

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à un séminaire sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Le fait que l'immeuble vendu ait été construit en violation des règles applicables en matière de permis d'urbanisme permet-il à l'acquéreur d'obtenir la restitution des droits d'enregistrement ou de la TVA payés lors de l'acquisition de ...

Auteur : Bellinaso, Céline

Promoteur(s) : Bublot, Jean; Bruyere, Eric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/2827>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Le fait que l'immeuble vendu ait été construit en violation des règles applicables en matière de permis d'urbanisme permet-il à l'acquéreur d'obtenir la restitution des droits d'enregistrement ou de la TVA payés lors de l'acquisition de l'immeuble ?

Céline BELLINASO

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

Marc BOURGEOIS
Jean BUBLLOT

Tuteurs académiques :

Jean BUBLLOT
Eric BRUYERE

TABLE DES MATIERES

Introduction	5
I. Permis d'urbanisme et vente immobilière	6
A. Nul ne peut construire sans permis	6
B. Sanctions des infractions urbanistiques	7
1) Région wallonne	7
a) Sanctions pénales	8
b) Mesures de réparation directe	8
c) Transaction	9
2) Région bruxelloise	9
a) Sanctions pénales	9
b) Mesures de réparation directe	10
c) Amendes administratives	10
3) Région flamande	11
a) Sanctions pénales	11
b) Mesures de réparation directe	11
C. Régularité de la vente d'un immeuble infractionnel et moyens d'action de l'acquéreur	12
1) Régularité de la vente d'un immeuble construit en violation des règles relatives au permis d'urbanisme	12
2) Moyens d'action à disposition de l'acquéreur	13
a) Mécanismes prévus par le droit de l'urbanisme	13
b) Mécanismes de droit commun	14
1. <i>Annulation de la convention : théorie des vices de consentement</i>	14
a. L'erreur substantielle	14
b. Le dol	16
c. La lésion qualifiée	17
2. <i>Résolution de la convention</i>	18
a. Manquement à l'obligation de délivrance conforme	19
b. Garantie d'éviction	19
c. Garantie des vices cachés	21

3. Résiliation de la convention	22
II. Droits d'enregistrement	24
A) Les droits d'enregistrement et la vente immobilière	25
1) Vente immobilière et obligation d'enregistrement	25
a) Actes translatifs de propriété d'immeuble	25
b) Actes des notaires	26
2) Détermination des droits dus	27
B) Incidence de l'infraction urbanistique sur les droits d'enregistrement.....	28
1) Incidence de l'infraction urbanistique sur la perception des droits d'enregistrement	28
2) Incidence de l'infraction urbanistique sur la détermination de la base imposable.....	29
C) Restitution des droits d'enregistrement.....	30
1) Analyse de certaines hypothèses de restitution	31
a) Annulation et résolution de la convention	31
b) Mise à néant amiable de la convention et spécificités régionales	33
1. Régime applicable en Région flamande	35
2. Régime applicable en Région wallonne	36
3. Régime applicable en Région bruxelloise	38
2) Infraction urbanistique et restitution des droits d'enregistrement.....	38
III. Taxe sur la valeur ajoutée	40
A) La taxe sur la valeur ajoutée et la vente immobilière	40
1) Application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'opération de vente d'immeuble	41
a) Bâtiment neuf.....	41
b) Cession effectuée par certains assujettis	42
1. Vendeur professionnel de l'immobilier	43
2. Assujetti non professionnel de l'immobilier	43
3. Assujetti occasionnel	44
2) Détermination de la taxe due	44
B) Incidence de l'infraction urbanistique sur la taxe sur la valeur ajoutée	45
1) Incidence de l'infraction urbanistique sur la perception de la taxe sur la valeur ajoutée	45

2) Incidence de l'infraction urbanistique sur la détermination de la base imposable.....	46
C) Restitution de la taxe sur la valeur ajoutée	48
1) Analyse de certaines hypothèses de restitution	49
a) Annulation et résolution de la convention	49
b) Résiliation de la convention.....	49
c) Rabais de prix consenti au cocontractant.....	49
2) Infraction urbanistique et restitution de la taxe sur la valeur ajoutée.....	50
D) Révision des déductions suite à la restitution de la taxe	51
1) Révision dans le chef de l'acquéreur.....	51
2) Révision dans le chef du vendeur	51
a) Révision des déductions pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement	52
b) Révision des déductions pour les taxes autres que celles qui ont grevé les biens d'investissement	53
 Conclusion	 54
 Bibliographie	 57

INTRODUCTION

Bien que l'adage « nul n'est censé ignorer la loi » soit connu de tous, force est de constater que la loi est très souvent ignorée, consciemment ou non. La législation applicable en matière d'urbanisme n'échappe pas à ce phénomène et il arrive que les obligations imposées par les législateurs régionaux, notamment en ce qui concerne les permis d'urbanisme, ne soient pas satisfaites. Se pose alors la question du sort à réserver à l'immeuble construit en violation des règles d'urbanisme et aux conventions dont il fait l'objet.

Dans le cadre du séminaire pluridisciplinaire consacré à la thématique générale du traitement fiscal des activités illicites, nous avons choisi de nous consacrer à la question de savoir si l'acquéreur d'un immeuble en infraction urbanistique a la possibilité d'obtenir la restitution de l'impôt payé lors de l'acquisition de ce dernier.

Pour répondre à cette question, il convient avant tout de présenter succinctement les principes applicables en matière d'urbanisme ainsi que les sanctions prévues dans l'hypothèse où ils seraient violés. Nous nous pencherons également sur la question de la régularité de la vente d'un immeuble en infraction et sur les moyens d'action dont dispose l'acquéreur d'un tel immeuble.

Après avoir analysé l'aspect civil de la vente d'un immeuble entaché d'une infraction urbanistique, nous procéderons à l'analyse de l'aspect fiscal de cette opération et nous examinerons plus précisément la question de l'incidence de l'infraction sur la perception et sur la détermination de la base imposable, tant en matière de droits d'enregistrement qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Pour répondre à la question qui nous préoccupe, nous examinerons particulièrement les régimes de restitution de l'impôt qui existent dans ces deux matières.

Notre analyse se limitera à l'hypothèse où la vente, en pleine propriété, porte sur un immeuble situé en Belgique. Au travers de notre travail, nous tenterons d'apporter une réponse à la question posée et de déterminer si le droit fiscal réserve un traitement particulier aux ventes d'immeubles affectés d'une infraction ou s'il se contente de suivre le traitement civil de telles opérations.

I.- PERMIS D'URBANISME ET VENTE IMMOBILIÈRE

A.- NUL NE PEUT CONSTRUIRE SANS PERMIS

La loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 attribue aux Régions la compétence en matière d'urbanisme et d'aménagement du territoire¹. Bien que les Régions soient exclusivement compétentes² pour cette matière, et qu'elles puissent par conséquent adopter des règles différentes, le même principe règne dans les trois Régions du pays : nul ne peut construire sans permis³. Cette similitude entre les différentes législations régionales n'est pas surprenante. Avant la deuxième réforme de l'Etat, attribuant les compétences en matière d'urbanisme et d'aménagement du territoire aux Régions, cette matière était régie par une loi du 29 mars 1962 applicable sur l'ensemble du territoire belge⁴.

Le permis d'urbanisme est un acte permissif, qui autorise la réalisation d'une série d'opérations⁵. C'est un « acte administratif individuel, particulier et concret, accompli sur demande qui lève l'interdiction d'agir sans permis »⁶.

Les trois Régions soumettent une série d'actes à l'obtention préalable d'un permis d'urbanisme. Chaque Région prévoit notamment qu'un permis est requis pour pouvoir construire, démolir ou encore reconstruire⁷. Il résulte des législations régionales que la plupart des actes relatifs à une construction, un terrain ou encore à l'utilisation du sol sont subordonnés à l'obtention préalable d'un permis d'urbanisme⁸. A défaut d'obtention du permis requis, les travaux envisagés ne peuvent être exécutés⁹.

Les législateurs flamand, wallon et bruxellois ont érigé en infraction certains comportements allant à l'encontre du principe selon lequel le permis d'urbanisme est un préalable obligé à l'exécution de la majorité des travaux immobiliers. Les trois Régions considèrent, par exemple, qu'une infraction est commise lorsqu'une personne exécute des actes soumis à permis d'urbanisme sans avoir obtenu ledit permis¹⁰. Le maintien de travaux

¹ Article 6, §1^{er}, I, 1^o, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, *M.B.* 15 août 1980.

² M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.73.

³ Article 84, §1^{er} du Code wallon de l'aménagement du territoire, de l'urbanisme et du patrimoine (CWATUP), article 98, §1^{er} du Code bruxellois de l'aménagement du territoire (CoBAT) et article 4.2.1 du Vlaamse Codex ruimtelijke ordening (VCRO).

⁴ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.70.

⁵ *Ibid.*, p.350.

⁶ *Ibid.*, p.350.

⁷ Article 84, §1^{er} du CWATUP, article 98, §1^{er} du CoBAT et article 4.2.1 du VCRO.

⁸ T. DERVAL et L. GRAUER, « Infraction urbanistique et illicéité de l'objet du contrat de vente : un trait d'union ténu », *R.G.D.C.*, 2015, p.423.

⁹ *Ibid.*, p.423.

¹⁰ Article 300, 1^o du CoBAT, article 154, 1^o du CWATUP et article 6.1.1, 1^o du VCRO.

exécutés sans permis est également constitutif d'une infraction urbanistique dans les trois Régions¹¹. Cela peut avoir des conséquences très lourdes et particulièrement néfastes.

Selon la Cour de cassation, l'infraction de maintien de travaux consiste en l'abstention coupable de mettre fin à l'existence des travaux exécutés illégalement et seul celui qui a des droits sur le bien immeuble peut être déclaré coupable de cette abstention¹². Par conséquent, l'acquéreur d'un bien dans lequel des travaux ont été exécutés sans permis commet une infraction de maintien même s'il n'a pas exécuté lui-même ces travaux et même s'il n'avait pas connaissance des vices urbanistiques du bien lors de son acquisition¹³. A partir du moment où l'acquéreur est informé de la situation irrégulière du bien, il ne peut plus invoquer son ignorance de l'illégalité commise pour démontrer l'absence d'élément moral dans son chef¹⁴, et dès lors l'absence de possibilité de lui infliger une sanction pénale¹⁵.

Le droit de l'urbanisme étant d'ordre public¹⁶, son effectivité ne peut être garantie que par la mise en œuvre de sanctions appropriées¹⁷. Bien que le principe du permis préalable règne en maître dans les trois Régions, les sanctions attachées au non-respect de ce dernier diffèrent d'une Région à l'autre.

B.- SANCTIONS DES INFRACTIONS URBANISTIQUES

1) Région wallonne

Pour assurer le respect des règles établies en matière d'urbanisme, le législateur wallon a adopté un décret du 24 mai 2007 relatif aux infractions et sanctions en matière d'urbanisme¹⁸. Ce décret tend à rendre plus efficaces les sanctions prévues et est basé sur plusieurs principes : toute infraction d'urbanisme doit être sanctionnée, il faut procéder à un choix entre les différentes sanctions possibles et la régularisation doit être favorisée, en étant alors assortie d'une transaction¹⁹. La sanction appliquée dépend de la volonté du Procureur du

¹¹ Article 300, 2° du CoBAT, article 154, 3° du CWATUP et article 6.1.1, 1° VCRO.

¹² Cass. 4 février 2003, R.G. n°P.01.1462.N., p.3 (consultable sur juridat).

¹³ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.791.

¹⁴ *Ibid.*, p.791.

¹⁵ *Ibid.*, p.794.

¹⁶ M. DELNOY, « Licéité des baux au regard de la police de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme », *Act. jur. baux*, Kluwer, 1999, p.99-100.

¹⁷ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.789.

¹⁸ Décret relatif aux infractions et sanctions en matière d'urbanisme du 24 mai 2007, *M.B.* 18 juin 2007.

¹⁹ M. DELNOY, « Les infractions et sanctions d'urbanisme », *Chron. not.*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 187-189.

Roi de poursuivre ou non le contrevenant et de l'existence ou non de la possibilité de régulariser l'infraction²⁰.

a) Sanctions pénales

L'article 154 du CWATUP²¹ prévoit une peine d'emprisonnement allant de 8 jours à 3 mois et une amende allant de 100 à 300.000 euros, ou l'une de ces peines seulement, lorsque des actes et travaux soumis à un permis d'urbanisme préalable sont exécutés sans ledit permis. Il en va de même lorsqu'une infraction de maintien est commise²². S'il s'avère que le contrevenant est un professionnel, soit une personne qui, en raison de sa profession ou de son activité, achète, lotit, offre en vente ou en location, vend ou donne en location des immeubles, construit ou place des installations fixes ou mobiles, les amendes varient entre 2.000 et 600.000 euros et l'emprisonnement de 15 jours à 6 mois²³.

b) Mesures de réparation directe

Il existe trois types de mesures de réparation directe : la remise en état des lieux ou la cessation de l'utilisation abusive (1), l'exécution d'ouvrages ou de travaux d'aménagement (2) et le paiement d'une somme représentative de la plus-value acquise par le bien à la suite de l'infraction, pour autant qu'il ne soit ni inscrit sur la liste de sauvegarde, ni classé (3)²⁴.

La mesure de réparation directe peut être prononcée en plus de la peine par le tribunal correctionnel²⁵ ou être ordonnée, seule, par le tribunal civil²⁶. Il va sans dire qu'une mesure de réparation ordonnée par un juge civil, telle la démolition d'une construction en vue d'obtenir la remise en état des lieux, peut avoir un impact beaucoup plus important sur le contrevenant qu'une « simple » sanction pénale²⁷.

²⁰ VERCHEVAL, C., « Questions choisies de droit administratif en lien avec la vente d'immeubles », in B. KOHL (dir.), *La vente immobilière : aspects civils, administratifs et fiscaux*, CUP, 121, Liège, Anthémis, 2010, p. 155.

²¹ Le CWATUP est abrogé et remplacé par le Code wallon du développement territorial qui entrera, en principe, en vigueur le 1^{er} juin 2017 et qui reprend en grande partie les dispositions du CWATUP relatives au permis d'urbanisme dans ses livres IV et VII.

²² Article 154, alinéa 1^{er}, 3^o CWATUP.

²³ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.797.

²⁴ VERCHEVAL, C., « Questions choisies de droit administratif en lien avec la vente d'immeubles », in B. KOHL (dir.), *La vente immobilière : aspects civils, administratifs et fiscaux*, CUP, 121, Liège, Anthémis, 2010, p. 155.

²⁵ Article 155, §2 CWATUP.

²⁶ Article 157, alinéa 1^{er} CWATUP.

²⁷ VERCHEVAL, C., « Questions choisies de droit administratif en lien avec la vente d'immeubles », in B. KOHL (dir.), *La vente immobilière : aspects civils, administratifs et fiscaux*, CUP, 121, Liège, Anthémis, 2010, p. 156.

c) Transaction

Lorsque l'infraction commise est susceptible de régularisation, une transaction doit être proposée au contrevenant²⁸. L'octroi d'un permis de régularisation est soumis à plusieurs conditions. Il faut que les actes et travaux exécutés sans permis répondent aux exigences du bon aménagement du territoire et qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une décision judiciaire définitive ordonnant la démolition²⁹.

La question de savoir si les actes et travaux exécutés en infraction sont susceptibles de recevoir le permis d'urbanisme requis est appréciée sur la base de la réglementation en vigueur lors de leur accomplissement ou bien sur la base de la réglementation en vigueur au moment du dépôt de la demande³⁰, les règles urbanistiques les plus favorables au contrevenant devant être appliquées³¹.

Lorsque les conditions prévues à l'article 155, §6 du CWATUP sont remplies, la transaction peut avoir lieu. Elle a pour effet d'éteindre l'action publique et ouvre le droit à la demande d'un permis d'urbanisme de régularisation³². Il résulte en effet de l'article 159bis du CWATUP que la demande de permis de régularisation doit être déclarée irrecevable aussi longtemps qu'un jugement coulé en force de chose jugée n'a pas rejeté la demande de remise en état ou que le montant de la transaction n'a pas été payé³³.

2) Région bruxelloise

a) Sanctions pénales

En vertu de l'article 306 du CoBAT, sont punis d'un emprisonnement de huit jours à un an et d'une amende de 100 à 25.000 euros ou d'une de ces peines seulement, ceux qui ont manqué aux obligations prévues par le Code et ont donc commis une des infractions visées à l'article 300 du Code. Comme en Région wallonne, les professionnels qui commettent des infractions urbanistiques sont punis plus sévèrement que les particuliers. Ils sont susceptibles de se voir appliquer une peine d'emprisonnement allant de 15 jours à 2 ans et une amende de 500 à 50.000 euros³⁴.

²⁸ J. VAN YPERSELE, « Les actes et travaux soumis à permis d'urbanisme, les infractions urbanistiques et les permis de régularisation. Quelques récentes modifications en régions wallonne et bruxelloise », *Jurim pratique*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 183.

²⁹ *Ibid.*, p. 174-175.

³⁰ Article 155, §6 CWATUP.

³¹ J. VAN YPERSELE, « Les actes et travaux soumis à permis d'urbanisme, les infractions urbanistiques et les permis de régularisation. Quelques récentes modifications en régions wallonne et bruxelloise », *Jurim pratique*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 176.

³² *Ibid.*, p. 185.

³³ *Ibid.*, p. 178-179.

³⁴ Article 306, alinéa 2 CoBAT.

b) Mesures de réparation directe

Le tribunal correctionnel peut, outre la sanction pénale prononcée, ordonner la remise en état des lieux dans leur état antérieur ou la cessation de l'utilisation illicite (1), l'exécution d'ouvrages ou de travaux d'aménagement, sauf lorsqu'ils concernent un bien inscrit sur la liste de sauvegarde ou classé ou en cours d'inscription ou de classement (2) ou le paiement d'une somme représentative de la plus-value acquise par le bien à la suite de l'infraction sauf lorsque l'infraction concerne un bien inscrit sur la liste de sauvegarde ou classé ou en cours d'inscription ou de classement (3)³⁵.

En vertu de l'article 310 du CoBAT, le tribunal civil peut également ordonner la remise en état des lieux dans leur état antérieur, l'exécution d'ouvrages ou de travaux d'aménagement ou le paiement d'une somme représentant la plus-value acquise par le bien à la suite de l'infraction, sauf lorsque ces ouvrages ou travaux d'aménagement ou l'infraction concernent un bien inscrit sur la liste de sauvegarde ou classé ou en cours d'inscription ou de classement.

c) Amendes administratives

Le mécanisme de transaction qui existait en Région bruxelloise a été abrogé par une ordonnance du 3 avril 2014³⁶. La procédure de transaction prévue par le CoBAT ne présentait en effet plus d'intérêt, dès lors que l'ordonnance du 3 avril 2014 introduit une nouvelle sanction : les amendes administratives³⁷. L'article 313/2 du CoBAT prévoit que toute personne ayant commis une infraction visée à l'article 300, et qui ne fait pas l'objet de poursuites pénales, est susceptible de se voir infliger une amende administrative de 250 à 100.000 euros en fonction du nombre et de la gravité des infractions constatées³⁸.

³⁵ Article 307 CoBAT.

³⁶ Ordonnance modifiant le Code bruxellois de l'Aménagement du Territoire et l'ordonnance du 12 décembre 1991 créant des fonds budgétaires du 3 avril 2014, *M.B.* 7 mai 2014.

³⁷ Projet d'ordonnance modifiant le Code bruxellois de l'Aménagement du territoire du 23 décembre 2013, Parlement bruxellois, document n° A-481/1, exposé des motifs, p. 12.

³⁸ On peut se demander si la mise en place du nouveau système justifie l'abrogation de la procédure de transaction puisque les amendes administratives ne peuvent être prononcées qu'à condition que le contrevenant ne fasse pas l'objet de poursuites pénales, alors que la transaction permet justement d'éteindre l'action publique et dès lors de mettre un terme aux poursuites pénales ...

3) *Région flamande*

a) **Sanctions pénales**

L'article 6.1.1 du VCRO prévoit que la personne qui exécute ou maintient des actes soumis à permis d'urbanisme préalable sans ledit permis ou en contravention de celui-ci est susceptible de se voir infliger une peine d'emprisonnement de 8 jours à 5 ans et une amende de 26 à 400.000 euros ou une de ces peines seulement. Les peines minimales applicables sont plus lourdes si le contrevenant est un professionnel : la peine d'emprisonnement est de minimum 15 jours et la peine d'amende ne peut être inférieure à 2.000 euros³⁹.

A la différence des deux autres Régions, il y a une dépénalisation partielle des infractions de maintien en Région flamande⁴⁰. Elle est explicitement prévue aux articles 6.1.1, troisième alinéa et 6.1.2. du VCRO.

b) **Mesures de réparation directe**

Outre la peine, le tribunal peut ordonner la remise des lieux dans leur état initial ou la cessation de leur utilisation illicite. Il peut également ordonner l'exécution de travaux de construction ou d'adaptation ainsi que le paiement d'une somme d'argent correspondant à la plus-value acquise par le bien suite à l'infraction⁴¹. Ces mesures de réparation peuvent également être demandées devant le tribunal de première instance⁴².

Dès lors que les mesures de réparation ont un caractère « *in rem* », il n'est pas requis que la personne condamnée à ces mesures soit le propriétaire du bien et le commandement de remettre le bien en état qui serait donné au vendeur est également opposable à l'acquéreur⁴³. Cette observation vaut également en ce qui concerne les sanctions applicables en droit wallon et en droit bruxellois. Toute personne qui commet une infraction d'urbanisme peut être condamnée à une mesure de réparation directe et il n'y a pas de violation du droit de propriété si la personne condamnée à exécuter cette mesure de réparation n'est pas, ou plus, le propriétaire du bien en situation irrégulière⁴⁴.

³⁹ Article 6.1.1, alinéa 2, VCRO.

⁴⁰ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.791.

⁴¹ Article 6.1.41, §1^{er}, VCRO.

⁴² Article 6.1.43 VCRO.

⁴³ F. HAENTJENS, *Vastgoedcontracten en ruimtelijke ordening*, Anvers, Intersentia, 2015, p. 353.

⁴⁴ M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, p.800.

C.- REGULARITE DE LA VENTE D'UN IMMEUBLE INFRACTIONNEL ET MOYENS D'ACTION DE L'ACQUEREUR

1) *Régularité de la vente d'un immeuble construit en violation des règles relatives au permis d'urbanisme*

Pour qu'un contrat de vente soit valide, plusieurs conditions doivent être rencontrées. Il faut le consentement des parties à l'acte, qu'elles soient capables et que l'objet et la cause du contrat soient licites⁴⁵. Pour que le contrat de vente soit valide, il faut donc que les obligations qui en sont la base aient un objet licite, possible et dans le commerce⁴⁶.

La vente d'un immeuble construit en violation des règles d'urbanisme n'est pas, pour le simple motif que l'immeuble est en infraction urbanistique, entachée de nullité⁴⁷. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que l'objet du contrat est illicite lorsqu'il crée ou maintient une situation illégale⁴⁸. En ce qui concerne la question de la licéité du transfert de la propriété d'un immeuble infractionnel, force est de constater que le transfert de propriété n'a aucun effet, en lui-même, sur la violation des règles urbanistiques d'ordre public⁴⁹. Le transfert de propriété de l'immeuble n'a aucun effet sur l'infraction, qui n'est pas accentuée, et les autorités disposent toujours de moyens d'action en vue de mettre fin à l'infraction⁵⁰, puisque l'acquéreur commet une infraction de maintien pour laquelle il peut être poursuivi. Le vendeur peut également toujours être poursuivi pour la violation des règles d'urbanisme qu'il a commise tant que le délai de prescription n'est pas écoulé.

La circonstance que l'acquéreur ignore l'absence de conformité à la législation urbanistique entachant l'immeuble lors de la conclusion du contrat de vente ne libère l'acquéreur que d'éventuelles sanctions pénales. Dans cette hypothèse, l'élément moral nécessaire à la présence d'une infraction pénale fait en effet défaut⁵¹. L'absence d'élément moral n'empêche toutefois pas que des mesures de réparations civiles soient ordonnées à charge de l'acquéreur⁵², ce qui, comme déjà mentionné, peut avoir des conséquences particulièrement néfastes ...

En ce qui concerne la question de savoir si la vente d'un immeuble construit en violation des règles d'urbanisme est entachée d'une cause illicite, il y a lieu de rappeler que la

⁴⁵ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2010, p.206.

⁴⁶ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.112.

⁴⁷ *Ibid.*, p.158.

⁴⁸ Cass., 8 avril 1999, R.G. n° C980042F (consultable sur juridat).

⁴⁹ C. AUGHUET et P-Y. ERNEUX, « La pratique contractuelle des ventes d'immeubles présentant une infraction urbanistique en Région wallonne. Le cas de la violation de l'article 84 du CWATUP (Absence ou non-respect de permis d'urbanisme) », *Notamus*, 2006, p.62.

⁵⁰ *Ibid.*, p.62.

⁵¹ J-L. VAN BOXTAEL, « L'aliénation d'une construction irrégulière », *Rev. not. belge*, 1998, p.481.

⁵² *Ibid.*, p.481.

cause s'entend des mobiles qui ont déterminé les parties à conclure la convention⁵³. Le juge peut annuler la convention dont la cause est illicite, c'est-à-dire la convention par laquelle les parties chercheraient à atteindre un but contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs⁵⁴. En l'espèce, on ne voit cependant pas en quoi la convention visant au transfert de propriété de l'immeuble aurait une cause illicite puisque les parties ne cherchent à atteindre aucun but contraire à l'ordre public.

Certains auteurs considèrent cependant que lorsque la convention de vente d'un immeuble en infraction urbanistique porte sur des constructions non régularisables, l'objet de l'obligation de délivrance conforme du vendeur est illicite et l'obligation du vendeur est donc vidée de tout contenu, ce qui rend le contrat annulable⁵⁵. Si l'acquéreur accepte le risque de se voir condamner à la démolition de l'immeuble, la régularisation étant impossible, la cause de la convention est susceptible d'être considérée comme illicite et le contrat est également annulable⁵⁶. La contrariété de l'objet et de la cause d'une convention à l'ordre public et aux bonnes mœurs sont des causes de nullité absolue⁵⁷.

Il semble donc que la vente d'un immeuble construit en violation des règles applicables en matière de permis d'urbanisme ne soit pas, *ispo facto*, irrégulière. Cela ne signifie pas pour autant que la convention ne court aucun risque d'être mise à néant. L'acquéreur de l'immeuble infractionnel dispose en effet de plusieurs moyens d'action, prévus par le droit de l'urbanisme lui-même ou par le droit commun, afin de tenter de sortir de la situation délicate dans laquelle il se trouve suite à l'acquisition d'un immeuble en infraction urbanistique. L'existence d'une infraction n'a cependant aucune incidence sur la validité du contrat de vente lorsque la convention a été conclue en connaissance de cause par les parties et qu'elles ont prévu de mettre un terme à l'infraction⁵⁸.

2) *Moyens d'action à disposition de l'acquéreur*

a) **Mécanismes prévus par le droit de l'urbanisme**

Les législateurs des trois Régions du pays ont prévu la possibilité pour le tribunal correctionnel, saisi suite au constat d'une infraction urbanistique, d'annuler, à la demande de l'acquéreur, le titre d'acquisition de l'immeuble⁵⁹. Conformément aux dispositions

⁵³ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.328.

⁵⁴ *Ibid.*, p.330.

⁵⁵ C. AUGHUET et P-Y. ERNEUX, « La pratique contractuelle des ventes d'immeubles présentant une infraction urbanistique en Région wallonne. Le cas de la violation de l'article 84 du CWATUP (Absence ou non-respect de permis d'urbanisme) », *Notamus*, 2006, p.63.

⁵⁶ *Ibid.*, p.63.

⁵⁷ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.317.

⁵⁸ L. OLIVIER et J. VAN YPERSELE, *La vente et le droit de l'urbanisme wallon et bruxellois*, Waterloo, Kluwer, 2011, p.88.

⁵⁹ Articles 155, §7 du CWATUP, 308, alinéa 4 du CoBAT et 6.3.1, alinéa 1^{er} du VCRO.

applicables dans les trois Régions, l'annulation de la vente a lieu sans préjudice du droit à l'indemnisation à charge du vendeur, coupable de l'infraction⁶⁰.

L'annulation de la vente peut également être demandée par l'acquéreur lorsqu'une action tendant à la prononciation de mesures de réparation directe est introduite devant le tribunal de première instance⁶¹, sans qu'une condamnation pénale soit préalablement prononcée⁶². Il semble que les cours et tribunaux ne donnent pas à cette cause de nullité relative une portée différente de celle qui est attribuée aux causes de nullité relative prévues par le droit commun des contrats ; de sorte que le pouvoir d'appréciation des magistrats quant à l'application de la sanction de la nullité en présence d'une infraction urbanistique imputable au vendeur du bien est balisé par les causes de nullité du droit commun, telles l'erreur et le dol⁶³.

b) Mécanismes de droit commun

1. Annulation de la convention : théorie des vices de consentement

Lorsque l'accord des volontés des parties est vicié, la convention est entachée d'une cause de nullité et est par conséquent annulable⁶⁴. Une action en justice est en principe nécessaire pour que la convention soit effectivement annulée mais le recours aux tribunaux n'est pas requis lorsque les parties sont d'accord pour annuler amiablement la convention qui les unit⁶⁵. L'annulation d'une convention opère avec effet rétroactif⁶⁶.

a. L'erreur substantielle

L'erreur est une représentation inexacte de la réalité, qui implique une discordance entre la volonté exprimée des parties et leur volonté réelle⁶⁷.

En vertu de l'article 1110 du Code civil, l'erreur n'est une cause de nullité de la convention que lorsqu'elle tombe sur la substance même de la chose qui en est l'objet. La Cour de cassation définit la substance de la chose comme « tout élément qui a déterminé principalement la partie à contracter, en telle sorte que sans cet élément, le contrat n'eût pas

⁶⁰ Articles 155, §7 du CWATUP, 308, alinéa 4 du CoBAT et 6.3.1, alinéa 1^{er} du VCRO.

⁶¹ Articles 157, alinéa 3 du CWATUP, 310, alinéa 2 du CoBAT et 6.3.1, alinéa 1^{er} du VCRO.

⁶² J. VAN YPERSELE, « La vente et les infractions urbanistiques », in *La vente : spécificités régionales*, colloque du C.F.F.R.N.B., 4 juin 2012, point n°13.

⁶³ *Ibid.*, point n°13.

⁶⁴ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.899.

⁶⁵ *Ibid.*, p.899-900.

⁶⁶ *Ibid.*, p.338.

⁶⁷ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.62.

été conclu »⁶⁸. Le cocontractant qui invoque le vice d'erreur doit donc apporter la preuve que son erreur porte sur un élément qui l'a principalement incité à conclure le contrat⁶⁹.

Pour que l'erreur affectant la substance de la chose faisant l'objet du contrat puisse entraîner la nullité de celui-ci, il faut que l'erreur soit excusable, c'est-à-dire qu'elle soit de celles que commet un homme raisonnable placé dans les mêmes circonstances objectives et subjectives⁷⁰. Selon la Cour de cassation, il appartient à celui qui prétend avoir versé dans l'erreur de prouver celle-ci ainsi que son caractère excusable⁷¹.

Pour justifier la nullité du contrat, l'erreur doit également être « commune ». Cela signifie que les qualités substantielles de la chose sur laquelle porte l'erreur doivent être rentrées dans le champ contractuel⁷². Il faut donc que l'importance attachée aux qualités substantielles de la chose par la partie qui invoque l'erreur n'ait pas pu échapper à son cocontractant⁷³.

Le vice d'erreur est, lorsque les conditions sont remplies, susceptible d'être sanctionné de la nullité relative⁷⁴ de la convention⁷⁵. Lorsqu'une partie a versé dans l'erreur en raison d'une faute commise par l'autre partie, elle peut solliciter, en plus de l'annulation de la convention, la réparation de son préjudice sur la base de la *culpa in contrahendo*⁷⁶.

La Cour d'appel de Mons a annulé la convention portant sur la vente d'un immeuble à usage de discothèque qui avait été érigé sans qu'un permis ait été octroyé à cet effet⁷⁷. Dans son arrêt, la Cour d'appel estime que l'acquéreur a commis une erreur portant sur un élément déterminant de son consentement puisque c'est en raison de l'usage précis de discothèque qu'il avait contracté et que cette exploitation est rendue impossible puisqu'elle est illégale⁷⁸. Selon la Cour d'appel, la circonstance que le vendeur d'un bien serait dans l'ignorance du caractère irrégulier du bien vendu n'empêche pas que l'acquéreur puisse se prévaloir de l'erreur dans laquelle il a versé si la qualité substantielle de la chose sur laquelle porte l'erreur est entrée dans le champ contractuel⁷⁹.

⁶⁸ Cass., 27 octobre 1995, R.G. n° C950002F (consultable sur juridat).

⁶⁹ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.63.

⁷⁰ *Ibid.*, p.69.

⁷¹ Cass. 12 février 2015, R.G. n° C.14.0330.F. (consultable sur juridat).

⁷² P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.255.

⁷³ *Ibid.*, p.255.

⁷⁴ C'est une cause de nullité relative, de sorte que seul le cocontractant qui a versé dans l'erreur peut demander la nullité de la convention.

⁷⁵ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.80.

⁷⁶ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.266.

⁷⁷ Mons, 8 janvier 2008, *J.L.M.B.*, 2008, p. 1465-1469

⁷⁸ *Ibid.*, p. 1467.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 1468.

b. Le dol

Le dol, visé à l'article 1116 du Code civil, consiste en des manœuvres frauduleuses dont une partie fait usage pour déterminer son cocontractant à conclure la convention⁸⁰. L'existence du vice de consentement qu'est le dol suppose la réunion de plusieurs éléments. Il faut tout d'abord un élément matériel, c'est-à-dire la présence de manœuvres, de mensonges ou encore d'une réticence dolosive⁸¹. Il faut ensuite que la partie dont émanent ces manœuvres dolosives ait pour intention de tromper son cocontractant en vue d'obtenir son consentement⁸². Enfin, il est nécessaire, pour pouvoir invoquer le dol, que le consentement de la partie qui s'en prétend victime ait été altéré par les manœuvres ou réticences dolosives à un point tel que sans celles-ci, elle n'aurait pas consenti à la conclusion du contrat ou y aurait consenti, mais à des conditions différentes⁸³.

Le dol est donc l'usage intentionnel d'artifices en vue d'inciter l'autre partie à conclure le contrat⁸⁴. En ce qui concerne les réticences dolosives, la Cour de cassation estime que « la réticence lors de la conclusion d'une convention peut, dans certaines circonstances, être constitutive d'un dol au sens [de l'article 1116 du Code civil], lorsque la partie ignorante du fait omis n'aurait pas conclu le contrat si elle avait eu connaissance de ce fait »⁸⁵. La réticence ne peut cependant être constitutive d'un dol que si la partie qui retient les informations en sa possession avait l'obligation de les communiquer à son cocontractant, de sorte que le silence d'une partie n'est, en règle générale, pas dolosif⁸⁶.

La vente d'un immeuble construit en violation des règles applicables en matière d'urbanisme est susceptible d'être annulée pour dol. En effet, les législations régionales⁸⁷ imposent au cédant d'un droit réel portant sur un immeuble, ou à son mandataire, de faire part au cessionnaire de ce droit des informations relatives à la situation urbanistique irrégulière du bien⁸⁸. Dans l'hypothèse où le vendeur de l'immeuble ne communique pas ces informations à l'acquéreur afin que ce dernier consente à conclure la convention, il se rend coupable de réticence dolosive, qui peut entraîner la nullité de la vente. La Cour d'appel de Liège a d'ailleurs confirmé, dans un arrêt du 19 février 2013, l'annulation de la vente d'un immeuble non conforme aux prescriptions urbanistiques qui avait eu lieu sans que les informations visées à l'article 85 du CWATUP aient été portées à la connaissance de l'acquéreur⁸⁹.

⁸⁰ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2010, p.225.

⁸¹ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.97.

⁸² *Ibid.*, p.97.

⁸³ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.270.

⁸⁴ Cass., 30 juin 2005, R.G. n° C.04.0523.F. (consultable sur juridat).

⁸⁵ *Ibid.*, (consultable sur juridat).

⁸⁶ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.84.

⁸⁷ Articles 85 du CWATUP, 99 du CoBAT et 5.2.1 et 5.2.5 du VCRO.

⁸⁸ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.84-85.

⁸⁹ Liège, 19 février 2013, R.G. n° 2011/RG/659 (consultable sur juridat).

En ce qui concerne la sanction du dol, il paraît important de rappeler qu'il convient de distinguer entre le dol principal et le dol incident. Le dol principal est celui qui a déterminé le consentement, celui sans lequel la partie victime n'aurait tout simplement pas conclu le contrat⁹⁰. Le dol incident est le dol qui a pour effet d'influencer les conditions de la conclusion du contrat de sorte que sans ce dol, la partie victime aurait quand même conclu la convention mais la conclusion du contrat aurait eu lieu à d'autres conditions⁹¹. Alors que le dol principal est sanctionné par l'annulation de la convention, accompagnée le cas échéant de dommages et intérêts, le dol incident est sanctionné uniquement par l'allocation de dommages et intérêts et prend souvent la forme d'une réduction de prix⁹².

Il semble que dans l'hypothèse de la vente d'un immeuble construit en violation des règles d'urbanisme, il soit nécessaire de tenir compte du caractère régularisable ou non du bien vendu. En effet, on peut supposer que si la partie victime du dol a acquis un bien susceptible d'être régularisé, le dol dont elle est victime n'est qu'incident. Si le dol n'avait pas été commis, elle aurait certainement conclu la convention mais aurait exigé que la vente ait lieu à d'autres conditions. On peut notamment imaginer que la partie acquéreuse ait accepté de conclure la convention moyennant une réduction du prix initialement demandé ou qu'elle ait exigé du vendeur qu'il prenne en charge les frais relatifs à la régularisation de l'immeuble. Par contre, si le bien vendu n'est pas susceptible d'être régularisé, le dol est principal. On peut difficilement admettre que la partie victime du dol aurait consenti à la conclusion du contrat si le dol n'avait pas été commis.

c. La lésion qualifiée

La lésion qualifiée est la disproportion économique entre les prestations réciproques des parties qui résulte de l'abus par une des parties de la position d'infériorité de l'autre⁹³. La lésion qualifiée n'a de fondement légal que dans l'hypothèse visée à l'article 1907ter du Code civil relatif au prêt à intérêt mais la jurisprudence tend à admettre la lésion qualifiée dans d'autres circonstances⁹⁴. La Cour de cassation ne s'est cependant jamais prononcée sur le fondement de la lésion qualifiée qui est donc assez discuté, certains se fondant notamment sur la *culpa in contrahendo*, sur la théorie de l'abus de droit⁹⁵ ou encore sur la contrariété à l'ordre public et aux bonnes mœurs.

Pour que la lésion qualifiée puisse être admise, plusieurs conditions doivent être remplies. Il faut tout d'abord que la disproportion économique entre les prestations des parties soit manifeste⁹⁶. En matière de contrat de vente, on prend en considération la valeur vénale ou

⁹⁰ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.276.

⁹¹ *Ibid.*, p.276.

⁹² *Ibid.*, p.276.

⁹³ *Ibid.*, p.291.

⁹⁴ *Ibid.*, p.291-293.

⁹⁵ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.94.

⁹⁶ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.297.

la valeur d'acquisition du bien vendu et le prix convenu pour apprécier l'importance du déséquilibre économique entre les prestations réciproques des parties⁹⁷.

Il faut ensuite que la victime de la lésion se trouve dans une situation d'infériorité dont son cocontractant a abusé⁹⁸. La situation d'infériorité d'une partie s'apprécie selon les circonstances de fait. Il suffit qu'une partie ait connaissance de l'état d'infériorité de l'autre et qu'elle en fasse un usage injuste pour que l'abus de la situation d'infériorité de son cocontractant soit matérialisé dans son chef⁹⁹. La partie victime doit apporter la preuve qu'elle n'aurait pas conclu le contrat, où l'aurait conclu à d'autres conditions, si son cocontractant n'avait pas abusé de sa position d'infériorité¹⁰⁰. La sanction applicable si la lésion qualifiée est admise par le juge dépend de la base légale sur laquelle se fonde la demande de la partie demanderesse¹⁰¹.

Dans l'hypothèse de l'acquisition d'un immeuble en infraction urbanistique, il est possible qu'il y ait une disproportion économique entre les prestations des parties. C'est notamment le cas si l'acquéreur paie un prix qui ne tient pas compte de l'existence de l'infraction. L'existence d'une lésion de l'acquéreur doit cependant s'apprécier au regard des circonstances de fait.

2. *Résolution de la convention*

La résolution de la convention peut, conformément à l'article 1184 du Code civil être sollicitée par une partie lorsque son cocontractant manque à l'un de ses engagements¹⁰². En principe, la résolution d'un contrat doit être prononcée par un juge¹⁰³ mais il existe des dérogations à cette règle¹⁰⁴ et les juridictions du Royaume reconnaissent l'existence d'une faculté de résolution unilatérale¹⁰⁵ dans des circonstances exceptionnelles et à des conditions très strictes¹⁰⁶. Les parties sont également libres de prévoir un pacte commissaire exprès dans leur convention, qui confère le droit au créancier de résoudre unilatéralement la convention dans l'hypothèse d'une inexécution fautive de son débiteur¹⁰⁷. La résolution de la convention opère avec effet rétroactif¹⁰⁸.

⁹⁷ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.97.

⁹⁸ . VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.297.

⁹⁹ G. FIÉVET, « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.100.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p.101.

¹⁰¹ *Ibid.*, p.101.

¹⁰² P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.940.

¹⁰³ *Ibid.*, p.628.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p.761.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p.763.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p.765.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p.627.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p.636.

a. Manquement à l'obligation de délivrance conforme

Bien que la vente d'un immeuble en infraction urbanistique ne soit pas nulle du simple fait que l'immeuble a été construit en violation des règles d'urbanisme, l'infraction qui affecte le bien peut avoir certaines conséquences au stade de l'exécution du contrat et, notamment, en ce qui concerne l'obligation de délivrance conforme qui incombe au vendeur¹⁰⁹ en vertu de l'article 1604 du Code civil. La sanction du manquement du vendeur à son obligation de délivrance conforme est la résolution du contrat ou l'exécution en nature ou par équivalent¹¹⁰. Il est important de noter que l'agrégation du bien par l'acquéreur le prive de son action contre le vendeur en ce qui concerne les défauts apparents au moment de l'agrégation¹¹¹.

Dans un arrêt du 29 octobre 2012¹¹², la Cour d'appel d'Anvers a confirmé le jugement du Tribunal de première instance d'Hasselt du 8 décembre 2010 qui avait déclaré la vente d'un immeuble en infraction urbanistique résolue au motif que la délivrance d'un tel immeuble constitue un manquement suffisamment grave pour justifier la résolution de la vente aux torts du vendeur¹¹³. En l'espèce, le vendeur s'était engagé à délivrer un bien exempt d'infraction urbanistique¹¹⁴, de sorte que le non-respect de son obligation de délivrer un bien conforme à son engagement a emporté la résolution du contrat¹¹⁵.

Dans une affaire similaire, la Cour d'appel de Mons a confirmé le jugement qui condamnait les vendeurs à indemniser les acquéreurs d'un immeuble en infraction du préjudice subi par ces derniers en raison des manquements des vendeurs au respect de leur obligation de délivrance conforme¹¹⁶. Dans ce cas d'espèce, il semble que les acquéreurs n'avaient pas postulé la résolution de la convention mais uniquement l'octroi d'une indemnité.

b. Garantie d'éviction

En vertu des articles 1626 et suivants du Code civil, le vendeur a l'obligation de ne pas porter atteinte à la possession paisible de l'acquéreur et il est également tenu d'en empêcher les tiers qui invoqueraient un droit sur le bien vendu¹¹⁷. L'éviction est le délaissement par

¹⁰⁹ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.158.

¹¹⁰ B. KOHL, *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, p.235.

¹¹¹ *Ibid.*, p.235.

¹¹² Anvers, 29 octobre 2012, *R.G.D.C.*, 2014, p.215-218.

¹¹³ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.159.

¹¹⁴ Anvers, 29 octobre 2012, *R.G.D.C.*, 2014, p.217.

¹¹⁵ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.159.

¹¹⁶ Mons, 21 avril 2016, *Rev. not. belge*, 2017, p. 286-290.

¹¹⁷ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.169.

l'acquéreur de tout ou partie du bien en raison d'un droit exercé par un tiers sur ce bien¹¹⁸ et le vendeur est tenu, en cas d'éviction de l'acquéreur, d'intervenir et de prendre fait et cause pour ce dernier¹¹⁹.

Si le vendeur manque à son obligation de garantir l'acquéreur contre l'éviction, celui-ci peut solliciter la résolution de la vente sur la base de l'article 1184 du Code civil. L'acquéreur a le droit de réclamer la restitution totale du prix, même si la valeur du bien a diminué, et des dommages et intérêts complémentaires, sans qu'il soit requis que le vendeur soit de mauvaise foi¹²⁰.

En cas d'éviction partielle, lorsque l'acquéreur n'est évincé que d'une partie du bien acquis, il convient de distinguer entre deux situations¹²¹. Si l'éviction, bien que partielle, est d'une telle importance que l'acquéreur n'aurait pas acquis le bien sans la partie dont il est évincé, il peut demander la résolution de la convention¹²². Si l'acquéreur partiellement évincé souhaite conserver le bien malgré l'éviction, l'article 1637 du Code civil prévoit qu'il peut solliciter qu'une partie du prix lui soit restituée¹²³.

En ce qui concerne la vente d'un immeuble construit en violation des règles d'urbanisme, la Cour d'appel de Liège a décidé que l'acquéreur qui découvrirait après la vente que l'immeuble acquis était affecté d'une infraction urbanistique ne pouvait pas fonder son action à l'encontre du vendeur sur la base de la garantie d'éviction¹²⁴. Selon la Cour d'appel, les dispositions relatives à la garantie d'éviction « imposent au vendeur de garantir l'acheteur contre les actions du vendeur ou les revendications de droits par un tiers, qui troubleraient la paix de la possession acquise et constitueraient une tentative d'éviction totale ou partielle »¹²⁵. La Cour estime qu'il n'existe, en l'espèce, aucune action du vendeur ou revendication de la part des tiers qui aurait pour conséquence de retirer à l'acquéreur la propriété ou l'usage du bien vendu, de sorte que la garantie d'éviction ne peut servir de fondement à l'action. Par contre, la Cour considère que les dispositions relatives à la garantie des vices cachés sont applicables à la vente d'un immeuble en infraction urbanistique¹²⁶.

Il est important de noter que dans l'affaire soumise à la Cour d'appel de Liège, l'acquéreur sollicitait le remboursement des frais qu'il avait dû supporter pour mettre en œuvre la procédure de régularisation de l'immeuble après avoir découvert que celui-ci avait fait l'objet de travaux non couverts par un permis d'urbanisme¹²⁷. On peut se demander si la garantie d'éviction ne pourrait pas servir de base à l'action de l'acquéreur qui serait troublé

¹¹⁸ B. KOHL, *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, p.256.

¹¹⁹ M. VAN MOLLE, « La vente immobilière à l'épreuve du droit de l'urbanisme, de la PEB et des normes de logement », in N. BERNARD (dir.), *Le bail et le contrat de vente face aux réglementations régionales (urbanisme, salubrité, PEB)*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.219.

¹²⁰ B. KOHL, *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, p.256-257.

¹²¹ P. HARMEL, « Théorie générale de la vente », *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 1985, p.243.

¹²² *Ibid.*, p.243.

¹²³ *Ibid.*, p.243.

¹²⁴ Liège, 10 mai 2012, *R.G.D.C.*, 2015, p.23.

¹²⁵ *Ibid.*, p.24.

¹²⁶ *Ibid.*, p.24.

¹²⁷ *Ibid.*, p.23.

dans sa possession par une mesure de réparation ordonnée à son encontre conformément aux législations régionales applicables en matière d'urbanisme¹²⁸. La Cour d'appel de Liège, dans un arrêt du 7 février 2011, a d'ailleurs déclaré la demande de résolution de la convention basée sur la garantie d'éviction fondée dans l'hypothèse où l'immeuble affecté d'une infraction urbanistique telle qu'aucune régularisation n'était envisageable devait être démoli¹²⁹.

La doctrine ne considère cependant pas que l'infraction urbanistique constitue un cas d'éviction puisque l'action tendant à faire ordonner une mesure de réparation ne porte pas atteinte au droit de propriété de l'acquéreur¹³⁰ et que l'éviction est la prétention d'un tiers qui souhaite faire valoir un droit sur le bien vendu¹³¹, ce qui n'est pas le cas du demandeur de mesures de réparation qui ne fait qu'exercer un droit qui lui est reconnu par la législation applicable en matière d'urbanisme¹³². Cette analyse est partagée par la jurisprudence majoritaire, qui considère l'infraction urbanistique comme un vice caché et non comme un cas d'éviction¹³³.

c. Garantie des vices cachés

En vertu de l'article 1641 du Code civil, le vendeur d'un bien « est tenu de la garantie à raison des défauts cachés de la chose vendue qui la rendent impropre à l'usage auquel on la destine, ou qui diminuent tellement cet usage, que l'acheteur ne l'aurait pas acquise, ou n'en aurait donné qu'un moindre prix, s'il les avait connus ». *A priori*, le vice s'entend du vice intrinsèque de la chose, c'est-à-dire le défaut de la chose elle-même, le défaut qui affecte sa structure ou sa composition¹³⁴. La Cour de cassation admet également la définition fonctionnelle du vice¹³⁵. Selon cette définition, on considère également comme vice au sens de l'article 1641 du Code civil le vice qui rend la chose impropre à l'usage auquel l'acheteur la destine à la connaissance du vendeur, même s'il n'affecte pas intrinsèquement la chose¹³⁶.

Il ressort des enseignements de la Cour de cassation que lorsque le bien vendu ne permet pas l'usage que l'acheteur envisageait faire du bien, et dont le vendeur avait

¹²⁸ F. ONCLIN, « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015 p.27.

¹²⁹ Liège, 7 février 2011, *J.L.M.B.*, 2011, p.1814.

¹³⁰ F. ONCLIN, « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015 p.27.

¹³¹ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.174.

¹³² F. ONCLIN, « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015 p.28.

¹³³ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.172.

¹³⁴ F. ONCLIN, « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015 p.29.

¹³⁵ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.173.

¹³⁶ Cass., 17 mai 1984, *J.T.*, 1984, p.566.

connaissance, la garantie des vices cachés peut être invoquée par l'acquéreur¹³⁷. Pour que le moyen tiré de l'article 1641 du Code civil puisse aboutir, encore faut-il que le vice soit caché, qu'il présente un certain degré de gravité, qu'il existe au moment de la conclusion du contrat de vente et que l'action soit introduite à bref délai, conformément à ce qu'exige l'article 1648 du Code civil¹³⁸.

Dans un arrêt du 26 juin 2014¹³⁹, la Cour d'appel de Liège a eu à se prononcer sur la question de l'applicabilité de la garantie des vices cachés à la vente d'un immeuble dont les annexes et la cuisine avaient été construites sans permis de bâtir. Dans cet arrêt, la Cour déclare que la situation infractionnelle du bien constitue un vice qui nuit à l'utilité de la chose et qui est suffisamment grave pour fonder l'action en garantie des vices cachés. La Cour rappelle qu'en vertu de l'article 1643 du Code civil, les clauses d'exonération de garantie des vices cachés ne sont licites que si le vendeur ignore l'existence du vice affectant le bien. A ce sujet, la Cour d'appel estime que lorsque le vendeur d'un immeuble déclare dans l'acte de vente n'avoir réalisé aucune construction contraire aux prescriptions urbanistiques, cette déclaration implique que le vendeur a préalablement vérifié la régularité de la situation urbanistique du bien. A défaut, la Cour d'appel considère que la clause d'exonération ne peut sortir ses effets, dès lors que le vendeur devait connaître le vice affectant le bien et ne pouvait vendre comme régulière une chose que ne l'était pas sans être de mauvaise foi.

L'acquéreur qui introduit une action sur la base de l'article 1641 du Code civil a le choix entre l'action rédhibitoire et l'action estimatoire. L'action rédhibitoire consiste à demander la résolution de la vente et la restitution du prix payé¹⁴⁰. L'action estimatoire est celle qui permet à l'acquéreur de garder le bien malgré l'existence du vice mais de se faire rembourser une partie du prix par le vendeur¹⁴¹. S'il s'avère que le vendeur avait connaissance du vice affectant le bien vendu, il est également tenu des dommages et intérêts envers l'acheteur conformément à l'article 1645 du Code civil¹⁴².

3. Résiliation de la convention

Il ressort de l'article 1134 du Code civil que les conventions ne peuvent être résiliées que par le consentement mutuel des parties ou par un acte unilatéral si la loi l'autorise¹⁴³. En

¹³⁷ F. ONCLIN, « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015 p.30.

¹³⁸ Liège, 26 juin 2014, R.G. n° 2013/Rg/750 (consultable sur juridat).

¹³⁹ *Ibid.*, (consultable sur juridat).

¹⁴⁰ B. KOHL, *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, p.276.

¹⁴¹ D. GRISARD, B. KOHL, F. ONCLIN, A. RIGOLET et R. SALZBURGER, « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.197.

¹⁴² B. KOHL, *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, p.276.

¹⁴³ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.901.

cas de résiliation, la convention résiliée prend fin uniquement pour l'avenir, sans effet rétroactif¹⁴⁴.

En principe, toutes les conventions peuvent être résiliées de commun accord par les parties¹⁴⁵. En ce qui concerne la faculté pour une partie de résilier unilatéralement le contrat, il existe plusieurs hypothèses pour lesquelles la loi autorise explicitement ce mécanisme mais le principe de la liberté contractuelle permet également aux parties d'inclure une clause de résiliation unilatérale dans leur convention qui autorise une d'elles, ou chacune d'elles, à mettre fin au contrat par sa seule volonté¹⁴⁶.

La loi ne prévoit pas de faculté de résiliation en ce qui concerne les contrats de vente d'immeuble mais on peut imaginer que les parties insèrent une clause de résiliation unilatérale dans la convention de vente. Il serait alors possible à l'une d'elles de mettre unilatéralement fin au contrat, sans que la preuve de l'existence d'un manquement commis par son cocontractant soit requise.

¹⁴⁴ P. WERY, *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, p.902.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p.901.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p.902-903.

II.- DROITS D'ENREGISTREMENT

L'enregistrement est la formalité « qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné ou sur tout autre support déterminé par le Roi »¹⁴⁷. L'enregistrement n'est, en principe, effectué qu'après le paiement des droits, conformément à l'article 5 du Code des droits d'enregistrement¹⁴⁸.

Au départ, les droits d'enregistrement étaient des impôts fédéraux¹⁴⁹. Lors de la troisième réforme de l'Etat, certains pouvoirs en matière de droits d'enregistrement ont été transférés aux Régions¹⁵⁰. On retrouve dès lors dans la liste des impôts régionaux qui figure dans la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 la plupart des droits d'enregistrement, et notamment les droits d'enregistrement sur la majorité des transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique¹⁵¹. En matière d'impôts régionaux, les Régions sont compétentes pour l'établissement de la base imposable, des taux d'imposition et des exonérations¹⁵²; l'autorité fédérale demeurant compétente en ce qui concerne la matière imposable et les redevables.

A moins que les Régions n'en décident autrement, l'autorité fédérale assure gratuitement le service des droits d'enregistrement, pour le compte des Régions et en consultation avec elles¹⁵³. La Région flamande a repris le service des droits d'enregistrement depuis le 1^{er} janvier 2015¹⁵⁴ et est la seule des trois Régions à avoir pris cette décision. Il résulte de cette reprise du service de l'impôt par la Région flamande une dissociation entre la formalité d'enregistrement, qui demeure une prérogative fédérale, et le paiement des droits¹⁵⁵. Une fois l'acte enregistré par l'Administration de la documentation patrimoniale du SPF Finances, le VLABEL¹⁵⁶ se charge de l'enrôlement et du recouvrement de l'impôt auprès du contribuable concerné¹⁵⁷, de sorte qu'il n'y a plus de paiement des droits préalable à l'enregistrement en ce qui concerne les droits d'enregistrement dont le service a été repris par la Région flamande. Depuis l'adoption du décret du 19 décembre 2014¹⁵⁸, les dispositions flamandes relatives aux droits d'enregistrement figurent dans le Code flamand de la fiscalité¹⁵⁹.

¹⁴⁷ Article 1^{er} du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions.

¹⁴⁸ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.23.

¹⁴⁹ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.1.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p.1.

¹⁵¹ Article 3, 6^o LSF.

¹⁵² A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.11.

¹⁵³ Article 4, §3, LSF.

¹⁵⁴ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.11.

¹⁵⁵ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.25.

¹⁵⁶ Vlaamse Belastingdienst.

¹⁵⁷ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.25.

¹⁵⁸ Décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.* 29 janvier 2015.

¹⁵⁹ E. SPRUYT, « Standpunten Vlaamse Belastingdienst inzake registratierechten in relatie tot vermogen(splanning) », *Tijdschrift Estate Planning*, 2015, p.464.

Dès lors que l'autorité fédérale est compétente pour la détermination de la matière imposable et des redevables des impôts régionaux et que les anciennes dispositions demeurent applicables tant que les législateurs régionaux n'ont pas décidé de modifier celles-ci¹⁶⁰, on ne s'étonnera pas des similitudes qui existent toujours entre les différents régimes applicables bien qu'à certains égards, les législations régionales diffèrent fondamentalement.

A.- LES DROITS D'ENREGISTREMENT ET LA VENTE IMMOBILIÈRE

1) Vente immobilière et obligation d'enregistrement

L'article 19 du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions du pays, établit la liste des actes qui sont obligatoirement enregistrables¹⁶¹. Sont, notamment, obligatoirement enregistrables en vertu de cet article les actes des notaires¹⁶² et les actes translatifs de propriété d'immeubles situés en Belgique¹⁶³.

a) Actes translatifs de propriété d'immeubles

Lors de la vente d'un immeuble, il est de pratique courante que les parties concluent une convention sous seing privé, dénommée « compromis de vente »¹⁶⁴. Dès lors que la vente est un contrat consensuel, la convention est formée par le seul fait de l'échange des consentements entre les parties, sans qu'aucun formalisme ne soit requis de sorte qu'une vente verbale est également valable¹⁶⁵. Les droits d'enregistrement sont exigibles dès que la vente a eu lieu et toute convention translatrice de propriété d'un bien immeuble situé en Belgique doit être présentée à l'enregistrement¹⁶⁶.

En vertu de l'article 32, 4° du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions, l'acte translatif de propriété doit être présenté à l'enregistrement dans un délai de quatre mois à compter de la date de la conclusion de la convention¹⁶⁷. L'hypothèse de la vente verbale est visée à l'article 31, 1° du Code des droits d'enregistrement qui dispose qu'une déclaration doit être souscrite et présentée à l'enregistrement lorsque la convention translatrice de propriété d'immeubles situés en Belgique n'est constatée par aucun acte. Cette déclaration doit être présentée à l'enregistrement dans un délai de quatre mois à partir de la conclusion de

¹⁶⁰ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.11.

¹⁶¹ *Ibid.*, p.36.

¹⁶² Article 19, 1° du Code des droits d'enregistrement.

¹⁶³ Article 19, 2° du Code des droits d'enregistrement.

¹⁶⁴ KOHL, B., « Conséquences fiscales de la résolution amiable de compromis de vente. Décret flamand du 23 novembre 2007 et avant-projet de décret wallon », *Rev. not. belge*, 2009, p.94.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p.94.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p.95.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p.95.

la convention¹⁶⁸. L'obligation de faire enregistrer l'acte ou la déclaration incombe indivisiblement aux parties contractantes¹⁶⁹.

b) Actes des notaires

Tous les actes des notaires belges, passés dans l'exercice de leurs fonctions, doivent être présentés à l'enregistrement¹⁷⁰. Ne sont donc pas visés les actes rédigés par le notaire mais non signés par lui ni les actes rédigés par le notaire en dehors de l'accomplissement des missions qui lui incombent en raison de ses fonctions¹⁷¹. En vertu de l'article 32, 1° du Code des droits d'enregistrement, les actes notariés doivent être présentés à l'enregistrement dans un délai de quinze jours à compter de leur signature¹⁷². L'obligation de faire enregistrer l'acte incombe au notaire¹⁷³.

Lors d'une vente immobilière, il est nécessaire pour les parties de recourir à un notaire¹⁷⁴. Bien que la vente soit parfaite dès qu'il y a un accord des parties sur la chose faisant l'objet du contrat et le prix¹⁷⁵, le recours à un notaire en vue de consigner la vente dans un acte notarié est un préalable obligé à la transcription hypothécaire de la vente qui est nécessaire pour assurer son opposabilité aux tiers¹⁷⁶.

Si l'acte notarié est postérieur au compromis de vente et que ce dernier a été présenté à l'enregistrement, l'enregistrement de l'acte notarié demeure obligatoire puisque les actes notariés doivent être enregistrés du seul fait de leur existence¹⁷⁷. Si l'acte notarié est passé dans les quatre mois de la conclusion de la convention, avant que le compromis de vente ait été enregistré, il ne sera cependant pas nécessaire de faire enregistrer le compromis¹⁷⁸. Dans cette hypothèse, l'enregistrement du seul acte notarié respecte en effet l'obligation d'enregistrement tant en ce qui concerne l'article 19,1° qu'en ce qui concerne l'article 19,2° du Code des droits d'enregistrement.

¹⁶⁸ Article 33 du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions.

¹⁶⁹ Article 35, 6° du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions.

¹⁷⁰ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.12.

¹⁷¹ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.39.

¹⁷² KOHL, B., « Conséquences fiscales de la résolution amiable de compromis de vente. Décret flamand du 23 novembre 2007 et avant-projet de décret wallon », *Rev. not. belge*, 2009, p.95.

¹⁷³ Article 35, 1° du Code des droits d'enregistrement, commun aux trois Régions.

¹⁷⁴ R. DOUNY, et M. GUSTIN, « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.369.

¹⁷⁵ KOHL, B., « Conséquences fiscales de la résolution amiable de compromis de vente. Décret flamand du 23 novembre 2007 et avant-projet de décret wallon », *Rev. not. belge*, 2009, p.95.

¹⁷⁶ R. DOUNY, et M. GUSTIN, « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.369.

¹⁷⁷ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.39.

¹⁷⁸ KOHL, B., « Conséquences fiscales de la résolution amiable de compromis de vente. Décret flamand du 23 novembre 2007 et avant-projet de décret wallon », *Rev. not. belge*, 2009, p.95.

2) Détermination des droits dus

Puisque que les Régions sont compétentes pour la détermination de la base d'imposition, des taux d'imposition et des exonérations en ce qui concerne les droits d'enregistrement régionalisés¹⁷⁹, il convient avant toute chose de déterminer la Région territorialement compétente. En vertu de l'article 5, §1^{er}, 6° de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique sont réputés localisés à l'endroit où le bien immeuble est situé. C'est donc l'endroit où se situe le bien immeuble qui fait l'objet de la transmission à titre onéreux qui détermine la Région compétente et qui détermine, par conséquent, la base d'imposition, le taux et le régime applicable¹⁸⁰.

Le droit de mutation à titre onéreux, ou droit de vente, est applicable aux conventions translatives à titre onéreux de propriété de biens immeubles¹⁸¹. Le droit proportionnel de vente dû est fixé à 12,5% en Région wallonne¹⁸² et en Région bruxelloise¹⁸³ tandis qu'il est fixé à 10% en Région flamande¹⁸⁴. Il existe cependant des régimes de faveur, tels des taux réduits pour habitations modestes¹⁸⁵ et des abattements d'impôts¹⁸⁶, dont l'existence et l'importance varient d'une Région à l'autre¹⁸⁷.

La base imposable prise en considération pour la détermination des droits d'enregistrement qui sont dus est composée du montant du prix et des charges stipulés par les parties¹⁸⁸. La base imposable est donc constituée d'éléments fixés subjectivement par les parties¹⁸⁹. Pour éviter les abus, il est cependant prévu que la base imposable ne peut en aucun cas être inférieure à la valeur vénale de l'immeuble transmis¹⁹⁰. La valeur subjective déterminée par les parties doit par conséquent au moins correspondre à la valeur objective du bien qui fait l'objet de la convention¹⁹¹.

Il convient de ne pas perdre de vue la règle *non bis in idem*, qui repose sur le principe selon lequel un même fait générateur ne peut donner lieu à plusieurs perceptions d'un même impôt¹⁹². Cette règle est explicitement prévue à l'article 12 du Code des droits d'enregistrement, qui dispose que « le droit proportionnel ou fixe spécifique ne peut être

¹⁷⁹ Article 4, §1^{er} LSF.

¹⁸⁰ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.69.

¹⁸¹ Article 44 du Code wallon des droits d'enregistrement, article 44 du Code bruxellois des droits d'enregistrement, article 1.1.0.0.2, 24° du Code flamand de la fiscalité.

¹⁸² Article 44 du Code wallon des droits d'enregistrement.

¹⁸³ Article 44 du Code bruxellois des droits d'enregistrement.

¹⁸⁴ Article 2.9.4.1.1 du Code flamand de la fiscalité.

¹⁸⁵ Article 53 du Code wallon des droits d'enregistrement et article 2.9.4.2.1 du Code flamand de la fiscalité.

¹⁸⁶ Article 46 bis du Code bruxellois des droits d'enregistrement et articles 2.9.3.0.2 et 2.9.3.0.3 du Code flamand de la fiscalité.

¹⁸⁷ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.69-70.

¹⁸⁸ Article 45 du Code wallon des droits d'enregistrement, article 45 du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 2.9.3.0.1, §1^{er} du Code flamand de la fiscalité.

¹⁸⁹ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.90.

¹⁹⁰ Article 46 du Code wallon des droits d'enregistrement, article 46 du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 2.9.3.0.1, §2 du Code flamand de la fiscalité.

¹⁹¹ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.90.

¹⁹² A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 58.

perçu qu'une seule fois sur un acte juridique, quel que soit le nombre des écrits qui le constatent ». Cet article est abrogé en Région flamande mais son abrogation n'empêche aucune conséquence néfaste en pratique puisque le principe *non bis in idem* est fondamentalement ancré dans la nature des droits d'enregistrement¹⁹³. De plus, l'article 13 du Code des droits d'enregistrement, qui contient des hypothèses spécifiques d'application de l'article 12, est toujours applicable en Région flamande¹⁹⁴. Il résulte de l'application du principe *non bis in idem* que, dans l'hypothèse où un compromis de vente est présenté à l'enregistrement avant l'acte notarié constatant la vente, le droit proportionnel de vente est perçu lors de l'enregistrement du compromis de vente et seul le droit fixe général¹⁹⁵ est perçu lors de l'enregistrement de l'acte notarié¹⁹⁶.

B.- INCIDENCE DE L'INFRACTION URBANISTIQUE SUR LES DROITS D'ENREGISTREMENT

1) Incidence de l'infraction urbanistique sur la perception des droits d'enregistrement

Les conventions translatives de propriété d'immeubles situés en Belgique rendent le droit proportionnel exigible, du seul fait de leur existence, que le transfert de propriété ait lieu immédiatement ou non, que le prix stipulé ait déjà été payé ou non¹⁹⁷. La perception des droits s'effectue sans tenir compte des vices dont la convention serait entachée, car l'Administration fiscale n'est pas juge des nullités¹⁹⁸.

Il résulte du principe selon lequel les causes de nullité qui entachent l'acte ne dispensent pas les parties du paiement des droits proportionnels¹⁹⁹ que le droit de mutation à titre onéreux est dû lors de la vente d'un immeuble en infraction urbanistique. Peu importe, à cet égard, que la convention de vente puisse être annulée pour contrariété de l'objet ou de la cause à l'ordre public et aux bonnes mœurs ou que le consentement des parties soit affecté d'un vice. L'infraction urbanistique n'a d'incidence ni sur l'obligation de présenter l'acte de vente à l'enregistrement, ni sur la perception des droits au tarif proportionnel.

¹⁹³ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.78.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p.78.

¹⁹⁵ Le droit fixe général s'élève à 50 euros dans les trois Régions (article 11 du Code des droits d'enregistrement).

¹⁹⁶ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.58.

¹⁹⁷ Projet de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre du 18 juin 1957, *Doc. Parl.*, Sénat, 1956-1957, n°333, exposé des motifs, p.32.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p.32.

¹⁹⁹ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.57.

2) Incidence de l'infraction urbanistique sur la détermination de la base imposable

Il nous semble que la question de l'incidence de l'infraction urbanistique doit également se poser relativement à la détermination de la base imposable. En effet, il paraît indéniable que l'existence d'une infraction affectant un immeuble déprécie celui-ci.

Si l'acquéreur n'a pas connaissance de l'existence de l'infraction, il est plus que probable que le prix payé par lui sera équivalent au prix qui serait payé pour un immeuble en parfaite conformité avec la réglementation urbanistique. Or, ce prix ne correspond pas à la réalité économique mais cela ne pose pas problème en ce qui concerne la base imposable pour la perception des droits d'enregistrement puisque les trois Régions prévoient la même règle : la base imposable est la valeur conventionnelle, à condition qu'elle ne soit pas inférieure à la valeur vénale. En l'espèce, la valeur conventionnelle est supérieure à la valeur vénale et respecte donc le prescrit du Code des droits d'enregistrement.

Dans l'hypothèse où l'acquéreur est informé de l'existence de l'infraction et qu'il accepte, que l'infraction soit régularisable ou non, de conclure la convention, on peut supposer que les parties prendront en considération l'existence de l'infraction dans la détermination du prix à payer par l'acquéreur. Le prix dû sera inférieur au prix qui aurait été payé pour un immeuble semblable exempt d'infraction urbanistique. On peut se demander si dans cette hypothèse, l'Administration ne risque pas d'estimer que la valeur conventionnelle est inférieure à la valeur vénale du bien.

La valeur vénale est définie comme la valeur qu'on obtiendrait lors d'une vente dans des conditions normales de publicité, avec un concours suffisant d'amateurs et en prenant en considération les facteurs objectifs susceptibles d'influencer la valeur du bien²⁰⁰. En général, la valeur vénale est déterminée en procédant par comparaison avec les fonds voisins de même nature qui ont fait l'objet d'une vente dans des conditions normales²⁰¹.

Il semblerait que l'Administration fiscale ne prenne pas en considération l'existence de l'infraction urbanistique pour déterminer la valeur vénale du bien²⁰². L'Administration fiscale considère en réalité qu'il convient de tenir compte de l'état du bien tel qu'il serait après mise aux normes²⁰³. Il semble donc que l'Administration détermine la valeur vénale du bien en infraction urbanistique en tenant compte de son état après régularisation de la situation urbanistique, que l'infraction urbanistique affectant l'immeuble soit régularisable ou non.

Dans l'hypothèse où les parties fixeraient le prix de vente de l'immeuble en tenant compte de l'infraction affectant celui-ci, elles courraient donc systématiquement le risque de se voir notifier une insuffisance et, si celle-ci excède un huitième de la valeur déclarée, de

²⁰⁰ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.95.

²⁰¹ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.91.

²⁰² Entretien avec les notaires G. RASSON et B. WILKIN, le 21 février 2017.

²⁰³ Réponse de C. JACMAIN, attaché au SPF Finances, du 27 avril 2017, suite à une question que nous avons adressée à l'Administration de la documentation patrimoniale.

devoir s'acquitter d'une amende égale aux droits éludés en plus du paiement de ces derniers et des intérêts de retard²⁰⁴.

Les parties ont la possibilité de discuter avec le receveur compétent de la détermination de la valeur vénale du bien et, en cas de désaccord persistant entre eux, le receveur peut requérir une expertise de contrôle²⁰⁵, en vue d'établir l'insuffisance du prix énoncé, conformément aux articles 189 et suivant du Code des droits d'enregistrement. La demande d'expertise doit être notifiée à la partie acquéreuse dans un délai de deux ans à compter de l'enregistrement de l'acte²⁰⁶.

En Région flamande, les dispositions relatives à l'expertise de contrôle sont abrogées et c'est le VLABEL qui se charge d'évaluer lui-même la valeur devant servir de base imposable²⁰⁷. Le contribuable a toutefois la faculté d'introduire un recours afin de contester la valeur qui serait retenue par l'Administration²⁰⁸.

Dans les deux autres Régions, seul le receveur de l'enregistrement a la faculté de requérir l'expertise mais l'article 199 du Code des droits d'enregistrement autorise tant le receveur que la partie acquéreuse à contester l'expertise en introduisant une action en justice. On peut toutefois douter de l'efficacité pratique de cette faculté de contester l'expertise au vu des coûts importants à avancer par le redevable qui introduirait une action en justice, du temps plus ou moins important à attendre avant qu'une décision soit rendue et du risque d'être débouté de ce recours et de devoir, *in fine*, supporter les frais de justice en plus des droits complémentaires, des intérêts de retard et de l'éventuelle amende.

C.- RESTITUTION DES DROITS D'ENREGISTREMENT

En principe, les droits d'enregistrement régulièrement perçus ne peuvent être restitués²⁰⁹, quels que soient les événements qui se produisent après leur perception²¹⁰. Il résulte de cette règle et des considérations exposées *supra* que l'infraction urbanistique affectant l'immeuble

²⁰⁴ Articles 200 et 201 du Code wallon des droits d'enregistrement, articles 200 et 201 du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 3.18.0.0.13 du Code flamand de la fiscalité. En Région flamande, il n'y a pas d'amende à proprement parler mais une majoration des droits complémentaires qui dépend de l'ampleur de la différence entre la valeur déclarée et la valeur vénale du bien. Aucune majoration d'impôt n'a lieu si cette différence est inférieure à 10% de la valeur déclarée.

²⁰⁵ Réponse à la question parlementaire n°610 de Monsieur ANCIAUX du 17 novembre 1997, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

²⁰⁶ Article 190 du Code wallon des droits d'enregistrement et article 190 du Code bruxellois des droits d'enregistrement.

²⁰⁷ Ontwerp van decreet van 15 oktober 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, Vlaamse Parlement, 2014-2015, n°114, *memorie van toelichting*, p.78.

²⁰⁸ *Ibid.*, p.78.

²⁰⁹ Article 208 du Code wallon des droits d'enregistrement et article 208 du Code bruxellois des droits d'enregistrement. L'article 208 du Code flamand des droits d'enregistrement est abrogé puisque les dispositions applicables aux restitutions figurent désormais dans le Code flamand de la fiscalité Voy. Ontwerp van decreet van 15 oktober 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, Vlaamse Parlement, 2014-2015, n°114, *memorie van toelichting*, p.79.

²¹⁰ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.321.

ne permet ni d'échapper au paiement des droits d'enregistrement ni de se voir restituer les droits payés par la suite. L'acquéreur de l'immeuble entaché d'un vice urbanistique se voit donc sans possibilité de demander la restitution des droits d'enregistrement ou d'une partie de ceux-ci, l'existence de l'infraction n'ayant aucune incidence.

Ces propos doivent cependant être tempérés. S'il est vrai que, du seul fait de l'existence de l'infraction urbanistique, aucune restitution des droits n'est possible, la loi prévoit une série d'exceptions au principe de la non-restitution des droits²¹¹ et l'acquéreur de l'immeuble infractionnel est susceptible, dans certaines circonstances, de pouvoir se prévaloir avec succès de certaines d'entre elles. Le délai de prescription de la demande en restitution des droits est de deux ans à compter du jour où l'action est née en Région wallonne et en Région bruxelloise²¹². En Région flamande, la demande en restitution des droits doit être déposée dans un délai de cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'année de la naissance du droit de restitution²¹³.

1) Analyse de certaines hypothèses de restitution

a) Annulation et résolution de la convention

Les droits proportionnels perçus du chef d'un acte qui a été déclaré faux ou dont la nullité est prononcée ou constatée par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée sont sujets à restitution²¹⁴. La restitution des droits d'enregistrement préalablement payés est donc possible une fois le jugement prononçant ou constatant la nullité de la convention passé en force de chose jugée, quelle que soit la cause ou le caractère de la nullité²¹⁵.

Les droits proportionnels perçus du chef d'une convention dont la résolution a été prononcée ou constatée par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée sont également sujets à restitution, à condition que la convention ne soit pas antérieure de plus d'un an à la demande en résolution, même si elle a été introduite devant un juge incompétent²¹⁶.

La circonstance que les droits d'enregistrement ne puissent être restitués qu'à condition que la demande en résolution ait été introduite dans un délai d'un an à compter de la conclusion de la convention alors qu'aucune condition analogue n'existe dans l'hypothèse de

²¹¹ A. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, p.321.

²¹² Article 215 du Code wallon des droits d'enregistrement et article 215 du Code bruxellois des droits d'enregistrement.

²¹³ Article 3.6.0.0.6. §1^{er} du Code flamand de la fiscalité.

²¹⁴ Article 209, 2^o du Code wallon des droits d'enregistrement, article 209, 2^o nouveau du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 1^o du Code flamand de la fiscalité.

²¹⁵ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.276.

²¹⁶ Article 209, 3^o du Code wallon des droits d'enregistrement, article 209, 3^o nouveau du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 3^o du Code flamand de la fiscalité.

l'annulation de la convention ne viole pas le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination²¹⁷.

Bien que l'annulation et la résolution de la convention soient toutes deux des modes de cessation des conventions et qu'elles opèrent avec effet rétroactif, il existe une distinction entre elles qui justifie cette différence de traitement en matière de droits d'enregistrement²¹⁸. L'annulation est fondée sur un vice qui affectait la convention dès sa formation alors que la résolution est fondée sur une inexécution de la convention, un événement qui est postérieur à la formation du contrat²¹⁹.

Lors de l'introduction, par une loi du 23 décembre 1958²²⁰, de la possibilité de restitution des droits d'enregistrement dans l'hypothèse d'une résolution de la convention, le législateur a décidé de limiter la restitution aux contrats qui se sont avérés inexécutables peu de temps après leur conclusion²²¹. En procédant de la sorte, le législateur entendait éviter que la restitution des droits soit systématiquement demandée lors de la résolution de conventions valablement formées et ayant sorti leurs effets pendant une longue période²²². La Cour d'arbitrage a estimé que, dans cette perspective, la condition que la demande en résolution ait été introduite dans un délai d'un an à compter de la conclusion de la convention n'était pas disproportionnée²²³.

Il est important de préciser que jusqu'à très récemment, la restitution des droits d'enregistrement n'était possible en Région bruxelloise que lorsque les droits proportionnels avaient été perçus du chef d'un acte mis à néant pour cause de nullité ou résolu par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée²²⁴. Le législateur décretaal s'est cependant aligné sur les régimes applicables en Région wallonne et en Région flamande, de sorte que la restitution des droits d'enregistrement est désormais possible pour les conventions dont la nullité ou la résolution a été prononcée mais également lorsqu'elle a été constatée par un juge²²⁵. Ce nouveau régime s'applique aux conventions soumises au droit de vente qui sont postérieures au 29 décembre 2016²²⁶ et est indissociablement lié à l'adoption d'un régime relatif aux mises à néant amiables des conventions.

²¹⁷ C.A., 8 février 1994, n°14/94, B.6., p.10.

²¹⁸ *Ibid.*, B.5.2., p.9.

²¹⁹ Projet de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre du 18 juin 1957, *Doc. Parl.*, Sénat, 1956-1957, n°333, exposé des motifs, p.33.

²²⁰ Loi du 23 décembre 1958 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre, *M.B.* 7 janvier 1959.

²²¹ Projet de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre du 18 juin 1957, *Doc. Parl.*, Sénat, 1956-1957, n°333, exposé des motifs, p.33.

²²² C.A., 8 février 1994, n°14/94, B.5.4, p.10.

²²³ *Ibid.*, B.5.4, p.10.

²²⁴ Articles 209, 2° ancien et 209,3° ancien du Code bruxellois des droits d'enregistrement.

²²⁵ Articles 209, 2° et 209, 3° du Code bruxellois des droits d'enregistrement, tels que modifiés par l'article 19 de l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale.

²²⁶ Article 40, §3 de l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale.

b) Mise à néant amiable de la convention et spécificités régionales

Avant l'intervention des législateurs régionaux, aucune restitution des droits d'enregistrement n'était possible lorsque les parties convenaient d'annuler le compromis de vente ni lorsqu'elles procédaient à la résolution amiable de la convention²²⁷. En effet, il est généralement admis que lorsqu'un acte amiable modifie la situation apparente créée par les actes enregistrés, l'Administration fiscale peut estimer qu'elle est face à une nouvelle convention donnant lieu à la perception des droits d'enregistrement²²⁸. Cette théorie, dite « des mutations apparentes » permet donc à l'Administration de considérer l'annulation ou la résolution comme une rétrocession du bien au vendeur et de percevoir plusieurs fois les droits d'enregistrement en justifiant les perceptions multiples par les différentes transmissions juridiques ayant eu lieu²²⁹.

Dans l'hypothèse de la réalisation d'une condition résolutoire qui serait prévue par les parties dans le compromis de vente, aucune restitution des droits d'enregistrement payés lors de la présentation du compromis n'était possible bien que la réalisation de la condition ait pour conséquence que l'acte soit censé n'avoir jamais existé²³⁰. Dans cette hypothèse, la réalisation de la condition n'était cependant pas considérée comme une rétrocession donnant lieu à une nouvelle perception des droits d'enregistrement, de sorte que l'Administration fiscale ne percevait le droit qu'une seule fois²³¹.

Indépendamment de la question de la restitution des droits d'enregistrement, l'annulation ou la résolution amiable du compromis de vente avant sa présentation à l'enregistrement ne dispensait pas les parties de l'obligation d'enregistrer le compromis et de payer les droits proportionnels relatifs à ce dernier, sans oublier que l'Administration voyait dans la mise à néant du compromis une rétrocession donnant lieu à la perception, une seconde fois, du droit de mutation à titre onéreux²³².

²²⁷ Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980, exposé des motifs, p.27.

²²⁸ J. DEBLANDRE, « Théorie de la mutation apparente », Hebdo du 8 mai 2010, consultable à l'adresse suivante : http://www.fiscalnet.be/DBPro/FR/Document/html/getDocFromDbpro/fn_actu_h/ht20100508-4-fr/0/20170412-prod-8645-58ede2e6236591-60327635 (consulté le 12 avril 2017).

²²⁹ R. DOUNY, et M. GUSTIN, « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.370.

²³⁰ Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980, exposé des motifs, p.27.

²³¹ *Ibid.*, p.27.

²³² *Ibid.*, p.27.

Dans ces circonstances, les parties étaient tentées de se tourner vers les juridictions de l'ordre judiciaire afin d'obtenir une annulation ou résolution judiciaire de leur convention et de pouvoir prétendre à la restitution des droits d'enregistrement²³³. Le passage par les tribunaux ne garantissait cependant pas que les droits payés lors de l'enregistrement du compromis seraient restitués. En effet, lorsque le tribunal rend un jugement d'expédient dans lequel il ne fait que constater une annulation ou résolution déjà intervenue de commun accord entre les parties, le jugement en question ne prononce pas l'annulation ou la résolution de la convention²³⁴. Il résulte de cette situation que lorsque le jugement ne faisait qu'entériner l'accord des parties au sujet de la mise à néant d'une convention qui n'avait pas encore été présentée à l'enregistrement, ce jugement ne faisait obstacle ni à la perception des droits d'enregistrement sur la première transmission du bien ni à la perception des droits sur la retransmission de ce dernier²³⁵. Dans l'hypothèse où la convention mise à néant amiablement avait été préalablement présentée à l'enregistrement, le jugement d'expédient ne permettait pas non plus la restitution des droits d'enregistrement payés puisque le prononcé de la résolution de la convention par une décision judiciaire faisait défaut²³⁶.

Le sort réservé aux jugements d'expédient n'était toutefois pas certain. Dans un arrêt du 4 juin 2013, la Cour d'appel d'Anvers a estimé que si le juge ne s'était pas limité à reprendre le contenu de l'accord des parties dans sa décision mais avait rendu le jugement d'expédient en ayant connaissance des faits du litige, alors ce jugement devait être considéré comme étant une dissolution judiciaire de la convention²³⁷. Dans l'hypothèse où le juge n'avait pas fait qu'entériner un accord intervenu entre les parties mais avait analysé les éléments de fait qui lui étaient soumis, les parties étaient donc parfois susceptibles de bénéficier de la restitution des droits d'enregistrement payés du chef de la convention postérieurement mise à néant.

L'application de ces principes donnait lieu à des situations parfois désastreuses et la rigueur du système a longtemps été dénoncée²³⁸. L'incertitude quant à la possibilité de se voir restituer les droits d'enregistrement payés dans l'hypothèse où la mise à néant de la convention était constatée dans un jugement d'expédient ébranlait incontestablement la sécurité juridique. Les Régions ont par conséquent, l'une après l'autre, décidé de mettre en place un régime relatif aux mises à néant amiables des conventions et d'autoriser la restitution

²³³ Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980, exposé des motifs, p.27.

²³⁴ Civ. Liège, 20 mars 2008, R.G. n° 99/41 26/A & 01/1 539/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

²³⁵ Civ. Anvers, 10 novembre 2008, R.G. n° Q4/7484/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

²³⁶ Civ. Nivelles, 16 février 2009, R.G. n° 07/1973/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

²³⁷ Anvers, 4 juin 2013, R.G. n° 2011/AR/3511, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 13 avril 2017).

²³⁸ R. DOUNY, et M. GUSTIN, « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.371.

des droits d'enregistrement même lorsque l'annulation ou la résolution de la convention n'était que constatée, et non prononcée, par un juge.

1. Régime applicable en Région flamande

La Région flamande a été la première des trois Régions du pays à instaurer un régime propre aux mises à néant amiables des conventions. Le législateur flamand souhaitait offrir aux candidats acquéreurs et aux vendeurs une solution empreinte de sécurité juridique et qui ne présente pas une trop lourde charge fiscale, tout en évitant de trop nombreuses formalités administratives²³⁹. La Région flamande a introduit, par un décret du 23 novembre 2007²⁴⁰, un droit fixe spécifique de 10 euros pour l'enregistrement des conventions de vente d'immeubles mises à néant à l'amiable et pour l'enregistrement des conventions procédant à cette mise à néant amiable²⁴¹²⁴². Parallèlement à l'adoption de ce régime, de nouvelles hypothèses de restitution des droits préalablement payés ont été instaurées²⁴³.

La restitution des droits d'enregistrement est permise lorsqu'un jugement passé en force de chose jugée constate l'annulation amiable²⁴⁴ ou la résolution amiable de la convention, à condition que la demande soit introduite dans un délai d'un an à compter de la conclusion de la convention²⁴⁵. La restitution des droits d'enregistrement est également possible lorsque les parties déclarent avoir résilié ou annulé la convention à l'amiable ou déclarent qu'une condition résolutoire expresse contenue dans la convention s'est réalisée, à condition que leur déclaration soit attestée par un accord enregistré et datant de moins d'un an après la date de la première convention²⁴⁶.

Les conditions de restitution prévues à l'article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 2^o du Code flamand de la fiscalité sont semblables à celles qui doivent être remplies pour pouvoir bénéficier du droit fixe spécifique de 10 euros pour l'enregistrement de la convention d'annulation et celui de la convention annulée ou résolue, dans l'hypothèse où celle-ci n'a pas été enregistrée avant d'être mise à néant. L'enregistrement de la convention d'annulation doit en effet dater de moins d'un an après la conclusion de la convention de vente pour pouvoir être enregistrée au

²³⁹ Ontwerp van decreet van 10 oktober 2007 houdende invoering van een bijzonder vast recht voor minnelijke ontbinding of vernietiging van koopovereenkomsten, Vlaamse Parlement, 2007-2008, n°1344, memorie van toelichting, p.3.

²⁴⁰ Décret du 23 novembre 2007 portant introduction d'un droit fixe spécifique pour la résolution ou l'annulation amiable des compromis de vente, *M.B.* 3 janvier 2008.

²⁴¹ Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980, exposé des motifs, p.27.

²⁴² Article 2.9.4.2.9. du Code flamand de la fiscalité.

²⁴³ R. DOUNY, et M. GUSTIN, « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.371.

²⁴⁴ Article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 1^o du Code flamand de la fiscalité.

²⁴⁵ Article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 3^o du Code flamand de la fiscalité.

²⁴⁶ Article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 2^o du Code flamand de la fiscalité.

droit fixe spécifique de 10 euros²⁴⁷. La restitution des droits d'enregistrement n'est possible que si la convention de vente n'a pas encore été constatée par un acte notarié²⁴⁸. Cette condition est à nouveau similaire aux conditions d'application du droit fixe spécifique de 10 euros puisque ce régime n'est applicable que si la convention mise à néant n'a pas été constatée par un acte notarié²⁴⁹.

2. Régime applicable en Région wallonne

La Région wallonne a emboité le pas à la Région flamande en adoptant un décret du 30 avril 2009²⁵⁰ introduisant plusieurs dispositions relatives à la mise à néant amiable des conventions.

Le législateur wallon a introduit un article 159bis dans le Code wallon des droits d'enregistrement qui soumet au droit fixe spécifique l'enregistrement des conventions visées dans une série de dispositions du Code et qui sont annulées, rescindées, résolues ou résiliées amiablement avant leur enregistrement ainsi que l'enregistrement des conventions d'annulation, de rescision, de résolution ou de résiliation de telles conventions. Les conventions de vente sont soumises à ce régime.

Comme en Région flamande, la convention mise à néant ne peut pas être antérieure de plus d'un an à la conclusion de la convention d'annulation, de rescision, de résolution ou de résiliation et elle doit ne pas avoir été constatée par un acte authentique. Il ressort des travaux préparatoires du décret que cette dernière exigence est justifiée afin d'assurer la sécurité juridique des transactions²⁵¹. Le droit fixe spécifique de 10 euros est également perçu, comme en Région flamande, pour l'enregistrement des conventions dont la résolution résulte de la réalisation d'une condition résolutoire²⁵².

Le législateur wallon a également introduit de nouvelles hypothèses de restitution des droits préalablement payés lorsque la convention mise à néant, amiablement ou non, a été

²⁴⁷ M. MASSCHELEIN, « De minnelijke ontbinding van de onderhandse koopovereenkomst: fiscale aspecten », *Nieuw Notarieel Kwartaalschrift*, 2008, p.36.

²⁴⁸ Article 3.6.0.0.6. §1^{er}, 2^o, dernier alinéa du Code flamand de la fiscalité.

²⁴⁹ M. MASSCHELEIN, « De minnelijke ontbinding van de onderhandse koopovereenkomst: fiscale aspecten », *Nieuw Notarieel Kwartaalschrift*, 2008, p.36.

²⁵⁰ Décret du 30 avril 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Code de l'Eau, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Eco-Bonus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, *M.B.* 1^{er} juillet 2009.

²⁵¹ Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Eco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980, exposé des motifs, p.29.

²⁵² Article 159bis, §2 du Code wallon des droits d'enregistrement.

présentée à l'enregistrement avant sa mise à néant et a donné lieu au paiement du droit proportionnel.

La restitution des droits d'enregistrement est possible même si l'annulation ou la résolution n'a été que constatée par un juge et l'article 209, 3^obis du Code wallon des droits d'enregistrement prévoit une restitution des droits d'enregistrement payés lorsque la convention a fait l'objet d'une réduction de prix prononcée par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée, suite à une action fondée sur la garantie d'éviction ou la garantie des vices cachés. Dans cette hypothèse, le montant des droits restitués correspond alors au montant des droits proportionnels acquittés sur la partie du prix remboursée sans que la restitution puisse avoir pour effet que le droit de vente perçu pour la transmission de l'immeuble le soit sur une base imposable totale inférieure à la valeur vénale de l'immeuble au moment de l'acquisition, en tenant compte de son état réel au moment de celle-ci²⁵³.

En ce qui concerne la restitution des droits d'enregistrement en cas de mise à néant amiable de la convention ou de la réalisation d'une condition résolutoire, le législateur wallon a introduit les articles 209, 3^oter et 209, 3^oquater dans le Code wallon des droits d'enregistrement. La restitution des droits a lieu à condition que la convention d'annulation, de rescision, de résolution ou de résiliation soit présentée à l'enregistrement au plus tard en même temps que la demande de restitution et que la convention mise à néant ne soit pas antérieure de plus d'un an à la convention l'anéantissant. Il est également requis que la convention mise à néant n'ait pas encore été constatée par un acte authentique.

Dans l'hypothèse de la réalisation d'une condition résolutoire, la réalisation de la condition doit être constatée dans un acte signé par les parties et présenté à l'enregistrement au plus tard au moment de la demande en restitution et la convention résolue ne peut être antérieure de plus d'un an à la date de la réalisation de la condition²⁵⁴.

Le nouveau régime applicable en Région wallonne semble largement inspiré des dispositions adoptées en 2007 par le législateur flamand. Il convient cependant de nuancer ce propos dans la mesure où la législation wallonne vise beaucoup plus de modes de dissolution des conventions que son homologue flamand. Alors que le Code flamand de la fiscalité ne vise que l'annulation et la résolution des conventions, le Code des droits d'enregistrement wallon vise également la rescision, tant judiciaire²⁵⁵ qu'amiable²⁵⁶, et la résiliation. La législation flamande ne permet également la restitution des droits payés suite à une mise à néant amiable de la convention que lorsque la convention en question a été soumise au droit de vente²⁵⁷ alors que le législateur wallon vise une série d'autres hypothèses telles le droit de partage ou le droit de donation²⁵⁸.

Il est également intéressant de constater qu'alors que le législateur flamand exclut la restitution des droits d'enregistrement si la convention a été constatée dans un acte authentique, le législateur wallon autorise la restitution des droits lorsqu'une convention

²⁵³ Article 209, 3^obis du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁵⁴ Article 209, 3^oquater, a) du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁵⁵ Article 209, 2^o du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁵⁶ Article 209, 3^oter du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁵⁷ Article 3.6.0.0.6., §1^{er}, 2^o du Code flamand de la fiscalité.

²⁵⁸ Article 209, 3^oter du Code wallon des droits d'enregistrement.

constatée par acte authentique est résolue par la réalisation d'une condition résolutoire à condition que la réalisation de la condition résolutoire soit également constatée par un acte authentique signé par toutes les parties²⁵⁹. La possibilité de restitution d'une partie des droits d'enregistrement dans l'hypothèse où une réduction de prix a été prononcée suite à une action fondée sur la garantie des vices cachés ou sur la garantie d'éviction²⁶⁰ est également un pas de plus franchi par le législateur wallon par rapport à son homologue flamand.

3. Régime applicable en Région bruxelloise

Dans le cadre de sa réforme fiscale tendant à rendre la fiscalité moins complexe, plus juste et plus favorable pour les contribuables²⁶¹, la Région bruxelloise a décidé d'introduire un régime très largement inspiré des dispositions applicables dans les deux autres Régions.

Les dispositions introduites dans le Code bruxellois des droits d'enregistrement sont presque en tous points identiques aux dispositions introduites dans le Code wallon des droits d'enregistrement par le décret du 30 avril 2009. Les travaux préparatoires de l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale en Région bruxelloise font d'ailleurs explicitement référence au droit wallon en précisant que, pour l'interprétation des dispositions relatives au droit fixe spécifique de 10 euros et à la restitution des droits d'enregistrement préalablement payés du chef d'une convention mise à néant, il peut être fait référence aux travaux préparatoires du décret wallon du 30 avril 2009²⁶².

Ce nouveau régime s'applique à toutes les conventions soumises aux droits proportionnels prévus aux articles 44 à 71, 72, alinéa 2, 74 et 75, 109 à 114, 131 à 140 octies du Code des droits d'enregistrement qui sont postérieures à la date de publication de l'ordonnance²⁶³ au Moniteur belge²⁶⁴. Il est donc applicable aux conventions de vente conclues à partir du 29 décembre 2016.

2) Infraction urbanistique et restitution des droits d'enregistrement

Il ressort des considérations qui précèdent que l'acquéreur d'un immeuble affecté d'une infraction urbanistique pourra obtenir la restitution des droits d'enregistrement acquittés lors de l'acquisition de celui-ci s'il obtient l'annulation ou la résolution de la convention en justice. La résolution de la convention ne donnera cependant lieu à la restitution des droits d'enregistrement que si la demande en résolution est introduite dans un délai d'un an à partir de la conclusion du contrat, ce qui est susceptible de poser problème dans certaines

²⁵⁹ Article 209, 3^oquater du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁶⁰ Article 209, 3^oter du Code wallon des droits d'enregistrement.

²⁶¹ Projet d'ordonnance du 7 novembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, Parlement bruxellois, 2016-2017, n^oA-429/1, exposé des motifs, p.1.

²⁶² Projet d'ordonnance du 7 novembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, Parlement bruxellois, 2016-2017, n^oA-429/1, commentaire des articles, p.12.

²⁶³ Ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.* 29 décembre 2016.

²⁶⁴ Article 40 §3 de l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale.

hypothèses. Par exemple, en ce qui concerne les demandes en résolution basées sur la garantie des vices cachés, on peut craindre que le délai d'un an soit trop court pour permettre à l'acquéreur de découvrir le vice et d'introduire sa demande.

En ce qui concerne ce genre de difficulté, on ne peut que constater que les dispositions introduites par les législateurs wallon et bruxellois qui permettent une restitution partielle des droits d'enregistrement payés dans l'hypothèse où une réduction de prix est prononcée suite à l'introduction d'une action fondée sur la garantie des vices cachés ou la garantie d'éviction²⁶⁵ ne sont d'aucun secours. En effet, elles ne sont applicables qu'à condition que la demande en justice soit introduite dans l'année de la conclusion de la convention de sorte que les difficultés rencontrées dans l'hypothèse d'une demande en résolution pure et simple sont également présentes.

On peut également regretter qu'il soit requis que la réduction de prix doive être prononcée en justice et qu'elle ne puisse être seulement constatée par un juge ou convenue amiablement entre les parties. Il ne nous semble en effet pas impossible que les parties décident de commun accord, après la découverte d'un vice urbanistique affectant l'immeuble vendu, que le vendeur indemnise l'acquéreur en lui rendant une partie du prix initialement payé. Dans cette hypothèse, il ne sera cependant pas possible pour l'acquéreur de solliciter la restitution des droits d'enregistrement, à moins de se tourner vers les tribunaux pour obtenir un jugement constatant l'accord des parties mais rien ne garantit que celui-ci sera considéré comme prononçant la réduction de prix. Il est donc tout à fait possible qu'en cas d'accord des parties, même constaté par un juge, aucune restitution des droits d'enregistrement ne soit possible.

Même si les dispositions introduites dans les trois Régions permettant la restitution des droits d'enregistrement en cas de mise à néant amiable de la convention représentent un grand pas en avant dans la prise en considération des intérêts des redevables, on peut également regretter qu'il soit requis que la convention de mise à néant soit conclue dans l'année de la conclusion de la convention initiale. A nouveau, ce délai semble extrêmement court pour permettre à l'acquéreur de découvrir l'infraction urbanistique affectant l'immeuble acquis et dès lors solliciter l'annulation ou la résolution amiable de convention auprès du vendeur. Ces observations s'appliquent également à l'hypothèse de la résiliation de la convention, prévue en Régions wallonne et bruxelloise.

²⁶⁵ Article 209, 3^obis du Code wallon des droits d'enregistrement et article 209, 3^o/1 du Code bruxellois des droits d'enregistrement, tel qu'introduit par l'ordonnance du 12 décembre 2016.

III.- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La taxe sur la valeur ajoutée trouve son origine dans la législation européenne²⁶⁶. Le système de la taxe sur la valeur ajoutée consiste à appliquer « aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition »²⁶⁷. A chaque transaction, la taxe, calculée sur le prix du bien ou service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix²⁶⁸. Ce système s'applique jusqu'au stade du commerce de détail²⁶⁹, c'est-à-dire jusqu'au stade de la consommation finale du bien ou du service.

Puisque la taxe sur la valeur ajoutée trouve son origine dans le droit de l'Union européenne, plusieurs directives et règlements européens concernent spécifiquement cet impôt²⁷⁰. Les règlements sont directement applicables²⁷¹ au sein des Etats membres alors que les directives ne lient les Etats membres que quant à leur finalité, ces derniers ayant dès lors le choix quant aux méthodes à adopter pour atteindre les objectifs de la directive²⁷². On retrouve la législation belge applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée dans le Code de la TVA²⁷³, créé par une loi du 3 juillet 1969 et entré en vigueur 1^{er} janvier 1971²⁷⁴. Ce Code a été profondément modifié en 1992 et il est complété par de nombreux arrêtés royaux²⁷⁵.

A.- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET LA VENTE IMMOBILIÈRE

Conformément à l'article 2 du Code de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de service qui ont lieu en Belgique sont soumises à la taxe lorsqu'elles sont effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. En principe, la taxe est due par l'assujetti qui

²⁶⁶ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.23.

²⁶⁷ Première directive (67/227/CEE) du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, article 2, alinéa 1^{er}, Journal officiel des Communautés européennes du 14 avril 1967, p.1302.

²⁶⁸ Première directive (67/227/CEE) du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, article 2, alinéa 2, Journal officiel des Communautés européennes du 14 avril 1967, p.1302.

²⁶⁹ Première directive (67/227/CEE) du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, article 2, alinéa 3, Journal officiel des Communautés européennes du 14 avril 1967, p.1302

²⁷⁰ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.23.

²⁷¹ P. CRAIG et G. DE BURCA, *EU Law. Text, cases and materials*, New York, Oxford University Press, 2011, p.105.

²⁷² *Ibid.*, p.106.

²⁷³ Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 17 juillet 1969.

²⁷⁴ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.27.

²⁷⁵ *Ibid.*, p.27.

effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique²⁷⁶.

L'assujetti est « quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le (...) Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique »²⁷⁷. L'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée est donc intimement lié à l'exercice d'une activité économique²⁷⁸.

En vertu de l'article 10 du Code de la TVA, la livraison de biens consiste en le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Bien que la vente d'un immeuble constitue une livraison de bien au sens du Code de la TVA, l'article 44, §3, 1^o, a) du Code prévoit une exemption de taxe pour les livraisons de biens immeubles par nature²⁷⁹. Il existe cependant des exceptions à cette exemption, qui soumettent la cession d'immeubles par nature à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'une série de conditions sont remplies.

1) Application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'opération de vente d'immeuble

Les livraisons de bâtiments sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque leurs cessions sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation du bien²⁸⁰. L'opération n'est cependant soumise à la taxe que si la cession du bâtiment est effectuée par un assujetti professionnel de l'immobilier, un assujetti non professionnel de l'immobilier ou un assujetti occasionnel²⁸¹. Lorsque la vente d'un immeuble a lieu avec application de la taxe sur la valeur ajoutée, le droit de vente n'est pas dû lors de la présentation de la convention à l'enregistrement²⁸². Seul le droit fixe général est dû lors de l'enregistrement de l'acte²⁸³.

a) Bâtiment neuf

Pour que la vente d'un immeuble puisse être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, il faut que le transfert de pouvoir de disposer du bien porte sur un bâtiment neuf. Un bâtiment

²⁷⁶ Article 51, §1^{er}, 1^o du Code de la TVA.

²⁷⁷ Article 4 du Code de la TVA.

²⁷⁸ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.39.

²⁷⁹ F. MENNIG, « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.76.

²⁸⁰ Article 44, §3, 1^o, a), alinéa 2 du Code de la TVA.

²⁸¹ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.467-471.

²⁸² Article 159, 8^o du Code wallon des droits d'enregistrement, article 159, 8^o du Code bruxellois des droits d'enregistrement et article 2.9.6.0.1, 4^o du Code flamand de la fiscalité.

²⁸³ Article 11 du Code des droits d'enregistrement, en partie commun aux trois Régions.

est « toute construction incorporée au sol »²⁸⁴. Le bâtiment est neuf jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de celui-ci²⁸⁵. Depuis le 1^{er} janvier 2011, la cession du sol attenant au bâtiment neuf est également soumise à la taxe sur la valeur ajoutée²⁸⁶. Le sol attenant au bâtiment est le « terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci »²⁸⁷.

La question de savoir si le bâtiment a été occupé ou utilisé est une question de fait et la preuve de la date réelle de la première utilisation ou occupation peut être apportée par tout élément de fait et par toute voie de droit²⁸⁸. Selon l'Administration fiscale, le dépôt de la déclaration spontanée requise par l'article 473 du Code des impôts sur les revenus, relatif au revenu cadastral, ne peut constituer qu'une présomption d'occupation ou d'utilisation du bâtiment au plus tard au moment de ce dépôt²⁸⁹. La date à prendre en considération pour déterminer si la cession a lieu dans le délai prescrit est celle de la conclusion de la convention en exécution de laquelle le transfert du bien aura lieu, et non la date du transfert du bien lui-même²⁹⁰.

La cession de bâtiments remis à neuf est également susceptible d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. L'Administration fiscale considère en effet qu'il y a lieu de considérer comme un bâtiment neuf le bâtiment ancien qui a subi des transformations telles qu'il acquiert de ce fait les caractéristiques d'un bâtiment neuf²⁹¹.

b) Cession effectuée par certains assujettis

La livraison d'un bâtiment neuf n'est imposable que si elle effectuée par un assujetti dans le cadre de l'activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti et qui n'est pas exemptée²⁹². Le Code de la TVA habilite trois catégories de personnes à transférer la propriété d'un bâtiment neuf avec application de la taxe sur la valeur ajoutée²⁹³.

²⁸⁴ Article 1, §9, 1^o du Code de la TVA.

²⁸⁵ F. MENNIG, « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.79.

²⁸⁶ Décision TVA n° E.T.119.318 du 28 octobre 2010 consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁸⁷ Article 1, §9, 2^o du Code de la TVA.

²⁸⁸ Circulaire 24/2002 du 6 décembre 2002, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁸⁹ *Ibid.*, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁹⁰ *Ibid.*, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁹¹ Manuel de la TVA (version 2015), n°152/2, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁹² Manuel de la TVA (version 2015), n°153, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

²⁹³ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.467.

1. *Vendeur professionnel de l'immobilier*

Est habilité à céder un bâtiment avec application de la taxe sur la valeur ajoutée l'assujetti dont l'activité habituelle consiste à céder, à titre onéreux, des bâtiments qu'il a construits, faits construire ou acquis avec application de la taxe, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces biens²⁹⁴.

Le vendeur professionnel de l'immobilier est assujetti de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée²⁹⁵. C'est l'assujetti dont l'activité économique consiste en la construction ou l'acquisition de bâtiments en vue de les céder avec application de la taxe sur la valeur ajoutée²⁹⁶. Il peut immédiatement déduire la TVA qui lui est portée en compte et les livraisons de bâtiments qu'il effectue doivent être réalisées avec application de la taxe²⁹⁷. Si la cession du bâtiment n'a pas lieu dans le délai prescrit, et ne peut dès lors plus avoir lieu avec application de la taxe sur la valeur ajoutée, l'article 12 §2 du Code de la TVA prévoit qu'il y a lieu de faire un prélèvement et le vendeur professionnel de l'immobilier est tenu du paiement de la taxe²⁹⁸.

2. *Assujetti non professionnel de l'immobilier*

La cession d'un bâtiment neuf peut également être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée si elle est effectuée par un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe²⁹⁹. Cette possibilité de cession du bâtiment neuf avec application de la taxe est offerte à tous les assujettis, même s'ils exercent des activités exemptées de taxe conformément à l'article 44 du Code de la TVA³⁰⁰.

L'assujetti non professionnel de l'immobilier n'a cependant la qualité d'assujetti pour la livraison d'un bâtiment neuf que s'il opte préalablement pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'opération³⁰¹. Si l'assujetti a utilisé le bâtiment dans le cadre de son activité économique, le droit à déduction de la taxe a été exercé lors de l'acquisition du bâtiment³⁰². Si

²⁹⁴ Manuel de la TVA (version 2015), n°154, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 17 avril 2017).

²⁹⁵ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.467.

²⁹⁶ F. MENNIG, « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.81.

²⁹⁷ *Ibid.*, p.82.

²⁹⁸ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.468.

²⁹⁹ *Ibid.*, 469.

³⁰⁰ F. MENNIG, « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.82.

³⁰¹ Manuel de la TVA (version 2015), n°154, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 17 avril 2017).

³⁰² F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.469.

la taxe n'a pas été déduite lors de l'acquisition du bâtiment, elle le sera une fois le bâtiment livré avec application de la taxe³⁰³.

3. Assujetti occasionnel

Il est également permis à un particulier de céder un bâtiment neuf avec application de la taxe sur la valeur ajoutée. Il a la qualité d'assujetti pour l'opération de cession lorsqu'il a manifesté l'intention d'effectuer la livraison du bâtiment avec application de la taxe³⁰⁴. Si un particulier opte pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'opération de cession de son bâtiment neuf, il a le droit de déduire la taxe qu'il a supportée relativement au bâtiment qui fait l'objet de la cession³⁰⁵.

2) Détermination de la taxe due

En principe, et conformément à l'article 26 du Code de la TVA, la taxe sur la valeur ajoutée est due sur tout ce qui forme la contrepartie du bien ou du service³⁰⁶. L'article 36 du Code de la TVA prévoit cependant que la base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale lorsqu'un bâtiment neuf est cédé avec application de la taxe.

Cette base minimale d'imposition prévue par le législateur pour les livraisons de bâtiments neufs³⁰⁷ correspond au montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur indépendant à l'intérieur du pays dans lequel la transaction est imposée, pour se procurer à ce moment les biens en question³⁰⁸. Afin de déterminer la valeur normale d'un bâtiment, l'Administration a élaboré des directives qui tiennent compte des prix généralement pratiqués dans le secteur de la construction, des matériaux placés ou mis en œuvre et de la nature de la construction³⁰⁹.

Le montant de la taxe sur la valeur ajoutée due sur l'opération de cession d'un bâtiment est obtenu en appliquant un taux de 21% à la base imposable³¹⁰. Il convient d'être attentif au fait que dans certaines hypothèses³¹¹, ce taux de principe n'est pas applicable et la livraison du

³⁰³ F. MENNIG, « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.82.

³⁰⁴ Article 8, §1^{er} du Code de la TVA.

³⁰⁵ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.472.

³⁰⁶ F. BALTUS., « Livraisons de biens immeubles soumises à la TVA : questions particulières », in P. DE PAGE et A. CULOT (dir.), *La vente immobilière. Aspects civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2014, p.186.

³⁰⁷ *Ibid.*, p.186.

³⁰⁸ Article 32, alinéa 1^{er} du Code de la TVA.

³⁰⁹ Réponse à la question parlementaire n°90 du sénateur VERVAET du 16 décembre 1986, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 18 avril 2017).

³¹⁰ Article 1^{er} de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.* 31 juillet 1970.

³¹¹ Voy. les annexes de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970.

bâtiment est soumise au taux de 6% ou au taux de 12%³¹². Ces taux réduits ne sont cependant applicables que dans le secteur du logement³¹³.

B.- INCIDENCE DE L'INFRACTION URBANISTIQUE SUR LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

1) Incidence de l'infraction urbanistique sur la perception de la taxe sur la valeur ajoutée

Selon l'Administration fiscale, la circonstance qu'une convention aurait un caractère illicite ne fait pas obstacle à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée puisque l'Administration n'est pas juge de la nullité des conventions et qu'elle doit assurer la perception de la taxe sur toute activité économique³¹⁴. Cette position de l'Administration concorde avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Selon la Cour de justice, le principe de neutralité fiscale s'oppose à une distinction généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites, en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée³¹⁵. Les transactions illicites sont cependant non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles concernent des marchandises qui, en raison de leur nature et de leurs caractéristiques particulières, ne sont pas susceptibles d'être mises dans le commerce licite ni d'être intégrées au circuit économique³¹⁶. L'exception à l'assujettissement ne joue que dans les situations spécifiques dans lesquelles toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur économique illicite est exclue³¹⁷.

La livraison d'un immeuble construit en violation des règles d'urbanisme donne donc lieu à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque l'immeuble constitue un bâtiment neuf et que le vendeur a opté pour l'application de la taxe³¹⁸. La circonstance que la vente de l'immeuble soit annulable ou puisse être résolue ne fait pas échec à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

³¹² Manuel de la TVA (version 2015), n°144/2, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 19 avril 2017).

³¹³ Manuel de la TVA (version 2015), n°144/2, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 19 avril 2017).

³¹⁴ Décision TVA n° E.T.16.585 du 27 décembre 1973, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 18 avril 2017).

³¹⁵ CJCE, 5 juillet 1988, Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting, 289/86, Rec. p.3675.

³¹⁶ CJCE, 12 janvier 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-521.

³¹⁷ *Ibid.*

³¹⁸ Sauf si le vendeur est un professionnel de l'immobilier. Dans ce cas la vente doit obligatoirement avoir lieu avec application de la taxe sur la valeur ajoutée. Voy. p.43 du présent travail.

2) *Incidence de l'infraction urbanistique sur la détermination de la base imposable*

Comme cela a déjà été mentionné, la base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale du bâtiment cédé avec application de la taxe. La valeur normale d'un bâtiment est la valeur vénale de ce bâtiment³¹⁹. Pour déterminer la valeur normale en cas de vente d'un bâtiment, on procède donc de la même manière que pour déterminer la valeur vénale en matière de droits d'enregistrement³²⁰. Les mêmes questions que celles qui se posent en matière de droits d'enregistrement nous semble donc devoir se poser en ce qui concerne l'incidence de l'infraction urbanistique sur la détermination de la base imposable³²¹.

Dans l'hypothèse où les parties fixent le prix de vente de l'immeuble sans tenir compte de l'infraction urbanistique, la base imposable est supérieure à la valeur normale du bâtiment. Cela n'est en aucun cas contraire aux dispositions du Code de la TVA puisque la valeur normale est une base minimale d'imposition. Rien n'empêche que la taxe sur la valeur ajoutée soit perçue sur la base d'un montant qui excède la valeur normale.

Dans l'hypothèse où les parties tiennent compte de l'infraction urbanistique pour la détermination du prix, on peut craindre que l'Administration estime que la base imposable est inférieure à la valeur normale. En effet, l'Administration prend en considération la valeur du bâtiment après mise aux normes³²².

Le propriétaire du bâtiment qui considère que la valeur normale retenue par l'Administration est contestable peut faire connaître ses objections à l'Administration³²³. A défaut d'accord, l'Administration fiscale ou le redevable de la taxe peuvent requérir qu'il soit procédé à une expertise en vue de la détermination de la valeur normale du bâtiment faisant l'objet de la cession³²⁴. La procédure d'expertise est semblable à celle qui est applicable aux expertises de contrôle en matière de droits d'enregistrement, si ce n'est que l'Administration n'est pas la seule à pouvoir solliciter l'expertise³²⁵. S'il s'avère que la valeur normale du bâtiment excède la base sur laquelle la taxe a été perçue, la taxe supplémentaire doit être payée³²⁶. Le débiteur de la taxe supplémentaire encourt une amende égale au montant de cette taxe si l'insuffisance excède un huitième de la base sur laquelle la taxe a été acquittée³²⁷ et

³¹⁹ Réponse à la question parlementaire du représentant PIETERS du 14 décembre 1999, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 19 avril 2017).

³²⁰ J. DECUYPER et G. VAN PARYS, « Les notions de « valeur vénale » et de « valeur normale » en matière d'impôts indirects. Quelques observations », *Mensuel du notariat et de la fiscalité*, 1992, p. 90.

³²¹ Voy. p.29-30 du présent travail.

³²² Réponse de C. JACMAIN, attaché au SPF Finances, du 27 avril 2017, suite à une question que nous avons adressée à l'Administration de la documentation patrimoniale.

³²³ Réponse à la question parlementaire n°90 du sénateur VERVAET du 16 décembre 1986, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 18 avril 2017).

³²⁴ Article 59, §2 du Code de la TVA.

³²⁵ La procédure d'expertise est régie par l'arrêté royal n°15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, par. 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 5 juin 1970.

³²⁶ Circulaire 76/1970 du 16 novembre 1970, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 17 avril 2017).

³²⁷ Article 70, §5 du Code de la TVA.

doit également s'acquitter du paiement d'intérêts de retard³²⁸. Chacune des parties peut contester l'expertise en introduisant une action en justice³²⁹.

Il convient de préciser que dans l'hypothèse où la taxe sur la valeur ajoutée a été calculée sur une base insuffisante, le cocontractant du redevable de la taxe est susceptible d'être solidairement tenu avec ce dernier du paiement de la taxe envers l'Etat. En effet, il semble que dans cette hypothèse, on puisse considérer que la facture contient une indication inexacte quant au prix³³⁰ et que la facture mentionne inexactement le montant de la taxe due sur l'opération³³¹. Dans ce cas, l'Administration fiscale considère qu'elle est en mesure de réclamer la taxe complémentaire tant au vendeur, redevable de la taxe, qu'à l'acquéreur, cocontractant solidairement tenu du paiement de la taxe du fait de l'insuffisance³³².

Dans l'hypothèse où l'acquéreur paie la taxe complémentaire, il ne nous semble pas qu'il dispose d'un quelconque recours à l'encontre du vendeur puisque la taxe est supportée économiquement par le consommateur final et qu'il ne l'a payée qu'une seule fois, à l'Etat et non à son cocontractant. Le Code de la TVA prévoit d'ailleurs que le cocontractant du redevable de la taxe qui apporte la preuve qu'il a payé à son fournisseur tout ou partie du prix et de la taxe y afférente est, dans cette mesure, déchargé de la responsabilité solidaire³³³. En ce qui concerne la taxe complémentaire, celle-ci n'a pas été payée au fournisseur et on ne peut donc écarter la responsabilité solidaire.

Vu les considérations qui précèdent, il n'est pas étonnant que l'arrêté royal n°15 vise explicitement l'acquéreur des biens comme partie adverse lorsque l'Administration requiert l'expertise³³⁴. On comprend également pourquoi l'arrêté royal prévoit que l'expertise peut être demandée contre l'Administration non pas par le redevable de la taxe, mais par la personne qui est requise de payer la taxe complémentaire³³⁵.

Comme en matière de droits d'enregistrement, on peut toutefois douter de la réelle effectivité pratique d'une telle procédure d'expertise. Les sommes à avancer par le redevable qui voudrait contester l'expertise sont non négligeables et sont sans aucun doute susceptibles de constituer un obstacle à l'introduction d'une action en justice, pour laquelle il n'existe aucune garantie de succès. On peut également regretter le manque apparent de cohérence entre l'article 59, §2, du Code de la TVA et les dispositions de l'arrêté royal n°15 qui règlent la procédure d'expertise. *A priori*, la loi et l'arrêté royal visent des personnes différentes. Une clarification de ces dispositions nous semble souhaitable.

³²⁸ Article 91, §2 du Code de la TVA.

³²⁹ Article 12 de l'arrêté royal n°15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, par. 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

³³⁰ Article 51bis, §1^{er}, 1^o du Code de la TVA.

³³¹ Article 51bis, §1^{er}, 3^o du Code de la TVA.

³³² Transposition de la Circulaire 96/002 du 23 avril 1996 au cas d'espèce, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 20 avril 2017).

³³³ Article 51bis, §2 du Code de la TVA.

³³⁴ Article 1^{er} de l'arrêté royal n°15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, §2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

³³⁵ Article 18 de l'arrêté royal n°15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, §2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

C.- RESTITUTION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La taxe sur la valeur ajoutée ne peut être restituée que dans les cas prévus par le Code de la TVA³³⁶. Le Code prévoit une série d'hypothèses dans lesquelles la taxe qui a été payée peut être récupérée³³⁷. Il convient cependant de préciser dès à présent que, puisque le redevable de la taxe est, en principe, l'assujetti qui effectue une livraison de biens imposable qui a lieu en Belgique³³⁸, c'est cette même personne qui est habilitée à solliciter la restitution de la taxe³³⁹. En effet, la restitution de la taxe est accordée à la personne qui a payé la taxe à l'Etat³⁴⁰.

L'article 77 du Code de la TVA liste une série d'hypothèses dans lesquelles une restitution de la taxe précédemment payée est susceptible d'avoir lieu³⁴¹. Cet article, bien qu'hérité du Code des taxes assimilées au timbre³⁴², est conforme à la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée³⁴³ qui prévoit, comme les directives la précédant, qu'en cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres³⁴⁴. Cette disposition est l'expression du principe fondamental selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue de sorte que l'Administration fiscale ne peut percevoir, au titre de taxe sur la valeur ajoutée, un montant supérieur à celui que l'assujetti a réellement perçu³⁴⁵.

En vertu de l'article 82bis du Code de la TVA, l'action en restitution de la taxe est prescrite à l'expiration de la troisième année qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue. Pour pouvoir prétendre à la restitution de la taxe, les formalités prévues par l'arrêté royal n°4 du 29 décembre 1969³⁴⁶ doivent être respectées³⁴⁷.

³³⁶ Article 75 du Code de la TVA.

³³⁷ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.527.

³³⁸ Article 51, §1^{er}, 1° du Code de la TVA.

³³⁹ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Waterloo, Kluwer, 2015, p.1517.

³⁴⁰ Article 1^{er} de l'arrêté royal n°4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 29 décembre 1969.

³⁴¹ F. BORGER et P. WILLE, *Handboek BTW 2016-2017*, Anvers, Intersentia, p.478.

³⁴² On ne peut en effet que constater la grande ressemblance entre l'article 77 du Code de la TVA et les articles 39 et 40 du Code des taxes assimilées au timbre du 2 mars 1927 (désormais Code des droits et taxes divers), *M.B.* 6 mars 1927.

³⁴³ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347 du 11 décembre 2006.

³⁴⁴ Article 90 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

³⁴⁵ CJUE, 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, publié au recueil numérique.

³⁴⁶ Arrêté royal n°4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 31 décembre 1969.

³⁴⁷ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Waterloo, Kluwer, 2015, p.1519.

1) Analyse de certaines hypothèses de restitution

a) Annulation et résolution de la convention

La taxe qui a grevé la livraison du bâtiment peut être restituée lorsque la convention a été annulée ou résolue, soit à l'amiable, soit en justice par une décision coulée en force de chose jugée³⁴⁸. La législation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée est beaucoup plus souple que celle qui est applicable en matière de droits d'enregistrement puisque la taxe peut être restituée dans tous les cas d'annulation ou de résolution de la convention, qu'elle soit judiciaire ou amiable, et sans qu'un délai spécifique doive être respecté³⁴⁹.

b) Résiliation de la convention

La restitution de la taxe sur la valeur ajoutée est également possible lorsque la convention a été résiliée avant la livraison du bien³⁵⁰. L'article 77, §1^{er}, 4° du Code de la TVA s'applique lorsque la taxe a été acquittée en vertu des articles 17 et suivants du Code mais que la convention est résiliée avant la livraison du bien³⁵¹.

Les travaux préparatoires du Code de la TVA ne précisent pas pourquoi la restitution de la taxe en cas de résiliation de la convention est soumise à la condition que la convention ait été résiliée avant la livraison de bien alors que cette condition n'existe pas dans l'hypothèse de l'annulation ou de la résolution de la convention. On peut cependant envisager que cette différence quant aux conditions à remplir pour obtenir la restitution de la taxe est justifiée par les différences existant entre ces modes d'extinction des conventions et notamment par le fait que l'annulation et la résolution des conventions ont un effet rétroactif alors que la résiliation n'opère qu'*ex nunc*.

c) Rabais de prix consenti au cocontractant

L'article 77, §1^{er}, 2° du Code de la TVA prévoit que la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée a lieu en cas de rabais de prix consenti au cocontractant. Le rabais de prix visé par cette disposition est celui qui est acquis après le moment où la taxe est due³⁵². En ce qui concerne les rabais de prix consentis par un fournisseur avant que la taxe ne devienne

³⁴⁸ Article 77, §1^{er}, 5° du Code de la TVA.

³⁴⁹ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.547.

³⁵⁰ Article 77, §1^{er}, 4° du Code de la TVA.

³⁵¹ Projet de loi du 15 octobre 1968 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Doc. Parl.*, Chambre, session extraordinaire 1968, n°88, exposé des motifs, p.68.

³⁵² *Ibid.*, p.67.

exigible, ils sont déjà exclus de la base d'imposition conformément à l'article 28, 2° du Code³⁵³.

2) *Infraction urbanistique et restitution de la taxe sur la valeur ajoutée*

Il n'existe pas de disposition en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui consacre un droit à la restitution de la taxe du seul fait de l'existence d'une infraction urbanistique affectant le bâtiment cédé. L'infraction urbanistique est cependant susceptible de donner lieu à la mise à néant de la convention de cession ou à une réduction du prix initialement prévu et ces événements peuvent entraîner une restitution de la taxe conformément à l'article 77 du Code de la TVA.

La restitution de la taxe est possible dans tous les cas où la convention est annulée ou résolue, que la mise à néant ait lieu amiablement ou qu'elle soit prononcée par un juge. L'absence de délais à respecter en ce qui concerne l'introduction de la demande permet la restitution de la taxe même si l'infraction urbanistique n'est découverte que plusieurs années après la cession du bâtiment.

La restitution de la taxe est également possible lorsque des rabais de prix sont consentis par le vendeur à l'acquéreur après la vente et, on le suppose, après la découverte de l'infraction affectant le bien par l'acquéreur. Cette disposition ne nous semble s'appliquer que lorsque le vendeur consent d'initiative des rabais de prix et non lorsqu'un juge ordonne la restitution d'une partie du prix à l'acquéreur.

En ce qui concerne la restitution de la taxe en cas de résiliation de la convention, le délai durant lequel la résiliation de la convention doit avoir lieu pour donner lieu à restitution de la taxe est également particulièrement restreint, ce qui a pour conséquence que cette hypothèse de restitution ne doit s'appliquer que très rarement.

En toute hypothèse, l'acquéreur d'un immeuble affecté d'une infraction urbanistique nous semble cependant bien protégé en matière de taxe sur la valeur ajoutée puisque, peu importe le mécanisme fondant la restitution du prix par le vendeur, l'acquéreur récupérera toujours le prix qu'il a versé ; c'est-à-dire un prix TVA comprise. Par contre, en cas de résiliation de la vente hors délai ou de réduction de prix ordonnée par un tribunal, le vendeur risque d'avoir à restituer à l'acquéreur un prix TVA comprise sans pouvoir prétendre à la restitution de la taxe par l'Etat.

³⁵³ Projet de loi du 15 octobre 1968 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Doc. Parl.*, Chambre, session extraordinaire 1968, n°88, exposé des motifs, p.67.

D.- RÉVISION DES DÉDUCTIONS SUITE À LA RESTITUTION DE LA TAXE

Lorsque la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement opérée ne se justifie plus, il y a lieu de corriger les déductions excédentaires³⁵⁴.

1) Révision dans le chef de l'acquéreur

L'article 79, §1^{er} du Code de la TVA prévoit que l'assujetti qui effectue une livraison de biens doit adresser à son cocontractant un document rectificatif mentionnant le montant de la taxe dont il obtient la restitution lorsqu'elle est obtenue en application de l'article 77, §1^{er}, 2^o à 7^o. Les hypothèses de restitution de la taxe suite à la résiliation, à l'annulation ou la résolution de la convention sont donc visées par cette disposition, de même que l'hypothèse de la restitution de la taxe en raison d'un rabais de prix consenti après que la taxe soit devenue exigible.

Lorsqu'un fournisseur obtient la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a versée à l'Etat, il doit donc adresser une note de crédit portant sur cette taxe à son cocontractant³⁵⁵. Pour déterminer s'il y a lieu de régulariser les déductions une fois la taxe sur la valeur ajoutée restituée, il convient de distinguer selon que l'acquéreur a déduit ou non la taxe.

Dans l'hypothèse où l'acquéreur du bien faisant l'objet de l'opération pour laquelle la taxe a été restituée aurait lui-même exercé un droit à déduction, il est tenu de régulariser cette déduction qui ne se justifie plus³⁵⁶. L'article 79, §1^{er}, alinéa 2 du Code de la TVA prévoit en effet que si le cocontractant a opéré la déduction du montant de la taxe restituée, il doit le reverser à l'Etat. On se trouve dans cette situation lorsque l'acquéreur du bien est également assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée et qu'il destine le bien acquis à la réalisation d'opérations taxables.

Lorsque l'acquéreur n'a pas bénéficié de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée lors de l'acquisition du bien, il récupère la taxe restituée au fournisseur du bien sans avoir à reverser le montant de celle-ci à l'Etat³⁵⁷.

2) Révision dans le chef du vendeur

On peut également se poser la question de la révision de la déduction exercée par l'assujetti qui effectue une livraison de biens lorsque la taxe lui est restituée car la convention a été mise à néant. Dans cette hypothèse, le fournisseur remplit-il toujours les conditions

³⁵⁴ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.413.

³⁵⁵ F. BALTUS, *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.417.

³⁵⁶ *Ibid.*, p.417.

³⁵⁷ Article 79, §1er, alinéa 2 *a contrario* du Code de la TVA.

requis pour prétendre au bénéfice de la déduction de la taxe payée en amont ou doit-il restituer à l'Etat le montant de la taxe qu'il a déduite ?

L'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969³⁵⁸ distingue les révisions des déductions pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement et celles qui sont relatives à des taxes autres que celles qui ont grevé les biens d'investissement. Il y a donc lieu d'analyser ces deux hypothèses.

a) Révision des déductions pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement

Les biens d'investissement sont les biens corporels et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation³⁵⁹. On ne peut donc, en matière de vente immobilière, être en présence d'un bien d'investissement que si le bâtiment appartient à un assujetti non professionnel de l'immobilier qui destine le bâtiment à l'exercice d'une activité économique. Le bâtiment du vendeur professionnel de l'immobilier ou de l'assujetti occasionnel n'est en effet pas destiné à être utilisé de manière durable dans le cadre d'une activité économique.

La déduction des taxes ayant grevés de tels biens est sujette à révision pendant une période de cinq ans commençant à courir le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance³⁶⁰. Ce délai de révision est cependant porté à quinze ans pour les biens d'investissement immobiliers, dont les bâtiments neufs³⁶¹.

L'article 10 de l'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 liste une série d'hypothèses dans lesquelles il y a lieu de procéder à la révision des déductions préalablement opérées. Aucune de celles-ci ne vise l'hypothèse de la mise à néant de la convention et de la restitution de la taxe sur la base de l'article 77. A priori, la mise à néant de la convention de vente d'un bâtiment neuf n'a donc aucune conséquence sur les déductions opérées par l'assujetti qui a effectué la livraison de biens.

Le Tribunal de première instance de Liège a cependant considéré, dans un jugement du 4 avril 2006³⁶², que la résolution de la convention replace l'assujetti dans la situation qui était la sienne avant la livraison de biens, de sorte que les bâtiments sont à nouveau à considérer, suite à la résolution de la convention, comme des biens d'investissement susceptibles de révision.

³⁵⁸ Arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 12 décembre 1969.

³⁵⁹ Article 6 de l'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

³⁶⁰ Article 9, §1^{er}, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

³⁶¹ Article 9, §1^{er}, alinéa 2 de l'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

³⁶² Civ. Liège, 4 avril 2006, R.G. n° 2006/N107, *T.F.R.*, 2006, n°312.

Par conséquent, dans l'hypothèse où le bâtiment neuf cédé est un bien d'investissement, sa mise à néant donne en principe lieu à l'application des articles 77 et 79 du Code de la TVA mais elle est également susceptible d'entraîner une révision des déductions opérées par l'assujetti qui a effectué la livraison de biens puisqu'il y a un grand risque que l'article 10 de l'arrêté royal n°3 s'applique. Cette disposition prévoit notamment qu'il y a lieu de procéder à la révision des déductions lorsque le bien d'investissement est affecté par l'assujetti à un usage privé ou à la réalisation d'opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Cela nous semble être le cas lorsque la convention de vente est anéantie et que la livraison de biens n'existe plus. Le Tribunal de première instance de Liège s'est d'ailleurs fondé sur cette disposition de l'arrêté royal n°3 pour déclarer non fondée la demande du contribuable qui postulait l'annulation de la contrainte émanant de l'Administration fiscale qui souhaitait procéder à la révision des déductions antérieurement exercées³⁶³.

b) Révision des déductions pour les taxes autres que celles qui ont grevé les biens d'investissement

L'article 5 de l'arrêté royal n°3 du 10 décembre 1969 prévoit qu'il y a lieu de procéder à la révision des déductions relatives à des taxes autres que celles qui ont grevé des biens d'investissement dans certaines hypothèses. Parmi les différentes situations envisagées par cette disposition, aucune ne nous semble pouvoir se rattacher à la mise à néant d'une convention de vente d'immeuble suivie de la restitution de la taxe lorsqu'on envisage la question de la révision des déductions dans le chef du vendeur du bâtiment.

³⁶³ Civ. Liège, 4 avril 2006, R.G. n° 2006/N107, *T.F.R.*, 2006, n°312.

CONCLUSION

Dès lors que les droits d'enregistrement et la taxe sur la valeur ajoutée sont des impôts indirects, il n'est pas étonnant de retrouver des similitudes entre eux. Il ressort d'ailleurs de nos recherches que les mêmes méthodes sont utilisées pour la détermination de la base minimale d'imposition dans l'hypothèse d'une vente d'immeuble, qu'on se situe en matière de taxe sur la valeur ajoutée ou en matière de droits d'enregistrement. Il en va de même des procédures d'expertise, presque en tous points identiques dans les deux matières, et de certaines hypothèses dans lesquelles une restitution de l'impôt est envisageable.

Au niveau de la détermination de la base imposable, les méthodes utilisées paraissent particulièrement sévères lorsque l'immeuble faisant l'objet de la convention de vente est affecté d'une infraction urbanistique. Alors qu'il est admis que le droit fiscal se fonde sur les réalités³⁶⁴, on peut légitimement douter du respect de ce principe en présence d'une infraction urbanistique puisque l'Administration, tant en matière de droits d'enregistrement qu'en matière de TVA, tient compte de l'état de l'immeuble tel qu'il serait une fois mis aux normes. On est donc très loin de la réalité, surtout si l'immeuble est dans une situation non régularisable et ne peut par conséquent pas être mis aux normes.

Malgré les similitudes indéniables existant entre les deux impôts, il semble cependant que la législation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée soit plus souple que le régime applicable aux droits d'enregistrement. Le Code de la TVA autorise en effet tant l'Administration fiscale que le redevable de la taxe à solliciter une expertise afin de déterminer la valeur normale du bien alors qu'en matière de droits d'enregistrement, seule l'Administration jouit de cette prérogative.

On retrouve également une plus grande souplesse dans le Code de la TVA en ce qui concerne les restitutions de la taxe. Les législateurs régionaux ont plus ou moins récemment instauré, en matière de droits d'enregistrement, des conditions particulièrement complexes et strictes en ce qui concerne les mises à néant amiables des conventions. Le Code de la TVA connaît cependant le mécanisme de la restitution de la taxe dans l'hypothèse de l'annulation ou de la résolution amiable de la convention depuis son introduction dans l'arsenal législatif belge, en 1969³⁶⁵. La différence flagrante entre les deux matières est d'autant plus préoccupante que, lors de l'adoption du Code de la TVA, les droits d'enregistrement n'étaient pas encore régionalisés et relevaient donc également de la compétence du législateur fédéral.

Quoi qu'il en soit, la question de la restitution de l'impôt relève, dans ces deux matières, presque essentiellement du traitement civil à donner aux conventions en cause. Il semble donc assez étrange que des délais très brefs doivent être respectés afin d'obtenir la

³⁶⁴ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités. Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *Journal pratique de droit fiscal et financier*, Bruxelles, Bruylant, 1969, p.161.

³⁶⁵ Projet de loi du 15 octobre 1968 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Doc. Parl.*, Chambre, session extraordinaire 1968, n°88, exposé des motifs, p.68.

restitution des droits d'enregistrement alors que ces délais, notamment le délai d'un an pour l'introduction de la demande en résolution de la convention, sont étrangers au droit civil³⁶⁶.

S'il semble évident que la législation fiscale ne peut appréhender chaque situation individuellement et ne peut dès lors réserver un traitement spécifique aux conventions de vente d'immeubles affectés d'infractions urbanistiques, il nous semble cependant qu'il n'est pas nécessaire d'ajouter des conditions à celles qui existent dans le Code civil. Le droit civil et son application par les juridictions semblent en effet être un frein suffisant aux demandes abusives de restitution et il ne paraît pas nécessaire d'accroître la difficulté pour le contribuable de se voir restituer l'impôt.

La législation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée nous semble à nouveau plus souple que celle qui existe en matière de droits d'enregistrement et on ne peut que souhaiter que les législateurs régionaux allongent les délais et notamment ceux dans lesquels le contribuable peut introduire sa demande en résolution de la vente. La rigueur de la législation à cet égard nous semble en effet excessive, surtout dans la mesure où l'action introduite par l'acquéreur d'un immeuble, même en présence d'une infraction urbanistique, n'est jamais certaine d'aboutir. Le Tribunal de première instance de Bruxelles a d'ailleurs très récemment débouté les acquéreurs d'un immeuble en infraction urbanistique de leur demande de résolution du contrat au motif qu'ils avaient été négligents et que « leur propre faute a rompu le lien de causalité entre celle des venderesses et le préjudice qu'ils vantent »³⁶⁷.

Les chances de l'acquéreur d'un immeuble en infraction urbanistique de voir la convention de vente mise à néant et d'obtenir la restitution des droits d'enregistrement semblent donc reposer sur des bases plutôt incertaines. Le régime applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée, bien qu'imparfait, semble nettement plus favorable à l'acquéreur mais encore faut-il, pour en bénéficier, que la cession du bâtiment ait lieu dans un délai de deux ans après la première occupation ou utilisation du bien. On ne peut par conséquent qu'encourager les acquéreurs de biens immeubles à s'assurer, avant la conclusion de la vente, de la parfaite conformité du bien aux exigences qui existent en matière d'urbanisme.

³⁶⁶ En vertu de l'article 2262bis, §1^{er} du Code civil, toutes les actions personnelles sont prescrites par dix ans. Ce délai général de prescription s'applique aux actions en annulation et en résolution, sous réserve de règles dérogatoires.

³⁶⁷ Civ. Bruxelles, 31 mars 2017, R.G. n° 15/5700/A, inédit, p.8.

BIBLIOGRAPHIE

1. Doctrine

- AUGHUET, C. et ERNEUX, P-Y., « La pratique contractuelle des ventes d'immeubles présentant une infraction urbanistique en Région wallonne. Le cas de la violation de l'article 84 du CWATUP (Absence ou non-respect de permis d'urbanisme) », *Notamus*, 2006, p. 61-64.
- BALTUS, F., *La TVA. Fondements et mécanismes*, Bruxelles, Larcier, 2016, 734 pages.
- BALTUS, F., « Livraisons de biens immeubles soumises à la TVA : questions particulières », in P. DE PAGE et A. CULOT (dir.), *La vente immobilière. Aspects civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2014, p.157-189.
- BORGER, F. et WILLE, P., *Handboek BTW 2016-2017*, Anvers, Intersentia, 648 pages.
- CRAIG, P. et DE BURCA, G., *EU Law. Text, cases and materials*, New York, Oxford University Press, 2011, 1155 pages.
- CULOT, A., *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2015, 325 pages.
- DEBLANDRE, J., « Théorie de la mutation apparente », Hebdo du 8 mai 2010, consultable à l'adresse suivante :
http://www.fiscalnet.be/DBPro/FR/Document/html/getDocFromDbpro/fn_actu_h/ht20100508-4-fr/0/20170412-prod-8645-58ede2e6236591-60327635 (consulté le 12 avril 2017).
- DECUYPER, J. et VAN PARYS, G., « Les notions de « valeur vénale » et de « valeur normale » en matière d'impôts indirects. Quelques observations », *Mensuel du notariat et de la fiscalité*, 1992, p.83-92.
- DERVAL, T. et GRAUER, L., « Infraction urbanistique et illicéité de l'objet du contrat de vente : un trait d'union ténu », *R.G.D.C.*, 2015, p.422-435.
- DELNOY, M., « Les infractions et sanctions d'urbanisme », *Chron. not.*, Bruxelles, Larcier, 2010, p.187-198.
- DELNOY, M., « Licéité des baux au regard de la police de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme », *Act. jur. baux*, Kluwer, 1999, p.98-108.
- DOUNY, R. et GUSTIN, M., « La nouvelle «résolution» du compromis de vente en Flandre – Un anéantissement très amiable », *Rec. gén. enr. not.*, 2008, p.369-387.
- FIEVET, G., « Erreur, dol et lésion qualifiée. Chronique de jurisprudence (2006-2016) », in P. WERY (dir.), *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, CUP n°168, Bruxelles, Larcier, 2016, p.59-103.
- GRISARD, D., KOHL, B., ONCLIN, F., RIGOLET, A., et SALZBURGER, R., « Le contrat de vente immobilière. Développements récents », in B. Kohl (dir), *La vente immobilière*, CUP n°161, Bruxelles, Larcier, 2015, p.9-212.
- HAENTJENS, F., *Vastgoedcontracten en ruimtelijke ordening*, Anvers, Intersentia, 2015, 689 pages.

- HARMEL, P., « Théorie générale de la vente », *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 1985, p.91-393.
- KIRKPATRICK, J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités. Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *Journal pratique de droit fiscal et financier*, Bruxelles, Bruylant, 1969, p.161-176.
- KOHL, B., « Conséquences fiscales de la résolution amiable de compromis de vente. Décret flamand du 23 novembre 2007 et avant-projet de décret wallon », *Rev. not. belge*, 2009, p.94-109.
- KOHL, B., *La vente immobilière. Chronique de jurisprudence 1990-2010*, Collection Les dossiers du Journal des tribunaux, Bruxelles, Larcier, 2012, 456 pages.
- MASSCHELEIN, M., « De minnelijke ontbinding van de onderhandse koopovereenkomst: fiscale aspecten », *Nieuw Notarieel Kwartaalschrift*, 2008, p.34-37.
- MENNIG, F., « Particularités en matière de TVA » in P. DE PAGE et A. Culot (dir.) *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines et Fiscalités, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p.75-98.
- OLIVIER, L. et VAN YPERSELE, J., *La vente et le droit de l'urbanisme wallon et bruxellois*, Waterloo, Kluwer, 2011, 99 pages.
- ONCLIN, F., « L'infraction d'urbanisme qui affecte l'immeuble vendu donne-t-elle lieu à la garantie d'éviction ou à la garantie des vices cachés ? », *R.G.D.C.*, 2015, p.24-34.
- PÂQUES, M. et VERCHEVAL, C., *Droit wallon de l'Urbanisme. Entre CWATUPE et CoDT*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2015, 891 pages.
- PEETERS, A. et WUSTENBERGHS, T., *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, 338 pages.
- SPRUYT, E., « Standpunten Vlaamse Belastingdienst inzake registratiebelastingen in relatie tot vermogen(splanning) », *Tijdschrift Estate Planning*, 2015, p.464-520.
- TIBERGHEN, A., *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Waterloo, Kluwer, 2015, 1984 pages.
- VAN BOXTAEL, J-L., « L'aliénation d'une construction irrégulière », *Rev. not. belge*, 1998, p.462-502.
- VAN MOLLE, N., « La vente immobilière à l'épreuve du droit de l'urbanisme, de la PEB et des normes de logement », in N. BERNARD (dir.), *Le bail et le contrat de vente face aux réglementations régionales (urbanisme, salubrité, PEB)*, Bruxelles, Larcier, 2015, p.193-237.
- VAN OMMESLAGHE, P., *Traité de droit civil belge. Tome II : Les obligations*, Collection De Page : Traité de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 2013, 951 pages.
- VAN YPERSELE, J., « La vente et les infractions urbanistiques », in *La vente : spécificités régionales*, colloque du C.F.F.R.N.B., 4 juin 2012.
- VAN YPERSELE, J., « Les actes et travaux soumis à permis d'urbanisme, les infractions urbanistiques et les permis de régularisation. Quelques récentes modifications en régions wallonne et bruxelloise. Quelques récentes modifications en régions wallonne et bruxelloise », *Jurim pratique*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.171-190.

VERCHEVAL, C., « Questions choisies de droit administratif en lien avec la vente d'immeubles », in B. KOHL (dir.), *La vente immobilière : aspects civils, administratifs et fiscaux*, CUP, 121, Liège, Anthémis, 2010, p.127-197.

WERY, P., *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2010, 927 pages.

WERY, P., *Droit des obligations, Volume 1, Théorie générale du contrat*, Bruxelles, Larcier, 2011, 1044 pages.

2. *Doctrine administrative*

Circulaire 76/1970 du 16 novembre 1970, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 17 avril 2017).

Décision TVA n° E.T.16.585 du 27 décembre 1973, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 18 avril 2017).

Circulaire 96/002 du 23 avril 1996, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 20 avril 2017).

Circulaire 24/2002 du 6 décembre 2002 consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

Décision TVA n° E.T.119.318 du 28 octobre 2010 consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 15 avril 2017).

Manuel de la TVA (version 2015), consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true>.

3. *Jurisprudence*

Cass., 17 mai 1984, *J.T.*, 1984, p.566.

CJCE, 5 juillet 1988, *Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting*, C-289/86, Rec. p.3669.

C.A., 8 février 1994, n°14/94.

Cass., 27 octobre 1995, R.G. n° C950002F (consultable sur *juridat*).

Cass., 8 avril 1999, R.G. n° C980042F (consultable sur *juridat*).

Cass. 4 février 2003, R.G. n°P.01.1462.N. (consultable sur *juridat*).

Cass., 30 juin 2005, R.G. n° C.04.0523.F. (consultable sur *juridat*).

CJCE, 12 janvier 2006, *Optigen*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-500.

Civ. Liège, 4 avril 2006, R.G. n° 2006/N107, *T.F.R.*, 2006, n°312.

Mons, 8 janvier 2008, *J.L.M.B.*, p.1465-1469.

Civ. Liège, 20 mars 2008, R.G. n° 99/41 26/A & 01/1 539/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

Civ. Anvers, 10 novembre 2008, R.G. n° Q4/7484/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

Civ. Nivelles, 16 février 2009, R.G. n° 07/1973/A, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

Liège, 7 février 2011, *J.L.M.B.*, 2011, p.1812-1816.

Liège, 10 mai 2012, *R.G.D.C.*, 2015, p.23-24.

Anvers, 29 octobre 2012, *R.G.D.C.*, 2014, p.215-218.

Liège, 19 février 2013, R.G. n° 2011/RG/659 (consultable sur *juridat*).

Anvers, 4 juin 2013, R.G. n° 2011/AR/3511, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 13 avril 2017).

CJUE, 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, publié au recueil numérique.

Liège, 26 juin 2014, R.G. n° 2013/Rg/750 (consultable sur *juridat*).

Cass. 12 février 2015, R.G. n° C.14.0330.F. (consultable sur *juridat*).

Mons, 21 avril 2016, *Rev. not. belge*, 2017, p. 286-290.

Civ. Bruxelles, 31 mars 2017, R.G. n° 15/5700/A, inédit.

4. Législation

Code des taxes assimilées au timbre du 2 mars 1927, *M.B.* 6 mars 1927, p.927.

Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe du 30 novembre 1939, *M.B.* 1^{er} décembre 1939, p.8002.

Projet de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre du 18 juin 1957, *Doc. Parl.*, Sénat, 1956-1957, n°333.

Loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits de timbre du 23 décembre 1958, *M.B.* 7 janvier 1959, p.86.

Première directive (67/227/CEE) du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, article 2, alinéa 1^{er}, *Journal officiel des Communautés européennes* du 14 avril 1967, p.1301-1303.

Projet de loi du 15 octobre 1968 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Doc. Parl.*, Chambre, session extraordinaire 1968, n°88.

Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.* 17 juillet 1969, p.7046.

Arrêté royal n°3 relatif aux réductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée du 10 décembre 1969, *M.B.* 12 décembre 1969, p.12006.

Arrêté royal n°4 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée du 29 décembre 1969, *M.B.* 31 décembre 1969, 12663.

Arrêté royal n° 15, organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, par. 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée du 3 juin 1970, *M.B.* 5 juin 1970, p.6106.

Arrêté royal n° 20, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux du 20 juillet 1970, *M.B.* 31 juillet 1970, p.7920.

Loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, *M.B.* 15 août 1980, p.9434.

Code wallon de l'aménagement du territoire, de l'urbanisme, du patrimoine (et de l'énergie) du 14 mai 1984, *M.B.* 25 mai 1984, p.6939.

Loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989, *M.B.* 17 janvier 1989, p.850.

Code bruxellois de l'aménagement du territoire du 9 avril 2004, *M.B.* 26 mai 2004, p.40738.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347 du 11 décembre 2006.

Décret relatif aux infractions et sanctions en matière d'urbanisme du 24 mai 2007, *M.B.* 18 juin 2007, p.33262.

Ontwerp van decreet van 10 oktober 2007 houdende invoering van een bijzonder vast recht voor minnelijke ontbinding of vernietiging van koopovereenkomsten, Vlaamse Parlement, 2007-2008, n°1344.

Décret du 23 novembre 2007 portant introduction d'un droit fixe spécifique pour la résolution ou l'annulation amiable des compromis de vente, *M.B.* 3 janvier 2008, p.85.

Projet de décret du 23 mars 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites, d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Livre II du Code de l'Environnement, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, Parlement wallon, 2008-2009, n°980.

Décret du 30 avril 2009 portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Code de l'Eau, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Eco-Bonus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne, *M.B.* 1^{er} juillet 2009, p.45089.

Code flamand de l'aménagement du territoire (VCRO) du 15 mai 2009, *M.B.* 20 août 2009, p.55005.

Décret portant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.* 23 décembre 2013, p.101609.

Projet d'ordonnance modifiant le Code bruxellois de l'Aménagement du territoire du 23 décembre 2013, Parlement bruxellois, 2013-2014, document n° A-481/1.

Ordonnance modifiant le Code bruxellois de l'Aménagement du Territoire et l'ordonnance du 12 décembre 1991 créant des fonds budgétaires du 3 avril 2014, *M.B.* 7 mai 2014, p.36170.

Ontwerp van decreet van 15 oktober 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, Vlaamse Parlement, 2014-2015, n°114.

Décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.* 29 janvier 2015, p.7861.

Projet d'ordonnance du 7 novembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, Parlement bruxellois, 2016-2017, n°A-429/1.

Ordonnance portant la deuxième partie de la réforme fiscale du 12 décembre 2016, *M.B.* 29 décembre 2016, p.91885.

5. Autres sources

Réponse à la question parlementaire n°90 du sénateur VERVAET du 16 décembre 1986, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 18 avril 2017).

Réponse à la question parlementaire n°610 de Monsieur ANCIAUX du 17 novembre 1997, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 12 avril 2017).

Réponse à la question parlementaire du représentant PIETERS du 14 décembre 1999, consultable sur <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true> (consulté le 19 avril 2017).

Entretien avec les notaires G. RASSON et B. WILKIN, le 21 février 2017.

Réponse de C. JACMAIN, attaché au SPF Finances, du 27 avril 2017, suite à une question que nous avons adressée à l'Administration de la documentation patrimoniale.

