (art.1°, C.I.R.1992) que si la spéculation est établie.

- Propriétaire du fonds agissant à titre professionnel en société. Celle-ci est, le cas échéant, imposée sur la plus-value obtenue et exprimée sur l'actif antérieurement donné en superficie ou en emphytéose (art. 4., 2° C.I.R., 1992).

Si un avantage anormal ou bénévole peut être établi dans son chef, le propriétaire sera imposé sur cet avantage recueilli (art.26 C.I.R. 1992)

- Propriétaire de fonds personne physique agissant à titre professionnel. Dans la plupart des cas, le propriétaire du fonds sera imposé sur un avantage de toute nature égal à la différence entre la valeur réelle des bâtiments et plantations au moment de la cession et l'indemnité qu'il a éventuellement versée (art.27,2° C.I.R., 1992 et art. 25, 2° C.I.R., 1992). Cette règle est confirmée par le Ministre des Finances répondant à une question parlementaire (Question n° 271 de M. Delacroix du 27 juin 1997).

b. Expiration du droit de superficie ou d'emphytéose : conséquence pour le superficiaire ou l'emphytéote.

- Le superficiaire ou l'emphytéote agit à titre privé.

Normalement, une moins-value ne sera pas déductible et une plus-value ne sera pas imposable, sauf en cas de bénéfice spéculatif (art.90, 1°C.I.R. 1992).

- Le superficiaire ou l'emphytéote agit à titre professionnel. Une plus-value ou une moins-value fiscale peut être constatée dans son chef, laquelle est soumise au régime fiscal normalement applicable à ce type de plus – ou moins-value. La taxation peut, le cas échéant, être étalée en cas de remploi (dans l'hypothèse où une plus-value aurait été réalisée). La moins-value est en principe déductible.

Le superficiaire ou l'emphytéote peut être imposé en vertu de l'article 26 du C.I.R. 1992 (avantage anormal ou bénévole) si ce même avantage ne peut être imposé dans le chef du propriétaire du fonds.

D. Comment amortir le bâtiment érigé en vertu d'un droit de superficie ou d'emphytéose ?

Le superficiaire ou l'emphytéote a érigé des constructions sur le terrain pour lequel un droit de superficie ou d'emphytéose lui a été concédé. Doit-il (peut-il) amortir ces constructions en fonction de la durée du droit de superficie ou d'emphytéose ? En plus, est-ce que la réponse est différente selon que l'accession en fin de contrat se fait à titre gratuit ou à titre onéreux ?

Le cas s'applique lorsque les constructions sont transférées au propriétaire du fonds à la fin du contrat.

Fiscalement il serait avantageux de conclure un contrat sur une période plus courte que la période d'utilisation économique du bien afin d'amortir plus rapidement. Ceci vaut surtout pour le droit de superficie pour lequel il n'y a pas de durée minimale imposée.

Si un bâtiment a une durée économique de trente-trois ans, peut-on par exemple l'amortir sur vingt ans parce que le contrat de superficie est conclu pour cette durée ?

A cette question parlementaire, le Ministre des Finances répond que le superficiaire ou l'emphytéote doit amortir le bien immeuble sur base d'une durée d'utilisation normale. Cette règle s'applique de toute façon, qu'une indemnité soit payée ou non en fin de contrat.

Cela signifie que, même si le contrat est conclu pour une durée plus courte que la durée d'utilisation normale, les amortissements sur les immeubles bâtis se font en fonction de la durée d'utilisation. La conclusion d'un contrat de superficie ou d'emphytéose à durée limitée n'est pas, selon le Ministre, un argument pour amortir les immeubles bâtis de façon accélérée. (Question du député Dupré – Chambre 20 avril 1994 - n° 1036).

2. Droits d'enregistrement

A. Constitution ou cession du droit de superficie ou d'emphytéose. Le code n'ayant établi aucune règle particulière, la valeur vénale d'un droit de superficie ou d'emphytéose doit être fixée d'après les règles du droit commun.

Les constitutions d'un droit de superficie ou d'emphytéose et les cessions de ces droits, sont assimilées, pour la perception du droit d'enregistrement, aux baux et aux cessions de baux. Elles sont assujetties au droit proportionnel de 0,20 % (art.83 C.D.E.). Si le bail est à durée limitée, le droit est liquidé sur le montant cumulé des redevances et charges imposées au superficiaire ou emphytéote pour toute la durée du contrat (art 84 1er C.D.E.). En cas de cession du droit de superficie ou d'emphytéose par le superficiaire ou l'emphytéote, le droit d'enregistrement est liquidé sur le montant du prix de la cession augmenté des charges transférées au cessionnaire pour la période restant à courir après la cession (redevances et autres) (art.84, al.2. C.D.E.).

Quand la cession du droit porte, non seulement sur le droit de superficie ou d'emphytéose, mais aussi sur la propriété des constructions érigées par le superficiaire ou l'emphytéote, la partie du prix de cession afférente à ces constructions est imposée au droit d'enregistrement prévu pour les cessions à titre onéreux de biens immeubles (12,5% en Région Wallonne et Bruxelloise), pour autant que la cession des bâtiments ne tombe pas sous l'application de la TVA.

Exemple de base imposable :

a. A propriétaire du fonds, accorde un droit de superficie à B pour

vingt ans, moyennant une redevance annuelle de 2.500 EUR, la base d'imposition est égale à $20 * 2.500 \text{ EUR} = 50.000 \text{ EUR}$, droits perçus : $50.000 * 0,20\% = 100 \text{ EUR}$.

b. B superficiaire, cède son droit de superficie à C pour 5000 EUR ; il reste 10 ans à courir. C reprend les constructions érigées par B pour un prix convenu de 37.500 EUR.

Droits perçus :

Sur prix de cession	$5.000 * 0,20 \% =$	10
Sur charges transférées	$25.000 * 0,20 \% =$	50
Sur constructions	$37.500 * 12,5 \% =$	4.687,50
		<hr/>
		4.747,50 EUR

B. Extinction du droit de superficie ou d'emphytéose.

Lorsque le droit de superficie ou d'emphytéose s'éteint par l'arrivée du terme prévu dans la convention, les constructions érigées par l'arrivée du terme prévu dans la convention, les constructions érigées par le superficiaire ou l'emphytéote font l'objet d'un transfert légal au profit du propriétaire du fonds, sauf stipulations contraires dans le contrat. Ce transfert légal ne donne pas lieu à la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement, et ce sans distinction selon que le montant de l'indemnité relative à ces constructions était déjà fixé dans le contrat de superficie ou d'emphytéose ou ne l'a été qu'au moment de l'exercice du droit d'accession (art. 44 à contrario C.D.E.)

Exemple :

Un droit de superficie est accordé pour une période de vingt ans avec comme contre-prestation l'acquisition par le propriétaire du fonds des bâtiments érigés par le superficiaire ou l'emphytéote. La valeur des constructions est estimée à 100.000 EUR.

Droits perçus : $100.000 * 0,2\% = 200 \text{ EUR}$

C. Apport en société d'un droit de superficie ou d'emphytéose.

a. Apport du droit seul

L'apport du droit de superficie ou d'emphytéose est assimilé pour la perception du droit d'enregistrement, à l'apport d'un bien meuble. Si l'apport est rémunéré entièrement en actions ou parts sociales, le droit d'apport s'élève à 0,5 % de la valeur d'apport fixée conventionnellement.

Lors d'un apport dit « mixte », à savoir si l'apporteur est rémunéré par d'autres avantages que des actions, il n'est pas perçu un droit de 12,5% (Région Wallonne et Bruxelloise) sur les avantages se rapportant proportionnellement au seul droit de superficie ou d'emphytéose.

b. Apport d'un droit de superficie ou d'emphytéose y compris les constructions acquises à la constitution du droit.

Il s'agit en fait d'un apport d'un droit de superficie ou d'emphytéose accompagné d'un apport de constructions. La loi sur la superficie ou l'emphytéose prévoit en effet, que le superficiaire ou l'emphytéote peut acquérir la propriété des bâtiments existants au moment de la constitution du droit de superficie ou d'emphytéose.

L'apport en société de constructions rémunérées entièrement par des actions ou parts sociales, est soumis, en principe, à 0,50 %, sauf s'il s'agit d'un bâtiment servant entièrement ou partiellement d'habitation. Dans ce cas, les droits s'élèvent à 12,5% (Région Wallonne et Bruxelloise).

c. Apport d'un terrain grevé d'un droit réel.

Dans ce cas, la société n'acquiert pas les constructions bâties sur le terrain. Si l'apport est rémunéré en actions ou parts sociales, les droits s'élèveront à 0,50 %.

En cas d'apport mixte, la partie non rémunérée par des actions ou des parts sociales est taxée à 12,5 % (Région Wallonne et Bruxelloise).

Monsieur Vander Linden
Monsieur Honoré

Dans le cadre de la police d'assurance collective (cf. www.ipcf.be via l'extranet), il convient d'analyser la problématique du choix de l'avocat et de la prise en charge de ses honoraires sous deux angles :

- le volet **Assurance Responsabilité civile professionnelle**
- le volet **Protection juridique**.

En ce qui concerne les compagnies d'assurances, il faut souligner que le «volet protection juridique» est géré de manière distincte du «volet responsabilité civile professionnelle» en vue d'éviter les conflits d'intérêts entre assureurs.

Les questions qui se posent souvent lorsque le choix d'un avocat s'impose sont : « **qui choisit l'avocat ?** » et « **à qui en incombent les frais ?** ».

I. Volet Assurance Responsabilité Civile Professionnelle

Procès en responsabilité civile professionnelle (cf. police art. 13 point 2)

A. Au civil :

Sous l'angle des intérêts civils : en cas de concordance -logique- des intérêts de l'assureur et de l'assuré ➔ l'assureur pourra intervenir en lieu et place de l'assuré (ceci n'impliquant en soi aucune reconnaissance préjudiciable de la part de l'assuré).

C'est l'avocat choisi par la compagnie d'assurance, qui défendra les intérêts de celle-ci et donc les intérêts convergents du comptable assuré.

Si l'assuré veut néanmoins s'adjoindre la défense d'un **avocat personnel**, il pourra le faire mais uniquement **à ses frais**. *Le volet protection juridique ne fonctionnera pas dans ce cas.*

B. Au pénal :

Pour sa défense pénale, l'assuré choisit son avocat à ses propres frais (* *sous réserve de l'intervention du «volet protection juridique»*)

Sous l'angle des intérêts civils, l'assureur peut intervenir volontairement.

II. Volet Protection Juridique

Les matières assurées en protection juridique sont les suivantes :

1. la défense pénale*
2. le recours civil
3. la sauvegarde des intérêts juridiques des assurés résultant de contrats soumis au droit des obligations conventionnelles

Les frais visés :

sous réserve de l'accord écrit de l'assureur

- dépenses de l'assureur pour la gestion du dossier
- honoraires et **frais d'avocats***, arbitres et huissiers (*prise en charge des frais d'un seul avocat; si l'assuré demande à l'avocat choisi de plaider hors du ressort de la Cour d'appel dont il*

dépend, les frais supplémentaires seront à charge de l'assuré)

- frais de procédures judiciaires et extrajudiciaires
- frais et honoraires d'expert mandaté par l'assureur
- frais de déplacement de l'assuré en cas de comparution devant un tribunal étranger
- frais de procédure d'exécution.

1. La défense pénale

Comme relevé ci-avant, en cas de procès pénal, **l'assuré choisit son propre avocat**.

Le «volet protection juridique» peut intervenir :

En cas d' **infractions aux lois**...

résultant d'omissions, d'imprudences, de négligences ou de **faits involontaires**.

Dans les autres cas –sauf crimes ou crimes correctionnalisés (qui sont d'office exclus) la garantie est acquise si le résultat définitif du procès est un acquittement.

a) Survenance du sinistre

Au moment où une des parties ou un tiers a commencé à contrevenir à une obligation, prescription légale ou contractuelle

b) Etendue de l'assurance en défense pénale

Après tentative de règlement amiable

12.500 euros par sinistre

2. Le recours civil

En cas d'**actions en dommages-intérêts fondées sur la responsabilité extracontractuelle**

a) **Survenance du sinistre**: survenance du fait dommageable

b) Etendue de l'assurance:

Après tentative de règlement amiable

6.500 euros par sinistre

3. la sauvegarde des intérêts juridiques des assurés

La sauvegarde des intérêts juridiques des assurés résultant de contrats soumis au droit des obligations conventionnelles : la garantie sera limitée aux **litiges avec les assureurs quant à l'interprétation des polices R.C. professionnelle, revenu garanti, hospitalisation**

a) Survenance du sinistre

Au moment où une des parties ou un tiers a commencé à contrevenir à une obligation, prescription légale ou contractuelle

b) Etendue de l'assurance

Après tentative de règlement amiable, **500 euros** par sinistre et **5000 euros** par année d'assurance.

V. SIRJACOBS
Juriste IPCF



Séminaires

23/29/01/2004	1180 Bruxelles	E-Government - Les Guichets d'Entreprises M. Luc TILMAN, M. Vincent CAPEL	CBC BRUXELLES Tél : 02/511.01.49 - Fax : 02/511.41.43
30/01/2004	Tournai	La situation indiciare M. Serge BLONDEEL, Comptable fiscaliste agréé IPCF	APCH Tél : 069/23. 63. 24 - Fax : 069/84 .25. 65
03/02/2004	Gembloux	Entreprises en difficulté - Dissolution M. Gérard DELVAUX, Expert comptable	APC-BNL Tél : 071/88. 61.60 - Fax : 071/88. 81.96
10/02/2004	Libramont	Entreprises en difficulté - Dissolution M. Gérard DELVAUX, Expert comptable	APC-BNL Tél : 071/88. 61.60 - Fax : 071/88. 81.96
13/02/2004	Liège	Actualités TVA M. Baudouin THIRION	CBCEC Tél : 019/51.90.88 - Fax : 019/51.90.93
18/02/2004	Bruxelles	Travaux IAS & IFSR Mme BASTOGNE, M. SERVAIS	CBC BRUXELLES Tél : 02/511.01.49 - Fax : 02/511.41.43
20/02/2004	Tournai	Les écritures spécifiques de comptabilité M. M.-J. PAQUET, Président de l' IPCF	APCH Tél : 069/23. 63 .24 - Fax : 069/84. 25. 65
20/02/2004	Tournai	La concurrence fiscale dommageable dans l'Union Européenne M. Roger DEFRAITEUR, Professeur	UPCHO Tél : 069/89.00.10 - Fax : 069/89.00.20



Contact

- Comptable IPCF souhaite céder une partie de sa clientèle à Bruxelles et en Brabant Wallon.
Tél. : 0475/85.97.85

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 : Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. - Avenue Legrand 45, 1050 Bruxelles • Tél. 02 626 03 80 • Fax 02 626 03 90 • E-mail : info@ipcf.be • Internet : www.ipcf.be. Rédaction : Valérie CARLIER, Geert LENAERTS, José PATTYN. Comité scientifique : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.