

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2026/XX - Droit de superficie

Projet d'avis du 1^{er} juillet 2026

I.	Introduction	2
A.	Considérations générales	2
B.	Limitation aux opérations conformes aux conditions de marché	2
C.	Limitation à l'analyse en droit comptable	3
II.	Principes généraux	4
A.	Définition	4
B.	Superficie-conséquence	4
C.	Accession immobilière artificielle	5
D.	Enrichissement injustifié - accession et indemnisation	5
E.	Droit de superficie sur des volumes non bâtis	5
F.	Droit de superficie sur des volumes bâtis	6
III.	Traitement comptable	6
A.	A la naissance du droit de superficie	6
1.	Superficiaire : acquisition du droit de superficie	6
1.1.	Cession de propriété	6
1.2.	Absence de cession de propriété	7
2.	Constituant du droit de superficie : établissement du droit	9
2.1.	Considérations générales	9
2.2.	Cession de propriété	9
2.3.	Absence de cession de propriété	10
B.	Pendant la durée du droit de superficie	12
1.	Situation dans le chef du superficiaire	12
1.1.	Cession de propriété	12
1.2.	Absence de cession de propriété	13
2.	Situation dans le chef du constituant du droit de superficie	14
2.1.	Cession de propriété	14
2.2.	Absence de cession de propriété	15
C.	A l'expiration du droit de superficie	15
1.	Situation dans le chef du superficiaire	15
1.1.	Cession de propriété	15
1.2.	Absence de cession de propriété	16
2.	Situation dans le chef du constituant du droit de superficie	16
2.1.	Cession de propriété	16
2.2.	Absence de cession de propriété	16
IV.	Exemple	17

I. Introduction

A. Considérations générales

1. Le présent avis porte sur le traitement comptable du droit de superficie. Le présent avis remplace les points 62 à 100 de l'avis CNC 2015/05 - *Droits réels sur biens immeubles : usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose - servitude*. L'objectif principal du présent avis est de fournir :

- un aperçu des conséquences comptables du droit de superficie établi sur des volumes bâtis ou non ;
- une analyse sous l'angle comptable des modifications de fond apportées au droit de superficie résultant de l'entrée en vigueur du nouveau Code civil¹ (ci-après : C. civ.) ;
- un aperçu structuré des conséquences comptables dans le chef des parties concernées.

2. Le droit de superficie est caractérisé par le démembrement de la propriété immobilière, par lequel le superficiaire obtient - en principe temporairement - le droit de propriété² d'un volume³ bâti ou non dans lequel, dans les limites du droit de superficie, il peut avoir des ouvrages ou des plantations. Cette finalité du droit de superficie, c.-à-d. avoir des ouvrages ou constructions déjà existants ou réaliser des ouvrages, au sens le plus large, ou des plantations, doit nécessairement faire l'objet de l'intention commune des parties⁴.

3. Dans le présent avis, la Commission aborde le traitement comptable :

- à l'acquisition du droit de superficie ;
- pendant la durée du droit de superficie ; et
- à l'expiration du droit de superficie.

Chaque cas de figure présenté ci-après fait l'objet d'une analyse comptable dans le chef du superficiaire et du constituant du droit de superficie.

4. Le traitement comptable proposé dans le présent avis ne s'applique qu'aux sociétés, ASBL, AISBL et fondations qui tiennent une comptabilité en partie double.

B. Limitation aux opérations conformes aux conditions de marché

5. Le présent avis examine la situation tant du point de vue du titulaire du droit de superficie que du point de vue de la personne qui cède le droit de superficie, lorsque les dispositions de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations⁵ (ci-après : arrêté royal CSA) trouvent à s'appliquer. L'analyse se limite aux opérations conformes aux conditions de marché.

¹ MB, 14 mai 2019.

² Voir art. 3.179, C. civ. et points 25 et 28 concernant le caractère translatif ou non du droit de superficie.

³ Le terrain n'est pas compris.

⁴ Voir art. 3.177, C. civ. et Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329 : « Dans une perspective de transparence et d'efficacité, le présent projet entend mettre, à nouveau, en exergue la spécificité du droit de superficie: il s'agit d'un droit réel démembre qui entraîne une dissociation, temporaire en principe, de la propriété immobilière, un droit de propriété sur un volume, volume dans lequel le superficiaire peut avoir acquis ou peut réaliser lui-même des ouvrages ou des plantations. [...] Cette finalité distingue aussi, jointe à la propriété de volumes caractéristique du droit de superficie, ce droit des autres droits réels limités qui sont davantage centrés sur l'usage et la jouissance. » et p. 333 à 334 : « L'essence du droit de superficie est l'intention d'avoir ou d'ériger ces ouvrages ou plantations, au sens large, comme prérogative principale de ce droit, ce qui permet de le distinguer du droit d'emphytéose qui s'exprime, lui, en termes essentiellement d'usage et de jouissance ».

⁵ Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, MB 30 avril 2019), éd. 2.

6. La Commission tient à souligner que l'analyse comptable effectuée dans le présent avis ne peut s'appliquer que dans la mesure où les actes visés répondent à la définition du droit de superficie au sens de l'article 3.177 du C. civ., et ce quelle que soit la qualification donnée par les parties à leur convention.

En effet, la comptabilisation des opérations nécessite la vérification de leur portée réelle et, en vertu de l'article 5.64 du C. civ., de tenir compte de la commune intention des parties contractantes plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes. Par ailleurs, il convient également de prendre en considération l'article 5.65, alinéa 1^{er}, 4^o du C. civ., aux termes duquel toutes les clauses d'un contrat s'interprètent les unes par les autres, en donnant à chacune le sens qui résulte de l'acte entier afin de tenir compte de la volonté réelle des parties.

7. Si la plupart des caractéristiques que la loi rattache au droit de superficie se voyaient exclues ou modalisées par voie conventionnelle, de sorte que la nature juridique réelle de l'opération ne correspondrait plus à la qualification que les parties lui ont donnée, sa traduction comptable doit tenir compte des situations juridiques réelles mises en place.

C. Limitation à l'analyse en droit comptable

8. Du fait de la nature supplétive⁶ de la plupart des dispositions légales en matière de droit de superficie, la Commission souligne qu'il convient de toujours vérifier si les dispositions contractuelles correspondent effectivement au traitement comptable proposé.

9. Les conséquences comptables varieront en fonction de l'objet⁷ sur lequel est établi le droit de superficie conformément à l'article 3.179 du C. civ. ainsi que de son caractère translatif ou non. La Commission précise qu'il revient à l'organe d'administration de déterminer de manière appropriée les dispositions contractuelles du droit de superficie.

10. La Commission précise que les écritures comptables doivent en principe prendre en compte les relations entre les parties découlant des contrats qu'elles ont conclus.

Dans cet avis, il est fait abstraction des incidences fiscales⁸.

⁶ Voir art. 3:1, C. civ. : « Les parties peuvent déroger aux dispositions du présent Livre, sauf s'il s'agit de définitions ou si la loi en dispose autrement ».

⁷ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329 : « Les ouvrages et plantations que le superficiaire acquiert ou réalise ne sont que l'effet de l'exercice du droit réel; ils ne constituent pas l'objet réel du droit de superficie. Cette finalité du droit de superficie, avoir des ouvrages ou constructions déjà existants ou réaliser des ouvrages, au sens le plus large, ou des plantations, devra nécessairement faire l'objet de l'intention commune des parties; à défaut, le droit de superficie pourrait être requalifié; elle devra aussi être réalisée, au risque sinon que le droit s'éteigne par non-usage ».

⁸ La Commission précise qu'il est fait abstraction des conséquences fiscales (en matière de TVA, droits d'enregistrement, etc.) du droit réel de superficie que ce soit lors de sa constitution, de sa prolongation, de son renouvellement-nouvelle constitution, de son transfert, de sa reconstitution en pleine propriété dans le présent avis, ces obligations ne seront pas analysées. Il en résulte qu'aucune disposition du présent avis ne saurait être interprétée comme constituant une confirmation ou infirmation d'un quelconque traitement fiscal en droits d'enregistrement, TVA, etc. Les principes et règles comptables énoncés dans le présent avis sont formulés à des fins exclusivement comptables et, donc, sans préjudice du droit des administrations fiscales concernées d'appliquer aux situations commentées le traitement fiscal qu'elles estiment approprié au regard de la loi fiscale, de leurs circulaires, commentaires administratifs, etc.

II. Principes généraux

A. Définition

11. Le droit de superficie est un droit réel d'usage qui confère au superficiaire la propriété⁹ de volumes, bâtis ou non, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, aux fins d'y avoir tous ouvrages ou plantations¹⁰. L'acquisition d'ouvrages ou des constructions déjà existants ou la réalisation d'ouvrages, au sens le plus large, ou de plantations, doit nécessairement faire l'objet de l'intention commune des parties au droit de superficie. Cette finalité distingue aussi, jointe à la propriété de volumes caractéristique du droit de superficie, ce droit des autres droits réels limités qui sont davantage centrés sur l'usage et la jouissance¹¹.

12. Pendant la durée de son droit, le superficiaire exerce sur son volume toutes les prérogatives de propriétaire, dans les limites des droits du constituant du droit de superficie et sans porter atteinte aux autres droits existant sur le fonds.¹²

13. Le droit de superficie peut être constitué par le propriétaire ou par tout titulaire d'un droit réel d'usage dans les limites de son droit.¹³

14. Nonobstant toute clause contraire, la durée du droit de superficie ne peut être supérieure à 99 ans. Le droit de superficie peut être prorogé, sans que sa durée totale puisse excéder 99 ans. Il peut être renouvelé de l'accord exprès des parties.¹⁴

15. Au cours de cette durée, le superficiaire est tenu¹⁵ de toutes les charges et impositions relatives aux volumes, ouvrages et plantations dont il est propriétaire. Il en va de même pour les réparations d'entretien et les grosses réparations.

16. Le droit de superficie ne s'éteint pas par le seul fait de la disparition des ouvrages ou plantations du superficiaire.¹⁶

B. Superficie-conséquence

17. Conformément à l'art. 3.182, al. 1^{er} du C. civ., le droit de superficie peut aussi naître comme la conséquence d'un droit d'usage sur un immeuble qui confère le pouvoir d'y réaliser des ouvrages ou plantations. Dans ce cas, le droit de superficie est soumis au régime juridique applicable au droit dont il découle. Ainsi, un droit de superficie accessoire peut naître dans le cadre d'un contrat de location.

Qui plus est, la superficie-conséquence se caractérise par un caractère accessoire renforcé, étant donné qu'elle ne peut faire l'objet d'une transmission sans que le droit principal soit transmis en même temps.¹⁷

⁹ Voir ci-dessous, titre II.B, ainsi que Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329 : « Dans une perspective de transparence et d'efficacité, le présent projet entend mettre, à nouveau, en exergue la spécificité du droit de superficie: il s'agit d'un droit réel démembré qui entraîne une dissociation, temporaire en principe, de la propriété immobilière, un droit de propriété sur un volume, volume dans lequel le superficiaire peut avoir acquis ou peut réaliser lui-même des ouvrages ou des plantations. ».

¹⁰ Art. 3.177, C. civ.

¹¹ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329.

¹² Art. 3.184, C. civ.

¹³ Art. 3.178, C. civ.

¹⁴ Art. 3.180, al. 1^{er}, C. civ. Voir également Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 338 : Le renouvellement du droit de superficie ne peut plus s'opérer que de l'accord exprès des parties et pour une durée maximale, en toutes hypothèses, de 99 ans ; [...] Cette limite maximale de durée vaut également pour la prorogation, [...] ».

¹⁵ Art. 3.185, C. civ.

¹⁶ Art. 3.186, C. civ. Voir également : Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 348.

¹⁷ Voir art. 3.182, alinéa 2, C. civ. et des Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 343.

C. Accession immobilière artificielle

18. Les ouvrages et plantations réalisés sur, au-dessus ou en dessous d'un fonds sont présumés appartenir au propriétaire dudit fonds, et avoir été réalisés par et aux frais du propriétaire dudit fonds.¹⁸

19. Il peut arriver qu'un tiers¹⁹ réalise des ouvrages sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui sans disposer d'un droit de superficie (principal). Une pareille situation peut se présenter, par exemple, lorsque les ouvrages sont réalisés sur un terrain dont le maître d'ouvrage estimait être le propriétaire ou sur lequel le maître d'ouvrage dispose uniquement de l'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-conséquence accessoire conformément à l'article 3.182 du C. civ.

Si un tiers de mauvaise foi réalise des ouvrages ou plantations sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, le propriétaire du fonds peut en exiger l'enlèvement aux frais de ce tiers. Si ces ouvrages ont été réalisés de bonne foi, le propriétaire ne peut pas en exiger l'enlèvement et doit à la personne ayant réalisé les ouvrages ou plantations pour son propre compte une indemnité fondée sur l'enrichissement injustifié.²⁰

20. Si le propriétaire du fonds réalise des ouvrages ou des plantations sur, au-dessus ou en dessous de son fonds avec les matériaux d'un tiers, ni le propriétaire des matériaux, ni le propriétaire du fonds ne peuvent exiger l'enlèvement des matériaux. Le propriétaire des matériaux peut exiger une indemnité en se fondant sur l'enrichissement injustifié, sans préjudice de l'application des règles relatives à la responsabilité extracontractuelle.²¹

D. Enrichissement injustifié - accession et indemnisation

21. À l'extinction du droit de superficie, la propriété du volume passe au constituant du droit de superficie ou à son ayant droit.²² En outre, à l'extinction de ce droit réel, le principe de l'enrichissement injustifié sans cause trouve à s'appliquer, et le constituant du droit de superficie indemniser le superficiaire, conformément à l'article 3.188 du C. civ., pour les ouvrages et plantations réalisés ou acquis dans les limites de son droit si ces travaux ont apporté une plus-value au volume donné en superficie²³.

E. Droit de superficie sur des volumes non bâtis

22. Le droit de superficie peut être concédé sur un immeuble non bâti ne comportant aucun bâtiment, ouvrage ou plantation au moment de l'établissement du droit de superficie. La Commission souligne que la réalisation²⁴ d'ouvrages, au sens le plus large, doit nécessairement faire l'objet de l'intention commune des parties au droit de superficie.

23. En ce qui concerne les bâtiments, ouvrages et plantations érigés au cours du droit de superficie, le superficiaire détient la propriété des volumes qu'il a bâtis, conformément à l'article 3.177 du C. civ.²⁵

¹⁸ Art. 3.64, § 1^{er} et 2, C. civ.

¹⁹ On entend par « tiers » toute autre personne que le propriétaire du fonds : Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 160 à 161.

²⁰ Voir art. 3.64, § 4, C. civ.

²¹ Art. 3.64, § 3, C. civ.

²² Art. 3.188, al. 1^{er}, C. civ.

²³ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 350 : « En réponse au Conseil d'État, les rédacteurs précisent que s'il n'y a rien de construit ou planté, il n'y a pas eu de plus-value apportée au volume et donc pas d'enrichissement ».

²⁴ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329.

²⁵ Voir art. 3.184, C. civ et le point 12, où il est indiqué que le superficiaire exerce sur son volume toutes les prérogatives de propriétaire.

F. Droit de superficie sur des volumes bâtis

24. Sauf clause contraire dans l'acte de constitution ou de cession d'un droit de superficie sur un immeuble planté ou construit, un tel acte emporte acquisition contractuelle des ouvrages ou plantations, par le superficiaire ou le cessionnaire et pour la durée de son droit de superficie²⁶, de la propriété des ouvrages et plantations préexistants. Ces ouvrages et plantations seront régis par les mêmes règles que si le superficiaire les avait réalisés lui-même.²⁷ En pratique, il est souvent dérogé à ce principe.

Le superficiaire ne dispose d'aucune prérogative sur les volumes sur, au-dessus ou en dessous du fonds, expressément exclus de son droit, sans préjudice de l'article 3.116 du C. civ.²⁸

III. Traitement comptable

A. A la naissance du droit de superficie

1. Superficiaire : acquisition du droit de superficie

1.1. Cession de propriété

25. Dans le cas où, à l'établissement du droit de superficie sur un immeuble bâti, non bâti ou planté, les parties conviennent de l'acquisition contractuelle de la propriété des constructions et plantations préexistantes conformément à l'article 3.179 du Code civil, il convient, de l'avis de la Commission, de renvoyer à l'article 3:89, § 1^{er}, III.A. *Terrains et constructions*, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal CSA, qui dispose que sont inscrits sous cette rubrique les terrains bâtis et non bâtis, les constructions édifiées ainsi que leurs agencements, que la société²⁹ détient en propriété et affectés durablement par elle à son exploitation.

26. Compte tenu de la définition du droit de superficie, du fait que l'établissement d'un droit de superficie sur un immeuble planté ou construit entraîne l'acquisition contractuelle pour la durée du droit de superficie conformément à l'article 3.179 du C. civ., et du fait que le superficiaire exerce pendant la durée du droit de superficie toutes les prérogatives de propriétaire sur le volume qui fait l'objet du droit réel conformément à l'article 3.184 du C. civ., l'article 3:89, § 1^{er}, III.A, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal CSA s'applique en cas d'acquisition du droit de superficie sur un volume bâti ou non par le superficiaire, quelles que soient les modalités de paiement.

27. Lorsque la redevance est payée intégralement par anticipation, l'acquisition du droit de superficie est comptabilisé à la valeur d'acquisition³⁰ du droit de superficie sur les volumes non bâtis, majorée des éventuels frais complémentaires.

Comptabilisation de la valeur d'acquisition à l'acquisition du droit de superficie sur des volumes non bâtis et bâtis en cas de paiement intégralement par anticipation

2200	Terrains : valeur d'acquisition
2210	Constructions : valeur d'acquisition
à	489 Autres dettes diverses

²⁶ L'art. 3.177 du C. civ. définit le droit de superficie comme un droit réel d'usage qui confère au superficiaire la propriété de volumes, bâtis ou non, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, aux fins d'y avoir tous ouvrages ou plantations.

²⁷ Art. 3.179, al. 1^{er}, C. civ.

²⁸ Art. 3.179, al. 2^{er}, C. civ., qui fait référence à l'art. 3.116 du C. civ.:

« Les servitudes s'établissent par la loi ou par le fait de l'homme.

Outre les servitudes légales établies par le chapitre 3, le titulaire d'un droit réel d'usage d'un immeuble profite, en vertu de la loi, de toutes les servitudes nécessaires à l'exercice de son droit sur le fonds grevé dudit droit réel.

Les règles légales relatives aux servitudes du fait de l'homme s'appliquent également aux servitudes légales, sauf dispositions contraires ou incompatibilité avec la finalité poursuivie par le législateur. ».

²⁹ Il en va de même pour les ASBL, AISBL et fondations : art. 3:171, § 1^{er}, III.A, al. 1^{er}, AR CSA.

³⁰ Article 3:13, AR CSA.

Si le droit de superficie est acquis uniquement en contrepartie de redevances périodiques, la Commission estime que le droit de superficie doit être comptabilisé à hauteur du montant total des redevances périodiques à verser.

Comptabilisation de la valeur d'acquisition à l'acquisition du droit de superficie sur des volumes non bâtis et bâtis en cas de redevances périodiques

2200	Terrains : valeur d'acquisition		
2210	Constructions : valeur d'acquisition		
	à	179	Dettes diverses
		489	Autres dettes diverses

Comptabilisation de la redevance payée par anticipation et des redevances périodiques

489	Autres dettes diverses		
	à	550	Etablissements de crédit : compte courant

1.2. Absence de cession de propriété

28. Dans le cas où, à l'établissement du droit de superficie, les parties ne conviennent pas de l'acquisition contractuelle de la propriété des constructions et plantations préexistantes conformément à l'article 3:179 du C. civ., il convient, de l'avis de la Commission, de renvoyer à l'article 3:89, § 1^{er}, III.A. Terrains et constructions, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA, qui dispose que sont également inscrits sous cette rubrique les autres droits réels que la société³¹ 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.

29. L'usufruitier enregistrera, conformément à l'article 3:89, § 1^{er}, III.A, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA, un actif avec pour contrepartie une dette, qui sera contrepassée au moment du paiement.

Selon la Commission, en cas de paiement intégralement par anticipation, le superficiaire devra procéder aux écritures comptables suivantes.

Comptabilisation de la valeur d'acquisition à l'acquisition du droit de superficie en cas de paiement intégralement par anticipation

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

Comptabilisation de la redevance payée par anticipation

489	Autres dettes diverses		
	à	550	Etablissements de crédit : compte courant

30. Lorsque l'établissement du droit de superficie sur un immeuble planté ou construit au sens de l'article 3:179 du C. civ. n'entraîne pas de cession de propriété pour le superficiaire, il convient de noter que l'arrêté royal CSA ne prévoit pas de règles spécifiques pour le cas où les redevances ne sont pas payées anticipativement au début du contrat.

31. La Commission estime que la formulation de l'article 3:89, § 1^{er}, III.A, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA³² permet d'établir que le superficiaire ne procède à l'inscription à l'actif des sommes dues que si celles-ci ont été payées par anticipation au début du contrat, comme exposé ci-dessus³³. A défaut, une telle activation ne peut pas avoir lieu conformément à l'article 3:89, § 1^{er}, III.A, al. 2 de l'arrêté royal CSA et les

³¹ Il en va de même pour les ASBL, AISBL et fondations : art. 3:171, § 1^{er}, III.A, al. 2, AR CSA.

³² « Sont également inscrits sous cette rubrique 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 ».

³³ Voir points 28 à 29.

redevances payées périodiquement par le superficiaire, réparties proportionnellement³⁴ sur la durée du droit, doivent être prises en charges de façon systématique par celui-ci pendant la durée du droit de superficie. Ceci implique que, dans le chef de la société qui a établi le droit de superficie, les redevances périodiques à percevoir sont comptabilisées au titre de produits étalés dans le temps. Il existe une exception à cette règle sur la base de l'article 3:40 de l'arrêté royal CSA, qui s'applique aux droits d'usage dont la société dispose sur des immobilisations corporelles « en vertu de contrats de location-financement ou de contrats similaires ». L'activation n'est possible que lorsque les redevances échelonnées dues en vertu du contrat couvrent la reconstitution intégrale du capital investi dans le bien qui fait l'objet du contrat, comme le prévoit l'article 3:89, § 1^{er}, III.D de l'arrêté royal CSA ('full pay-out'). En ce qui concerne l'interprétation du capital investi par le donneur dans la construction, il convient de prendre en considération la valeur de marché du bien au moment où le contrat est conclu³⁵. Ce faisant, il est présumé que l'essentiel des avantages et risques afférents au bien est transféré au preneur³⁶. Ces types de contrats ne sont pas traités dans le présent avis.

32. Si une société a acquis un droit de superficie sur un immeuble planté ou construit au sens de l'article 3.179 du C. civ. sans cession de propriété, pour lequel elle est uniquement tenue au paiement de redevances périodiques, celles-ci seront comptabilisées en tant que charges locatives³⁷. La Commission estime également que l'obligation de paiement des redevances périodiques doit être inscrite dans les comptes d'ordre³⁸.

Comptabilisation du coût des redevances périodiques au début du droit de superficie

61	Services et biens divers
à 489	Autres dettes diverses

Comptabilisation du paiement des redevances périodiques

489	Autres dettes diverses
à 550	Etablissements de crédit : compte courant

³⁴ Si tel n'est toutefois pas le cas, la Commission préconise généralement l'utilisation des comptes de régularisation.

³⁵ Voir avis CNC 2015/4 – *Location-financement*.

³⁶ Voir point 9 de l'avis CNC 2015/4 – *Location-financement*, qui, à cet égard, est basé sur l'avis CNC abrogé 144/5 – *Notion de capital investi*.

³⁷ 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 ; voir l'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).

³⁸ Voir avis CNC 2017/07 – *Droits et engagements hors bilan*.

2. Constituant du droit de superficie : établissement du droit

2.1. Considérations générales

33. Etant donné que l'article 3.179 du C. civ.³⁹ prévoit expressément que les parties peuvent déroger à l'acquisition contractuelle de la propriété des ouvrages et plantations préexistants par le superficiaire à l'établissement du droit de superficie, la Commission opère ci-après une distinction dans le chef du constituant entre, d'une part, le cas où l'établissement du droit de superficie s'accompagne de la cession intégrale de la propriété des volumes sur un immeuble planté ou construit - ce qui implique une réalisation dans le chef du constituant - et, d'autre part, le cas où les parties dérogent contractuellement à la cession de propriété en vertu de l'article 3.179 du C. civ. Dans ce cas, le droit de superficie est considéré comme un droit réel grevant la pleine propriété, ce qui n'implique pas de réalisation des ouvrages et plantations préexistants dans le chef du constituant.

2.2. Cession de propriété

34. Si le droit de superficie est établi sur des volumes bâtis avec cession de propriété, le prix obtenu - en cas de redevance payée intégralement par anticipation - équivaut à la différence entre le prix de vente dû par le superficiaire au constituant et la valeur comptable de l'actif (dont le terrain ne fait pas partie) qui fait l'objet du droit de superficie dans le chef du constituant. La Commission précise qu'en raison du caractère translatif du droit de superficie, cet actif sera décomptabilisé par le constituant à l'établissement du droit réel.

Ecritures comptables à l'établissement du droit de superficie

416 Créances diverses
à 700X Ventes immobilisations

700X Ventes immobilisations
[663 Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés]
à 22X0 Terrains et constructions : valeur d'acquisition
[763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés]

Ecritures comptables à la réception du paiement par anticipation

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

35. Lorsque le droit de superficie sur des volumes bâtis avec cession de propriété est payé au moyen de redevances périodiques, le constituant du droit de superficie doit comptabiliser une créance à concurrence du montant total des redevances périodiques à recevoir. La Commission fait remarquer qu'en raison du caractère translatif du droit de superficie, cet actif sera décomptabilisé par le constituant à l'établissement du droit réel.

Ecritures comptables à l'établissement du droit de superficie

[291 Autres créances à plus d'un an]
416 Créances diverses
à 700X Ventes immobilisations

³⁹ L'art. 3.179 du C. civ. est énoncé comme suit : « Sauf clause contraire dans l'acte de constitution ou de cession d'un droit de superficie sur un immeuble planté ou construit, un tel acte emporte acquisition contractuelle, par le superficiaire ou le cessionnaire et pour la durée de son droit de superficie, de la propriété des ouvrages et plantations préexistants. Ces ouvrages et plantations seront régis par les mêmes règles que si le superficiaire les avait réalisés lui-même. Le superficiaire ne dispose d'aucune prérogative sur les volumes sur, au-dessus ou en dessous du fonds, expressément exclus de son droit, sans préjudice de l'article 3.116 ».

700X Ventes immobilisations
 [663 Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés]
 à 22X0 Terrains et constructions : valeur d'acquisition
 [763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés]

Ecritures comptables au moment du paiement des redevances périodiques par le superficiaire

550 Etablissements de crédit : compte courant
 à 416 Créances diverses

2.3. Absence de cession de propriété

36. Si un droit de superficie est établi sur un volume bâti qu'une société possède en pleine propriété, ce droit est considéré comme un droit réel grevant la pleine propriété dans le cadre d'une absence de cession de propriété. Il ressort de la classification des rubriques du bilan et de leur définition que les biens immeubles donnés en superficie doivent être classés sous la rubrique *III.E. Autres immobilisations corporelles*, sauf dans la mesure où les créances résultant de ces contrats sont portées sous les rubriques *Créances à plus d'un an* et *Créances à un an au plus*⁴⁰.

Le constituant du droit de superficie transférera dès lors les biens immeubles concernés au compte 26 *Autres immobilisations corporelles*, sauf dans la mesure où les créances résultant de ces contrats sont portées sous les rubriques *Créances à plus d'un an* et *Créances à un an au plus* et ce quelle que soit la modalité de paiement convenue (redevances payées intégralement par anticipation ou redevances périodiques).

Transfert d'un terrain construit vers les autres immobilisations corporelles

260 Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition
 à 2200 Terrains : valeur d'acquisition
 2210 Constructions : valeur d'acquisition:

37. Parallèlement, il y a lieu de tenir compte de la dépréciation de la pleine propriété du bien immeuble en raison du droit de superficie qui le grève.

En ce qui concerne cette dépréciation, il convient d'opérer une distinction en fonction du caractère illimité ou limité de la durée d'utilisation du bien immeuble sur lequel le droit de superficie est établi :

- Si le droit de superficie est établi sur un bien immeuble non amortissable, cette dépréciation justifie la comptabilisation d'une réduction de valeur, lorsque les conditions de l'article 3:42, § 2 de l'arrêté royal CSA 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 du droit de superficie par rapport à la valeur comptable de l'actif avant l'établissement du droit. Lorsque la valeur du terrain dans le chef de 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.

⁴⁰ Art. 3:89, § 1^{er}, al. 1^{er}, III.E : « Sont portés sous cette rubrique, les immeubles détenus au titre de réserve immobilière, les immeubles d'habitation, les immobilisations corporelles désaffectées ou retirées de l'exploitation, ainsi que les biens immeubles et meubles donnés en emphytéose, en superficie, en bail commercial, en bail à ferme ou en location, sauf dans la mesure où les créances résultant de ces contrats sont portées sous les rubriques V et VII.

Lorsque la seule activité, l'activité principale ou une activité importante d'une société consiste à donner en emphytéose, superficie, location, bail commercial ou bail à ferme des biens meubles et/ou immeubles, ces biens ne seront pas inscrits sous cette rubrique, mais ils seront mentionnés séparément sous la rubrique "Terrains et constructions", "Installations, machines et outillage" ou "Mobilier et matériel roulant". » Il en va de même pour les ASBL, AISBL et fondations : art. 3:171, § 1^{er}, al. 1^{er}, III.E, AR CSA.

La Commission tient à souligner que, conformément à l'article 3:27 de l'arrêté royal CSA, la réduction de valeur doit systématiquement être reprise dans la mesure où, au cours du droit de superficie, elle excède en fin d'exercice une appréciation actuelle. Une telle reprise peut s'effectuer par la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation⁴¹. Ce qui, ici aussi, peut impliquer que la réduction de valeur comptabilisée doive être systématiquement reprise au fil du temps.

- Si le droit de superficie grève un bien immeuble amortissable, cette dépréciation requiert éventuellement un amortissement non récurrent afin de ramener, conformément à l'article 3:42, § 1^{er}, alinéa 3 de l'arrêté royal CSA, la valeur comptable de la pleine propriété à sa valeur d'utilisation dans le chef de la société, compte tenu des caractéristiques du droit de superficie grevant le bien.

La Commission relève que pareil amortissement non récurrent doit systématiquement être repris lorsqu'il n'est plus justifié au cours du droit de superficie. Cette reprise ne s'impose qu'à concurrence de l'excédent par rapport aux amortissements planifiés conformément à l'article 3:42, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal CSA⁴². Ce qui, ici aussi, peut impliquer que l'amortissement comptabilisé doive être systématiquement repris au fil du temps.

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

Comptabilisation d'un amortissement non récurrent sur l'immeuble

6602 Amortissements non récurrents sur immobilisations corporelles
à 2219 Constructions : amortissements actés

38. Si le droit de superficie est établi sur un volume bâti sans cession de propriété, le prix obtenu - en cas de redevance payée intégralement par anticipation - est à considérer comme un résultat de l'exercice au cours duquel l'opération se réalise. 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'est acquittée de l'essentiel de ses obligations.

Ecritures comptables à l'établissement du droit de superficie

416 Créances diverses
à 764 Autres produits d'exploitation non récurrents⁴³

Ecritures comptables à la réception du paiement par anticipation

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

⁴¹ Voir art. 3:89, § 2, II, 2^o, AR CSA pour les sociétés et art. 3:171, § 2, III, al. 2, AR CSA pour les ASBL, AISBL et fondations.

⁴² Art. 3:42, § 1^{er}, alinéa 3, *in fine*, AR CSA.

⁴³ Dans le présent projet d'avis, la Commission part du principe que l'établissement d'un droit de superficie ne relève pas des activités courantes d'une entreprise, de sorte que le prix perçu est comptabilisé comme un produit d'exploitation non récurrent. En revanche, si la constitution de droits réels relève des activités courantes de l'entreprise, le prix doit être comptabilisé en tant que chiffre d'affaires, ou en tant que produit d'exploitation récurrent s'il ne résulte pas d'une vente ou d'une prestation de services à des tiers.

39. Les redevances périodiques seront comptabilisées au titre de produit à leur réception dans les comptes du constituant du droit de superficie. Celui-ci devra également prendre en considération les éventuelles dépréciations⁴⁴.

Comptabilisation du produit de la redevance sur des volumes bâtis sans cession de propriété

416 Créances diverses
à 764 Autres produits d'exploitation non récurrents

Ecritures comptables à la réception de la redevance périodique

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

40. La Commission est d'avis que les redevances périodiques ne peuvent pas être comptabilisées à titre de créance à long terme, sauf si les modalités contractuelles prévoient que le superficiaire est tenu de payer les redevances, même s'il renonce de manière unilatérale au droit de superficie, mettant ainsi fin à celui-ci. Dans ce cas, le constituant du droit de superficie aura au moment de la conclusion du contrat déjà une créance certaine et définitive sur le superficiaire puisque celui-ci sera tenu de continuer le paiement des redevances dues en vertu du contrat, même après renonciation unilatérale⁴⁵.

Ecritures comptables de la réception de la redevance périodique

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

B. Pendant la durée du droit de superficie

1. Situation dans le chef du superficiaire

1.1. Cession de propriété

41. Le droit de superficie étant par définition temporaire⁴⁶, sa valeur d'acquisition sera prise en charge par le biais d'amortissements selon un plan approprié sur la base de la durée du droit de superficie ou de la durée d'utilisation économique du volume grevé par le droit de superficie, dans l'hypothèse où cette durée d'utilisation économique serait inférieure à la durée du droit de superficie⁴⁷. Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi⁴⁸.

Selon la Commission, le droit de superficie peut également être amorti par le superficiaire s'il porte sur un actif non amortissable. Le caractère en principe temporaire du droit de superficie est alors déterminant.

⁴⁴ Voir point 38.

⁴⁵ Sont considérés comme des acomptes toutes les redevances effectivement versées au début du contrat ainsi que, sans préjudice de l'application de l'article 3:45, § 2, c) de l'arrêté royal CSA, tous les paiements futurs auxquels le titulaire du droit ne peut en aucun cas renoncer. Ne sont pas considérées comme des avances les autres redevances périodiques mentionnées dans le contrat. Ces dernières sont comptabilisées de la même manière que les redevances d'un contrat de location ordinaire.

⁴⁶ Voir art. 3:180, al. 1^{er}, C. civ : « Nonobstant toute clause contraire, la durée du droit de superficie ne peut être supérieure à 99 ans. Le droit de superficie peut être prorogé, sans que sa durée totale puisse excéder 99 ans. Il peut être renouvelé de l'accord exprès des parties.

⁴⁷ Voir art. 3:23, al. 1^{er} jo. art. 3:42, § 1^{er}, al. 1^{er} de l'arrêté royal CSA.

⁴⁸ Article 3:24, AR CSA.

Le plein propriétaire devra procéder aux écritures comptables suivantes.

Comptabilisation du paiement des redevances périodiques

489⁴⁹ Autres dettes diverses
à 550 Etablissements de crédit : compte courant

Transfert de la dette à long terme vers une dette à un an au plus en cas de redevances périodiques

179 Dettes diverses
à 489⁵⁰ Autres dettes diverses

Comptabilisation des amortissements au cours du droit de superficie sur des volumes bâtis ou non bâtis en cas de paiement intégralement par anticipation et en cas de redevances périodiques

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles
à 2209 Terrains : amortissements actés
2219 Constructions : amortissements actés

42. Si, au cours du droit de superficie, le superficiaire a érigé des bâtiments sur les volumes bâtis ou non bâtis acquis en superficie, la Commission estime que ceux-ci doivent être comptabilisés de manière distincte des volumes acquis à l'établissement du droit de superficie, en les inscrivant dans un autre sous-compte de la même rubrique.

Le superficiaire devra procéder aux écritures comptables suivantes.

Comptabilisation de la valeur d'acquisition (y compris les frais additionnels tels que la TVA) des bâtiments érigés par le superficiaire au cours du droit de superficie

221X0 Constructions : valeur d'acquisition:
à 489 Autres dettes diverses

Comptabilisation des amortissements au cours du droit de superficie des bâtiments érigés par le superficiaire

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles
à 221X9 Constructions : amortissements actés

1.2. Absence de cession de propriété

43. Le droit de superficie étant par définition temporaire, sa valeur d'acquisition sera prise en charge selon un plan approprié sur la base de la durée du droit de superficie ou de la durée d'utilisation économique du volume grevé par le droit de superficie, dans l'hypothèse où cette durée d'utilisation économique serait inférieure à la durée du droit de superficie⁵¹. Ceci vaut pour autant que le droit de superficie a été porté à l'actif, ce qui est le cas du droit de superficie sans cession de propriété payé intégralement par anticipation⁵². Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi⁵³.

Comptabilisation des amortissements au cours du droit de superficie en cas de paiement intégralement par anticipation

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

⁴⁹ Ou 429 Dettes à plus d'un an échéant dans l'année

⁵⁰ Ou 426 Dettes à plus d'un an échéant dans l'année

⁵¹ Voir art. 3:23, al. 1^{er} jo. art. 3:42, § 1^{er}, al. 1^{er}, AR CSA.

⁵² Voir point 33.

⁵³ Article 3:24, AR CSA.

44. En ce qui concerne les redevances périodiques, la Commission estime que les écritures comptables se feront comme suit .

Comptabilisation du coût des redevances périodiques au cours du droit de superficie

61 Services et biens divers
à 489 Autres dettes diverses

Comptabilisation du paiement des redevances périodiques

489 Autres dettes diverses
à 550 Etablissements de crédit : compte courant

45. Si, au cours du droit de superficie, le superficiaire a érigé des bâtiments sur les volumes bâtis ou non bâtis acquis en superficie, la Commission estime que ceux-ci doivent être comptabilisés de manière distincte des volumes acquis à l'établissement du droit de superficie, en les inscrivant dans un autre sous-compte de la même rubrique.

Le superficiaire devra procéder aux écritures comptables suivantes.

Comptabilisation de la valeur d'acquisition (y compris les frais additionnels tels que la TVA) des bâtiments érigés par le superficiaire au cours du droit de superficie

223X0 Autres droits réels sur des immeubles : valeur d'acquisition
à 489 Autres dettes diverses

Comptabilisation des amortissements au cours du droit de superficie des bâtiments érigés par le superficiaire

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles
à 223X9 Autres droits réels sur des immeubles : amortissements actés

2. Situation dans le chef du constituant du droit de superficie

2.1. Cession de propriété

46. Si la redevance du droit de superficie avec cession de propriété a été entièrement payée par anticipation, le constituant du droit de superficie ne devra en principe plus recevoir de redevances au cours du droit de superficie. En effet, à l'établissement du droit, le prix obtenu a déjà été comptabilisé par le constituant en tant que résultat de l'exercice. Il ne doit donc pas procéder à d'autres écritures comptables.

47. Si les redevances du droit de superficie avec cession de propriété sur des volumes non bâtis et bâtis doivent être payées de manière périodique, le constituant du droit de superficie devra procéder aux écritures comptables suivantes.

Comptabilisation des redevances périodiques reçues pendant la durée du droit de superficie

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

Le cas échéant : transfert de la créance à plus d'un an vers les créances à un an au plus

416 Créances diverses
à 291 Autres créances à plus d'un an

2.2. Absence de cession de propriété

48. Si la redevance du droit de superficie sur des volumes bâtis sans cession de propriété a été entièrement payée par anticipation, le constituant du droit de superficie ne devra en principe plus recevoir de redevances au cours du droit de superficie. En effet, à l'établissement⁵⁴ du droit, le prix obtenu a déjà été comptabilisé par le constituant en tant que résultat de l'exercice.

49. Dans le cas de figure où le superficiaire verse des redevances périodiques au constituant du droit⁵⁵ au cours du droit de superficie, il convient de passer les écritures comptables ci-dessous.

Comptabilisation du produit des redevances périodiques au cours du droit de superficie

416 Créances diverses
à 764 Autres produits d'exploitation non récurrents

Comptabilisation de la réception des redevances périodiques pendant la durée du droit de superficie

550 Etablissements de crédit : compte courant
à 416 Créances diverses

50. La Commission fait remarquer qu'au cours du droit de superficie sans cession de propriété, les réductions de valeur et/ou amortissements non récurrents comptabilisés précédemment par le constituant du droit de superficie doivent être repris lorsqu'ils ne sont plus justifiés, et ce quelles que soient les modalités de paiement⁵⁶.

Reprise de la réduction de valeur actée

269 Autres immobilisations corporelles : amortissements actés ou réductions de valeur actées
à⁵⁷ 7601 Reprises d'amortissements et de réductions de valeur sur immobilisations corporelles

C. A l'expiration du droit de superficie

1. Situation dans le chef du superficiaire

1.1. Cession de propriété

51. Étant donné que le droit sera, en principe⁵⁸, entièrement amorti à son expiration, il suffira au superficiaire de décomptabiliser le droit, quelle que soit la modalité de paiement convenue (redevances payées intégralement par anticipation ou redevances périodiques).

Écritures comptables à l'expiration du droit de superficie sur des volumes non bâtis

2209 Terrains : réductions de valeur actées
à 2200 Terrains : valeur d'acquisition

Écritures comptables à l'expiration du droit de superficie sur des volumes bâtis

2219 Constructions : amortissements actés
à 2210 Constructions : valeur d'acquisition

⁵⁴ Voir point 46.

⁵⁵ Le constituant du droit de superficie devra également tenir compte des éventuelles dépréciations.

⁵⁶ Voir point 37.

⁵⁷ La reprise de la réduction de valeur actée peut également se faire par le crédit des plus-values de réévaluation (voir point 37, premier tiret, alinéa 2 et les renvois qui y sont faits) :

269 Autres immobilisations corporelles: réductions de valeur actées
à 1210 Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles

⁵⁸ Voir art. 3.180, al. 1^{er}, C. civ.

Il est possible que la dernière redevance périodique doive encore être payée.

Comptabilisation du paiement de la dernière redevance périodique

489⁵⁹ Autres dettes diverses
à 550 Établissements de crédit : compte courant

52. Si, au cours de la durée du droit de superficie, le superficiaire a érigé des bâtiments, ouvrages ou plantations sur les volumes bâtis ou non bâtis acquis en superficie, le constituant du droit de superficie devra, au moment de l'expiration du droit, indemniser le superficiaire sur la base de l'enrichissement injustifié⁶⁰. Le superficiaire devra en principe comptabiliser cette indemnité en tant que produit non récurrent. Dans ce contexte, le superficiaire réalisera une plus-value ou une moins-value, selon le cas, sur les bâtiments, ouvrages ou plantations érigés au cours du droit de superficie.

53. Si, à l'établissement du droit de superficie, le superficiaire n'a pas payé d'indemnité pour les bâtiments, ouvrages ou plantations présents (érigés par le constituant du droit de superficie), il ne devra pas le faire non plus à l'expiration du droit.

1.2. Absence de cession de propriété

54. Étant donné que le droit de superficie sera, en principe⁶¹, entièrement amorti à son expiration - étant donné que la redevance a été payée intégralement par anticipation -, il suffira au superficiaire de décomptabiliser le droit.

Écritures comptables à l'expiration du droit de superficie

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

55. Si les dépenses liées au droit de superficie sans cession de propriété n'ont pas été portées à l'actif (ceci est le cas lorsque le droit de superficie est acquis uniquement en contrepartie de redevances périodiques), plus aucune comptabilisation n'aura lieu à l'expiration du droit et à l'issue du paiement de la dernière redevance périodique.

2. Situation dans le chef du constituant du droit de superficie

2.1. Cession de propriété

56. À l'extinction du droit de superficie, la propriété du volume passe au constituant du droit de superficie conformément à l'article 3.188 du C. civ.

57. Le constituant du droit de superficie doit indemniser le superficiaire pour les ouvrages et plantations réalisés ou acquis dans les limites de son droit, sur la base de l'enrichissement injustifié⁶². Cette indemnité et les frais supplémentaires éventuels constituent la valeur d'acquisition des bâtiments, ouvrages et plantations qui sera reprise dans la comptabilité du constituant du droit de superficie.

2.2. Absence de cession de propriété

58. Si l'établissement du droit de superficie ne s'accompagnait pas d'une cession de la propriété, il convient également de souligner que les immeubles donnés en superficie ont été transférés vers le compte 26 *Autres immobilisations corporelles*⁶³ à l'établissement du droit réel.

⁵⁹ Ou 429 *Dettes à plus d'un an échéant dans l'année*.

⁶⁰ Art. 3.188, al. 1^{er}, C. civ. Voir aussi: Cass. (1^{er} ch.) RG F.00.0009.N, 18 mai 2001, <https://juportal.be/>.

⁶¹ Voir art. 3.180, al. 1^{er}, C. civ.

⁶² Voir art. 3.188, al. 1^{er}, C. civ. et Cass. (1^{er} ch.) RG F.00.0009.N, 18 mai 2001, <https://juportal.be/>.

⁶³ Voir titre III.A.2.1 et point 36 du présent avis.

59. Si le droit de superficie sur des volumes bâtis sans cession de propriété a été payé intégralement par anticipation, il conviendra d'opérer un transfert vers les comptes de la rubrique *III.A Terrains et constructions* à l'expiration du droit. Ce transfert devra également être réalisé dans le cas d'un paiement par redevances périodiques. La Commission fait remarquer que, le cas échéant, les réductions de valeur et/ou amortissements non récurrents comptabilisés précédemment doivent être repris lorsqu'ils ne sont plus justifiés⁶⁴.

60. Le constituant du droit de superficie doit indemniser le superficiaire pour les ouvrages et plantations réalisés ou acquis dans les limites de son droit, sur la base de l'enrichissement injustifié⁶⁵. Cette indemnité et les frais supplémentaires éventuels constituent la valeur d'acquisition des bâtiments, ouvrages et plantations qui sera reprise dans la comptabilité du constituant du droit de superficie.

61. Si, à l'établissement du droit de superficie, le superficiaire n'a pas payé d'indemnité pour les bâtiments, ouvrages ou plantations présents, le constituant du droit de superficie reprendra ces bâtiments, ouvrages ou plantations sans être tenu à aucune indemnité. Si, à l'établissement du droit de superficie, le superficiaire a payé une indemnité pour les bâtiments, ouvrages ou plantations présents, ceux-ci passeront, à l'expiration du contrat, de plein droit par accession au constituant du droit de superficie. Celui-ci versera au superficiaire une indemnité pour ces bâtiments, ouvrages ou plantations à concurrence de leur juste valeur. Cette indemnité constitue la valeur d'acquisition des bâtiments, ouvrages et plantations qui sera reprise dans la comptabilité du constituant du droit de superficie.

IV. Exemple

62. Il y a trois ans, une société a acquis un bien immobilier pour un montant de 500.000 EUR. La valeur d'acquisition du bâtiment et celle du terrain s'élevaient respectivement à 400.000 EUR et à 100.000 EUR. Le bâtiment est amorti en linéaire sur 20 ans et la valeur comptable actuelle est de 340.000 EUR (400.000 - 3 x 20.000).

Au cours de l'exercice X, un droit de superficie sans cession de propriété est établi pour une période de 11 ans. Le superficiaire ne paie aucune indemnité pour le bâtiment, mais verse une indemnité unique de 300.000 EUR pour le droit de superficie. Dans cet exemple, il est fait abstraction de la TVA et des droits d'enregistrement, ainsi que de l'éventuelle actualisation de la créance.

Le traitement comptable dans le chef du constituant du droit de superficie se présente comme suit :

Ecritures comptables à l'établissement du droit de superficie

416	Créances diverses	300.000
à	764 Autres produits d'exploitation non récurrents ⁶⁶	300.000
550	Etablissement de crédit : compte courant	300.000
à	416 Créances diverses	300.000
6602	Amortissements non récurrents sur immobilisations corporelles	220.000 ⁶⁷
à	2219 Constructions : amortissements actés	220.000

⁶⁴ Voir point 37.

⁶⁵ Voir art. 3.188, al. 1^{er}, C. civ.

⁶⁶ Dans cet exemple, la Commission part du principe que l'établissement d'un droit de superficie ne relève pas des activités courantes d'une entreprise, de sorte que le prix perçu est comptabilisé comme un produit d'exploitation non récurrent. En revanche, si la constitution de droits réels relève des activités courantes de l'entreprise, le prix doit être comptabilisé en tant que chiffre d'affaires, ou en tant que produit d'exploitation récurrent s'il ne résulte pas d'une vente ou d'une prestation de services à des tiers.

⁶⁷ 11 x 20.000 = 220.000

Transfert du bien immeuble grevé du droit de superficie aux Autres immobilisations corporelles

2219	Constructions : amortissements actés	280.000 ⁶⁸
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

Ecritures comptables à l'expiration⁶⁹ 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

⁶⁸ (3x20.000) + (11x20.000).

⁶⁹ En vertu de l'art. 3:42, § 1^{er}, al. 3, AR CSA, aucun amortissement ne devrait être repris à l'expiration du droit de superficie.