

Multiplicité des recours en droits d'enregistrement.

A quel stade et à quelles conditions peuvent-il respectivement être introduits ?

Henriëtte STASSEN

Travail de fin d'études : Dissertation

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2025-2026

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur : Raphaël DOUNY

Lecteur : Marc BOURGEOIS

Table des matières

1. Introduction
2. Les impôts régionaux
 - 2.1. Le service des impôts régionaux
 - 2.2. Droit d'enregistrement
 - 2.2.1. droits d'enregistrements régionalisés
 - 2.2.2. Compétence fiscale fédérale en matière de droits d'enregistrement.
 - 2.2.3. Limites entre le droit fédéral et le droit régional.
 - 2.3. Les conséquences en matière de procédure fiscale en droit d'enregistrement.
 - 2.3.1. Situation valable pour la Wallonie et la région de Bruxelles-Capitale
 - 2.3.2. Situation valable en Région Flamande depuis la reprise du service
 - 2.4. Critères de localisation de l'impôt fixés par la LSF
3. Procédure de contestation
 - 3.1. Condition de recevabilité : le recours administratif visé par l'article 1385undecies du code judiciaire.
 - 3.1.1. En Région wallonne et de Bruxelles - Capitale ?
 - 3.1.2. En Région Flamande ?
 - 3.1.2.1. Généralités
 - 3.1.2.2. Enrôlement
 - 3.1.2.3. Procédure administrative
 - 3.1.2.4. Procédure judiciaire
 - 3.1.3. Comparatif entre la Région de Bruxelles-Capitale et la Région Wallonne d'une part et la Région Flamande d'autre part - un tableau
 - 3.2. Condition de recevabilité : le litige fiscal et l'intérêt
 - 3.2.1. Généralités
 - 3.2.2. Le litige fiscal
 - 3.2.3. L'intérêt au sens des articles 17 et 18 du Code judiciaire
 - 3.2.3.1. en matière de ruling
 - 3.2.3.2 en matière de droit de succession
 - 3.2.3.3 en matière d'impôt des personnes physiques
4. Conclusion

1. Introduction

Dans le cadre de cet exposé, nous verrons que lorsque le contribuable est redevable des droits d'enregistrement qui sont enrôlés par la Région Flamande d'une part ou levée par la Région wallonne ou de Bruxelles-Capitale d'autre part, les conditions et les modalités de contestations ne sont pas les mêmes.

Nous abordons, de manière générale, les conséquences de la reprise du service de l'impôt en droit d'enregistrement sur la procédure fiscale, nous déterminons les droits d'enregistrement concernés ainsi que les critères de localisation.

Ensuite, nous entrerons dans le vif du sujet et examinons s'il existe un recours administratif organisé préalable dans le Code des droits d'enregistrement et dans le Code Flamand de la Fiscalité et les conditions de forme. On examinera ensuite si le juge fiscal peut être saisi d'un différend en matière de droit d'enregistrement antérieurement à la contrainte et nous verrons le rôle que les articles 17 et 18 du Code judiciaire pourraient jouer.

2. Les impôts régionaux

Depuis la révision constitutionnelle de 1980, les trois Régions de Belgique (wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale) disposent d'un pouvoir fiscal qui comporte de nos jours trois facettes¹ :

- La fiscalité régionale propre. Cette forme d'autonomie repose directement sur l'article 170,§2 de la Constitution et consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien.²
- La fiscalité dérivée. Ce sont des impôts jadis établis au profit de l'Etat et que la loi spéciale de financement (ci-après LSF) a transformés en impôts régionaux (article 3, LSF). Non seulement le produit de ces impôts, mais aussi les principales compétences normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) reviennent désormais exclusivement aux Régions, au détriment de l'autorité fédérale. Au surplus, les régions ont la faculté de reprendre à leur compte le service des ces impôts de manière à ce que ceux-ci soient désormais établis et collectés par les administrations fiscales régionales plutôt que par le SPF finances ; en cas de reprise du service d'un impôt régional donné, la Région en question devient aussi exclusivement compétente pour établir et modifier les règles de procédure se rapportant à cet impôt.³
- La fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional.

Dans le cadre du présent récit, nous nous concentrerons sur les impôts régionaux dérivés et plus particulièrement, les droits d'enregistrement ; nous y reviendrons ci-après car pas tous les droits d'enregistrement ne sont des impôts régionaux.

Depuis la mise en oeuvre de la cinquième réforme de l'Etat (les accords de Lambermont), au 1^{er} janvier 2002, les Régions sont en principe compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'impositions et les exonérations (article 4,§1^{er}, LSF).

L'Etat fédéral continue à être compétent pour déterminer la matière imposable⁴ et de la définition

¹ J.-C.,LAES « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale. », *R.F.R.*, 2013/4, p.285.

² M. BOURGEOIS, « La régionalisation des droits d'enregistrement et de succession : réflexion à propos du passé, du présent de l'hypothétique futur », *Rec.gén.enr.not*, 2023/9-10-n°27.270, p. 402.

³ M. BOURGEOIS, « La régionalisation des droits d'enregistrement et de succession : réflexion à propos du passé, du présent de l'hypothétique futur », *Rec.gén.enr.not*, 2023/9-10-n°27.270, p. 402-403.

⁴ pour une définition de la matière imposable, voyez : C.C., 4 mars 2008, n°44/2008, B.6 ; pour modifier la matière imposable en droit d'enregistrement, cela requiert une majorité spéciale.

du redevable.⁵

Cependant, pour réformer les règles de procédure, les Régions ne peuvent le faire que lorsqu'elles ont repris le service des impôts régionaux concernés.⁶

2.1. Le service des impôts régionaux

La loi spéciale de financement a aussi veillé à régler la question du service de l'impôt.

Il ressort des travaux préparatoires ⁷ de la loi spéciale du 13 juillet 2001 (ayant modifié la loi spéciale de financement) que :

« Le service de l'impôt comprend le processus de l'établissement de la base imposable, la calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) »

D'après la section législation du Conseil d'Etat⁸, cette notion désigne :

« les règles d'établissement, de perception, de recouvrement et de réclamation »

La Cour Constitutionnelle⁹ a ensuite précisé qu'il s'agissait des

« règles concernant la déclaration, les investigations et le contrôle, les moyens de preuve, la procédure de taxation, l'imposition, la réclamation, le dégrèvement d'office et le recours, le recouvrement de l'impôt, les droits et privilèges du Trésor en matière de recouvrement ainsi que les sanctions »

La loi spéciale de financement prévoit qu'à moins que la Région n'en dispose autrement, l'Etat assure gratuitement, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts régionaux (article 5, §3, alinéa 1^{er}, LSF).¹⁰

Chaque Région peut décider de manière autonome d'assurer elle-même ou non le service de l'impôt régional. La reprise du service peut seulement s'opérer par groupe d'impôts régionaux.¹¹ Il existe 4 groupes, parmi lesquels, les droits de succession, de mutation par décès et certains droits d'enregistrement forment un même groupe. Il n'est donc pas possible de reprendre seulement le service des droits de successions et pas le service des droits d'enregistrement.¹²

2.2. Droit d'enregistrement

⁵ Cela est sujet à controverses.

⁶ M. BOURGEOIS, « La régionalisation des droits d'enregistrement et de succession : réflexion à propos du passé, du présente de l'hypothétique futur », *Rec.gén.enr.not*, 2023/9-10-n°27.270, p. 417 ; G. DELFOSSE, R. THONET, A. VAN GEEL, « Introduction à la procédure fiscale en Région flamande au départ des impôts de succession et de donation. », *R.F.R.*, 2016/1, p. 6 ; J.-C., LAES « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale. », *R.F.R.*, 2013/4, p.288 ;

⁷ *Doc.Parl.*, Chambre, Doc 50-1183/007, p.160 ; J.-C., LAES « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale. », *R.F.R.*, 2013/4, p.286.

⁸ avis donné le 24 novembre 1988 sur l'avant-projet de la loi devenu la LSF, *Doc.parl.*, Chambre, 1988-1989, n°635/1, p.62.

⁹ C.C., 1^{er} mars 2000, n°25/2000, B.5.

¹⁰ J.-C., LAES « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale. », *R.F.R.*, 2013/4, p.288

¹¹ Article 5, §3 LSF

¹² Br. PEETERS, R. SMET, « De Vlaamse registratie-en erfbelasting : overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015 », *A.F.T.* 2015/12, p.7

2.2.1. Droits d'enregistrement régionalisés.

Les droits d'enregistrement ne sont pas entièrement régionalisés.

Certains droits d'enregistrement sont encore fédéraux. Seulement les droits d'enregistrement qui sont énumérés dans le LSF appartiennent à la compétence régionales :

- transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique (à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société et qui ne constituent pas un apport d'une habitation dans une société belge par une personne physique)
- la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble sis en Belgique
- partages de biens immeubles
- donations

Depuis le 1^{er} janvier 2015, la Région Flamande assure le service de ces impôts qui ont été rebaptisés comme suit :

- droit de vente¹³
- droits sur la constitution d'une hypothèque¹⁴
- droits de donation¹⁵
- droits de partage¹⁶

En tant que groupe, ils sont repris sous le vocable « *taxe d'enregistrement* »¹⁷

2.2.2. Compétence fiscale fédérale en matière de droits d'enregistrement.

Les droits d'enregistrement et de succession qui ne sont pas repris dans le LSF comme impôts régionaux, demeurent une compétence fédérale :

- Le droit fixe général et certains droits fixes spécifiques
- Le droit proportionnel sur les opérations de constitutions et de cessions de baux et sur les contrats de constitution d'un droit de superficie ou d'emphytéose
- Le droit de vente publique de biens meubles corporels
- Le droit sur les jugements et arrêts
- Taxe compensatoire des droits de succession
- Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit, les entreprises d'assurances

Cela signifie que l'Etat fédéral reste compétent pour déterminer la base taxable, le taux d'imposition, exonération, la matière imposable ainsi que la procédure.

2.2.3.Limites entre le droit fédéral et le droit régional.

Parfois, ce n'est pas évident de savoir si un droit à payer est fédéral ou bien régional.¹⁸

La constitution d'une hypothèque donnera lieu à un droit d'enregistrement régional tandis que la cession d'hypothèque est soumise au droit fédéral.

Un apport mixte donnera lieu à un droit fédéral et régional. Pour autant que l'apport est rémunéré par des parts sociales, le tarif fédéral de 0 sera d'application. Pour le reste, le droit de vente régional, de droit de partage régional ou le droit de constitution d'hypothèque régional sera d'application.

¹³ Article 1.1.0.0.2, 1^{er} alinéa, 24° CFF

¹⁴ Article 1.1.0.0.2, 1^{er} alinéa, 15° CFF

¹⁵ Article 1.1.0.0.2, 1^{er} alinéa, 19° CFF

¹⁶ Article 1.1.0.0.2, 1^{er} alinéa, 22° CFF

¹⁷ Article 1.1.0.0.2, 1^{er} alinéa, 17° CFF

¹⁸ Br. PEETERS, R. SMET, « De Vlaamse registratie-en erfbelasting :overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015 », *A.F.T.* 2015/12, p.6

2.3. Les conséquences en matière de procédure fiscale en droit d'enregistrement.

2.3.1. Situation valable pour la Wallonie et la région de Bruxelles-Capitale

Tant que l'Etat fédéral assure le service d'un impôt régional pour le compte d'une région, il demeure compétent pour fixer les règles de procédure applicables à cet impôt, dans cette Région.

L'article 5,§3, alinéa 1^{er}, LSF, prévoit en effet que :

« A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1, 1^o à 8^o et (10^o et 11^o - loi spéciale du 26 décembre 2013, art.5,2^o), pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. »

L'article 5,§4, LSF ajoute que :

« Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts »

La ratio legis de ces dispositions est particulièrement claire : l'Etat fédéral est prêt à jouer un rôle de camion-balai, mais en se contenant d'assurer le service des impôts régionaux comme il l'entend, c'est-à-dire selon les règles de procédure qu'il se fixe lui-même. En lui réservant la compétence en matière de procédure fiscale, le législateur spécial a veillé à ce que l'administration fiscale fédérale ne doive pas bouleverser ses méthodes de travail, comme tel aurait été le cas si elle avait dû appliquer une procédure nouvelle que chaque Région aurait eu le loisir de fixer.¹⁹

2.3.2. Situation valable en Région Flamande depuis la reprise du service

Le législateur Flamand a pleinement fait usage de sa compétence pour fixer lui-même les règles de procédure administrative concernant les impôts régionaux. Les droits d'enregistrement régionaux font l'objet d'un enrôlement contrairement aux droits d'enregistrement fédéraux qui sont encore des impôts « de formalité ou de paiement au comptant »²⁰

Depuis la reprise du service de l'impôt par la Région Flamande, le contribuable doit savoir si le droit d'enregistrement dont il redevable est un impôt fédéral ou bien un impôt régional. Pas seulement la procédure de recouvrement mais par exemple aussi le moment où l'impôt est dû, ainsi que les personnes qui sont redevables de l'impôt peuvent être différents suivant les deux impôts.²¹

2.4. Critères de localisation de l'impôt fixés par la LSF

Pour déterminer quelle Région est compétente pour lever l'impôt, il faut appliquer les critères de localisation qui sont repris dans l'article 5, §2 de la LSF, à savoir :

- les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles est dû dans la Région où le bien immeuble est situé. Si les biens immeubles sont situés dans plusieurs régions, le droit est dû dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé

¹⁹ J.-C.,LAES « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale. », *R.F.R.*, 2013/4, p.288.

²⁰ traduction littéraire de : formaliteits- of contantbelasting.

²¹ Br. PEETERS, R. SMET, « De Vlaamse registratie-en erfbelasting :overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015 », *A.F.T.* 2015/12, p.7.

- les droits d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immobilier situé en Belgique : à l'endroit où le bien immobilier est situé. Si, par un même acte, les biens immobiliers sont situés dans plus d'une région : dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé;
- les droits d'enregistrement sur les partages partiels ou totaux de biens immobiliers situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil, même s'il n'y a pas indivision : à l'endroit où le bien immobilier est situé
- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immobiliers faites par un habitant du Royaume : à l'endroit où le donateur a son domicile fiscal au moment de la donation. Si le domicile fiscal du donateur était établi à plusieurs endroits en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant la donation : à l'endroit en Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps au cours de ladite période
- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens immobiliers situés en Belgique faites par un non-habitant du Royaume : à l'endroit où est situé le bien immobilier;

3. Procédure de contestation

3.1. Condition de recevabilité : le recours administratif visé par l'article 1385undecies du code judiciaire.

La loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, toutes deux publiées au Moniteur Belge du 27 mars 1999, ont apporté des modifications aux codes fiscaux, au Code judiciaire et au Code d'instruction criminelle.²²

L'un des objectifs de la réforme de la procédure fiscale de 1999 était de soumettre les litiges fiscaux à la procédure judiciaire de droit commun.²³

Les litiges fiscaux seraient désormais traités par les tribunaux de première instance. Pour éviter une surcharge des tribunaux, il a toutefois été décidé de maintenir la procédure de réclamation comme recours administratif préalable. Les litiges pour lesquels la loi prévoit une procédure de réclamation ne peuvent être portés devant le tribunal qu'après que le redevable ait régulièrement épuisé son recours administratif.²⁴

L'article 1385undecies du Code judiciaire stipule que « *Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi.* »

Le tribunal de première instance est compétent pour connaître de toutes les contestations relatives à une loi d'impôt. Cette compétence est néanmoins limitée par les articles 1385decies et 1385unde-

²² CULOT, A, STAS, L. Procédure en matière de droits d'enregistrement et de succession. in X. Manuel de procédure fiscale, volume 2, 4^e éd. Anthemis 2025, p.1388.

²³ voir : B. PEETERS, « Krachtlijnen van de hervorming van de fiscale procedure », in De hervorming van de fiscale procedure, Anvers, Maklu, 1999, 34.

²⁴ L., KELL, Un assujetti peut-il mener une action en justice en matière de TVA avant qu'une contrainte ne soit décernée ? L'assujetti dispose-t-il déjà d'un intérêt né et actuel à agir lorsqu'il demande l'annulation d'un procès-verbal dressé à sa charge ? Le délai de forclusion (de trois mois) prévu à l'article 1385undecies du Code judiciaire s'applique-t-il lorsqu'un assujetti soumet une décision de l'Administration de la TVA à l'appréciation du juge, *Cour. fisc. 2012*, liv. 15, 585.

cies du code judiciaire d'où découle que l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours organisé par ou en vertu de la loi.

Le texte de l'article 1385undecies du Code judiciaire ne laisse subsister aucun doute sur le fait que le recours administratif doit être exercé préalablement à une action judiciaire.

3.1.1. En Région wallonne et de Bruxelles - Capitale ?

Se pose la question de savoir si le redevable d'un droit d'enregistrement ne devra pas d'abord saisir le Ministre des finances avant d'entamer une procédure judiciaire.

Dans le code du droit d'enregistrement et des droits de succession, il est à chaque fois écrit, dans des mots plus au moins semblables, que « *La solution des difficultés* » qui peuvent s'élever relativement à la perception ou au recouvrement « *avant l'introduction des instances* » appartient au ministre des Finances ou au fonctionnaire délégué par lui.²⁵

L'article 219 du Code des droits d'enregistrement, tel qu'applicable en Régions wallonne et de Bruxelles capitale prévoit :

« La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception ou au recouvrement des droits d'enregistrement avant l'introduction des instances, appartient au ministre des Finances ou au fonctionnaire délégué par lui.

Si après échanges de vues, le désaccord avec le ministre ou le fonctionnaire délégué par lui persiste sur une difficulté visée à l'alinéa 1^{er}, le contribuable peut introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses.

Dans le cas où la difficulté concerne la valeur vénale d'un bien qui est soumis à l'expertise visée à l'article 189, la conciliation du service de conciliation fiscale ne peut plus être demandée ou se poursuivre à ce sujet dès lors que la demande d'expertise de contrôle est notifiée. Le Roi peut déterminer les difficultés relatives à la perception et au recouvrement des droits d'enregistrement pour lesquelles la conciliation du service de conciliation fiscale est exclue.

Le ministre des Finances ou le fonctionnaire délégué par lui conclut les transactions avec les contribuables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

Dans les limites prévues par la loi, le montant des amendes fiscales proportionnelles et des accroissements prévus par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi. Cette disposition n'est toutefois pas applicable au montant des amendes proportionnelles prévues par les articles 203, alinéa 1^{er}, et 204, si ce n'est lorsque le contrevenant, avant toute réclamation de l'administration, aurait fait à celle-ci l'aveu spontané de la contravention ou est décédé. »

Cette disposition permet donc au contribuable de saisir le Ministre des Finances afin de lui soumettre les difficultés qui auraient surgi relatives à la perception et au recouvrement, avant l'introduction des instances.

Ce recours, prévu par l'article 219 du Code des droits d'enregistrement, n'est pas « *identique* » au

²⁵ article 219 C. Enreg. ; article 141 Code des droits de succession

recours administratif organisé de l'article 1385undecies du Code judiciaire ». ²⁶

Pour les impôts fiscaux régionaux indirects wallon, il existe seulement un « *embryon* » de recours administratif, dans le sens où dans le code fiscal concerné il est à chaque fois rappelé une évidence du droit administratif²⁷, à savoir « le recours gracieux » : la demande adressée à un organe qui a rendu l'acte administratif litigieux afin de le modifier ou de le retirer.²⁸

L'instance administrative n'est pas imposée par la loi. Le contribuable n'a pas l'obligation d'y recourir avant d'agir en justice.²⁹

Dans un arrêt de la Cour d'Appel de Gand ³⁰, il est rappelé que l'article 219 du code des droits d'enregistrement n'instaure qu'un recours gracieux :

« L'appelant invoque à tort une violation de l'article 1385 undecies du Code judiciaire, qui énonce que, préalablement à l'introduction d'une action judiciaire relative à l'application d'une loi fiscale, le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi doit être exercé. La compétence prévue par l'article 219 du Code des droits d'enregistrement, attribuée au Ministre des Finances ou au fonctionnaire délégué par lui, pour résoudre, avant l'introduction des litiges, les difficultés liées à la perception ou au recouvrement des droits d'enregistrement, ne constitue qu'un recours gracieux. Il ne s'agit pas d'un recours administratif organisé par ou en vertu de la loi au sens de l'article 1385 undecies du Code judiciaire. La loi du 23 mars 1999 relative au règlement des litiges fiscaux n'a pas instauré, en matière de droits d'enregistrement, pas plus que par exemple pour d'autres impôts indirects tels que la TVA (où une compétence similaire est attribuée par l'article 84 du Code TVA), un recours administratif organisé (V. Dauginet et K. Spagnoli, La nouvelle procédure fiscale, Biblo 1999, n° 426, p. 90, avec notamment référence au Rapport fait au nom de la commission des Finances et du Budget, Doc. parl., Chambre, session 1997-98 (49), 15 avril 1998, 1341/17, p. 85, où il est expressément indiqué en ce qui concerne la TVA : « À la demande de M. L., le ministre confirme qu'il n'existe pas, en matière de TVA, de procédure administrative formalisée de réclamation. Le contribuable peut donc s'adresser directement au juge. ».

Ne s'agissant pas d'un recours obligatoire, il ne constitue pas un préalable obligé à l'introduction d'une requête devant le tribunal de première instance.³¹

La circulaire numéro 16³² va dans la même sens et confirme que l'article 219 du code des droits d'enregistrement ne prévoit pas un recours administratif :

« L'article 219, alinéa 1^{er}, du C. Enreg., l'article 141 du C. Succ (...) prévoient que la solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de ces différents impôts avant l'introduction des instances, appartient au Ministre des Finances. Ce recours au Ministre, prévu dans les codes précités, n'est pas identique au « recours administratif organisé de l'article 1385undecies, du C Jud. L'introduction d'un recours auprès du Ministre n'est par conséquent pas une procédure préalable obligatoire, et reste - comme par le passé - purement facultatif. Le contribuable peut, en d'autres mots, toujours se pourvoir directement devant le juge ».

²⁶ CULOT, A, STAS, L. Procédure en matière de droits d'enregistrement et de succession. in X. Manuel de procédure fiscale, volume 2, 4^e éd. Anthemis 2025, p.1389.

²⁷ Voyez l'article 28 de la Constitution : « Chacun a le droit d'adresser aux autorités publiques des pétitions signées par une ou plusieurs personnes. »

²⁸ voir : F. VANISTENDAEL, P. VAN ORSHOVEN, S.SABLON en L. VAN HEESWIJCK, « De nieuwe fiscale procedure, Verslagboek van de studiemiddagen gehouden te Leuven op 27 november 1998 en 7 mei 1999 », Fiscale Dossier Vandewincele, Diegem, Ced. Samsom, 1999, nr. 16, p.297.

²⁹ M. DONNAY, « Droits d'enregistrement », Rép.not., t.XV, livre 1er, n°923.

³⁰ Gand (fisc.) n° 2017/AR/788, 19 juin 2018, *Rec. gén. enr. not.* 2019, liv. 9, 393, note

³¹ F. WERDEFROY. Droits d'enregistrement, t.I, 11^e éd., Malines, Wolters Kluwer, 2022, n°432.

³² Circulaire n°16 (AAF/97-0792-Dos.51) dd.31.08.1999

S'agissant d'un recours « facultatif », le tribunal ne doit par la suite, pendant la phase judiciaire, pas examiner la recevabilité de la requête à la lumière de l'article 1385undecies du C. jud., lequel ne s'applique d'ailleurs pas en droits d'enregistrement ni en droits de succession.³³

L'article 219 du code des droits d'enregistrement prévoit donc seulement une possibilité pour le contribuable. Les recours gracieux sont facultatifs. Aucun texte législatif n'oblige le contribuable à soumettre le litige préalablement à l'appréciation du ministre.³⁴

Si le contribuable souhaite saisir le Ministre, aucune forme n'est requise. En pratique, le contribuable qui croit avoir des raisons de critiquer la taxation qui a été faite en ce qui le concerne expose ses raisons dans une lettre adressée au ministre des Finances ou au directeur délégué. La demande du contribuable fait l'objet d'une instruction administrative. Elle donne lieu à une « décision » qui, s'il s'agit d'un point de droit, est généralement motivée³⁵. La décision administrative prise dans ce cadre n'est d'ailleurs pas impérative pour le redevable ou pour l'administration.³⁶

Les différends en matière de droits d'enregistrement peuvent donc être contestés directement devant le tribunal en l'absence d'un recours administratif organisé.

Pour la recevabilité de sa demande, le justiciable ne doit pas :

- parcourir préalablement la procédure *administrative* prévue à l'article 219 alinéa 1^{er} du C. en-reg.
- attendre qu'une contrainte lui ait été signifiée par l'administration.³⁷
- recourir préalablement à la conciliation fiscale (art. 219, al 2 et 3 C. enreg)

Le contribuable introduit sa demande au moyen d'une citation introductive d'instance (art. 700 C.jud) ou par voie de requête contradictoire lorsque la loi l'y autorise (art. 1385desies C.jud) ou par comparution volontaire des parties (art. 706 C.jud).

Le contribuable peut aussi attendre que l'administration lui signifie une contrainte avant d'introduire une demande devant le tribunal de première instance compétent.

Le contribuable peut aussi, même s'il n'a pas contesté la contrainte par voie judiciaire, contester les mesures d'exécution devant le Juge des Saisies (art. 1498 C. jud) qui ne prendra cependant pas connaissance du fond de l'affaire.

3.1.2. En Région Flamande ?

3.1.2.1. Généralités

Lorsque le contribuable, avant le 1^{er} janvier 2015, n'était pas d'accord avec l'impôt que l'administration voulait lever, il pouvait se prévaloir de l'article 219 du Code des droits d'enregistrement.

À partir du 1^{er} janvier 2015, le service des Impôts flamand est compétent pour le recouvrement des droits d'enregistrement régionalisés (les droits de donation, de vente, de cession, de constitution d'hypothèque).

³³ LEMPEREUR, M, Les droits d'enregistrement en tant que dette d'impôt. Poursuites et instance, in [WERDEFROY, E., Droits d'enregistrement, tome I](#), p.672, n° 432.

³⁴ F. WERDEFROY, Registratierechten, 1991, I, n°432, p.370

³⁵ M. DONNAY, « Droits d'enregistrement », Rép.not., t.XV, livre Ier, n°923.

³⁶ CULOT, A, STAS,L. Procédure en matière de droits d'enregistrement et de succession. in X. Manuel de procédure fiscale, volume 2, 4^e éd. Anthemis 2025, p.1426.

³⁷ LEMPEREUR, M, Les droits d'enregistrement en tant que dette d'impôt. Poursuites et instance, p.706, n° 441.

Le Vlaamse Codex Fiscaliteit reprend au titre 3 intitulé « *Perception et recouvrement* » la législation flamande applicable aux impôts Flamands régionalisés.

La procédure a aussi été adaptée et le législateur Flamand a opté pour la procédure de l'enrôlement des impôts tandis que pour les droits d'enregistrement en région Wallonne et de Bruxelles-Capitale, l'ancienne procédure subsiste, à savoir le paiement préalable pour les droits d'enregistrement (article 169 ter C. enreg) et pour les droits de succession, le paiement desdits droits à l'expiration du délai prévu à l'art. 77 C. Succ.

3.1.2.2 Enrôlement

La Flandre a opté pour un système d'enrôlement de l'impôt.³⁸ Les droits d'enregistrement Flamand ne sont donc plus dus au moment de la formalité de l'enregistrement. Dans le Code Flamand de la Fiscalité, il a été opté pour une procédure fiscale comparable à celle en matière d'impôts sur les revenus. L'article 219 du Code des droits d'enregistrement a été abrogé en Région Flamande depuis le 1^{er} janvier 2015.

3.1.2.3 Procédure administrative

En Région Flamande, une nouvelle procédure de réclamation, introduisant un recours obligatoire en matière de droits d'enregistrement est prévu avant le recours judiciaire.

Sur base de l'article 3.5.3.0.1 CFF, le redevable peut introduire une réclamation motivée contre l'avertissement-extrait de rôle, par écrit. Il joint à sa requête les pièces probantes pour appuyer ses arguments (art. 3.5.3.0.1 CFF)

La réclamation peut être introduite :

- online via le guichet électronique
- par lettre adressée au Service des Impôts Flamands
- online via le formulaire de contact

La réclamation ne doit pas satisfaire à des conditions de forme dans la mesure où les données nécessaires au traitement de la demande sont mentionnées.

Ainsi, il suffit, par exemple, d'envoyer par le biais du guichet automatique, un mail (en mentionnant l'article de rôle qui se trouve sur l'avertissement, l'identification de la partie concernée par la réclamation et une motivation). Il suffirait aussi de mentionner sa motivation sur la copie de l'avertissement contre lequel une réclamation est introduite. La réclamation doit être signée par la personne qui l'a introduite en précisant les données d'identification si la personne qui introduit la réclamation n'est pas aussi le contribuable. Le notaire peut introduire une réclamation en sa qualité de débiteur de l'impôt contre l'avertissement extrait de rôle concernant le droit d'enregistrement et il peut aussi introduire une réclamation contre l'avertissement concernant les droits de succession quand le choix du domicile a été fait en son étude. ³⁹

On observe que la possibilité d'introduire un recours est accordé au *redevable de l'impôt* ⁴⁰et pas seulement au *contribuable* ⁴¹. Le droit d'introduire un recours revient donc à toute personne, qui sur

³⁸ Art. 3.2.1.0.1.§1 CFF

³⁹ Message E-Notariat : PELGROMS Hilde, L'introduction d'un avertissement extrait de rôle n'est pas soumise à des conditions de forme spécifique, référence 11977, publié le 29 juin 2015.

⁴⁰ belastingschuldige - article 1.1.0.0.2,4° CFF

⁴¹ belastingplichtige - article 1.1.0.0.2,3° CFF

base du C.F.F. ou du droit commun, est tenu au paiement de droit d'enregistrement ou de succession.

La procédure de réclamation telle que prévue dans les articles 3.5.1.0.1 et suivants du CFF doit être considérée comme un recours administratif organisé.⁴² Cela signifie que le redevable de l'impôt doit épuiser la procédure administrative avant de pouvoir introduire une demande en justice. A défaut, la demande sera considérée comme irrecevable.

La requête doit être motivée et doit être introduite, sous peine de d'échéance, dans un délai de trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant la date d'envoi citée sur l'avertissement extrait de rôle.⁴³

Si la requête est tardive, le droit de contester les droits d'enregistrement enrôlés sera définitivement perdu, sauf la possibilité de demander un dégrèvement d'office sous les conditions reprises dans les articles 3.6.0.0.1 et suivants du C.F.F.

Si une réclamation est toutefois erronément rejetée (parce que la réclamation en elle-même n'était pas suffisamment claire, a été mal interprétée, que le gestionnaire du dossier s'est trompé de manière flagrante, etc), il est encore possible de demander à ce que cette décision sur la réclamation soit revue, sans devoir faire intervenir le Tribunal. Pour ce faire, il est nécessaire de réagir par écrit auprès du Service de taxation flamand avant l'échéance du délai dans lequel le recours en justice peut être introduit. Cette procédure ne prolonge cependant pas le délai dans lequel un recours en justice peut être introduit.⁴⁴

L'introduction de la requête ne suspend pas l'obligation de paiement.⁴⁵ L'auteur de la réclamation sera entendu, s'il en a fait la demande dans sa requête.⁴⁶

3.1.2.4. Procédure judiciaire

Si le débiteur de l'impôt n'est pas d'accord avec la décision sur recours administratif, il peut introduire une demande devant le tribunal de première instance dans le délai visé à l'article 1385undecies du Code judiciaire, sous peine de déchéance⁴⁷.

3.1.3. Comparatif entre la Région de Bruxelles-Capitale et la Région Wallonne d'une part et la Région Flamande d'autre part - un tableau⁴⁸

	FEDERAL (=Région de Bruxelles-Capitale et Région Wallonne)	RÉGION FLAMANDE
I. PROCEDURE ADMINISTRATIVE		
Base légale ?	Article 219, alinéas 1 et 4 du Code des droits d'enregistre-	Articles 3.5.1.0.1 à 3.5.9.0.1 du C.F.F

⁴² en ce sens : K. DESMET, « Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting », *T.F.R.* 484, 2015, 557 ; G. DELFOSSE, R. THONET, A. VAN GEEL, « Introduction à la procédure fiscale en Région flamande au départ des impôts de succession et de donation. », *R.F.R.*, 2016/1, p.13.

⁴³ Article 3.5.2.0.1 CFF

⁴⁴ Message E-Notariat : PELGROMS Hilde, L'introduction d'un recours en justice n'est pas nécessairement exigée en cas d'erreur flagrante, référence 13726, publié le 04 juillet 2017.

⁴⁵ Article 3.4.2.03. CFF

⁴⁶ Article 3.5.8.0.1. CFF

⁴⁷ Article 3.5.9.0.1 CFF

⁴⁸ VAN DE SANDE, K., Overzicht van geschillenbeslechting en -voorkoming op het vlak van de registratierechten/registratiebelasting - Federale en Vlaamse regeling, Notariaat 2020, afl. 5, 1-8.

	ment	Articles 3.6.0.0.1 à 3.6.0.0.3 et article 3.6.0.0.6 du C.F.F
Portée ?	Non réglementé par la loi → recours administratif gracieux : passage direct possible à une procédure judiciaire (voir 3. infra) Attention : si l'on souhaite recourir à la médiation fiscale, il est attendu que le contribuable ait déjà entrepris des démarches auprès de l'administration fiscale (voir 2. infra).	recours administratif organisé par la loi → doit obligatoirement être exercé avant l'introduction d'une procédure judiciaire (voir point 3 ci-dessous)
Cela consiste en quoi ?	Demande informelle adressée au ministre des Finances ou au fonctionnaire mandaté par lui	« procédure de réclamation formelle ou demande de dégrèvement d'office »
De quoi s'agit-il ?	Difficultés relatives à la perception ou au recouvrement des droits d'enregistrement avant l'introduction d'une procédure judiciaire	Opposition ou demande de dégrèvement d'office d'un avis d'imposition (complémentaire) relatif à la taxe d'enregistrement → peut concerner le montant de l'imposition elle-même, mais aussi les accessoires (par ex. une majoration fiscale).
Où l'introduire	■ Auprès du receveur du bureau d'enregistrement ■ auprès du conseiller général de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale Pour les coordonnées, le guide des bureaux du SPF Finances peut être consulté : Guide des bureaux du SPF Finances	Auprès de l'Administration fiscale flamande (« VLABEL ») Comment ? ■ Dépôt écrit à l'adresse : Vaartstraat 16, 9300 Aalst ■ Une réclamation peut également être introduite en ligne via « Mon dossier » sur le site de VLABEL, voir site de la Flandre (procédure de réclamation)
A introduire par qui ?	Non déterminé → par toute partie intéressée ou son représentant	Par le redevable de l'impôt (cela peut aussi être le notaire, voir art. 3.10.4.4.4, alinéa 1, 1° du C.F.F) ou son représentant.
Délai d'introduction ?	Non déterminé	■ <i>Concernant une réclamation :</i> Délai de 3 mois <i>Début du délai ?</i> ◇ Si l'avis d'imposition est reçu sur papier : à partir du 3e jour ouvrable suivant la date d'envoi mentionnée sur l'avis d'imposition ◇ Si l'avis d'imposition est reçu électroniquement : à

		partir de la date d'envoi mentionnée sur l'avis d'imposition ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office :</i> Délai de principe de 5 ans <i>Début du délai ?</i> ◇ S'il s'agit de taxes excessives résultant d'erreurs matérielles, de doubles impositions, ainsi que de celles qui apparaissent à la suite de nouveaux documents ou faits jugés probants, dont la production ou l'invocation tardive par le redevable est justifiée par des raisons légitimes : à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi ◇ S'il s'agit d'un autre motif de remboursement (par ex. lorsque la nullité d'un contrat est constatée ou prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée, en cas de « revente rapide », etc.) : à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle le droit au remboursement est né
Condition de formes ?	Non déterminé → non	■ <i>Concernant une réclamation :</i> ◇ Écrite ◇ Motivée ◇ avec, le cas échéant, des pièces justificatives ou attestations à joindre en annexe ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office :</i> ◇ écrite ◇ motivée → dans certains cas, des mentions obligatoires/précisions doivent être reprises ou des pièces justificatives doivent être jointes ◇ en cas d'introduction par un notaire, une procuration

		spéciale peut parfois être requise
Preuve de réception ?	Non déterminé	■ <i>Concernant une réclamation</i> : Oui : un accusé de réception est délivré avec indication de la date de réception ◇ En cas d'introduction par lettre recommandée, celle-ci correspondra à la date du cachet postal figurant sur la preuve d'envoi ◇ En cas d'introduction par toute autre voie, il s'agit de la date effective de réception ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office</i> : Non déterminé
Possibilité de compléter ?	Non déterminé	■ <i>Concernant une réclamation</i> : Oui : de nouveaux motifs de réclamation peuvent être introduits par écrit tant qu'aucune décision n'a été prise (donc même après le délai d'introduction de 3 mois) Non déterminé ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office</i> : Non déterminé
Délai endéans lequel la demande doit être traitée ?	Non déterminé	■ <i>Concernant une réclamation</i> : Pas encore déterminé, mais l'article 3.5.5.0.1 du C.F.F est réservé à un usage futur ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office</i> : Non déterminé
Droit d'être entendu	Non déterminé	■ <i>Concernant une réclamation</i> : Oui → doit être demandé dans la réclamation ■ <i>Concernant une demande de dégrèvement d'office</i> : Non déterminé
Décision	■ On parle de « transactions » entre le ministre des Finances (ou le fonctionnaire mandaté par lui) et le(s) contribuable(s) ■ Elle ne peut pas contenir	■ Décision motivée ■ notification écrite qui doit mentionner les voies de recours (procédure judiciaire)

	une exonération ou une réduction d'impôt	■ <i>Concernant une réclamation</i> : En cas de rejet erroné d'une réclamation, il est possible de faire rectifier celle-ci auprès de VLABEL, avant l'expiration du délai pour saisir le tribunal.
--	--	--

3.2. Condition de recevabilité : le litige fiscal et l'intérêt

3.2.1. Généralités

Le contribuable qui souhaite introduire une action en justice peut le faire dans la mesure où sa demande satisfait aux conditions de recevabilité des articles 17 et 18 du code judiciaire. Cela vaut tout aussi bien pour les cas où un recours administratif est organisé que pour les cas où celui-ci n'est pas organisé.

En matière d'impôt direct (par exemple en matière d'impôt des personnes physiques) ou en matière d'impôt indirect (par exemple en matière de droits d'enregistrement flamand), le contribuable ne peut saisir le tribunal qu'à la condition d'épuiser le recours administratif tandis qu'en matière d'impôt indirect (par exemple en matière de droits d'enregistrement wallon), le contribuable peut directement saisir le tribunal.

Cependant, une contestation relative à une loi d'impôt ne porte pas toujours sur un avertissement extrait de rôle. Pour ces autres contestations en matière d'impôt direct, il n'y a pas de recours administratif organisé. Ces contestations pourraient-elles être soumises directement devant le tribunal ?

3.2.2. Le litige fiscal

En application de l'article 1385undecies du code judiciaire, avoir épuisé le recours administratif est une condition de recevabilité pour la procédure judiciaire. Cependant, lorsque ce recours administratif n'existe pas, on peut se poser la question de savoir quelle est la compétence du tribunal pour prendre connaissance d'une demande concernant un litige fiscal.

En l'absence d'un recours administratif, les cours et tribunaux interprètent de manière large leur compétence pour prendre connaissance d'un « *litige fiscal* ». ⁴⁹

Les chambres fiscales se déclarent donc compétentes pour connaître des litiges fiscaux dans le sens large du terme, à savoir des actions en justice pour les cas où le recours administratif n'existe pas, ou bien, lorsqu'il n'est pas requis de s'adresser d'abord à l'administration. ⁵⁰ Quelques exemples sont :

- la demande tendant à dire pour droit qu'un procès-verbal en matière de T.V.A. est non fondé, ce même si le procès-verbal n'a pas été suivi d'une contrainte est recevable. Pareille demande est

⁴⁹ C. VANDERKERKEN, « De hervorming en haar opzet: werd het doel bereikt ? » in J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN & C. VANDERKERKEN, Tien jaar nieuwe fiscale procedure : een evaluatie voor en vanuit de praktijk, Larcier, 2009, p.16.

⁵⁰ C. VANDERKERKEN, « De hervorming en haar opzet: werd het doel bereikt ? » in J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTEN & C. VANDERKERKEN, Tien jaar nieuwe fiscale procedure : een evaluatie voor en vanuit de praktijk, Larcier, 2009, p.16.

bien relative à l'application individuelle d'une loi d'impôt sans qu'un recours administratif préalable soit organisé.⁵¹

- la notification d'étendre la période de vérification sur base de l'article 333 CIR 1992, alors que l'enrôlement n'a pas encore eu lieu est recevable.⁵²

3.2.3. L'intérêt au sens des articles 17 et 18 du Code judiciaire

Le juge examinera si la personne qui introduit la demande dispose de l'intérêt requis au sens des articles 17 et 18 du code judiciaire.

L'article 17 du code judiciaire stipule que :

« L'action ne peut être admise si le demandeur n'a pas qualité et intérêt pour la former. »

L'article 18 du code judiciaire stipule que :

« L'intérêt doit être né et actuel.

L'action peut être admise lorsqu'elle a été intentée, même à titre déclaratoire, en vue de prévenir la violation d'un droit gravement menacé. »

L'intérêt et la qualité sont les deux conditions subjectives et positives de recevabilité communes à toutes les actions en justice⁵³, donc également en matière de litiges afférents à une loi d'impôt.⁵⁴

L'intérêt consiste en tout avantage matériel ou moral - effectif mais non théorique - que le demandeur peut retirer de la demande au moment où il la forme.⁵⁵

On verra ci-dessous quelques décisions qui s'arrêtent sur l'intérêt du contribuable à agir en justice, en l'absence de recours administratifs existants.

3.2.3.1. En matière de ruling

Le contribuable peut saisir le service des décisions anticipées pour obtenir des garanties de sécurité juridique quant aux conséquences fiscales d'une opération décrite.

À propos de la possibilité d'introduire un recours contre une décision défavorable ou contre le refus de rendre une décision par le SDA, le vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles avait répondu :

« Dans la mesure où le demandeur estime pouvoir justifier d'un intérêt né et actuel au sens de l'article 18 du Code judiciaire, dans le fait de l'absence de l'obtention de la sécurité juridique souhaitée, le ministre ne voit pas ce qui empêcherait le demandeur d'introduire un recours auprès du tribunal de première instance qui aura d'abord à juger de la réalité de cet intérêt avant de pouvoir examiner la question quant au fond. »⁵⁶

Cet ainsi que dans son jugement du 03 février 2020, le tribunal de première instance⁵⁷ reconnaît que

⁵¹ Civ. Bruxelles (32e ch.) n° 2001/8653/A, 5 mars 2004, *F.J.F.* 2005, liv. 8, 813

⁵² Civ. Mons 2 mai 2002, *F.J.F.* 2003, liv. 7, 710. Contra : Gand, 15 mai 2007, *F.J.F.* 2008, p.3

⁵³ G. DE LEVAL, H. BOULARRBAH, « L'action en justice », in X, *Droit judiciaire*, Tome 2, Deuxième édition. Série 'Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège'. Larcier, Bruxelles, 2021, 241.

⁵⁴ L., KELL, Un assujetti peut-il mener une action en justice en matière de TVA avant qu'une contrainte ne soit décernée ? L'assujetti dispose-t-il déjà d'un intérêt né et actuel à agir lorsqu'il demande l'annulation d'un procès-verbal dressé à sa charge ? Le délai de forclusion (de trois mois) prévu à l'article 1385undecies du Code judiciaire s'applique-t-il lorsqu'un assujetti soumet une décision de l'Administration de la TVA à l'appréciation du juge, *Cour. fisc. 2012*, liv. 15, 586.

⁵⁵ G. DE LEVAL, H. BOULARRBAH, « L'action en justice », in X, *Droit judiciaire*, Tome 2, Deuxième édition. Série 'Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège'. Larcier, Bruxelles, 2021, 243.

⁵⁶ Question parlementaire n° 360 de monsieur Jean-Luc Crucke dd. 30.09.2008, Questions et réponses Chambre 2008-09, nr.40, 10405.

⁵⁷ Civ. Bruxelles (NL.) (7ième ch.) n° 2018/2426/A, 3 février 2020, *T.F.R.* 2021, liv. 597, 2012.

le contribuable dispose de la qualité et de l'intérêt requis au sens de l'article 17 C.jud. pour introduire un recours judiciaire contre la décision négative rendue par le service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA).

Les faits de l'affaire permettent de mieux comprendre les raisons qui amènent le tribunal à décider que le contribuable disposait d'un intérêt pour agir en justice.

Le contribuable avait introduit une demande « prefilling » auprès du SDA ; dans le courant de la procédure, le contribuable avait complété sa demande et les comparants avaient eu aussi des entretiens. Ensuite, le contribuable introduit une demande de ruling. La décision du SDA suit et celle-ci s'avère négative pour le contribuable. La décision négative constitue la décision attaquée.

L'Etat belge demande au tribunal que la requête soit déclarée irrecevable parce que cette demande serait prématurée en ce qu'elle demande que le tribunal se prononce sur la décision qui n'est pas encore intervenue et que le tribunal se transposerait au Service des décisions.

Le tribunal rappelle qu'une partie dispose de la qualité et de l'intérêt requis si elle est titulaire d'un droit subjectif, même si ce droit est contesté. Le tribunal précise ensuite que l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 dispose entre autre que les décisions rendues par le SDA, comme autorité administrative, lient le SPF Finances pour une durée d'en principe 5 ans.

Le tribunal relève que la loi ne fait pas de différence entre les décisions négatives et les décisions positives. Donc, les décisions négatives du Service des décisions seront en principe contraignantes lors d'une décision ultérieure concernant la taxation d'une opération déterminée. Le tribunal renvoie d'ailleurs au fait que l'Etat belge précise que la position du SDA est, en cas de demande effective, communiquée au service de contrôle dont ressort le contribuable. Le tribunal admet que le contribuable a un intérêt à agir contre la décision négative du SDA en raison du caractère liant de la décision, décision qui sera communiquée au service de contrôle.

Le tribunal reconnaît que le contribuable est titulaire d'un droit subjectif en raison de la décision négative et liante ce qui est suffisant pour asseoir un intérêt.

Dans une autre décision qui concernait également une décision rendue dans le cadre d'un ruling, cette fois-ci rendue par le Service Flamand des Impôts. La Cour d'Appel de Gand a considéré, dans sa décision du 14 janvier 2020⁵⁸, que la demande d'annulation d'une décision anticipée est recevable.

Les faits de l'affaire peuvent se résumer comme suit. Les appellants avaient demandé l'avis concernant une donation projetée des parts d'une société civile par les parents à leurs enfants mineurs avec charge pour les enfants de verser une rente de 30.000 € aux donateurs. Les appelants ont introduit une demande auprès du service de décision anticipé du Service Flamand des Impôts. Le service compétent a rendu une décision à propos de la demande. En appel, la Région Flamande a fait valoir que les appelants ne disposaient pas de l'intérêt requis pour demander l'annulation de la décision anticipée, étant donné que l'objet du litige ne concerne qu'une décision anticipée qui n'a pas d'incidence fiscale et qui ne porte pas atteinte aux droits subjectifs ou patrimoniaux des appelants.

Le Cour motive la recevabilité comme suit :

*« Een belastingplichtige beschikt over het door de wet vereiste belang van zodra een administratieve beslissing of rechtshandeling voorhanden is die **in ongunstige zin ingrijpt op zijn rechtstoestand**.*

*Een uitvoerbaar verklaarde aanslag is **geen vereiste** om te doen blijken van het door de wet vereiste belang (cfr. pretaxatiegeschillen, alsook de memorie van toelichting bij de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken die de artikelen 569, eerste lid, en 632 Ger. W. heeft gewijzigd, waaruit blijkt dat ook geschillen met de belastingadministratie die ontstaan zijn vóór elke inkohiering aanhangig kunnen worden gemaakt bij de rechtbank van eerste aanleg).*

Het wordt niet betwist dat de beslissing genomen door de diensten van de geïntimeerde op 14 november 2016 een eenzijdige administratieve rechtshandeling betreft. Dergelijke rechtshandeling is, niettegenstaande nog geen uitvoering werd gegeven aan de rechtshandelingen die werden beoordeeld (hetgeen een ontvankelijkheidsvoorwaarde is voor een aanvraag tot voorafgaande beslissing – artikel 3.22.0.0.1 VCF), aanvechtbaar.

⁵⁸ Gand (fisc.) (5e ch.) n° 2018/AR/1269, 14 janvier 2020, R.G.C.F. 2020, afl. 4-5, 399.

Een ongunstige beslissing op een aanvraag tot voorafgaande beslissing grijpt in ongunstige zin in op de rechtstoestand van de aanvrager aangezien de beoogde rechtszekerheid omtrent de voorgenomen rechtshandelingen wordt geweigerd en de belangen van de aanvrager aldus worden geschaad. Ook de omstandigheid dat de aanvrager als gevolg van de vernietiging van de voorafgaande beslissing opnieuw een kans zou krijgen dat zijn situatie in gunstigere zin wordt beoordeeld, volstaat om zijn belang te verantwoorden. Het verkrijgen van de beoogde rechtszekerheid alsook van voormelde kans is een afdoende doel dat in hoofde van de belastingplichtige het vereiste belang bij het instellen van zijn rechtsvordering tegen de weigeringsbeslissing doet ontstaan. »

La Cour considère que le contribuable a l'intérêt requis par la loi dès qu'une décision administrative ou un acte juridique porte atteinte à sa situation juridique d'une manière défavorable. Une imposition déclarée exécutoire n'est pas une condition afin de disposer de l'intérêt requis par la loi. La Cour indique que la décision qui a été rendue par les services de la Région Flamande constitue un acte juridique administratif unilatéral. Un tel acte juridique est, nonobstant le fait que les actes juridiques analysés n'ont pas encore été mis en œuvre, attaquant. Une décision défavorable sur une demande de décision anticipée affecte de manière défavorable la situation juridique du demandeur étant donné que la sécurité juridique recherchée vis-à-vis des actes juridiques envisagés est refusée et les intérêts du demandeur sont également affectés. Le fait que, suite à l'annulation de la décision anticipée, le requérant aurait à nouveau une possibilité de voir sa situation évaluée plus favorablement est également suffisant pour justifier son intérêt. L'obtention de la sécurité juridique souhaitée et de la possibilité susmentionnée constituent un but suffisant pour que naisse l'intérêt requis dans le chef du contribuable afin d'engager une procédure judiciaire contre la décision de refus.

Les deux décisions sont motivées de manière différentes et retiennent tous les deux un intérêt dans le chef du contribuable. Le but recherché du ruling est d'obtenir des garanties de sécurité juridique, ce qui est facilité par la force obligatoire du ruling. Une décision contraignante négative a pour conséquence que la sécurité juridique recherchée dans le chef du demandeur est perdue définitivement. Cette sécurité juridique peut être rétablie par l'annulation de la décision négative, ce qui résulte dans l'intérêt requis pour introduire une action en justice.⁵⁹

3.2.3.2 En matière de droit de succession

Le tribunal de première instance de Namur⁶⁰ a eu l'occasion de se prononcer sur la recevabilité d'une demande par laquelle le contribuable voulait savoir si, pour bénéficier du taux de 0% dans le cadre d'une cession des parts, il fallait conserver lesdites parts dans son patrimoine pendant 5 ans ou s'il pouvait les céder avant le délai de 5 ans.

Dans la succession d'un de cujus, résidant de la Région Wallonne, se trouvaient des actions d'une société. Pour la réalisation de l'objet social de cette société, il fallait disposer des agréments et des licences particulières. Or, les héritiers n'en disposaient pas.

Les héritiers ont demandé et obtenu l'attestation pour l'application du taux 0% (succession entreprise familiale - article 60 bis Code des droits de succession applicable en Région Wallonne). Les héritiers avaient aussi informé la Région wallonne de leur intention de céder lesdites actions.

La Région wallonne délivra l'attestation demandée et les héritiers ont ensuite cédé les actions de ladite société.

Par la suite, la Région wallonne estima que les héritiers devaient conserver leurs actions durant un délai de 5 ans pour satisfaire aux conditions de maintien du taux 0%. La conséquence était que les conditions de maintien n'étaient pas respectées et que les héritiers ne pouvaient pas bénéficier du

⁵⁹ DE PAUW, L., Kan er tegen een negatieve voorafgaande beslissing een rechtsvordering worden ingesteld? Welke toetsingsbevoegheid heeft de rechterlijke macht?, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 4, 79.

⁶⁰ Civ. Namur (div. Namur) (fisc.) (11e ch. A) n° 17/1327/A, 20 mars 2019, *Rec. gén. enr. not.* 2019, liv. 10, 434, note ULRICI, X., PETIT, M.

taux 0% et que des droits de succession étaient dus.

Les héritiers ont alors saisi le tribunal de première instance de Namur. La Région wallonne avançait que la demande était prématurée et qu'elle devait être déclarée irrecevable en l'absence de décision administrative, qui ne pourrait être formulée qu'à l'expiration de la période de cinq ans lors du contrôle des conditions de maintien. Le Tribunal balaye cet argument pour deux raisons. Premièrement, le tribunal relève que la loi prévoit un recours administratif lorsque l'administration décide, à l'issue de la période de 5 ans, que les conditions de maintien ne sont pas remplies ; cependant le tribunal estime qu'il n'y a pas de recours administratif préalable obligatoire pour savoir si une opération de cession de parts entraîne ou non la perte du taux à 0%. Deuxièmement, le tribunal considère que « *Or, comme indiqué ci-avant, une demande telle que celle formulée par les demandeurs présente un intérêt pécuniaire immédiat dans leur chef.* »

La demande avait été déclarée recevable parce que les demandeurs avaient « *un intérêt pécuniaire immédiat* » (le risque de devoir payer des droits et éventuelles amendes). Ici, l'interprétation incorrecte d'une norme de droit par l'administration et la conséquence (pécuniaire) de l'interprétation erronée établissent l'intérêt.

3.2.3.3 En matière d'impôt des personnes physiques

Le tribunal de première instance de Mons⁶¹ se déclare compétent pour connaître d'un recours, intenté contre une notification préalable des indices de fraude fiscale en vue d'étendre le délai d'investigation de 3 à 5 ans (art. 333 C.I.R. 1992). Le Tribunal est en effet compétent pour connaître de tous les litiges fiscaux et en ce qui concerne cet élément, il n'est pas prévu une procédure administrative préalable obligatoire. Malgré le fait que la notification concernée concerne un acte préparatoire, le contribuable a l'intérêt requis vu que la notification a des effets juridiques importants pour le contribuable.

Le tribunal motive la recevabilité comme suit :

« Qu'en matière judiciaire, comme en matière de contentieux administratif, un tel acte administratif préparatoire doit pouvoir être déféré au contrôle du Tribunal dès lorsque cet acte modifie l'ordonnancement juridique dans lequel le destinataire de celui-ci se trouvait antérieurement. Qu'en l'espèce, la notification de la décision administrative modifie incontestablement la situation des demandeurs sur le plan juridique vis-à-vis de l'Administration puisque cette décision les contraint à devoir accepter la vérification d'exercices ne devant normalement plus être contrôlés, à supporter les charges de celle-ci ainsi qu'à supporter d'éventuelles rectifications fiscales complémentaires. Qu'ainsi les effets de la décision litigieuse sont très importants ; Que l'intérêt des parties demanderesses à contester le bien fondé de cette décision administrative dès que celle-ci leur est notifiée, est établi. (...) Que l'intérêt des parties demanderesse est né et actuel dès lors que l'action tend à prévenir la violation de leur droit de ne pas voir leur situation fiscale revue au-delà de ce que la loi permet. »

L'intérêt né et actuel existe de ce qu'un acte modificatif préparatoire modifie la situation du contribuable sur le plan juridique et en ce qu'elle aggrave la situation du contribuable.

En l'absence d'un recours administratif, la demande est donc recevable dès que les conditions de recevabilité de droit commun sont remplies.⁶²

⁶¹ Civ. Mons 2 mai 2002, T.F.R. 2003, liv. 233, 23.

⁶² L.VANHEESWIJCK, « *Rechtbank van Eerste Aanleg is bevoegd voor pretaxatiegeschillen die rechtsgevolgen hebben.* », T.F.R. 2003, liv 233, p.26 note sous Civ. Mons, 02 mai 2002, T.F.R. 2003, liv. 233, 23

Ces décisions de jurisprudence nous apprennent que dès que la situation du contribuable risque ou est impactée de manière défavorable, son intérêt pour agir existe.

Cette situation défavorable peut être le résultat :

- d'une décision négative contraignante
- d'une décision négative qui impacte la situation juridique du contribuable car il est privé de la sécurité juridique recherchée
- un intérêt pécuniaire immédiat (le risque de devoir payer des droits et éventuelles amendes)
- un acte administratif préparatoire qui modifie l'ordonnancement juridique dans lequel le destinataire de celui-ci se trouvait antérieurement

Cela signifie que le contribuable peut intenter une action en justice même en l'absence d'une contrainte. Le tribunal serait amené à connaître de litiges relatifs à des décisions de l'administration ou à un acte préparatoire.

4. Conclusion

Il nous paraît donc que l'action intentée par le contribuable devant le tribunal de première instance siégeant en matière fiscale devrait être déclarée recevable contre un acte préparatoire ou une décision antérieure à la contrainte lorsque la situation du contribuable s'en trouve modifiée de manière défavorable dans son chef.