

## CONSÉQUENCES FISCALES DE LA RÉOLUTION AMIABLE DE COMPROMIS DE VENTE. DÉCRET FLAMAND DU 23 NOVEMBRE 2007 ET AVANT-PROJET DE DÉCRET WALLON

*A. Introduction : les incidents entre le compromis et l'acte authentique*

### 1. — La vente, contrat consensuel

Lorsqu'une personne achète un bien immobilier, la pratique est généralement de conclure une convention de vente sous seing privé, ou « compromis de vente ». La vente est définitive dès cet instant, bien qu'elle n'ait pas encore été constatée par acte authentique; en effet, il n'est pas inutile de rappeler que la vente demeure un contrat consensuel qui se forme par le seul fait de l'échange des consentements des parties, *solo consensu*. En d'autres termes, l'écrit (contrat de vente sous seing privé (« compromis ») ou acte authentique) n'est pas requis pour que la convention existe; sous réserve des difficultés de preuve en cas de contestation, une vente faite verbalement est parfaitement valable entre parties (1). L'article 1583 du Code civil confirme ce principe, en rappelant que « [la vente] est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ».

La passation de l'acte authentique, suivie de sa transcription à la conservation des hypothèques ne s'impose que pour assurer l'opposabilité de la convention de vente aux tiers (2).

(1) Il convient de rappeler cependant que certaines législations particulières imposent la rédaction d'un écrit, principalement dans le but de mieux protéger le consommateur. Tel est notamment le cas de la loi du 9 juillet 1971 réglementant la construction d'habitations et la vente d'habitations à construire ou en voie de construction (« loi Breynne »), dont l'article 7 prévoit que les conventions et promesses de conventions qui y sont soumises doivent contenir, à peine de nullité, une série de mentions de nature à avertir l'acquéreur de la portée de ses engagements. En outre, lorsque les parties ont voulu, en vertu d'une clause expresse, subordonner la formation du contrat à la réalisation d'un écrit (authentique ou sous seing privé), la vente ne se réalise que lorsque l'écrit est rédigé (voy. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome IV, Volume I, 4<sup>e</sup> éd. (par A. MËNERTZHAGEN-LAMPRENS), Bruxelles, Bruylant, 1997, p. 170).

(2) Articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi hypothécaire.

### 2. — Compromis de vente et enregistrement

Le Code des droits d'enregistrement s'aligne sur le Code civil en prévoyant que, dès qu'il y a vente, c'est-à-dire dès qu'il y a accord entre les parties sur la chose et sur le prix, le droit d'enregistrement est exigible. Toute convention, écrite ou non écrite, translatrice à titre onéreux de propriété ou d'usufruit d'un bien immobilier situé en Belgique est donc obligatoirement enregistrable, au taux de 12,5 % en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale et au taux de 10 % en Région flamande (3). L'enregistrement doit s'effectuer dans les quatre mois de l'accord des parties (4); lorsque les parties requièrent l'intervention d'un notaire pour passer l'acte authentique de la vente, et dans la mesure où la signature de l'acte authentique intervient dans les quatre mois de la conclusion de la convention, il n'est plus nécessaire de présenter le compromis de vente à l'enregistrement; c'est l'acte notarié qui devient obligatoirement enregistrable dans les quinze jours de sa signature (5).

### 3. — Conséquences fiscales des incidents entre le compromis et l'acte authentique

Il n'est cependant pas rare que l'acheteur, après la signature du compromis de vente, se fasse la réflexion que, tout compte fait, il ne désirerait pas acheter l'immeuble en son nom personnel, mais au nom de quelqu'un d'autre, par exemple un membre de sa famille (le cas échéant au nom de l'acheteur et de son époux ou épouse) ou une société en formation. De même, après la signature du compromis, l'acheteur, parvenu à la conclusion qu'il lui sera impossible de financer l'acquisition réalisée, se met parfois à la recherche d'un tiers intéressé à « prendre sa place » en qualité d'acquéreur du même bien. Une autre situation peut également se produire, dans laquelle les parties après la signature du compromis, décident, de commun accord, de ne pas passer l'acte authentique de vente et, en conséquence, de procéder à la

(3) Article 44 du Code des droits d'enregistrement.

(4) Article 19, 2<sup>o</sup> et article 32, 4<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement. En cas de vente d'immeuble faite verbalement, l'exigence d'enregistrement de la convention sera rencontrée par le biais d'une déclaration présentée à l'enregistrement dans les quatre mois de l'accord (article 31, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement).

(5) Article 19, 1<sup>o</sup> et article 32, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement. Comme l'explique A. CULOT, « si l'acte notarié n'est pas signé dans les quatre mois, il est conseillé aux parties de faire enregistrer le compromis avant l'expiration du délai au risque d'encourir des amendes » (A. CULOT, « Les incidents de la vente. Quelles sont les conséquences fiscales en cas de modifications intervenues entre la signature du compromis et l'enregistrement de la convention? », in *Le compromis de vente. Effets civils et fiscaux*, coll. Patrimoines & Fiscaux, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2006, pp. 53 et suiv., spéc. p. 56).

résolution amiable du compromis (pratique dite du « déchirement du compromis »).

De lourdes conséquences fiscales pèsent alors sur les parties : aussi bien dans la première situation (« substitution d'acquéreur ») (6) que dans la seconde (« déchirement du compromis », même non suivi d'une nouvelle vente), l'administration fiscale pouvait considérer respectivement, soit qu'une seconde vente, soit qu'une rétrocession s'était produite et, en conséquence, percevoir une seconde fois les droits d'enregistrement (7).

Une situation similaire se produit du reste lorsque le contrat de vente conclu entre les parties se trouve frappé de nullité absolue ou relative ; l'on considère en effet que l'administration fiscale ne peut, en matière d'enregistrement, être juge de la validité des actes ou conventions, et cela quelle que soit la nature de la nullité affectant l'acte ou la convention : relative, absolue, apparente ou non apparente (8). Le caractère potentiellement annulable de l'acte n'empêche donc pas l'administration fiscale de percevoir les droits d'enregistrement au taux proportionnel. En revanche, l'annulation judiciaire de la convention n'est pas assujettie à un droit proportionnel d'enregistrement lorsqu'elle est prononcée au profit d'une des parties à la convention, ses héritiers ou légitaires (9) ; l'annulation judiciaire autorise également la restitution du droit proportionnel perçu pour la convention annulée (10).

(6) Sous réserve de l'hypothèse particulière du compromis réservant la faculté d'être commandé. Sur ce mécanisme, voy. *infra* n° 10.

(7) Sur ces incidents, voy. notamment A. CULOT, *op. cit.*, spéc. pp. 60-74; *id.*, « La vente immobilière et les droits d'enregistrement », in I. DURANT (coord.), *La vente, un contrat usuel très réglementé*, coll. Commission Université Palais, vol. 90, Bruxelles, Larcier, 2006, pp. 47 et suiv., spéc. pp. 81 et suiv.; M. DONNAY, *Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Principes généraux*, coll. Répertoire Notarial, tome XV, livre 10, Bruxelles, Larcier, pp. 175-176, n° 144.

(8) Voy. dans ce sens J. ESPEEL et P. VAN MELKEBEKE, *Droits d'enregistrement 2007*, Waerloo, Kluwer, 2008, p. 523 et réf. citées.

(9) Article 147 du Code des droits d'enregistrement. A contrario, l'annulation de la convention par acte amiable, à considérer même qu'elle demeure valable en droit civil, emporte la perception du droit proportionnel sur la convention d'annulation, sauf selon la doctrine fiscale classique, « (...) s'il s'agit d'une nullité apparente à l'examen de l'acte primitif, c'est-à-dire si « la nullité est établie d'une manière irréfragable » ou si la nullité « résulte d'un fait dont l'existence ne peut être contestée » (M. DONNAY, *op. cit.*, p. 207, n° 208 et réf. citées). Notons cependant que la doctrine la plus récente considère la nullité comme consistant en une sanction judiciaire, en toutes hypothèses (voy. par exemple S. STINS, « Nietigheid van het contract als sanctie bij zijn tostandkoming », in J. Smits et S. Stins (éd.), *Toestandkoming van de overeenkomst naar Belgisch en Nederlands recht*, coll. Metro, n° 38, Anvers, Intersentia, 2002, pp. 225 et suiv., spéc. p. 228). Partant, l'expression « annulation amiable » est sujette à caution en droit civil. (Voy. également à ce sujet R. Doury et M. Guymn, « La nouvelle "résolution" du compromis de vente en Flandre. Un anéantissement très amiable », *R.G.E.N.*, 2008, pp. 369 et suiv., spéc. p. 373).

(10) Article 209, 2° du Code des droits d'enregistrement.

#### 4. — Restitution des droits en cas d'annulation ou de résolution

Pour les parties confrontées à l'une des situations exposées ci-avant, la seule porte de sortie réside dans l'article 209, 2° et 3° du Code des droits d'enregistrement. En vertu de cette disposition, la restitution des droits perçus est possible lorsque la convention a été mise à néant pour cause de nullité par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée (article 209, 2°) ou lorsque la résolution ou la révocation de la convention a été prononcée par un jugement passé en force de chose jugée, à condition qu'il résulte de la décision que la convention n'est pas antérieure de plus d'un an à une demande en résolution ou en révocation, même si elle a été introduite devant un juge incompétent (article 209, 3°).

Selon une jurisprudence constante, cette disposition ne permet pas la restitution des droits perçus, d'abord, bien sûr, en cas de résolution (ou d'annulation) (11) amiable du compromis. Au contraire, dans ce cas, l'administration fiscale est même fondée à percevoir une seconde fois les droits d'enregistrement puisqu'une nouvelle convention (à savoir l'accord des parties pour la résolution ou l'annulation du compromis) est conclue, emportant la rétrocession du bien (12). En outre, dans les cas où la résolution de la convention intervient automatiquement, par exemple en raison de l'accomplissement d'une condition résolutoire ou d'une clause résolutoire expresse stipulée par les parties, la résolution de la convention n'exige pas l'intervention du juge, et la jurisprudence considère alors l'article 209, 3° inapplicable; en effet, dans ce cas, « (...) le juge n'est jamais amené qu'à constater l'existence des conditions d'application de la clause dont question, en manière telle qu'il ne s'agit pas d'une résolution judiciaire proprement dite donnant lieu à restitution, et ce même si le juge a été saisi moins d'un an après la signature de la convention » (13). Dans ces situations, la résolution de la convention ne procédera toutefois pas d'une nouvelle convention, de sorte que seul le droit « primaire » de mutation restera dû, sans que ne survienne une seconde perception en raison de la rétrocession.

Bref, le caractère très formel de cette action judiciaire, ainsi que les délais imposés par la loi, rendent en pratique très difficile la restitution des droits d'enregistrement suite à la résolution d'une convention de vente, même conclue sous seing privé.

(11) Voy. les réserves exprimées ci-avant à propos du caractère nécessairement judiciaire ou non de la sanction de nullité (*supra* n° 3, noté).

(12) Voy. *supra* n° 3.

(13) A. CULOT, « La vente immobilière et les droits d'enregistrement », *op. cit.*, spéc. p. 73.

## 5. — Réaction des législateurs flamand et wallon

Pour éviter les conséquences fiscales énoncées ci-dessus, les parties sont donc tenues, soit de procéder en justice dans l'année pour obtenir la résolution de la convention aux torts de l'une d'entre elles, soit d'opter pour des constructions juridiques compliquées, voire hasardeuses, telles que la promesse de vente, la déclaration de command ou l'engagement au nom d'une société en formation. En outre, étant donné l'absence d'assistance juridique obligatoire à l'époque de la signature du compromis et jusqu'à la préparation de la passation de l'acte authentique, les parties ne sont pas toujours informées des incidences fiscales des décisions qu'elles prennent avant la passation de l'acte authentique, par exemple en cas de substitution d'acquéreur ou de déchéance du compromis (14).

Face à ce constat, le législateur flamand, par un décret du 23 novembre 2007 (« décret portant introduction d'un droit fixe spécifique pour la résolution ou l'annulation amiable des compromis de vente » (15)) a décidé d'offrir aux acheteurs et aux vendeurs de biens immobiliers situés en Région flamande et qui souhaitent procéder à la résolution ou à l'annulation amiable de leurs compromis, une solution simple et fiscalement favorable. De son côté, le 10 avril 2008, le Gouvernement wallon a adopté en première lecture un avant-projet de décret portant des dispositions similaires (16). Ces deux textes sont brièvement commentés ci-après.

(14) Différents parlementaires ont déposé des propositions de loi visant à prévoir l'intervention du notaire avant que la vente, même sous seing privé, ne devienne définitive; voy. spécialement la proposition DE CLAPPELE et consorts, qui suggérait, par la création d'un nouvel article 1583bis du Code civil, que l'acte sous seing privé soit obligatoirement soumis par les parties à l'avis d'un notaire, lequel, après les avoir informés sur leurs droits et devoirs respectifs, aurait été invité à apposer son visa au pied de chacun des exemplaires originaux du compromis de vente (*Doc. Parl., Chambre, 1992-1993, n° 822/1*). D'autres propositions similaires ont été déposées depuis lors. Voy. à ce sujet B. KOHL, *Droit de la construction et de la promotion immobilière en Europe. Vers une harmonisation de la protection du consommateur en droit de la construction?*, Bruxelles et Paris, Bruylant et L.G.D.J., 2008, n° 161(n); D. MICHAELS et R. STREES, « La proposition de loi Miquet », in *Fédération royale des Notaires de Belgique, La négociation immobilière : l'apport du notaire*, Bruxelles, Larcier, 1998, pp. 521 et suiv.; J.-F. TAYMANS, « L'acte authentique de vente et la fonction de notaire », in B. DUBUSSON et P. WÉRY, *La mise en vente d'un immeuble. Hommage au professeur Nicole Verheyden-Jeanmart*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 207 et suiv., spéc. pp. 218-221.

(15) *Moniteur belge*, 3 janvier 2008, p. 84.

(16) Voy. l'ordre du jour de la séance du conseil des ministres du 10 avril 2008 du Gouvernement wallon (disponible sur le site internet [www.gov.wallonie.be](http://www.gov.wallonie.be)).

## B. Le décret flamand du 23 novembre 2007

### 6. — Conséquences fiscales de la résiliation ou de l'annulation amiable des compromis

Désormais, il est donc possible, pour les immeuble situés en Région flamande, de résilier ou d'annuler à l'amiable le compromis de vente (ou, plus généralement, tout échange ou toute convention translatrice à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles (17)) qui n'a pas encore fait l'objet d'un acte authentique, sans devoir subir les lourdes conséquences fiscales précitées (18).

Selon le nouvel article 76 du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliquable en Région flamande, le compromis de vente est exempté du droit proportionnel (10 % en Flandre) et est soumis à un simple droit fixe de 10 euros, s'il n'a pas encore été constaté par acte authentique et si, dans un délai de quatre mois à dater de sa signature (délai dans lequel le compromis doit normalement être présenté à l'enregistrement), il est présenté ensemble à l'enregistrement (i) le document constatant ce compromis de vente et (ii) la convention constatée par écrit dans laquelle toutes les parties au compromis de vente déclarent avoir résolu ou annulé ce compromis à l'amiable (ou dans laquelle elles déclarent qu'une condition résolutoire expresse stipulée dans le compromis de vente s'est réalisée).

(17) Il s'agit des conventions visées à l'article 44 du Code des droits d'enregistrement.

(18) L'auteur remercie Me R. VERMEERSCH, avocat au Barreau de Bruxelles (Stibbe), pour la relecture attentive de la présente section. Le décret flamand du 23 novembre 2007 est déjà largement commenté par la doctrine; voy. entre autres à ce sujet : E. SPUYR, « Registratierrecht. Verandering van koper tussen compromis en notariële akte : wettelijke oplossing in de maak (in Vlaanderen) », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2007, n° 17-18, pp. 1 et suiv.; *id.*, « Registratierrecht. Fiscaalvriendelijke ontbinding van koopovereenkomst in Vlaanderen in werking », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2008, n° 3, pp. 1 et suiv.; P. COOLS, « Ontbinding verkoopovereenkomst kan voortaan fiscaalvriendelijk », *De Juristenkrant*, 30 janvier 2008, p. 5; A. MAVEUR, « Région Flamande. Droit de vente. Instauration d'un droit fixe spécifique (10 EUR) pour la résolution ou l'annulation amiable des compromis de vente. Allongement du délai de notification de la déclaration de command », *Droits d'enregistrement*, 2008/1, pp. 9 et suiv.; J. GELLIER, « De fiscale gevolgen van de minnelijke ontbinding van een onderhandse onroerende koop in het Vlaamse Gewest (vanaf 1 november 2007) », *T. Not.*, 2008, pp. 62 et suiv.; T. JANSSENS, « Fiscale kostprijs ontbinding compromis gevoelig verlaagd », *De Veer*, 2008/2, pp. 8 et suiv.; M.A. MASSCHELEIN, « De minnelijke ontbinding van de onderhandse koopovereenkomst : fiscale aspecten », *N.N.K. (Nieuw Notariael Kwartalschrift)*, 2008/1, pp. 34 et suiv.; H. PAULCKOM, « Vlaamse registratierechten. Geen evenredige verkooprechten meer bij minnelijke ontbinding van een onderhandse verkoopovereenkomst », site internet e-notariaat.be, avis du 31 octobre 2007, ref. 4468; R. DOUNY et M. GUSMANS, *op. cit.*, pp. 369 et suiv.; R. TIMMERMANS, « Het lot van besaalde voorschotten bij minnelijke ontbinding compromis », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2008, n° 12, pp. 5 et suiv.; H. DE DIECKER, « De problematiek van ontbinding en nietigheid van verkoopovereenkomsten m.b.t. vastgoed en de wederzijdse gekruiste opties als valabel alternatief voor dergelijke verkoopovereenkomsten », *Not. Fisc. M.*, 2008/9, pp. 285 et suiv.; E. VOULCKAERT, « Minnelijke ontbinding compromis. Geen fiscaal nadeel », *N.W.*, 2008, pp. 197 et suiv.

En d'autres termes, les parties qui veulent procéder à la résolution ou à l'annulation amiable d'un compromis de vente (avant que le délai de quatre mois soit écoulé) peuvent désormais présenter le contrat initial au receveur contre un droit fixe de 10 euros; la condition est que la convention de résolution ou d'annulation (ou le document écrit dans lequel les parties déclarent qu'une condition résolutoire expresse s'est réalisée) soit présentée avec ce contrat initial à l'enregistrement (article 76, 1<sup>o</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>) (19). Le deuxième contrat (convention de résolution ou d'annulation) est également soumis au tarif de 10 euros (article 76, 2<sup>o</sup>), ce qui porte la charge fiscale totale à 20 euros.

Le bénéfice de l'assujettissement de la première convention (le compromis de vente) au droit spécifique de 10 euros seulement est subordonné à ce que la vente sous seing privé n'ait pas encore été constatée par acte authentique. Dès la passation de l'acte authentique, le droit d'enregistrement au taux de 10 % est dû, et l'introduction d'une procédure judiciaire sera nécessaire pour en obtenir la restitution (20). Si la convention résolue ou annulée ne peut avoir fait l'objet que d'un acte sous seing privé, rien n'empêche en revanche que la convention de résolution ou d'annulation (ou le document écrit dans lequel les parties déclarent qu'une condition résolutoire expresse s'est réalisée) soit constatée devant notaire; cet acte authentique sera présenté avec le compromis résolu ou annulé et soumis au droit fixe de 10 euros.

Comme l'explique A. Mayeur, le fait que la convention de résolution ou d'annulation amiable s'accompagne du paiement de dommages et intérêts ou d'autres indemnités entre les parties au compromis ne devrait pas faire obstacle à l'assujettissement au seul droit fixe spécifique; « (...) à s'en tenir à ce point de vue, il n'est pas exclu que la condition résolutoire du paiement du prix, dans tel délai (nécessairement inférieur à une année), soit préférée désormais – dans les compromis de vente d'immeubles flamands – à la condition suspensive de l'octroi d'un prêt hypothécaire à l'acheteur, puisque le vendeur pourra être indemnisé, s'il est finalement frustré du bénéfice du contrat, sans devoir recourir à l'action judiciaire pour échapper au droit de vente. Bien entendu, l'indemnisation devra être fixée raisonnablement, si l'on veut éviter que l'Administration ne qualifie la convention d'annulation ou de résolution en revente » (21).

(19) Le décret flamand impose également qu'il ne se soit pas écoulé plus d'un an entre la date du compromis (écrit ou verbal) et la date de l'acte de résolution amiable. Comme l'expliquent R. DOUNY et M. GUSTIN, « (...) du fait de la présentation simultanée des deux actes, dans le délai de quatre mois, un tel dépassement du délai n'est concevable, dans cette première hypothèse, que si la convention a été conclue sous condition suspensive et que celle-ci se réalise plus de huit mois après la naissance du contrat » (R. DOUNY et M. GUSTIN, *op. cit.*, spéc. p. 380, note 6).

(20) *Voy. infra* n<sup>o</sup> 9.

(21) A. MAYEUR, *op. cit.*, spéc. p. 12.

## 7. — Les exceptions : apports dans une société et ventes conclues par les professionnels

L'article 76, 1<sup>o</sup>, alinéa 2 nouveau du Code des droits d'enregistrement (tel qu'applicable en Région flamande) prévoit une double exception au régime favorable expliqué ci-avant : « cette exemption ne vaut pas pour les apports par une personne physique d'une habitation dans une société belge, ni pour les conventions soumises au tarif mentionné à l'article 62 ».

Bref, outre l'exception de l'apport d'une habitation par une personne physique dans une société belge, ce régime de faveur ne s'applique pas en cas de vente faite, tant de gré à gré que par acte authentique, à des personnes qui exercent la profession d'acheter des immeubles en vue de la revente (22). En revanche, pour les ventes faites par de tels professionnels, le nouveau régime peut s'appliquer.

## 8. — Restitution des droits perçus sur un compromis enregistré

Dans l'hypothèse où, malgré la nouvelle règle énoncée à l'article 76 du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande, un compromis de vente (23) aurait été enregistré au droit proportionnel, le décret flamand du 23 novembre 2007 prévoit un nouveau cas de restitution.

Selon le nouvel article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o bis</sup> du Code des droits d'enregistrement (tel qu'applicable en Région flamande), les droits proportionnels perçus sur le compromis de vente sont restitués (sous déduction du droit fixe général de 25 euros) (24), si, à la demande de restitution (introduite conformément à l'article 217, c'est-à-dire au plus tard dans les deux ans suivant la date d'anéantissement amiable du compromis et par une « demande motivée notifiée par lettre recommandée à la poste au receveur qui a effectué la recette ou au directeur régional de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines », il est annexé une convention de résolution ou d'annulation amiable du compromis (ou dans laquelle les parties déclarent qu'une condition résolutoire expresse stipulée dans le compromis de vente s'est réalisée), et à la condition que cette convention de résolution ou d'annulation

(22) Ces professionnels bénéficient déjà en Région flamande d'un taux préférentiel de 5 % lorsqu'ils acquièrent un immeuble dans le cadre de leur activité (*voy. l'article 62 du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande*).

(23) Ou une autre convention visée à l'article 44 du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande.

(24) Article 209 *in fine* du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande.

tion amiable soit elle-même enregistrée (au droit fixe de 10 euros (25)) moins d'un an après la date de la signature du compromis annulé ou résolu.

En d'autres termes, le compromis de vente aura été enregistré au taux proportionnel de 10 % : ces droits seront restitués (26) si à la demande de restitution est annexée la convention de résolution ou d'annulation amiable, enregistrée au droit de 10 euros moins d'un an après le compromis.

Quid dans l'hypothèse où un compromis est présenté tardivement à l'enregistrement (c'est-à-dire au-delà du délai de quatre mois), mais qu'il est accompagné de la convention de résolution ou d'annulation amiable? Dans ce cas, une des conditions énoncées à l'article 76, 1<sup>o</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> nouveau du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande n'est pas remplie (condition de délai de quatre mois), de sorte que l'enregistrement du compromis résolu ou annulé ne pourra pas se produire au droit fixe de 10 euros (27); un droit fixe de 10 euros devrait alors être perçu sur la convention de résolution ou d'annulation amiable, tandis que, à s'en tenir à la lettre de la loi, le compromis résolu ou annulé sera taxé au taux proportionnel de 10 % (majoré de l'amende pour enregistrement tardif). La restitution de ces droits proportionnels devrait faire ensuite l'objet d'une demande dans les formes de l'article 217<sup>o</sup> du Code. Afin de rationaliser la procédure, l'administration considère cependant que la présentation, plus de quatre mois après sa signature, d'un compromis accompagné d'une convention de résolution ou d'annulation amiable de celui-ci, soit équivalente à une demande de restitution au sens de l'article 217<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement (tel qu'appliqué en Région flamande) pour le motif énoncé à l'article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> bis nouveau du Code (à savoir la restitution des droits perçus sur un compromis enregistré, lorsque les parties annexent à ce compromis une convention de résolution ou d'annulation amiable de ce dernier) (28).

Enfin, ce régime de faveur permettant la restitution des droits perçus sur un compromis enregistré, subséquemment résolu ou annulé, n'est pas applicable en cas d'apport d'une habitation par une personne phy-

(25) En application du nouvel article 76, 2<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande (voy. *supra* n<sup>o</sup> 6).

(26) Sous déduction du droit fixe général de 25 euros (article 209 *in fine* du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande).

(27) Voy. entre autres dans ce sens E. SPRUYT, « Registratierrecht. Fiscaalvriendingelijke ontbinding van koopovereenkomst in Vlaanderen in werking », *op. cit.*, spéc. p. 2.

(28) Voy. Circulaire n<sup>o</sup> 6/2008 du 2 juin 2008; voy. également dans ce sens E. SPRUYT, *op. cit.*, spéc. p. 2.

sique dans une société belge ainsi qu'en cas de vente faite à des personnes qui exercent la profession d'acheter des immeubles en vue de la revente. En outre, la restitution des droits proportionnels n'est plus possible lorsque la convention a été constatée par acte authentique (29).

### 9. — Restitution des droits perçus sur un acte authentique

Une fois que l'acte authentique est signé, il demeure possible, comme sous l'ancien régime, d'obtenir une restitution des droits d'enregistrement (30) lorsque les parties, dans l'année de la convention, introduisent une action en justice en vue d'obtenir la résolution de celle-ci.

Toutefois, il n'est désormais plus requis que le juge prononce la résolution ou la révocation du contrat : les parties peuvent en effet inviter le juge à constater la résolution ou la révocation intervenue (31); cette modification sera de nature à faciliter la restitution des droits d'enregistrement lorsque les parties sont d'accord pour procéder à la résolution amiable d'une vente ayant fait l'objet d'un acte authentique.

### 10. — Modification des conditions relatives à l'élection de command

Le décret du 23 novembre 2007 modifie enfin l'une des conditions d'application de l'article 159, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement, lequel exempté du droit d'enregistrement proportionnel et soumet uniquement au droit fixe la déclaration de command.

L'élection de command est la faculté, prévue dans un contrat de vente, par laquelle l'acheteur se réserve le droit de désigner ultérieurement, dans le délai fixé, une tierce personne, inconnue du vendeur au moment de la vente, qui prendra l'acquisition pour elle, de manière telle que l'acheteur initial (s'il use de la faculté d'élire command) sera censé n'avoir pas acquis en son propre nom mais au nom et pour le compte du tiers. Les déclarations de command ne donnent lieu à la seule perception du droit fixe général que pour autant que la déclaration de command soit valable en droit civil et que les conditions de l'article 159, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement soient remplies, c'est-à-dire (i) que la faculté d'élire command ait été réservée dans l'acte d'adjudication ou de vente, (ii) que la déclaration soit faite par acte

(29) Nouvel article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> bis alinéa 2 du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande.

(30) Sous déduction du droit fixe général de 25 euros (article 209 *in fine* du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande).

(31) Nouvel article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement tel qu'appliqué en Région flamande.

authentique et (iii) qu'elle soit notifiée par exploit d'huissier de justice au receveur de l'enregistrement ou que l'acte soit présenté à la formalité, au plus tard le premier jour ouvrable qui suit celui de l'adjudication ou du contrat.

Cette dernière condition, qui impose la présentation de la déclaration de command à la formalité de l'enregistrement au plus tard le premier jour ouvrable suivant celui de l'adjudication ou de la signature du contrat de vente ne va pas sans causer certaines difficultés pratiques, vu le caractère extrêmement bref de ce délai (24 heures). Aussi le décret flamand du 23 novembre 2007 a-t-il porté à 5 jours ouvrables le délai dans lequel, en Région flamande, la déclaration de command doit être présentée à l'enregistrement pour pouvoir bénéficier d'une taxation au droit fixe général (32).

#### 11. — Entrée en vigueur

Le décret flamand du 23 novembre 2007 est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2007.

En d'autres termes, les conventions de résolution ou d'annulation de compromis signés avant cette date bénéficieront de la nouvelle règle relative à la double perception du droit fixe de 10 euros (article 76, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>) lorsqu'elles sont présentées à l'enregistrement après cette date. La restitution des droits perçus sur un compromis enregistré (article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> bis) sera également applicable aux conventions de résolution ou d'annulation postérieures au 31 octobre 2007. En ce qui concerne les jugements prononçant ou constatant la nullité ou la résolution d'une convention (article 209, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>), c'est la date du jugement qui sera déterminante pour l'application des nouvelles dispositions.

#### C. L'avant-projet de décret wallon

##### 12. — Présentation de l'avant-projet

Le 10 avril 2008, le Gouvernement wallon a adopté en première lecture un avant-projet de décret portant des dispositions similaires à celles contenues dans le décret flamand du 23 novembre 2007 (33). Ces

(32) Nouvel article 159, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande.

(33) Voy. l'ordre du jour de la séance du conseil des ministres du 10 avril 2008 du Gouvernement wallon (disponible sur le site internet [www.gov.wallonie.be](http://www.gov.wallonie.be)). Le texte de l'avant-projet, ainsi que l'exposé des motifs, ont été reproduits intégralement par A. MAYER, « Droit d'enregistrement wallon. Modifications, corrections et adaptations aux articles 60, 131 bis, 131 ter, 140, 140 bis et 140 quinquies C. enr. Rétablissement de l'article 140 septies. Nouveau système pour les résolutions, révocations ou annulations d'actes soumis au droit proportionnel. Avant-projet du Gouvernement wallon », *Droits d'enregistrement*, 2008/2, pp. 1 et suiv., spéc. pp. 14-23.

dispositions sont insérées dans une plus large réforme de la législation fiscale régionale, prévoyant, entre autres, une habilitation au Gouvernement wallon pour codifier la législation fiscale wallonne (34).

Eu égard à son statut, cet avant-projet de décret fera l'objet d'un commentaire plus limité dans les lignes qui suivent. S'il devait être adopté en l'état, les nouvelles règles, modifiant le Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne, prévoient, comme en Région flamande, d'une part une soumission à un double droit fixe de 10 euros des compromis résiliés ou annulés amiablement et, d'autre part, une restitution des droits perçus sur les compromis déjà enregistrés, mais résolus ou annulés amiablement dans l'année de leur signature. Certaines différences importantes sont toutefois observées par rapport au nouveau régime applicable en Région flamande.

Par ailleurs, dans l'état actuel du projet, le Gouvernement wallon ne semble pas avoir modifié la condition de délai (un jour) relative à la perception au droit fixe général des déclarations de command (article 159, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement).

#### 13. — Les actes soumis au droit fixe de 10 euros

L'avant-projet de décret propose d'insérer dans le Code des droits d'enregistrement, tel qu'applicable en Région wallonne, un nouvel article 159 bis, prévoyant une série d'hypothèses dans lesquelles certains actes sont soumis, non au droit proportionnel, mais bien à un droit fixe spécifique de 10 euros. Ce projet de nouvel article constituerait désormais, sous les réserves expliquées ci-après, l'équivalent du nouvel article 76 du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région flamande (35).

Comme en Région flamande, seraient soumis au droit fixe de 10 euros, les compromis résolus ou annulés avant leur enregistrement, à la condition que ces compromis résolus ou annulés n'aient pas encore été constatés par acte authentique et que, dans un délai de quatre mois à dater de leur signature, il est présenté ensemble à l'enregistrement le compromis et la convention de résolution ou d'annulation, le compro-

(34) Les propositions de nouvelles règles relatives à la résiliation ou l'annulation amiable des compromis de vente figurent actuellement aux articles 58 et 59 d'un avant-projet de décret « 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 et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne ».

(35) Voy. à ce sujet *supra* n<sup>o</sup> 5-6.

mis résolu ou annulé ne pouvant en outre être antérieur de plus d'un an à l'enregistrement de la convention amiable de résolution ou d'annulation (36). Comme en Région flamande, la convention de résolution ou d'annulation est, elle-même, soumise au droit fixe de 10 euros (37). Bref, les contribuables ne supporteraient qu'une charge fiscale de 20 euros en cas de résolution ou d'annulation amiable d'un compromis (non encore présenté à l'enregistrement avant sa résolution ou son annulation) dans les quatre mois de sa signature.

L'avant-projet de décret va cependant plus loin que le droit applicable en Région flamande, puisqu'il vise non seulement les compromis de vente et les autres actes visés à l'article 44 du Code des droits d'enregistrement (c'est-à-dire les « ventes, échanges et toutes conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles »), mais également d'autres actes soumis habituellement au droit proportionnel, telles les acquisitions séparées du fonds et de la superficie d'un bien immeuble, les partages de biens immeubles, ces- sions entre copropriétaires de parts indivises dans un immeuble ou conversions d'usufruit, ainsi que les donations de biens meubles ou immeubles. Pour ce motif, le texte de l'avant-projet de nouvel article 159bis du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne vise non seulement les cas de « résolution » ou d'« annulation » de tels actes, mais également les cas de « rescision », de « révocation » et de « résiliation » amiable de ceux-ci.

Par ailleurs, l'avant-projet de décret ne prévoit pas de cause spécifique d'exclusion du régime favorable en cas de vente faite à des personnes qui exercent la profession d'acheter des immeubles en vue de la revente.

Enfin, l'avant-projet de décret vise, comme en Région flamande, le cas de la réalisation d'une condition résolutoire : si le texte est adopté, en l'état, une double perception du droit fixe de 10 euros devrait se produire, en Région wallonne également, si les parties présentent ensemble à l'enregistrement le compromis de vente ainsi qu'un « acte écrit signé par toutes les parties constatant la réalisation de la condition résolutoire ». L'avant-projet ajoute toutefois ici un élément inexistant en Région flamande : le régime de faveur (double perception du droit

(36) Avant-projet de nouvel article 159bis, 1<sup>o</sup>, a) et b) du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne.

(37) Avant-projet de nouvel article 159bis, 2<sup>o</sup>, du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne.

fixe de 10 euros) est également applicable en cas de réalisation d'une condition résolutoire contenue dans acte authentique, mais l'avant-projet de décret impose dans ce cas que soit présenté à l'enregistrement la convention (authentique) résolue ainsi que l'acte constatant la réalisation de la condition résolutoire, lequel doit également revêtir la forme authentique (38) (39).

#### 14. — La restitution du droit proportionnel en cas de résolution amiable d'une convention enregistrée

L'avant-projet de décret prévoit également la possibilité d'obtenir la restitution du droit proportionnel déjà perçu sur un compromis (ou un autre acte visé par l'avant-projet de décret (40)) déjà enregistré, en cas de résolution ou d'annulation (41) amiable de ce compromis dans l'année (42). Pour que les parties puissent bénéficier de la restitution du droit proportionnel (43), la convention résolue ou annulée ne doit pas

(38) Avant-projet de nouvel article 159bis, 1<sup>o</sup>, c) et 3<sup>o</sup>, du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne. *A priori*, cette disposition ne devrait guère être appliquée, puisque tout acte authentique, nonobstant le fait qu'il renferme une condition résolutoire, doit être présenté à l'enregistrement (au taux proportionnel, s'agissant d'une convention translatrice de propriété d'un bien immeuble) dans les quinze jours de sa signature (article 19, 1<sup>o</sup> et article 32, 1<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement). La possibilité qui serait ici offerte d'enregistrer le premier acte au droit fixe de 10 euros, et non au taux de 12,5 %, ne semble donc avoir de sens que dans l'hypothèse de la réalisation de la condition résolutoire dans les quinze jours de la signature de l'acte authentique la renfermant.

(39) En droit commun, la réalisation de la condition résolutoire est opposable aux tiers par le seul fait de sa réalisation : « si les tiers ont intérêt à connaître l'accomplissement de tous les faits qui viennent (...) anéantir un contrat par l'événement d'une condition résolutoire, ils doivent s'enquérir de ces faits par les voies ordinaires, car aucun de ceux-ci n'est sujet à publicité » (E. GENIN, *Traité des hypothèques et de la transcription*, coll. Répertoire Notarial, Tome X, Livre I, Bruxelles, Larcier, 1988, p. 141; voy. également J. HANSENNE, *Les biens. Précis*, tome I, Liège, éd. Collection scientifique de la Faculté de Droit de Liège, 1996, p. 503); la sécurité juridique des transactions ne nous semble donc pas pouvoir servir de justification à l'imposition d'avoir recours à l'acte authentique pour la constatation de la réalisation de la condition. Cette position est cependant défendue dans l'exposé des motifs de l'avant-projet de décret.

(40) Voy. à ce sujet *supra* n° 13.

(41) Ainsi qu'en cas de rescission, de révocation ou de résiliation.

(42) Avant-projet de nouvel article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>ter du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne. À la différence du régime applicable désormais en Région flamande, où le délai d'un an se calcule en fonction de la date de l'acte de mise à néant, le projet de décret wallon prévoit que ce délai prend cours à dater de la date de la présentation de cet acte à l'enregistrement.

(43) Sous déduction du droit fixe; contrairement au droit applicable en Région flamande où la restitution se fait sous déduction du droit fixe général de 25 euros, l'avant-projet de décret wallon prévoit que, dans le cas de résolution ou d'annulation amiable ou judiciaire des conventions, cette restitution s'effectue sous déduction, le cas échéant, du droit fixe spécifique de 10 euros prévu à l'article 159bis (voy. l'avant-projet de nouvel article 209, dernier alinéa *in fine* du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne).

encore avoir fait l'objet d'un acte authentique (44); la convention de résolution ou d'annulation sera soumise à un droit fixe de 10 euros.

#### 15. — La restitution du droit proportionnel par suite d'une action en justice

L'avant-projet de décret simplifie également la restitution des droits, par suite d'une action en justice : les parties peuvent toujours, dans l'année de la convention, introduire une action en justice en vue d'obtenir la résolution de la convention; comme en Région flamande, il n'est toutefois plus requis que le juge prononce la résolution ou la révocation du contrat : les parties peuvent en effet inviter le juge à constater la résolution ou la révocation intervenue (45); cette modification sera de nature à faciliter, en Région wallonne également, la restitution des droits d'enregistrement lorsque les parties sont d'accord pour procéder à la résolution amiable d'une vente ayant fait l'objet d'un acte authentique.

Enfin, l'avant-projet de décret innove par rapport au droit flamand en prévoyant, dans un nouvel article 209, 3<sup>o</sup> bis, le cas des conventions ayant fait l'objet d'une réduction du prix de vente prononcée par une décision judiciaire, pour cause de garantie du vendeur en application des articles 1637 (garantie d'éviction) (46) et 1644 (garantie des vices cachés) (47) du Code civil. L'action en réduction du prix doit avoir été introduite dans l'année de la signature de la convention de vente. La

(44) L'avant-projet de décret déroge à cette règle dans le cas de la convention renfermant une condition résolutoire : la restitution des droits proportionnels est admise même lorsque cette convention est constatée par un acte authentique (à condition que la réalisation de la condition résolutoire soit également constatée par acte authentique); voy. sur ce point *supra* n° 13.

(45) Avant-projet de nouvel article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement tel qu'applicable en Région wallonne.

(46) Article 1637 du Code civil : « Si, dans le cas de l'éviction d'une partie du fonds vendu, la vente n'est pas résiliée, la valeur de la partie dont l'acquéreur se trouve évincé, lui est remboursée suivant l'estimation à l'époque de l'éviction, et non proportionnellement au prix total de la vente, soit que la chose vendue ait augmenté ou diminué de valeur ». Si l'éviction est telle que l'acheteur n'aurait pas acheté le bien, il peut faire résilier la vente (article 1636); dans ce cas, la restitution des droits d'enregistrements sera fondée sur l'article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrements.

(47) Article 1644 du Code civil : « Dans le cas des articles 1641 et 1643, l'acheteur a le choix de rendre la chose et de se faire restituer le prix, ou de garder la chose et de se faire rendre une partie du prix, telle qu'elle sera arbitrée par experts ». Dans l'hypothèse où l'acheteur choisit l'action rédhibitoire, la restitution des droits d'enregistrement sera fondée sur l'article 209, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> du Code des droits d'enregistrement. L'action rédhibitoire est en effet, dans le fond, une action en résolution basée sur l'article 1184 du Code civil (voy. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome IV, Volume I, 4<sup>e</sup> éd. (par A. MEINERTZSHAGEN-LAMPENS), Bruxelles, Bruylant, 1997, p. 296).

restitution est dans ce cas égale au montant des droits proportionnels acquittés sur la partie du prix d'achat remboursée par le vendeur, sans toutefois que cette restitution puisse avoir pour effet que le droit proportionnel afférent à la transmission à titre onéreux de cet immeuble soit perçu sur une base imposable totale inférieure à la valeur vénale de l'immeuble eu égard à son état réel au moment de l'acquisition.

#### D. Conclusion

#### 16. — Devoir de conseil du notaire

Malgré quelques incertitudes, le décret flamand du 23 novembre 2007, tout autant que l'avant-projet de décret wallon (pour autant qu'il soit adopté), présentent d'indéniables avancées, qui seront de nature à éviter, à l'avenir, la survenance de situations malheureuses. Encore conviendra-t-il que les parties soient informées des possibilités qui leur sont désormais offertes par la législation fiscale. Les professionnels de l'immobilier, au premier rang desquels figurent les notaires, sont, une fois encore, amenés à jouer un rôle important dans leur cadre de leur devoir de conseil.

Enfin, l'on notera que la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas encore adapté sa législation dans ce sens; tout comme en Région wallonne jusqu'à l'adoption définitive de l'avant-projet de décret, la résolution amiable de compromis de vente y reste très lourdement taxée. A Bruxelles, une proposition d'ordonnance « visant à exonérer du droit d'enregistrement proportionnel, la convention de vente d'immeuble résolue amiablement avant tout transfert de propriété » avait été déposée au parlement bruxellois en 2002; elle a été réintroduite en décembre 2007 et est actuellement examinée par la Commission des finances de ce parlement (48).

Benoît KOHL,

Chargé de cours à la Faculté de Droit  
de l'Université de Liège  
LL.M. Cambridge

Avocat au Barreau de Bruxelles

(48) Proposition d'Ordonnance du député O. de Clippele « visant à exonérer du droit d'enregistrement proportionnel, la convention de vente d'immeuble résolue amiablement avant tout transfert de propriété », *Doc. Parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 2007-2008, n° A 438/1.