

COURS DE DROIT FISCAL

LES DROITS DE SUCCESSION

ET

LES DROITS D'HYPOTHÈQUE

PAR

Gérard GALOPIN

Professeur à l'Université de Liège.

LIÈGE
IMPRIMERIE H. VAILLANT-CARMANNE
(Société Anonyme)
4, Place Saint-Michel, 4

—
1914

ABRÉVIATIONS

Al.	Alinéa.
Ann.	Annales du notariat et de l'enregistrement.
Arg. art.	Argument tiré de l'article.
B. J.	Belgique Judiciaire.
Cass.	Arrêt de la Cour de cassation.
Cass. fr.	Arrêt de la Cour de cassation de France.
Cbn.	Combinés.
C. c.	Code civil.
C. proc.	Code de procédure civile.
Col.	Colonne.
Comp.	Comparez.
D.	Dalloz. Cette abréviation : D. 1890, 1, 89, signifie : Dalloz année 1890, première partie, page 89.
Déc.	Décision de l'Administration belge.
Dict. enr.	Dictionnaire des droits d'enregistrement par les Rédacteurs du Journal de l'enregistrement.
J.	Journal de l'enregistrement et du notariat.
M.	Moniteur du notariat et de l'enregistrement.
P.	Pasicrisie. Cette abréviation : P. 1882, 3, 42, signifie : Pasicrisie, année 1882, troisième partie, page 42.
R. crit.	Revue critique de législation et de jurisprudence.
R. E.	Revue (française) de l'enregistrement.
R. G.	Recueil général des décisions administratives et judiciaires en matière d'enregistrement ⁽¹⁾ .
R. N.	Revue pratique du notariat belge.
R. P.	Répertoire périodique (français) de l'enregistrement.
Sol.	Solution de l'Administration française.
T.	Tome.
v ^o	Verbo.

(1) Le Moniteur du notariat et le Recueil général sont des publications à peu près identiques. Il est facile de trouver au Recueil, en recourant à ses tables annuelles, les décisions que nous citons d'après le Moniteur

LES DROITS DE SUCCESSION

BIBLIOGRAPHIE

- PARENT. *Documents officiels relatifs à la loi du 17 décembre 1851 sur les droits de succession et de mutation par décès.* Bruxelles. 1853.
- BASTINÉ. *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat. Deuxième partie : droits de succession.* 2^e édit. Bruxelles. 1878.
- COLLIN. *Traité des droits de succession.* Bruxelles. 1905.
- REQUETTE. *Cours de droit fiscal. Première partie : droit de succession.* 2^e édit. Namur. 1912.
- RUTGEERTS. *Manuel du droit de succession.* 2 vol. Louvain. 1863.
- SCHEYVEN. *Traité des droits de succession.* Bruxelles. 1912.
- SCHICKS. *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, etc.* 5 vol. Bruxelles. 1898-1912.
-

INTRODUCTION

1. Les droits de succession, *sensu lato*, sont les impôts établis sur les mutations par décès. Ainsi qu'il a été dit dans l'introduction au traité des droits d'enregistrement, la loi du 27 décembre 1817 a remplacé les dispositions de la loi du 22 frimaire an VII, relatives aux mutations par décès, et cette loi de 1817 a été elle-même modifiée considérablement et complétée, d'abord par la loi du 17 décembre 1851, puis par le chapitre V de la loi du 30 août 1913.

Comme sous la loi de l'an VII, l'enregistrement d'une déclaration est encore la formalité qui sert de procédé à la perception de l'impôt. La déclaration doit être déposée dans un délai de rigueur par certaines personnes déterminées par la loi.

2. La loi du 27 décembre 1817 distingue, pour l'établissement de l'impôt, entre le décès d'un habitant du royaume et le décès d'un non-habitant :

S'agit-il de la succession d'un *habitant*, l'impôt, appelé *droit de succession*, est assis sur la valeur *nette* de *tout* ce qui est recueilli ou acquis dans la succession. Art. 1^{er}, al. 1^{er}, et 12.

S'agit-il de la succession d'un *non-habitant*, l'impôt, appelé *droit de mutation par décès*, est assis sur la valeur *brute* des *immeubles belges* de l'hérédité. Art. 1^{er}, al. 3, et 18.

Le second de ces impôts ne diffère pas réellement du droit de mutation par décès tel qu'il était organisé par la loi du 22 frimaire an VII.

Il en est tout autrement du premier, le droit de succession. Ce droit frappe non pas la transmission de biens déterminés, mais la transmission de l'*universum jus*, du patrimoine du défunt ; aussi l'art. 12 admet-il les dettes de l'hérédité en déduction de l'actif imposable.

La quotité du droit de succession ne varie point selon la nature des biens héréditaires ; elle est uniforme pour les meubles et les immeubles.

3. En vertu des nos 1, 2 et 3 de l'art. 24 de la loi de 1817, sont exempts du droit de succession :

- 1^o Tout ce qui est recueilli ou acquis en ligne directe ;
- 2^o Tout ce qui est recueilli ou acquis par le conjoint survivant ayant un ou plusieurs descendants de son union avec le défunt ;
- 3^o L'usufruit ou la rétribution périodique recueillie ou acquise par le conjoint survivant sans descendant de son union avec le défunt, si les descendants d'un précédent mariage du défunt ont acquis la propriété des biens frappés de l'usufruit ou sont chargés de la rétribution périodique.

En 1848, le Gouvernement présenta aux Chambres un projet de loi dont les premières dispositions supprimaient les exemptions que l'on vient d'énumérer ; les successeurs en ligne directe et le conjoint survivant étaient assujettis au droit de succession. Les autres dispositions du projet comblaient diverses lacunes de la loi de 1817 et en corrigeaient plusieurs imperfections.

Le Gouvernement rencontra une opposition violente. Après de nombreux incidents parlementaires, le débat sur les premiers articles du projet se termina par une transaction. Les exemptions admises par la loi de 1817 furent maintenues. Mais il fut établi à charge des successeurs qui en profitaient, les successeurs en ligne directe et le conjoint survivant, un nouvel impôt, appelé *droit de mutation*, assis *exclusivement* sur la valeur des *éléments immobiliers situés dans le royaume*, recueillis ou acquis par eux dans la succession de l'habitant défunt, déduction faite des *dettes héréditaires hypothéquées sur des immeubles sis en Belgique*. Les autres articles du projet ne subirent qu'un assez petit nombre de modifications. Ainsi fut faite la loi du 17 décembre 1851.

4. La loi du 17 décembre 1851 se divise en deux titres :

Le titre I, sous la rubrique : *Transmissions par décès en ligne ascendante et descendante et entre époux*, établit le nouvel impôt,

droit de mutation, à charge des successeurs affranchis du droit de succession par les nos 1, 2 et 3 de l'art. 24 de la loi de 1817.

A vrai dire, ce droit n'est pas un droit de *mutation*, car il ne ressemble pas aux droits de mutation établis par la loi de l'an VII et la loi de 1817. La loi de 1851, en effet, n'a pas frappé la valeur brute de certains biens envisagés individuellement ; c'est le solde net de l'hérédité qu'elle a entendu assujettir à l'impôt ; mais, par transaction, elle n'a voulu envisager cette hérédité que dans ses éléments actifs et passifs de nature à figurer sur les registres de nos conservateurs des hypothèques. La meilleure dénomination du droit établi par la loi de 1851 serait celle de *droit de succession en ligne directe*, le droit de succession établi par l'art. 1^{er}, al. 1^{er}, de la loi de 1817 étant appelé *droit de succession en ligne collatérale*. Ce sont les dénominations qui seront employées dans notre cours.

Le titre II, sous la rubrique : *Dispositions générales*, trace une série de règles applicables à la perception du droit de succession et du droit de mutation établis par la loi de 1817. Puis son article final décide expressément que, sauf exception, les dispositions légales régissant le droit de succession en ligne collatérale sont applicables à la perception du droit de succession en ligne directe. Il advient ainsi que nos deux lois de 1817 et de 1851 forment tout un système de législation fiscale sur les transmissions à titre héréditaire ; elle se complètent l'une l'autre. On doit toujours les combiner pour le règlement de la perception de l'impôt.

5. Le chapitre V de la loi du 30 août 1913 ⁽¹⁾ augmente la plupart des tarifs du droit de succession en ligne collatérale et du droit de mutation par décès ; ces tarifs sont gradués d'après le degré de parenté entre le défunt et ses successeurs ; des tarifs spéciaux sont établis pour le conjoint survivant. Il introduit quelques mesures

(1) Il est regrettable que les circonstances n'aient pas permis au Gouvernement de présenter aux Chambres un projet complet de réforme de la législation sur les droits d'enregistrement et de succession.

destinées à assurer la perception du droit de succession en ligne collatérale sur les valeurs mobilières. Enfin il porte un certain nombre de règles nouvelles sur diverses matières : les stipulations pour autrui réalisées à titre gratuit au décès du stipulant, le dépôt de la déclaration de succession, le payement de l'impôt, les amendes, le délai de la prescription en cas de défaut de déclaration ou de déclaration inexacte ou incomplète.

L'art. 61 de cette loi abroge expressément les art. 9 et 17 de la loi de 1817 et les art. 9, 10 et 21, al. 1^{er}, de la loi de 1851.

TITRE I.

De l'habitant du royaume, selon la loi fiscale.

6. Pour déterminer l'impôt à appliquer, il faut tout d'abord rechercher si le *de cujus* avait ou non la *qualité d'habitant du royaume, au jour de son décès*.

N'était-il pas habitant, ses successeurs ne peuvent être passibles que du droit de mutation par décès. Art. 1^{er}, al. 3, 1817.

Était-il habitant, le droit qui doit être appliqué est le droit de succession en ligne collatérale ou bien le droit de succession en ligne directe, suivant la qualité des personnes appelées à l'hérédité. Il est clair que ces deux droits doivent être appliqués distributivement lorsque les successeurs sont de qualité différente aux yeux de la loi fiscale.

7. L'art. 1^{er} de la loi de 1817 donne une définition précise du terme habitant (*ingezeten*) : « Est réputé habitant du royaume, pour l'application de la présente loi, celui qui y a établi son domicile ou le siège de sa fortune. » Il ressort à la fois du texte, *celui qui y a établi*, et des travaux préparatoires de cet article, que le législateur a entendu faire abstraction des liens de pur droit civil qui peuvent rattacher le domicile d'un individu au territoire de la Belgique ou d'une autre nation. S'il fait dépendre la qualité d'habitant de l'établissement du domicile en Belgique, c'est-à-dire du siège de la fortune, le mot *ou* étant employé non dans le sens disjonctif mais dans le sens explicatif (¹), il ne s'attache qu'au siège réel de la fortune, *domicile de fait*, et nullement au siège imposé par la loi civile, *domicile de droit* des art. 107 à 109 c. c. Trib. Bruxelles, 30 novembre 1895, M. 1895, p. 394.

(¹) Le domicile n'étant pas autre chose que le siège de la fortune, ainsi qu'il a été dit dans l'exposé des motifs du titre du domicile au code civil.

Les tribunaux disent souvent que le domicile déterminé par notre article est un domicile spécial qui, tout en présentant, dans certains cas et à certains points de vue, des analogies avec le domicile du code civil, en est cependant parfaitement distinct. Anvers, 25 février 1911, M. 1911, p. 139. Il serait plus exact de dire que le domicile, selon la loi fiscale, est toujours et uniquement le domicile de fait tel qu'il est situé par l'art. 102 c. c., le centre *effectif* des intérêts moraux et pécuniaires du défunt.

Au décès d'un incapable, on n'a donc jamais à se préoccuper du domicile qui lui était assigné par la loi civile ; on doit seulement rechercher le siège réel de sa fortune, le domicile de fait qu'il aurait eu indépendamment des prescriptions du code civil. Ainsi un mineur domicilié de droit en Belgique peut y avoir la qualité de non-habitant du royaume, Liège, 28 décembre 1881, B. J. 1882, col. 234, comme un interdit domicilié de droit en pays étranger peut y avoir la qualité d'habitant de la Belgique. Bruxelles, 14 décembre 1904, M. 1905, p. 86; Déc., 24 octobre 1898, M. 1898, p. 382.

8. La loi fiscale, qui ne considère point le domicile de droit du défunt, ne considère pas non plus sa nationalité, ni le lieu de son décès. Ainsi il peut arriver qu'un étranger meure dans sa patrie avec la qualité d'habitant de la Belgique, Bruxelles, 9 février 1899, M. 1899, p. 73, et qu'un belge meure en Belgique avec la qualité de non-habitant. Trib. Bruxelles, 30 novembre 1895, M. 1895, p. 394.

9. Pour l'application de notre article 1^{er}, il faut tenir compte de la fiction d'*exterritorialité* qui, selon le droit international, existe à l'égard des agents diplomatiques et de leur famille. Ils sont censés continuer de résider dans le pays qu'ils représentent ; leur hôtel est réputé territoire de l'Etat qui les a accrédités. L'agent diplomatique belge en pays étranger ne cesse donc pas d'être habitant du royaume, comme l'agent diplomatique étranger ne cesse pas d'être un non-habitant. Trib. Bruxelles, 7 décembre 1910, M. 1911, p. 58.

10. Sous le régime hollandais, il était reconnu que les habitants des colonies n'étaient point des habitants du royaume. PANDECTES BELGES, v^o *Domicile, disp. fisc.*, v^o 48. Nous devons décider de même que l'*habitant* du Congo Belge n'est pas un habitant du royaume, pour l'application de la loi de 1817. S'il est vrai que le Congo n'est plus pour nous un pays étranger, il est certain également qu'il est un territoire distinct du territoire belge, que le Congo et la Belgique ne constituent pas une seule unité. L'art. 1^{er}, al. final, de la Constitution et l'art. 1^{er} de la Charte Coloniale disposent expressément, en effet, que les lois métropolitaines ne s'appliquent au Congo que moyennant une décision formelle du législateur. HALEWYCK, *La Charte Coloniale*, I, n^{os} 19 à 21.

TITRE II.

De l'ouverture des droits de succession et de mutation par décès.

11. Sous la loi de 1817, art. 1^{er}, la mort était le seul événement de nature à donner ouverture à l'impôt de succession. La loi fiscale était ainsi en harmonie avec le code civil.

Depuis la loi de 1851, l'absence peut également donner ouverture à l'impôt. La succession de l'absent est réputée ouverte, au point de vue de l'impôt, du jour où ses héritiers présomptifs, légataires ou institués, ont obtenu un jugement d'envoi en possession, provisoire ou définitive, ou du jour où, à défaut de jugement, ils ont passé des actes constatant leur prise de possession. Art. 6. C'est le dernier domicile de l'absent qui est à considérer pour l'application de la distinction entre la succession de l'habitant du royaume et celle du non-habitant; c'est la date du jugement d'envoi en possession ou du premier acte constatant la prise de possession qui sert de point de départ au délai de la déclaration de succession. Art. 8.

12. Lorsqu'un envoyé en possession vient à mourir, ses succes-

seurs peuvent-ils être passibles de l'impôt sur ceux des biens de l'absent qui se trouvent dans le patrimoine du défunt ?

La disposition spéciale de notre art. 6 est étrangère à cette question. Le système des art. 125, 129 et 132 c. c. sur les effets de l'envoi en possession des biens de l'absent n'a pas été modifié par la loi fiscale à l'égard des héritiers, *sensu lato*, des envoyés en possession. Conséquemment, il faut distinguer entre le cas de la possession provisoire et celui de la possession définitive. Le défunt n'était-il qu'un envoyé en possession provisoire, ses héritiers ne doivent pas l'impôt, puisqu'ils ne recueillent que le *dépôt* qui lui avait été confié. Était-il un envoyé en possession définitive, ses héritiers sont passibles de l'impôt, puisqu'ils recueillent la *propriété* résoluble des biens de l'absent. Déc., 31 mars 1885, M. 1885, p. 181.

TITRE III.

Des transmissions par décès, selon la loi fiscale.

13. Toute transmission qui *se réalise au décès* n'est pas une transmission *par décès*.

Ne sont des transmissions par décès, selon le droit civil, que celles qui s'opèrent à titre héréditaire, c'est-à-dire par succession, testament ou institution contractuelle. Toutes les autres sont entre vifs, même celles qui s'opèrent au décès d'une personne, soit en vertu d'une stipulation qu'elle avait faite pour autrui, soit en vertu d'une clause matrimoniale de préciput ou de partage inégal de la communauté. Art. 1121, 1516 et 1525.

Le code civil considère la renonciation de la femme ou de ses héritiers à la communauté comme purement abdicative ou extinctive, à moins qu'elle ne rentre dans l'un des cas de l'art. 780 ; la femme est censée n'avoir jamais été associée, tout ce qui compose la communauté reste au mari. Art. 1492.

Aucun texte du code civil ne frappe d'une présomption de simulation les reconnaissances de dettes faites par testament. C'est à celui qui soutient qu'une dette uniquement reconnue par testament

constitue un legs déguisé, à faire la preuve de son allégation.

La loi de 1817 ne dérogeait à aucun de ces principes du droit civil ; elle en souffrait l'application.

14. La loi de 1851 est venue introduire plusieurs fictions contraires, dans l'intérêt du fisc :

1^o Elle assimile à une institution contractuelle toute convention matrimoniale portant, au profit du survivant des époux indéterminément, une dérogation à la règle du partage égal de la communauté. Art. 7, al. 1^{er}.

2^o Elle répute le mari institué contractuel de la portion des biens existants à la dissolution de la communauté, dont il profite par la renonciation des héritiers de la femme. Art. 7, al. 2.

3^o Elle considère comme un legs la reconnaissance de dette faite par testament, lorsque l'existence de la dette n'est pas justifiée autrement. Art. 12.

L'art. 50 de la loi de 1913 établit une nouvelle fiction, en faveur du fisc :

Il assimile à un legs la stipulation pour autrui, prévue par l'art. 1121 c. c., lorsqu'elle se réalise à titre gratuit au décès du stipulant. Le tiers bénéficiaire de la stipulation est réputé légataire, au regard de la loi fiscale, quoique son droit procède d'un acte entre vifs, au regard de la loi civile.

Il arrive ainsi que ces expressions de la loi de 1817 : *recueilli* ou *acquis dans la succession* ou *par le décès*, et celles de la loi de 1851 : *héritiers*, *donataires* ou *légataires*, doivent s'entendre non pas seulement par relation aux principes du droit civil sur les acquisitions à titre héréditaire, mais encore par relation aux règles spéciales de nos lois de 1851 et 1913 sur les fictions de legs ou donation de biens à venir.

CHAPITRE I. — DES TRANSMISSIONS PAR DÉCÈS,
SELON LA LOI CIVILE.

SECTION 1. — Des successions ab intestat.

15. Toute transmission en vertu de l'ordre légal des successions est une transmission à titre héréditaire. Il n'y a pas à distinguer entre les successions légitimes et les successions irrégulières, ni entre les successions ordinaires et les successions anormales. Le terme *héritiers* qui se rencontre fréquemment dans nos textes, y désigne tous les successeurs ab intestat sans restriction aucune.

16. Quand, en vertu du pouvoir que lui confère l'art. 910 c. c., le gouvernement réduit un legs universel fait à une personne morale publique ou à une institution d'utilité publique, les valeurs que l'arrêté d'autorisation réserve aux parents légitimes du *de cuius* ou à quelques-uns d'entre eux, ne peuvent leur profiter qu'à titre héréditaire. Les biens qui échappent au légataire universel ne sauraient, en effet, se trouver ailleurs que dans la *succession ab intestat* du défunt. Namur, 28 janvier 1907, B. J. 1907, col. 273.

17. Les biens recueillis par un parent réservataire en suite de l'action en réduction lui sont acquis à titre héréditaire. La réserve, en effet, n'est pas autre chose que la succession ab intestat elle-même, diminuée de la quotité disponible ; le réservataire ne peut obtenir sa réserve qu'en se portant héritier.

Mais on doit observer que la réduction des libéralités qui excèdent la quotité disponible ne s'opère pas de plein droit, et qu'elle ne peut être demandée que par ceux au profit desquels la loi fait la réserve. Art. 921 c. c. Il suit de là que tant que la réduction n'est pas prononcée en justice ou consentie volontairement entre les intéressés, l'impôt de succession ne peut être exigé du réservataire sur les biens dont le défunt a disposé à son préjudice. Dissert., M. 1898, p. 226, R. G. 1898, p. 289.

Il est de jurisprudence administrative que l'impôt de succes-

sion n'atteint pas les biens acquis par les réservataires en vertu de la réduction des donations entre vifs faites par le défunt. Déc., 3 juin 1896, M. 1896, p. 198. Cette jurisprudence ne peut se concilier avec l'enseignement unanime des civilistes sur la nature de la réserve, *pars hæreditatis* et non pas *pars bonorum*. Il importe peu que les héritiers réservataires tiennent l'action en réduction de la loi et non du défunt ; si c'est la loi qui la leur donne, elle ne la leur donne qu'en leur qualité d'héritiers. On a observé justement que le seul effet des art. 913, 914 et 915 est d'obliger celui qui a des parents en ligne directe à laisser à leur profit *dans sa succession* la portion des biens dont la loi interdit la disposition (1).

18. La jurisprudence administrative décide avec raison que la valeur des biens donnés entre vifs et rapportés à la masse héréditaire en exécution des art. 843 et suiv. c. c. doit rester en dehors de l'actif imposable, sans qu'il y ait à considérer si l'héritier donataire reprend en nature les biens rapportés ou s'il en obtient d'autres ; ce n'est que l'excédant de sa part héréditaire sur le montant de son rapport qui peut être frappé de l'impôt de succession. C'est que le système de nos lois de 1817 et de 1851 n'est pas d'imposer la transmission héréditaire de *biens déterminés*, mais la *valeur* de tout ce qui est recueilli ou acquis *dans la succession* ; or, dans la mesure de la valeur qu'il a reçue entre vifs, l'héritier soumis au rapport ne recueille aucun enrichissement effectif de l'ouverture de l'hérédité. Il n'y a pas d'ailleurs à distinguer entre le cas où la donation rapportée a subi le droit d'enregistrement et celui où elle a échappé à toute perception. Déc., 13 avril 1867 et 5 juillet 1881, M. 1867, p. 246, et 1882, p. 29.

19. La jouissance légale du survivant des père et mère sur les biens recueillis par ses enfants dans la succession du conjoint prédécédé, ne constitue pas un droit d'hérédité. Art. 384 c. c.

(1) C'est évidemment à tort qu'il a été décidé que notre solution viole le principe *Non bis in idem*. Comp. Périgueux, 8 août 1891, M. 1892, p. 229.

Aussi n'est-elle pas assujettie à l'impôt de succession. Il en est autrement de l'usufruit accordé à l'ascendant privilégié par l'art. 754 c. c., et de l'usufruit accordé au conjoint par la loi du 20 novembre 1896. Ces usufruits sont l'un et l'autre des *droits successoraux* imposables de leur nature.

SECTION 2. — Des dispositions testamentaires.

20. Toutes les dispositions de dernière volonté n'engendrent pas des transmissions par décès. En droit civil, il faut soigneusement distinguer les legs proprement dits des *simples charges établies dans l'intérêt exclusif du testateur ou de sa mémoire*, et aussi de l'*honorarium alloué à l'exécuteur testamentaire*.

1^o Le legs suppose essentiellement un bénéficiaire déterminé, une personne physique ou personne morale, qui ait le droit d'en exiger l'exécution. Ce n'est point un legs, mais une simple charge d'hérédité, que la disposition par laquelle le testateur se borne à ordonner l'emploi d'une certaine somme en charités à faire ou en messes à dire pour le repos de son âme.

Mais il en est autrement lorsque le testateur institue, expressément ou implicitement, un établissement public, bureau de bienfaisance ou fabrique d'église, pour *poursuivre* l'accomplissement de la charge qu'il impose à ses héritiers ou autres successeurs ; sa disposition prend de la sorte le caractère d'un legs fait aux pauvres de la commune représentés par le bureau de bienfaisance, ou d'un legs fait au culte paroissial représenté par la fabrique de l'église. Circ., 20 octobre 1884, M. 1884, p. 365 ; Arlon, 14 novembre 1889, M. 1891, p. 20 ; Déc., 20 janvier 1899, R. N. 1899, p. 219 ; Bruxelles, 29 avril 1903, M. 1903, p. 179.

2^o L'exécution testamentaire est un mandat posthume. La gratuité n'est pas de l'essence, mais seulement de la nature du mandat ; le testateur peut donc allouer un salaire à l'exécuteur testamentaire (1). La question de savoir si la valeur (somme d'argent,

(1) « Et comme l'idée seule d'un ministère salarié pourrait être blessante

bijoux, livres ou tout autre objet de l'hérédité) (1) attribuée à l'exécuteur testamentaire a le caractère d'un simple honoraire ou d'un véritable legs, dépend des circonstances et surtout du rapport qui existe entre la mission que le testament impose et la récompense qu'il alloue. Cass., 25 mai 1855, P. 1855, 1, 262, M. 1855, p. 240 ; Gand, 4 mars 1899, M. 1899, p. 138.

Quand la disposition excède la juste rémunération des soins que l'exécution du testament peut demander, elle doit être envisagée comme constitutive d'un legs pour le tout ; elle ne peut être scindée en deux éléments, l'un à titre onéreux, l'autre à titre gratuit. En pratique, il est admis que le *diamant* n'a point le caractère d'un legs lorsqu'il n'excède pas 5 p. c. de la valeur des biens dont l'exécuteur testamentaire a la gestion. Déc., 23 juillet 1897, M. 1897, p. 278.

21. Les civilistes s'accordent à enseigner qu'un legs peut avoir pour objet, non une chose, mais une obligation de faire ou de ne pas faire, imposée à l'héritier. Un testateur, disait Pothier, peut charger son héritier, ou tout autre successeur, qu'il peut grever du legs, de faire telle chose ou de s'abstenir de telle chose, en considération de telle personne qui y a intérêt. Et cependant les legs consistant *in faciendo* ou *in non faciendo* ne subissent pas l'impôt de succession. C'est que nos lois ne considèrent comme *matière imposable* que la valeur des biens faisant partie de l'hérédité. Art. 1^{er} et 11 de la loi de 1817. Le legs de la faculté d'acheter un bien de l'hérédité moyennant un prix inférieur à sa valeur vénale n'est donc point sujet au droit de succession, quel que soit l'avantage qu'il confère au légataire ; au point de vue du droit fiscal, l'acte qui interviendra entre l'héritier et le légataire sera, non une délivrance de legs, mais une vente (2). Déc., 1^{er} juin 1912, M. 1912, p. 222.

pour l'exécuteur testamentaire, le testateur, par délicatesse, *déguise* le plus souvent sous forme de don la rémunération qu'il lui alloue, en lui faisant un legs modique connu sous le nom de *diamant*. »

(1) Comp. Déc., 23 février 1878, M. 1878, p. 108.

(2) Au contraire, le legs d'un bien de l'hérédité à charge de verser une

Mais si nos lois fiscales n'atteignent que les legs de choses, il faut observer que la circonstance que les choses léguées ne se trouvent pas *en nature* dans le patrimoine du défunt, ne peut faire obstacle à la déduction de l'impôt (1). Qu'il s'agisse du legs d'une somme d'argent ou d'une rente, ou de tout autre legs de choses déterminées seulement quant à leur espèce, le légataire est réputé avoir recueilli une portion de l'actif de l'hérédité, à concurrence du montant du legs. Art. 14 de la loi de 1851.

22. Faut-il considérer comme une constitution indirecte d'usufruit, au profit de l'héritier ou légataire universel, la clause d'un legs de corps certain, meuble ou immeuble, ou d'une somme d'argent, portant que la chose léguée ne sera délivrée au légataire qu'au décès de l'héritier ou légataire universel, sans fruits ou intérêts jusque-là ?

En principe, l'héritier ou légataire universel ne peut être considéré comme un usufruitier de l'objet du legs particulier ; sa qualité n'est autre que celle d'un débiteur ordinaire à terme. Ainsi est-il bien certain que, à moins de disposition contraire du testateur, le légataire particulier ne serait pas fondé à demander caution à l'héritier ou légataire universel pour sûreté de son legs. D. 1870, 1, 129, note 2.

La question présente un intérêt fiscal à raison du système spécial de perception qui est établi sur les biens héréditaires qui sont recueillis en usufruit par une personne et en nue propriété par une autre. Comme on le verra dans la matière de la liquidation des droits, la question est résolue en pratique par une

certaine somme à l'héritier est un legs de corps certain ; la propriété de la chose léguée passe directement du défunt au légataire, par voie de donation testamentaire. L'acte qui interviendra entre l'héritier et le légataire sera, non une vente, mais une délivrance de legs. Déc., 5 mai 1877, M. 1877, p. 307 ; R. N. 1897, p. 612.

(1) Dans le cas visé à la note précédente, la charge imposée au légataire de remettre une certaine somme à l'héritier est elle-même constitutive d'un legs secondaire de somme fait à cet héritier par le défunt.

distinction peu juridique entre les legs de corps certain et ceux de numéraire. Circ., 9 avril 1856, § 39, M. 1856, p. 223.

23. De même que les dispositions entre vifs, les dispositions testamentaires peuvent être affectées de condition suspensive ou de condition résolutoire, au gré du disposant. Quant à présent, il suffit d'observer que le legs sous condition suspensive ne peut donner ouverture à l'impôt qu'après l'accomplissement de la condition ⁽¹⁾, tandis que le legs sous condition résolutoire y donne ouverture dès le décès du testateur, tant que la condition n'est pas accomplie ⁽²⁾.

La disposition testamentaire qui lègue l'usufruit de l'hérédité à deux personnes conjointement, avec cette clause que celui des légataires qui survivra à l'autre aura l'usufruit total de l'hérédité, est constitutive de deux legs purs et simples et de deux legs sous condition de survie. Chacun des légataires reçoit deux legs, l'un devant s'ouvrir au décès du testateur et ayant pour objet la moitié de l'hérédité, le second ne devant s'ouvrir qu'au décès du colégataire et ayant pour objet l'autre moitié de l'hérédité. Trib. Bruxelles, 1^{er} mars 1873, M. 1873, p. 115.

La disposition testamentaire qui excède la quotité disponible est semblable à une disposition sous condition résolutoire, dans la mesure de la portion soumise à l'action en réduction des réservataires. Dissert., M. 1898, p. 226, R. G. 1898, p. 289. La perception doit dès lors se régler sur l'intégralité de la disposition, à moins que la déclaration de succession ne relate la réduction légale opérée à l'amiable ou en justice ⁽³⁾. Il n'appartient jamais

(1) La circonstance que l'héritier débiteur du legs est devenu insolvable lors de l'accomplissement de la condition n'est pas de nature à empêcher la perception de l'impôt sur le montant intégral de la disposition. Déc., 22 juin 1898, M. 1898, p. 236.

(2) Y aura-t-il lieu à une restitution de l'impôt (l'héritier devant, par hypothèse, subir un droit moins élevé que le légataire), lorsque la condition résolutoire du legs sera accomplie ? Renvoi au titre de la restitution.

(3) Il ne faut pas oublier que la quotité disponible au regard du conjoint

au receveur d'opérer la réduction d'office. Trib. Gand, 12 août 1884, M. 1885, p. 162 ; Déc., 7 janvier 1908, M. 1908, p. 54.

24. Nos lois ne contiennent aucune règle particulière sur la preuve des dispositions testamentaires. C'est au fisc qui prétend que la perception de l'impôt doit se régler, non d'après la dévolution légale ab intestat, mais d'après une dévolution testamentaire, à faire la preuve, selon les règles du droit civil, du testament qu'il allègue.

La force probante des testaments dépend de leur caractère authentique ou privé. Le testament olographe, tant que son écriture et sa signature ne sont pas méconnues par l'héritier, fait foi à l'égard de tous de la réalité des legs qui y sont contenus. Art. 1322 et 1323 c. c. Déc., 25 avril 1899, M. 1899 p. 166. Mais dès que l'héritier déclare qu'il ne reconnaît pas l'écriture ou la signature du testament olographe invoqué par le fisc, celui-ci se trouve obligé de fournir la preuve de la vérité du titre dont il se prévaut. C'est alors au fisc à entreprendre la procédure en vérification d'écriture. Art. 1324 c. c. Arlon, 31 mars 1896 et 31 mars 1898, M. 1896, p. 161, et 1898, p. 150.

Il ne faut pas aller au delà des règles du code civil sur la force probante des actes. Jamais la poursuite du fisc n'est subordonnée à la délivrance amiable ou judiciaire des legs assujettis à l'impôt. Cass., 9 juin 1876, P. 1876, 1, 227, M. 1876, p. 209 ; R. N. 1898, p. 608.

25. Quoiqu'il soit généralement admis par les civilistes que l'art. 1340 c. c. s'applique aux donations testamentaires aussi bien qu'aux donations entre vifs, il est indubitable que les héritiers ne peuvent jamais se prévaloir de la délivrance qu'ils ont faite volontairement d'un legs verbal, pour prétendre que l'impôt

survivant se détermine selon les règles spéciales des art. 1094 et 1098 c. c. La réduction d'un legs universel fait au conjoint ne peut donc atteindre qu'un quart en nue propriété seulement, lorsque le *de cuius* n'a laissé comme héritier réservataire qu'un ascendant. Déc., 10 septembre 1896, M. 1896, p. 357.

sur la masse de l'hérédité doit être réglé en conséquence de ce legs. Telle l'exécution par les frères du défunt d'un legs verbal fait à leur aïeul. C'est que l'art. 1338 c. c. dispose que toute confirmation n'opère que sans préjudice du droit des tiers, et le fisc est certainement un tiers à l'égard des actes que les héritiers lui opposent pour le règlement de l'impôt. Comp. Déc., 6 mars 1876, M. 1876, p. 114.

Au contraire, rien n'empêche le fisc de se prévaloir de l'exécution volontaire d'un legs verbal pour établir la perception de l'impôt sur le patrimoine du défunt, d'après sa répartition effective entre les héritiers et le bénéficiaire de ce legs. Telle l'exécution par les enfants du défunt d'un legs verbal fait à un étranger. Mais notre solution suppose que l'acte dont le fisc se prévaut exprime sans aucune équivoque que les héritiers ont déclaré *exécuter un legs* qui leur avait été imposé par le défunt. Le fisc argumenterait vainement d'un acte dans lequel les héritiers auraient déclaré faire une *donation entre vifs* « pour se conformer aux intentions de leur auteur » ou « pour exécuter un vœu qu'il leur avait exprimé ». Bruxelles, 13 juillet 1903, R. N. 1903, p. 712.

SECTION 3. — Des institutions contractuelles.

26. Nos lois de 1817 et de 1851 parlent des *donataires qui succèdent au défunt*, en même temps que de ses héritiers et de ses légataires. Elles visent ainsi les donataires de *biens à venir*, c'est-à-dire les institués contractuels. PARENT, p. 378 et 379.

Il importe de ne pas confondre la donation de biens présents affectée d'une modalité, terme ou condition suspensive, relative au décès du donateur, avec la donation de biens à venir. Comp. Déc., 14 juin 1870, M. 1870, p. 308. Toutes les donations de biens présents restent soumises uniquement au régime de la loi du 22 frimaire an VII. Les donations de biens à venir subissent le droit fixe spécial de l'art. 68, § 3, 5^o, de la loi de l'an VII, lors de l'enregistrement, et les droits de succession ou de mutation de

nos lois de 1817 et de 1851, lors du décès du donateur ou instituant (1).

La jurisprudence française fait une distinction tout à fait arbitraire. Elle distingue si la condition qui affecte une donation de biens présents consiste dans le prédécès du donateur ou le prédécès d'un tiers ; elle applique les règles des donations de biens à venir si la condition est le prédécès du *donateur*. En Belgique, au contraire, toute donation de biens présents sous condition de survie du donataire ne subit que le droit de formalité de l'art. 68, § 1, 51^o, lors de l'enregistrement, et le droit proportionnel de l'art. 69 de la loi de l'an VII, lors de l'accomplissement de la condition, même s'il s'agit de la survie du donataire au donateur. Déc., 31 octobre 1851, M. 1851, p. 373 ; Circ., 9 avril 1856, § 8, M. 1856, p. 196.

27. La donation cumulative de biens présents et à venir n'est, au moment de l'acte et jusqu'au décès du donateur, qu'une institution contractuelle passible du droit de l'art. 68, § 3, 5^o, de la loi de l'an VII. Déc., 11 décembre 1857, M. 1858, p. 141. Toutefois, s'il y est stipulé que le donataire entrera de suite en jouissance, elle donne ouverture au droit de donation entre vifs sur l'usufruit des biens présents. Avis du Conseil d'Etat du 22 décembre 1809. SCHICKS, v^o *Donations*, n^o 47.

Au décès du donateur, il faut distinguer selon l'option faite par le donataire, si, bien entendu, l'état des dettes prescrit par l'art. 1084 c. c. a été annexé à l'acte de la donation : le donataire opte-t-il pour les biens présents, la donation se convertit en une donation entre vifs, et le droit d'enregistrement de la loi de l'an VII doit être perçu (le cas échéant, il y aura lieu d'appliquer l'art. 15, 8^o, al. 2, de cette loi) ; opte-t-il pour les biens à venir, la donation tout entière garde le caractère d'institution contractuelle, et le droit de succession de nos lois de 1817 et de 1851 doit être appliqué. Déc., 7 février 1860, M. 1860, p. 318.

(1) La loi du 30 août 1913 ne modifie aucunement ce système. *Ann. parl., Chambre*, 1912-1913, p. 2375 et 2387.

APPENDICE. — De la tolérance administrative
à l'égard des acquisitions d'usufruit par succession
testamentaire ou ab intestat.

28. Sous l'influence d'une doctrine de droit civil enseignée autrefois, mais abandonnée aujourd'hui par tous les auteurs ⁽¹⁾, la pratique administrative s'est établie de ranger parmi les causes de caducité des legs d'usufruit le décès du légataire survenu peu après l'ouverture de la succession, avant toute demande en délivrance ou prise de possession effective.

La pratique s'est élargie par de pures considérations d'équité, en dehors des raisons d'apparence juridique sur lesquelles on l'avait fondée. L'impôt n'est réclamé sur *aucun legs d'usufruit* (pas même sur ceux qui donnent droit aux fruits dès le jour du décès, en vertu de l'art. 1015 c. c.), ni sur l'*usufruit successoral* du conjoint survivant, lorsque le légataire ou le conjoint survivant vient à décéder peu de temps après l'ouverture de la succession, sans avoir demandé ou obtenu la délivrance de son droit. Déc., 12 juillet 1899, M. 1899, p. 237, R. N. 1899, p. 667.

Cette tolérance administrative est subordonnée à la condition que le décès de l'usufruitier soit survenu avant le dépôt de la déclaration de succession et qu'il résulte de cette déclaration que le droit d'usufruit est resté sans effet. Déc., 8 février 1910, M. 1910, p. 78.

CHAPITRE II. — DES FICTIONS ÉTABLIES PAR LA LOI
FISCALE.

SECTION 1. — Des conventions matrimoniales
dérogatoires à la règle du partage égal de la communauté.

29. Selon les principes admis en matière d'enregistrement, toutes les clauses de communauté conventionnelle sont couvertes par la perception du droit de 7 francs établi par l'art 68, § 3, 1^o

(1) DEMOLOMBE, édit. franç., t. XXII, nos 388 et 389.

de la loi de l'an VII. Aucun texte de cette loi ne dispose, contrairement aux règles des art. 1516 et 1525 c. c., que les clauses déroatoires à la règle du partage égal de la communauté sont passibles d'un second droit de 7 francs, selon l'art. 68, § 3, 5^o, comme si elles étaient des institutions contractuelles.

Par une fiction établie uniquement pour la perception des droits de succession et de mutation par décès, toute clause de communauté conventionnelle qui déroge à la règle de l'égalité du partage, en faveur du survivant des époux indéterminément, est réputée constituer une *institution contractuelle* ayant pour objet tout ce que le survivant est appelé à recueillir *au delà de la moitié* de la communauté. Art. 7, al. 1^{er}, de la loi de 1851.

Cette disposition atteint *sans distinction* toutes les clauses contraires au partage égal de la communauté : clause de préciput, clause de parts inégales, clause d'attribution de la totalité de la communauté. Mais il ne les atteint que lorsqu'elles ont été stipulées *aléatoirement* en faveur de l'époux survivant, c'est-à-dire au profit du survivant des époux *indéterminément* ; il ne vise pas le cas où elles ont été stipulées au profit de l'un des époux seulement, sous condition de survie à son conjoint. Ce sens spécial du terme *aléatoirement* résulte des travaux préparatoires de la loi ; il y a été dit formellement que l'aléa exigé par le texte gît dans la *réciprocité* de la stipulation qui profitera à celui des époux que la mort aura épargné ; il faut que *chacun* des époux, et non pas un seul, ait la chance, en survivant à son conjoint, de recueillir l'attribution dont il s'agit. PARENT, p. 251 et 254 ; Cass., 1^{er} décembre 1887, P. 1888, 1, 30, M. 1888, p. 153.

30. Comment calculer le montant de la libéralité présumée par notre article 7, lorsqu'il s'agit d'une clause d'attribution de la totalité de la communauté, dans les termes de l'art. 1525 c. c., c'est-à-dire laissant aux héritiers de l'époux prémourant le droit de reprendre les capitaux tombés dans la communauté du chef de leur auteur ?

S'il faut prendre comme point de départ toute la masse de la communauté, sans en distraire les capitaux qui y sont tombés

du chef de l'un et de l'autre des époux, on doit aussi considérer, pour la fixation de l'émolument que l'époux survivant en retire, la charge qui lui incombe de rembourser aux héritiers du prédécédé les capitaux de leur auteur (1). Déc., 9 septembre 1896, M. 1896, p. 302.

SECTION 2. — Des renonciations à la communauté.

31. Le mari survivant est censé recueillir, en vertu d'une institution contractuelle, la portion des biens existants à la dissolution de la communauté dont il profite par la renonciation des héritiers de la femme. Art. 7, al. 2, de la loi de 1851.

Ce texte est très mal rédigé ; il envisage l'hypothèse du prédécès du mari, en même temps que celle du prédécès de la femme. Et cependant sa disposition ne présente d'intérêt pratique que pour le *cas du prédécès de la femme*. Dans ce cas, on comprend très bien que la loi de 1851 soit intervenue pour réparer le tort causé au fisc par la fraude concertée entre le mari et les héritiers de la femme. Avant cette loi, il arrivait souvent que les héritiers de la femme échappaient à l'impôt sur les biens de communauté qu'ils recueillaient dans sa succession, en les cédant au mari sous l'apparence d'une renonciation pure et simple faite en vertu de l'art. 1453 c. c. ; ils y échappent encore à présent, mais c'est le mari qui subit l'impôt à leur place.

La disposition de notre art. 7, al. 2, est incompréhensible ou inutile pour le *cas du prédécès du mari*. Déc., 15 septembre 1860, M. 1861, p. 78. Incompréhensible, si elle répute les héritiers du mari donataires à cause de mort de la femme, puisque la succession de la femme n'est pas ouverte. Inutile, si elle les répute

(1) Soit une communauté de 40.000 ; le mari y avait apporté 10.000, la femme 15.000. Sans la clause d'attribution totale, le mari survivant aurait recueilli 20.000 ; en vertu de la clause, il recueille 40.000, moins 15.000. Il est réputé légataire de son conjoint, non pour 20.000, mais seulement pour 5.000. Il ne le serait pas du tout, si l'apport de la femme avait été de 25.000 au lieu de 15.000.

donataires à cause de mort du mari, puisque le code civil suffit à produire cet effet que la totalité de la communauté va se trouver confondue dans le patrimoine sur lequel ils doivent le droit de succession ou de mutation par décès.

SECTION 3. — Des dettes reconnues uniquement par testament.

32. En principe, les reconnaissances de dettes et les reconnaissances de paiements qui sont insérées dans un testament doivent être considérées comme des dispositions indépendantes, et non comme des legs déguisés. R. N. 1898, p. 316 ; LAURENT, XIV, n° 279. Elles apparaissent généralement ⁽¹⁾, non comme des donations testamentaires couvertes par la perception du droit de l'art. 68, § 3, 5^o, de la loi de l'an VII, mais comme des dispositions indépendantes du testament, des aveux d'une dette contractée ou d'un paiement reçu, passibles dès lors du droit d'obligation, art. 69, § 3, 3^o, ou de libération, art. 69, § 2, 11^o, suivant leur espèce. Si le fisc soutient que ces reconnaissances sont des legs déguisés, et que conséquemment ceux qui en sont bénéficiaires doivent subir le droit de succession, au lieu du droit d'enregistrement, il lui incombe de faire la preuve de la simulation qu'il allègue. Il ne trouve point dans la loi de 1817 le bénéfice d'une présomption légale à cet égard.

La loi de 1851 ne contient aucune disposition particulière au sujet des reconnaissances de paiements. Faute donc par le fisc d'administrer la preuve du déguisement, la clause par laquelle le testateur reconnaît que la créance qu'il avait contre une personne désignée lui a été payée, ne peut être traitée comme un legs de libération ; elle reste simplement assujettie à la perception du droit de 0,65 p. c. de la loi de l'enregistrement. Déc., 31 août 1855 et 4 septembre 1855, M. 1855, p. 331, et 1856, p. 31.

(1) Il arrive parfois qu'on peut leur reconnaître le caractère de legs par simple voie d'interprétation de l'ensemble de l'acte. Déc., 30 mars 1900, M. 1900, p. 198.

33. Si aucune présomption légale de libéralité ne s'attache aux quittances insérées dans les testaments, il en est autrement des reconnaissances de dettes qui y sont consignées. Toute dette uniquement reconnue par testament, décide l'art. 12 de la loi de 1851, sera considérée comme *legs*, pour la liquidation du droit de succession. La reconnaissance étant traitée comme un legs, il ne peut être question de lui appliquer la perception du droit d'obligation lors de l'enregistrement du testament, pas plus que de l'admettre au passif de l'hérédité lors de la liquidation du droit de succession.

L'art. 12, par le terme *uniquement*, laisse aux héritiers la faculté de renverser sa présomption de simulation, c'est-à-dire de justifier de l'existence de la dette, par tous les moyens de preuve du droit commun ; il ne contient aucune limitation à cet égard. Une reconnaissance souscrite par le défunt en dehors du testament et réunissant d'ailleurs les conditions requises par le droit civil pour sa validité est donc suffisante, même si le créancier désigné est au nombre des héritiers, donataires ou légataires du défunt⁽¹⁾. Déc., 1^{er} février 1899, M. 1899, p. 86.

SECTION 4. — Des stipulations pour autrui réalisées à titre gratuit au décès du stipulant.

34. Dans le cas d'un contrat renfermant une stipulation au profit d'un tiers nommément désigné, les sommes ou valeurs que le tiers est appelé à recevoir à titre gratuit au décès du stipulant sont censées se trouver dans la succession de ce dernier et y être recueillies à titre de legs par le bénéficiaire, si la stipulation n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs. Art. 50 de la loi de 1913⁽²⁾.

(1) Il faut cependant réserver l'application de l'art. 11, 5^o, de la loi de 1851, en ce qui concerne l'admission de la dette au passif de l'hérédité.

(2) Conformément aux principes généraux, cette disposition s'applique à toutes les successions ouvertes depuis le 15 septembre 1913, quelle que soit la date du contrat dont il s'agit.

L'application de cette fiction exige la réunion de trois conditions :

1^o Que le bénéfice de la stipulation soit recueilli à *titre gratuit*, c'est-à-dire que le tiers bénéficiaire n'ait point fourni de prestation corrélatrice. Le second alinéa de l'art. 50 dispose que le tiers est réputé recevoir à titre gratuit, sauf preuve contraire.

2^o Que le bénéfice soit recueilli *au décès du stipulant*, c'est-à-dire qu'il ait été subordonné à la condition du prédécès de l'auteur de la stipulation.

3^o Que la stipulation n'ait point *subi le droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs*.

35. L'art. 50 de la loi de 1913 a été fait surtout en vue de soumettre au droit de succession le capital de l'assurance sur la vie contractée au profit d'un tiers déterminé.

D'après les principes du droit civil, le capital d'une assurance sur la vie n'est une valeur héréditaire que lorsque l'assuré a contracté dans les termes de l'art. 1122 c. c., c'est-à-dire au profit de ses héritiers et ayants cause. En ce cas, le droit au capital de l'assurance est resté dans le patrimoine de l'assuré, ses héritiers le recueillent à son décès en vertu et dans les limites de leur vocation héréditaire ; les règles ordinaires du droit suffisent dès lors pour qu'ils soient soumis sur cette valeur à l'impôt établi par l'art. 1^{er}, al. 1^{er}, de la loi de 1817. Nivelles, 15 juin 1909, M. 1910, p. 5.

Au contraire, quand l'assuré a contracté dans les termes de l'art. 1121 c. c., c'est-à-dire au profit d'un tiers nommément désigné (que ce soit son conjoint, l'un de ses héritiers présomptifs ou toute autre personne), le capital de l'assurance ne fait point partie de la succession de l'assuré, le tiers bénéficiaire le recueille directement en vertu d'un droit propre né dans son chef, vis-à-vis de l'assureur, à l'instant de la stipulation. Il fallait donc une disposition exceptionnelle pour que le bénéficiaire fût considéré comme recueillant cette valeur *dans la succession* de l'assuré, en vertu d'un legs, *jure hæreditario* et non *jure proprio*.

Les trois conditions fixées ci-dessus doivent être réunies. La première manquerait si l'assurance avait été contractée pour

couvrir le bénéficiaire d'une créance qu'il avait contre l'assuré ou si c'était le bénéficiaire qui avait acquitté les primes, etc. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 329. Seulement il aurait à faire la preuve du caractère onéreux de son acquisition ; il devrait renverser la présomption établie par le second alinéa de l'art. 50.

CHAPITRE III. — DE DEUX MATIÈRES
SUR LESQUELLES LA LOI FISCALE NE S'ÉCARTE PAS
DE LA LOI CIVILE.

SECTION I. — De la transaction sur des droits successoraux
ou testamentaires.

36. Nos lois de 1817 et de 1851 n'apportent aucune dérogation au principe de droit civil que la transaction est *purement déclarative* des droits qui faisaient l'objet du différend sur lequel elle est intervenue. Art. 2052 c. c. Lors donc qu'une transaction proprement dite a pour objet des droits successoraux ou testamentaires, le titre en vertu duquel les biens du défunt sont acquis aux transigeants n'est autre que la qualité même soit d'héritier légal, soit de légataire ou d'institué. Chacun des transigeants se trouve ainsi soumis à la déduction de l'impôt de succession suivant la qualité héréditaire que la transaction lui reconnaît et la quotité du patrimoine qu'elle lui assigne. La jurisprudence belge est toute différente de la jurisprudence française sur cette question. Cass., 23 avril 1874, P. 1874, 1, 136, M. 1874, p. 204 ; Trib. Liège, 23 novembre 1892, M. 1893, p. 61 ; SCHICKS, *vo Transaction*, nos 4 et 10.

37. Il arrive souvent que la transaction impose à l'une des parties au profit de l'autre, la prestation d'une chose ou d'une somme d'argent qui n'existe point dans l'hérédité litigieuse. Aucun texte de nos lois de 1817 et de 1851 ne dispose que l'objet de cette prestation est censé faire partie du patrimoine sur lequel

L'impôt de succession doit être perçu. Il reste *en dehors de l'hérédité* pour le règlement de cet impôt.

Mais il faut tenir compte des règles de la loi du 22 frimaire an VII, sur les actes et les mutations entre vifs. Cette transaction n'est point purement déclarative, elle est translative de l'objet de la prestation. Lors de l'enregistrement, elle sera passible d'un droit de mutation entre vifs, en vertu des dispositions des art. 68, § 1, 45°, et 69, § 3, 3°, de la loi de l'an VII. Dissert., M. 1871, p. 209.

SECTION 2. — Des clauses d'accroissement stipulées entre acheteurs en commun, au profit des survivants.

38. Autrefois on envisageait comme s'opérant à titre héréditaire l'acquisition que font les acheteurs survivants de la part de chacun de leurs consorts prémourants, en vertu d'une clause d'accroissement stipulée entre eux tous lors de l'achat en commun. Il est reconnu aujourd'hui que cette acquisition s'opère en vertu d'un *titre entre vifs* : un contrat de cession aléatoire entre les acheteurs, indépendant du contrat avenué entre le vendeur et eux. Chacun des acheteurs a stipulé vis-à-vis des autres l'acquisition de leurs parts, pour le cas où il leur survivrait, leur promettant en retour la transmission de sa propre part, pour le cas de son prédécès. Le décès de l'un des cocontractants n'est que l'*occasion* de la transmission de sa part aux autres ; ceux-ci n'acquièrent aucun droit héréditaire, ils se bornent à recueillir le bénéfice du contrat de cession aléatoire qu'ils avaient fait avec le défunt. Cass., 25 avril 1882, P. 1882, 1, 214. Ce n'est pas d'un droit de succession qu'ils sont passibles, mais d'un droit d'enregistrement. J. 1881, p. 309 ; M. 1898, p. 134, note 2, R. G. 1898, p. 188, note 2.

Il est clair que si la clause d'accroissement impose aux survivants l'obligation de payer une certaine somme aux héritiers du prédécédé, il y a là pour ces derniers une créance qu'ils recueillent à titre héréditaire. Due en retour de la cession éventuelle que le défunt avait consentie, elle fait partie de son patrimoine à l'ins-

tant de son décès, et elle en subit la dévolution testamentaire ou ab intestat. On comprend donc qu'elle peut donner ouverture à la perception de l'impôt de succession. Liège, 8 janvier 1879, M. 1879, p. 49.

TITRE IV.

De la matière imposable.

CHAPITRE I. — DE LA SAISINE FISCALE.

39. L'effet déclaratif du partage est-il applicable pour la détermination de la matière imposable recueillie ou acquise par les héritiers, légataires ou donataires du défunt ?

Cette question se pose soit qu'il s'agisse du partage de l'hérédité elle-même, soit qu'il s'agisse du partage d'une indivision dans laquelle le défunt se trouvait avec des tiers au jour de son décès.

Elle présente divers intérêts pratiques. Le cas le plus intéressant est celui de l'établissement du droit de succession en ligne directe, lorsqu'il s'agit d'une succession recueillie conjointement par des parents de la ligne directe et par des parents collatéraux ou des étrangers.

Il va de soi que la difficulté n'existe que si la convention de partage est relatée dans la déclaration de succession. Mais cette réserve faite, il semble qu'à défaut d'un texte *ad hoc* le fisc doive respecter l'effet rétroactif établi par l'art. 883 c. c., et invoqué par les déclarants.

La jurisprudence décide d'une manière absolue que l'effet déclaratif du partage n'est jamais à considérer pour régler la perception des droits de succession et de mutation par décès. C'est la quotité indivise recueillie au jour du décès par chacun des héritiers, légataires ou donataires, dans chaque catégorie de biens et dans chaque objet de l'hérédité, qu'il faut uniquement envisager pour l'établissement des droits du fisc. L'instant de

l'ouverture de la succession, qui est celui de la transmission qui donne ouverture à l'impôt, détermine irrévocablement la matière imposable à l'égard de chacun des successeurs du défunt. Cass., 11 juin 1870, P. 1870, 1, 465, M. 1870, p. 210 ; Gand, 23 novembre 1889, M. 1890, p. 26. On a appelé ce système la *saisine fiscale*.

Lors donc qu'une succession se trouve dévolue à plusieurs héritiers ou légataires universels ou à titre universel, c'est la portion indivise qui a été acquise par chacun d'eux au moment du décès, qui doit servir de base à la perception ; on ne peut avoir aucun égard à la convention de partage avenue entre eux. Lors encore qu'une succession comprend des droits que le défunt avait dans une société sans individualité juridique, une communauté conjugale, etc., le partage qui se fait de cette indivision entre les héritiers du défunt et les consorts de celui-ci, est tout à fait indifférent ; c'est uniquement la quote-part qu'avait le défunt dans la masse commune qu'il faut considérer pour la formation de l'actif imposable de sa succession.

40. Les divers arguments qu'on invoque en faveur du système de la jurisprudence ne sont pas tous également décisifs. Notamment, c'est une grave erreur d'invoquer des dispositions spéciales, comme l'art. 15 de la loi de 1851, pour ériger en principe absolu que les fictions du droit civil sont, *de leur nature même*, inconciliables avec le droit fiscal.

La base juridique du système de la jurisprudence se trouve dans la combinaison de différents textes de la loi de 1817 ; le principe de la saisine fiscale s'en dégage clairement.

1^o La déclaration de succession est le titre que les successeurs universels du défunt sont tenus de fournir au fisc pour la perception de tout impôt de succession. L'art. 4 détermine *toutes les énonciations que cette déclaration doit contenir* ; l'art. 23, d'autre part, dispose que l'impôt doit être acquitté ainsi qu'il est liquidé par le préposé en vertu de la loi *et conformément à la déclaration*. Or, la loi *n'autorise dans la déclaration de succession aucune énonciation des conventions de partage* que les successeurs du défunt auraient faites entre eux ou avec les consorts du défunt. Le fisc

est dès lors fondé à ne tenir aucun compte de celles qu'ils y auraient relatées.

2^o Dans l'économie de la loi de 1817, art. 2, 4, 9, 11 et 12, l'impôt revêt le caractère d'une créance ayant pour objet une quote-part de la valeur de l'hérédité, et *acquise au fisc avec l'ouverture de la succession*. Il est établi sur la transmission qui s'opère à l'instant du décès ; la qualité des successeurs n'est prise en considération que pour en fixer le montant. Les travaux préparatoires de la loi montrent que le délai accordé par l'art. 9, pour le dépôt de la déclaration de succession ⁽¹⁾, l'a été uniquement afin de permettre aux successeurs universels de rechercher tous les éléments divis ou indivis de l'hérédité, et non pour leur permettre de faire des *conventions de partage* qui régleraient la perception de l'impôt. Dans le projet primitif de la loi de 1817, il était même de règle que les héritiers ou légataires universels ne pouvaient procéder au partage de la succession, avant d'avoir acquitté l'impôt. L'art. 24 de la loi de 1851 a repris cette règle à l'égard des étrangers qui héritent d'un habitant du royaume.

CHAPITRE II. — DE L'EFFET DES CONDITIONS AFFECTANT LA CONSISTANCE DE L'HÉRÉDITÉ.

41. L'effet des conditions est le même en matière de droits de succession qu'en matière de droits d'enregistrement.

On met sur la même ligne l'incertitude qui résulte d'une condition et celle qui résulte d'un litige où le défunt était engagé. Déc., 22 janvier 1900, M. 1900, p. 116.

La perception doit se régler sans qu'on ait à considérer les éléments actifs ou passifs de l'hérédité qui se trouvent affectés d'une *condition suspensive*. Les biens dont le défunt n'était propriétaire ou créancier que sous condition suspensive ne sont passibles de l'impôt que du jour où ils entrent effectivement dans l'hérédité.

(1) L'art. 9 est remplacé aujourd'hui par l'art. 52 de la loi de 1913.

D'autre part, les dettes conditionnelles ne peuvent venir en déduction de l'actif imposable que lorsqu'elles sont devenues réellement à la charge de l'hérédité. Déc., 12 octobre 1891, M. 1891, p. 358.

Au contraire, les biens de l'hérédité qui se trouvent affectés d'une *condition résolutoire* sont passibles de l'impôt au même titre que les biens dont le défunt était propriétaire ou créancier sans condition aucune. L'incertitude qui existe sur la résolution des droits du défunt n'empêche pas qu'ils soient compris dans la transmission sur laquelle l'impôt est établi.

42. L'héritier sera-t-il recevable à se prévaloir de l'accomplissement de la condition suspensive qui affectait une dette ou de la condition résolutoire qui affectait un bien, pour réclamer une *restitution* de l'impôt lorsqu'il sera reconnu, en vertu de l'effet rétroactif de l'art. 1179 c. c., que la dette existait réellement à la charge du défunt ou que le bien n'était pas dans son patrimoine au jour du décès ?

Cette question sera examinée sous le titre de la restitution (commentaire de l'art. 23 de la loi de 1817).

CHAPITRE III. — DU DROIT DE MUTATION PAR DÉCÈS.

43. Le droit de mutation par décès est assis exclusivement sur la valeur brute des biens immeubles situés dans le royaume, recueillis ou acquis en propriété ou en usufruit par le décès de quelqu'un qui n'y est pas réputé habitant. Art. 1^{er}, al. 3, et 18 de la loi de 1817. Aucun autre bien de l'hérédité n'est assujéti à l'impôt.

L'art. 1^{er} de la loi de 1817 ne vise que les *immeubles corporels*, car ce ne sont que ceux-là qui peuvent être *situés* dans le royaume. Mais il ne fait aucune distinction entre eux ; il vise tous les immeubles par destination en même temps que les immeubles par nature.

Il n'atteint que les immeubles recueillis ou acquis *en propriété* ou *en usufruit*. Il n'atteint pas ceux qui sont recueillis ou acquis

en usage, habitation, emphytéose ou superficie (1). Il n'atteint les servitudes réelles que dans leur état de qualités actives du fonds dominant dont elles augmentent la valeur.

44. Le droit indivis du défunt dans une succession ou une communauté conjugale est passible du droit de mutation en tant qu'il s'applique à des immeubles situés dans le royaume. Il en est de même du droit du défunt dans une société à laquelle la loi belge ne reconnaît point d'individualité juridique. Bruxelles, 16 décembre 1911, P. 1912, 2, 208.

Au contraire, l'intérêt ou l'action dans une société jouissant de la *personnification civile en Belgique* échappe absolument au droit de mutation, encore que le fonds social comprenne des immeubles situés dans le royaume.

Il est essentiel d'observer que les associations privées constituées à l'étranger n'ont la personnalité juridique en Belgique que dans les cas spécialement admis par notre législation civile ou commerciale, sans qu'il y ait à considérer si elles ont acquis la personnalité en vertu de la loi étrangère sous l'empire de laquelle elles ont été constituées. Cass., 5 janvier 1911, P. 1911, 1, 68 ; Charleroi, 21 juin 1912, M. 1912, p. 364 ; Déc., 29 juin 1909, M. 1909, p. 237.

45. Le droit de mutation n'atteint l'usufruit successoral du conjoint survivant que dans la mesure où cet usufruit s'établit sur des immeubles belges de l'hérédité. Or, il arrive souvent que l'import de l'usufruit successoral se trouve réduit par suite de l'imputation prescrite par l'art. 1^{er}, II, § 5, de la loi du 20 novembre 1896. Cette imputation s'opère de la même manière au regard de la loi fiscale et de la loi civile ; elle se fait *proportionnellement sur l'ensemble* de l'hérédité (2). Déc., 18 janvier 1899, M. 1899, p. 117.

(1) Nous ne parlons que du droit d'emphytéose ou de superficie, non également des plantations et constructions faites sur ce fonds par l'emphytéote ou le superficiaire et qui sont sa propriété.

(2) Le défunt a légué une rente viagère de 2000 fr. à son conjoint, sans

46. Le droit de mutation par décès est assis sur la valeur brute des immeubles, *sans aucune distraction des dettes du défunt*, pas même de ses dettes hypothécaires régulièrement inscrites. Art. 18, al. 2, de la loi de 1817.

Il est clair d'ailleurs que les servitudes réelles qui grèvent les immeubles assujettis à l'impôt en constituent des qualités passives qui en diminuent la valeur imposable.

CHAPITRE IV. — DU DROIT DE SUCCESSION EN LIGNE COLLATÉRALE.

47. Le droit de succession en ligne collatérale est assis sur la valeur nette de tout ce qui est recueilli ou acquis dans la succession d'un habitant du royaume. Art. 1^{er}, al. 1^{er}, et 18 de la loi de 1817.

Il n'existe plus de règle spéciale pour les brevets d'invention. L'art. 21 de la loi du 24 mai 1854 a été abrogé par l'art. 61 de la loi de 1913.

On doit tenir compte de tous les éléments de l'hérédité, actifs ou passifs, sans aucune distinction entre les capitaux et les revenus. Les intérêts des créances et les arrérages des rentes doivent être compris dans le règlement de l'actif et du passif, pour tout ce qui s'en est trouvé échu et non payé au jour du décès. Art. 11 et 12 de la loi de 1817.

48. Le patrimoine du défunt doit toujours être envisagé *séparément* du patrimoine de l'héritier ou autre successeur universel ; l'impôt ne frappe que les biens transmis par le *de cuius*, déduction faite de ses dettes et de ses frais funéraires, quels que soient les obligations et les droits respectifs des héritiers et des légataires. La controverse qui s'agite en droit civil sur la déduction

dispense d'imputation ; la succession comprend des immeubles belges pour 100,000 fr. et d'autres valeurs pour 100,000 fr. ; l'usufruit successoral est universel et son revenu est de 8000 fr. ; le conjoint ne subira le droit de mutation que sur les trois quarts de la valeur des immeubles belges.

des legs *ultra vires* par les héritiers et autres successeurs universels ne présente donc aucun intérêt en droit fiscal. Déc., 28 avril 1897, M. 1897, p. 174, R. N. 1897, p. 472.

Si les droits imposables des légataires sont toujours limités à l'actif net de l'hérédité, il importe peu, d'autre part, que les sommes ou valeurs qui leur sont léguées existent ou non *en nature* dans cet actif net. Comme on l'a vu précédemment, le legs d'une somme ou d'une chose déterminée *in genere* qui n'existe pas en nature dans le patrimoine du testateur implique pour l'héritier l'obligation de transformer une partie de ce patrimoine pour constituer la valeur léguée.

SECTION 1. — De la formation de l'actif.

49. En principe, tous les biens du défunt, *quelle que soit leur nature ou leur situation*, doivent être compris dans la formation de l'actif de l'hérédité. Il n'y a pas à distinguer entre les droits réels, les droits de créance et les droits intellectuels, entre les biens situés en Belgique et les biens situés à l'étranger, encore que ces derniers se trouvent frappés d'un droit de mutation par la loi du pays de leur situation (1).

Il faut évidemment faire exception pour les droits qui avaient un caractère purement *viager* dans le chef du défunt. Ces droits sont éteints, et non pas transmis par son décès.

Les créances que le défunt avait contre son héritier doivent figurer à l'actif de son patrimoine, pour le règlement de l'impôt. Leur extinction par confusion n'est qu'une conséquence de leur transmission à titre héréditaire. Trib. Gand, 30 juillet 1890, M. 1890, p. 330.

L'achalandage ou clientèle ne forme pas un bien distinct du

(1) La perception d'un double impôt, l'un par le fisc belge, l'autre par un fisc étranger, sur les biens délaissés hors du pays par un habitant du royaume, constitue une injustice flagrante. Mais nous sommes mal venus à nous plaindre des législations étrangères, puisque notre loi de 1817 établit elle-même un droit de mutation sur la valeur des immeubles délaissés en Belgique par un non-habitant.

fonds commercial ou industriel auquel il est attaché. Il en augmente simplement la valeur imposable.

SECTION 2. — De la formation du passif.

§ 1. — DES DETTES A LA CHARGE DU DÉFUNT.

I. — Règles générales.

50. L'art. 12, litt. a, de la loi de 1817 admet au passif toutes les dettes qui existaient à la charge du défunt, au jour de son décès. Ce texte ne vise que les dettes qui étaient à la charge *définitive* du défunt ; il n'admet pas celles qui n'étaient qu'à sa charge *provisoire*. Mais, d'autre part, il ne distingue pas entre les dettes dont le défunt était tenu *personnellement* et celles dont il n'était tenu que *propter rem*, comme propriétaire d'un bien frappé d'un droit de gage ou d'hypothèque.

En général, les dettes dont le défunt était simple caution et celles dont il n'était tenu qu'hypothécairement ne sont point admissibles au passif, puisqu'elles ne constituent point des charges définitives de la succession. Quant à celles dont le défunt était codébiteur solidaire, elles ne peuvent être portées au passif que pour la portion contributoire, celle que la succession doit supporter définitivement. Trib. Bruxelles, 30 mai 1901, M. 1901, p. 211.

Toutefois, il peut arriver que le codébiteur solidaire du défunt ou le débiteur de la dette dont le défunt n'était tenu qu'accessoirement ou hypothécairement se trouve en état d'insolvabilité complète, au jour du décès, et que les héritiers soient ainsi contraints au paiement de la totalité de la dette, sans pouvoir exercer aucun recours utile contre qui que ce soit ; la dette est alors admissible au passif pour la totalité, parce qu'elle est devenue une charge définitive de l'hérédité dont l'actif se trouve, par le fait, diminué d'autant ⁽¹⁾. Liège, 10 février 1891, M. 1891, p. 164.

(1) En pareil cas, la preuve du paiement de la totalité de la dette par les héritiers doit-elle être rapportée, ou suffit-il de la preuve de l'insolvabilité complète du codébiteur solidaire ou du débiteur principal, au jour de l'ouverture de la succession ? SCHICKS, *v° Succession*, nos 102 et 103.

51. Certaines observations doivent être faites au sujet du passif d'une communauté conjugale (1).

1^o Les reprises du mari ne sont pas, comme celles de la femme, des dettes proprement dites de la communauté. Art. 1472 c. c. Jamais les héritiers de la femme ne peuvent porter au passif de sa succession la portion des reprises du mari qui n'a pu être acquittée en biens communs. Au contraire, les héritiers du mari peuvent faire figurer au passif de sa succession la portion des reprises de la femme qui est restée impayée après l'épuisement de la communauté (2). Déc., 24 février 1883, M. 1883, p. 221.

2^o Le bénéfice d'émolument n'est qu'une simple faculté à laquelle la femme commune en biens ou ses héritiers sont libres de renoncer en vue de se tenir à la règle de la contribution égale au passif commun. Art. 1482 et 1483 c. c. Le fisc ne peut donc se prévaloir de l'art. 1483 pour empêcher les héritiers de la femme de porter au passif de sa succession la moitié du reliquat des dettes de la communauté. Arlon, 3 août 1882, M. 1883, p. 9 ; Déc., 27 juillet 1891, M. 1891, p. 309.

3^o Lorsque la femme commune en biens recueille la succession de son mari, soit en vertu de la loi, soit en vertu d'une disposition testamentaire, elle ne peut se prévaloir de l'art. 1483 c. c. pour faire admettre au passif de la succession plus de la moitié des dettes de la communauté. En pareil cas, l'invocation du bénéfice d'émolument serait tout à fait fictive ; on ne conçoit pas, en effet, que la femme veuille se soustraire aux suites de la gestion de la communauté alors qu'elle succède à son mari dans tous

(1) Sur les liquidations de communauté, voir les règles administratives tracées par la Circulaire du 1^{er} avril 1880, M. 1880, p. 156. Il est clair que l'existence d'une institution contractuelle faite par le défunt au profit de son conjoint survivant n'est pas de nature à influer sur le montant de la somme qui doit figurer à l'actif ou au passif de la succession, du chef des récompenses actives ou passives de la communauté. Déc., 9 décembre 1912, M. 1913, p. 38.

(2) Réciproquement cette portion des reprises de la femme doit figurer parmi les éléments actifs de sa succession propre, puisqu'elle a le caractère d'une créance véritable contre le mari. Déc., 24 février 1883, M. 1883, p. 221.

ses droits et ses obligations. Déc., 27 juillet 1891, M. 1891, p. 309 ; Just. paix, Namur, 19 juillet 1913, M. 1913, p. 340.

52. Le fisc, comme tout autre intéressé, peut se prévaloir de l'art. 2225 c. c. pour rejeter du passif les dettes atteintes par la prescription trentenaire des capitaux ou la prescription quinquennale des revenus. Mais il ne saurait se prévaloir de ce même article pour rejeter les dettes contre lesquelles les héritiers ne pourraient invoquer que l'une des courtes prescriptions fondées par le code civil sur une présomption de paiement. Arg. de l'art. 2275 c. c.

II. — Exception.

53. Sous le régime des lois de 1817 et de 1851, aucune disposition n'empêchait les déclarants de porter au passif de la succession les dettes que le défunt avait contractées par des donations entre vifs déguisées sous l'apparence de contrats à titre onéreux. Il arrivait ainsi parfois que les déclarants produisaient des reconnaissances de dettes souscrites par le défunt, sans indication de cause ou avec l'indication d'une fausse cause, et qui déguisaient une donation au profit du créancier. Le fisc était contraint d'admettre ces dettes dans la liquidation du droit de succession (1).

L'art. 51 de la loi de 1913 remédie à cette situation, en décidant que les obligations de sommes déguisant une libéralité sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux, ne sont admissibles en déduction de l'actif imposable que si elles ont subi le droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs (2). C'est évidemment au fisc qu'il incombe de prouver que la reconnaissance de

(1) On ne doit pas oublier que la validité des donations déguisées sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux, et spécialement d'une reconnaissance de dette sous seing privé sans indication de cause ou avec mention d'une fausse cause, est généralement admise par la doctrine et la jurisprudence.

(2) Conformément au droit commun, cette disposition est applicable à toutes les successions ouvertes depuis le 15 septembre 1913, *quelle que soit la date de l'acte produit par les déclarants.*

dette invoquée par les déclarants est une donation déguisée, mais cette preuve il peut la faire par tous les moyens admis par l'art. 22 de la loi de 1851.

L'art. 51 peut être invoqué par le fisc quelque soit le bénéficiaire de la reconnaissance, héritier, légataire ou étranger à la succession, et encore que la reconnaissance ait été enregistrée si elle ne l'a pas été au droit de donation entre vifs, mais seulement au droit d'obligation.

§ 2. — DES DETTES POSTHUMES.

54. En principe, les dettes posthumes ne sont point admissibles au passif. Il en est ainsi des frais de scellés, d'inventaire et de partage. Il en est de même du salaire ou diamant de l'exécuteur testamentaire, et de l'honoraire du notaire dépositaire du testament conformément à l'art. 1007 c. c. (1).

55. Exceptionnellement l'art. 12, litt. e, de la loi de 1817 admet au passif les frais funéraires du défunt.

On entend par *frais funéraires* toutes les dépenses relatives à l'inhumation et aux obsèques, selon les usages de la localité. Les frais de l'inhumation comprennent ceux de la construction d'un caveau et d'un monument. Bruxelles, 23 novembre 1895, R. N. 1896, p. 102. Les frais des obsèques comprennent ceux des services religieux célébrés dans un temps voisin du décès.

A la différence de la loi hypothécaire, notre loi fiscale se garde de fixer cette limitation que les frais soient en rapport avec la *condition sociale* et la *fortune* du défunt. Comp. Mons, 11 août 1852, M. 1852, p. 357.

(1) Mais n'est pas une dette posthume la dette de l'honoraire proportionnel revenant au notaire rédacteur du testament public ou de l'acte de suscription du testament mystique du défunt. Selon le système de la nouvelle législation sur les honoraires des notaires, le droit du notaire à cet honoraire naît de la prestation de son ministère et entre immédiatement dans son patrimoine, encore qu'il se trouve subordonné à la condition que le testament soit exécuté; il est dès lors impossible que la dette corrélative à cette créance ne soit pas considérée comme ayant pris naissance dans le chef du testateur lui-même. Déc., 13 janvier 1902, M. 1902, p. 54.

SECTION 3. — De la justification du passif.

56. Le principe de la matière est établi par l'art. 12, litt. *a*, de la loi de 1817 : les dettes portées au passif doivent être constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales.

A ce principe, il existe deux catégories d'exceptions :

Les premières résultent du même art. 12 de cette loi de 1817 ; elles ont pour but de tempérer la rigueur du principe, à l'égard de certaines dettes usuelles.

Les secondes ont été introduites dans l'intérêt du fisc, par l'art. 11 de la loi de 1851 ; elles tendent à empêcher des fraudes qui se commettaient fréquemment sous l'apparence de l'application des règles du droit civil.

§ 1. — DU PRINCIPE DE LA LOI DE 1817.

57. Le principe consacré par l'art. 12, litt. *a*, est que la preuve d'une dette portée au passif ne peut être administrée vis-à-vis du fisc que par des moyens qui auraient eu force probante en justice contre le débiteur au profit de son créancier ⁽¹⁾. Bruxelles, 24 juillet 1903, M. 1903, p. 257. Cela est nécessaire, mais suffisant, car notre texte prend soin de dire : constatées par les actes qui en existent *ou autres preuves légales* ; il se réfère ainsi aux règles du droit commun.

Par application de ce principe, il faut décider que la preuve d'une dette commerciale du *de cuius* peut être faite par tous les moyens admis en matière de commerce. Liège, 27 mars 1890, M. 1890, p. 172 ; Cass., 24 janvier 1901, P. 1901, 1, 115, M. 1901, p. 145. *PL 1919 art 12*.

58. Le mode habituel de preuve des dettes civiles est la preuve

(1) Il est clair que les héritiers du débiteur d'une promesse unilatérale ont le droit d'exiger que le créancier exhibe au fisc le titre sous seing privé qu'il a entre les mains.

littérale ; aussi la loi parle-t-elle d'abord des *actes qui en existent*. Elle ne fait d'ailleurs aucune distinction entre les actes authentiques et les actes sous seing privé, ni entre les actes enregistrés et ceux qui ne le sont point.

La production du titre constitutif de la dette n'est suffisante que si ce titre est pleinement valable en la forme. La loi veut une preuve complète, et non un simple commencement de preuve ⁽¹⁾. Cass., 24 juillet 1873, P. 1873, 1, 310, M. 1873, p. 251 ; Déc., 25 janvier 1901, R. N. 1901, p. 108.

59. Quand la preuve par témoins et la preuve par présomptions humaines se trouvent admissibles selon les règles du droit commun, le fisc ne peut les repousser que s'il existe dans nos lois quelque disposition exceptionnelle introduite en sa faveur.

Lorsque la preuve d'une dette peut être faite par témoins ou par présomptions humaines, le fisc se contente ordinairement d'exiger la production d'une facture ou d'un compte émané du créancier.

§ 2. — DES EXCEPTIONS ÉTABLIES DANS L'INTÉRÊT DES HÉRITIERS.

60. Il résulte de la comparaison des litt. *b* et *c* avec le litt. *a* de notre art. 12 que la preuve des dettes relatives à la *profession du défunt* et de celles relatives à sa *dépense domestique* ne doit pas être rapportée *par des actes ou autres preuves légales*. Ce langage signifie, on n'en peut douter d'après les travaux préparatoires, que la preuve testimoniale ou par présomptions humaines est toujours admissible pour des dettes de ces catégories, notwithstanding les prohibitions du droit commun écrit aux art. 1341 et suiv. c. c. Déc., 15 juin 1899, M. 1899, p. 210.

On ne saurait préciser les dettes professionnelles. Il y a toujours une question de fait à examiner.

⁽¹⁾ La production d'une reconnaissance sous seing privé ne suffit point à elle seule ; il faut que les déclarants établissent en outre que le défunt s'en était *dessaisi*. Déc., 26 août 1912, M. 1913, p. 310.

Les dépenses domestiques comprennent tous les frais de nourriture et d'entretien du ménage. Il est clair que les frais de maladie rentrent dans les frais d'entretien.

La justification d'une dette résultant de soins, d'aliments, etc., fournis au défunt, doit porter non seulement sur le fait matériel des prestations alléguées, mais encore sur le droit de la personne qui les a effectuées d'en réclamer le paiement *contre le défunt*. Il peut advenir, en effet, que ces prestations aient été fournies à titre gratuit ou bien en exécution de l'une des obligations établies par les art. 203 et suiv. et 385 c. c. Circ., 2 avril 1858, § 9, M. 1858, p. 134 ; Déc., 5 mai 1885, M. 1885, p. 164 ; Tongres, 18 juin 1902, M. 1904, p. 52.

61. Le tempérament de notre art. 12, quant aux dettes relatives à la *dépense domestique*, a été restreint par l'art. 11, 3^o, de la loi de 1851. Il faut aujourd'hui distinguer : les dettes de l'année du décès et de l'année antérieure peuvent encore être justifiées par tous les moyens quelconques, même au delà de 150 fr. ; celles des années précédentes sont présumées avoir été acquittées par le défunt. La preuve qu'elles étaient encore dues au jour de son décès ne peut être administrée que selon les règles de l'art. 11 de la loi de 1851.

§ 3. — DES EXCEPTIONS ÉTABLIES DANS L'INTÉRÊT DU FISC.

62. Des fraudes nombreuses se commettaient sous l'empire du principe de l'art. 12, litt. *a*, de la loi de 1817. Les héritiers se prévalaient des titres constitutifs d'anciennes dettes qui avaient réellement existé contre leur auteur, mais qui avaient été acquittées par lui. Il arrivait aussi qu'ils produisaient des reconnaissances fictives que le *de cujus* avait signées à leur profit pour diminuer l'actif imposable de sa succession.

L'art. 11 de la loi de 1851 a été fait en vue de prévenir ces deux genres de fraude. Les nos 1 à 4 rejettent la production des titres constitutifs en attachant à certains faits une présomption légale de paiement effectué par le défunt. Le n^o 5 frappe d'une présomp-

tion de simulation les reconnaissances signées *in extremis* par le *de cuius* au profit de ses héritiers, légataires ou donataires.

I. — *Des actes rejetés à raison d'une présomption d'extinction de la dette du vivant du de cuius.*

63. *Capitaux hypothécaires.* Lorsque l'inscription d'une dette hypothécaire est *périmée depuis un an* ou *radiée* au jour de l'ouverture de la succession, les héritiers ne sont plus recevables à se prévaloir du *titre constitutif de la dette* pour la justifier. Ce titre est frappé d'inefficacité, à raison de la péremption ou de la radiation survenue.

Les héritiers doivent fournir des éléments de justification postérieurs en date à l'époque où l'inscription a cessé de produire ses effets.

64. *Intérêts, loyers et fermages.* Le texte du 3^o de notre article est mal rédigé. Il faut l'entendre ainsi : les intérêts échus des dettes hypothécaires, *au-delà de trois années et de l'année courante*, ceux des dettes non hypothécaires, *au-delà de deux années et de l'année courante*, les loyers et fermages, *au-delà de deux années et de l'année courante*, ne peuvent plus être justifiés par la production du *titre constitutif de l'obligation*. Déc., 1^{er} septembre 1854 et 15 mars 1856, M. 1855, p. 37, et 1856, p. 183 ; Bruxelles, 26 novembre 1862, M. 1863, p. 73.

Les héritiers doivent rapporter des éléments de preuve postérieurs en date à l'échéance des intérêts, loyers et fermages en question.

65. *Annuités.* Les héritiers ne peuvent plus se prévaloir du *titre constitutif* d'une dette remboursable par annuités pour établir la débiton des termes échus depuis plus d'un an avant le décès.

66. *Titres quittancés.* Un pareil titre ne peut servir de preuve de la dette, si la quittance ne porte une *date postérieure au décès*. La loi présume avec raison que la dette a été acquittée par le défunt lui-même, et non par ses héritiers.

11. — *Des actes rejetés à raison d'une présomption de simulation de la dette par le de cujus.*

67. L'art. 11 ne dit nullement que toute dette contractée par le défunt envers l'un de ses héritiers, donataires ou légataires, doit être rejetée du passif, si elle n'est établie par un acte enregistré trois mois au moins avant le décès. Il n'entend pas écarter en principe tous les modes ordinaires de preuve, *mais seulement la preuve littérale* quand l'écrit produit n'est pas à l'abri de toute suspicion de simulation. Il signifie simplement que les actes portant reconnaissance de dette par le défunt au profit de ses héritiers présomptifs, etc., ne forment preuve contre le fisc que s'ils ont été enregistrés trois mois, au moins, avant le décès. Cass., 24 janvier 1901, P. 1901, 1, 115, M. 1901, p. 145. Comp. Déc., 28 novembre 1901, M. 1901, p. 398 ; SCHICKS, v^o *Succession*, nos 142 à 145.

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, on doit entendre par *acte de reconnaissance* tout écrit dressé en vue de prouver une dette, quelle que soit la nature de cet écrit, acte notarié, billet, papier domestique, et sans qu'il y ait à distinguer si l'écrit a été dressé dans les formes d'un acte unilatéral ou dans celles d'un acte synallagmatique. La Cour s'attache purement et simplement au rapprochement du 5^o de notre article avec l'art. 2248 c. c. où le terme *reconnaissance* est employé dans le sens le plus large. Cass., 7 octobre 1909, P. 1909, 1, 381, M. 1909, p. 377, et 1910, p. 185 ; R. G. 1910, p. 185. Comp. R. N. 1910, p. 17 ; B. J. 1913, col. 785.

La preuve littérale est exclue du moment que l'écrit n'a pas été enregistré trois mois, au moins, avant le décès. Il ne suffit pas que l'écrit ait acquis date certaine avant les trois mois par l'un des autres modes prévus à l'art. 1328 c. c. C'est à dessein que notre texte ne cite que l'enregistrement. PARENT, p. 109.

68. La reconnaissance que vise l'art. 11 est celle qui a été faite par le défunt *au profit de l'un de ses héritiers, donataires ou légataires*. Le texte ne distingue ni entre les héritiers, qu'ils soient

directs ou collatéraux, ni entre les donataires et les légataires, qu'ils soient à titre universel ou à titre particulier. Bruges, 13 décembre 1905, M. 1906, p. 11. Comp. Trib. Gand, 18 juillet 1906, R. N. 1910, p. 178.

L'esprit de la loi est de présumer une intention de fraude chez le défunt ; cette intention n'a pu dépendre d'événements ultérieurs à la reconnaissance. Conséquemment, il faut et il suffit que la qualité d'héritier présomptif, de donataire ou de légataire, ait existé chez le créancier apparent, au jour de la passation de la reconnaissance, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de savoir si elle existait encore au jour du décès du prétendu débiteur. Ainsi l'héritier présomptif est un héritier, au sens de notre texte, nonobstant sa renonciation à la succession, tandis que celui que le défunt avait exclu par son testament doit être tenu pour un étranger. Charleroi, 10 juillet 1880, M. 1880, p. 313 ; Déc., 19 septembre 1901, M. 1901, p. 325.

Il n'y a pas à rechercher à qui la reconnaissance a pu profiter en dehors de la personne qui y a été désignée ; c'est le bénéficiaire direct de la reconnaissance qu'il faut et qu'il suffit de considérer. Déc., 2 février 1894, M. 1894, p. 54. Ainsi notre texte s'applique à la reconnaissance faite au profit d'un des héritiers présomptifs, encore que celui-ci en ait fait cession à un tiers, du vivant du *de cuius*, Déc., 31 août 1900, M. 1900, p. 366, tandis qu'il ne s'applique pas à celle qui a été faite au profit d'un tiers, encore que l'un des héritiers du défunt en ait bénéficié ultérieurement. Gand, 4 janvier 1877, M. 1877, p. 161.

Notre loi n'établit *aucune présomption d'interposition de personne*. La reconnaissance souscrite au profit du conjoint de l'héritier conserve donc toute sa force probante, tant que le fisc ne fait pas la preuve de l'interposition. Trib. Gand, 13 novembre 1893, M. 1894, p. 51.

69. Une présomption de fraude ne saurait s'appliquer là où il est *matériellement impossible* de concevoir la fraude que la loi a voulu prévenir. C'est pourquoi le fisc admet au passif la dette souscrite par le défunt au profit de son héritier pour prix d'un

bien qui figure à l'actif de la déclaration de succession, quoique la dette ne résulte que d'un acte enregistré moins de trois mois avant le décès. Déc., 7 février 1891, M. 1891, p. 70. Il applique la même solution à la dette résultant d'un emprunt dont le montant est porté à l'actif de la déclaration de succession. M. 1910, p. 185, R. G. 1910, p. 155.

CHAPITRE V. — DU DROIT DE SUCCESSION EN LIGNE DIRECTE.

70. Le droit de succession en ligne directe, faussement dénommé droit de mutation en ligne directe, est assis exclusivement sur la valeur des immeubles situés dans le royaume et des rentes et créances hypothéquées sur des immeubles sis en Belgique, sous déduction des dettes hypothécaires grevant les biens soumis à l'impôt. Art. 2 de la loi de 1851.

L'esprit du titre 1^{er} de la loi de 1851 est qu'on ne doit tenir compte que des *capitaux* pour l'établissement de la masse imposable. Les intérêts et arrérages échus des rentes et créances hypothécaires ne doivent donc jamais figurer soit à l'actif, soit au passif de l'hérédité, encore qu'ils soient garantis par l'inscription de l'hypothèque conformément à l'art. 87 de la loi hypothécaire. Circ. 31 juillet 1852, M. 1852, p. 278 ; Déc., 6 juin 1887, M. 1887, p. 222.

71. Le principe fondamental de la matière est que les successions soumises au droit établi par le titre 1^{er} de la loi de 1851 doivent être traitées comme si elles ne comportaient que les biens et les dettes déterminés limitativement par l'art. 2 de cette loi. L'actif net *réel* de l'hérédité importe peu ; on ne doit considérer que l'actif net *apparent* d'après les éléments qui vont être détaillés. Déc., 14 juillet 1863, M. 1863, p. 245.

SECTION 1. — De la formation de l'actif.

§ 1. — DES IMMEUBLES SITUÉS DANS LE ROYAUME.

72. A la différence de l'art. 1^{er}, al. 3, de la loi de 1817, sur le droit de mutation par décès, le titre 1^{er} de la loi de 1851, sur le droit de mutation en ligne directe, n'atteint pas tous les immeubles situés dans le royaume. C'est qu'on ne doit pas prendre notre art. 2 isolément, on doit le combiner avec l'art. 3 qui est, lui aussi, une disposition fondamentale du système de la loi de 1851. Or, le procédé spécial d'évaluation institué par l'art. 3 montre que la loi n'a pas entendu frapper indistinctement tous les immeubles situés dans le royaume, mais seulement ceux qui figurent au cadastre, ou sont de nature à y être portés, c'est-à-dire les immeubles par nature et les objets *immobilisés par perpétuelle demeure*. Aussi le fisc admet-il que les déclarants, soit qu'ils invoquent l'art. 3, soit qu'ils expriment la valeur vénale suivant leur propre évaluation, ne doivent, en aucun cas, tenir compte des objets simplement *immobilisés par destination agricole, industrielle ou commerciale*. Circ., 15 juin 1860, M. 1860, p. 214.

De même que la loi de 1817, le titre 1^{er} de la loi de 1851 n'atteint que les immeubles recueillis ou acquis en propriété ou usufruit. Encore une fois, l'art. 2 ne doit pas être pris isolément ; il faut le combiner avec l'art. 4, aussi bien qu'avec l'art. 3. Le fisc décide cependant que l'art. 2 frappe les droits d'usage et d'habitation à titre d'usufruits restreints. Déc., 26 mars 1856, M. 1856, p. 220. Il admet toutefois que les droits d'emphytéose et de superficie ne sont pas tarifés ; il ne perçoit l'impôt à charge des successeurs de l'emphytéote ou du superficiaire que sur la valeur des constructions et plantations faites par leur auteur et qui étaient sa propriété.

73. On s'est demandé comment doit se régler la perception du droit de succession en ligne directe, lorsque l'une des parties à un acte translatif d'immeuble vient à mourir avant que la formalité de la transcription ait été accomplie ?

Il n'y a pas d'autre principe à appliquer dans l'espèce que celui des art. 711 et 1138 c. c., d'après lequel la propriété se transmet par l'effet des obligations, en d'autres termes, par le seul consentement des parties contractantes. La loi hypothécaire n'a porté aucune atteinte à ce principe dans les rapports des contribuables avec le fisc ; ce dernier n'est pas au nombre des tiers dans l'intérêt desquels l'art. 1^{er} de cette loi a établi la formalité de la transcription comme une condition du transfert de la propriété immobilière.

§ 2. — DES RENTES ET CRÉANCES HYPOTHÉQUÉES SUR DES IMMEUBLES SIS EN BELGIQUE.

74. Parmi les divers éléments mobiliers de la succession, la loi n'envisage que les rentes et créances hypothécaires sur des immeubles sis en Belgique. L'art. 2 commande de faire abstraction de toutes les autres valeurs héréditaires, même de celles dont l'existence est *notoire*, comme les rentes nominatives sur l'Etat et les obligations et actions nominatives de sociétés.

L'impôt n'atteint que les créances hypothécaires existantes au décès du *de cuius*. Il y a des hypothèques qui garantissent des obligations *purement éventuelles* ; ce sont les hypothèques légales des incapables (mineurs, interdits et femmes mariées), et les hypothèques conventionnelles des créanciers par ouverture de crédit. Les obligations garanties par ces hypothèques peuvent très bien ne pas venir à naître ; l'incapable ou le créancier peut mourir à un moment où le compte du tuteur, du mari ou du crédité ne se solde pas en debet. En pareil cas, il ne peut être question de percevoir un impôt sur une créance qui n'a pas pris naissance.

75. La loi n'a voulu frapper de l'impôt que les rentes et créances *inscrites* sur les registres de la conservation des hypothèques, au jour du décès du *de cuius*. Les travaux préparatoires ne laissent aucun doute sur ce point. PARENT, p. 331 et 347.

Les rentes et créances hypothécaires qui ne sont pas encore inscrites au jour du décès, et celles dont l'inscription se trouve

radiée ou périmée à ce jour, ne sont donc pas soumises au droit de succession en ligne directe. Ce principe est d'une importance pratique considérable en ce qui concerne les créances garanties par une hypothèque légale. Ainsi les créances de la femme mariée contre son mari ne sont passibles de l'impôt que si l'hypothèque qui les protège est inscrite au décès de la femme, et seulement jusqu'à concurrence des capitaux mentionnés dans l'inscription ; pour le surplus, il n'y a pas de créance hypothécaire inscrite, et le droit ne peut pas être perçu. Cass., 3 décembre 1857, P. 1857, 1, 465, M. 1858, p. 30.

76. Il est de principe, en matière hypothécaire, que les privilèges immobiliers ne sont, en définitive, que des hypothèques légales privilégiées, et que la transcription de l'acte constitutif d'une créance privilégiée vaut inscription sur l'immeuble affecté au privilège.

La jurisprudence applique ces règles pour soumettre au droit de succession en ligne directe les diverses créances privilégiées par l'art. 27 de la loi hypothécaire, lorsque la transcription du titre a été opérée avant le décès du créancier (1). Mais si la transcription n'a pas encore eu lieu au jour du décès, l'impôt n'est pas exigible, et il ne peut le devenir plus tard, car les privilèges immobiliers ne prennent naissance qu'avec la transcription, sans effet rétroactif. Cass., 12 mai 1887, P. 1887, 1, 257, M. 1887, p. 188.

La créance d'indemnité qui appartient à l'exproprié à charge de l'expropriant pour cause d'utilité publique n'est point une créance *privilégiée*, identique à celle d'un vendeur non payé. Elle ne peut donc être passible du droit établi par notre art. 2, encore que le jugement déclaratif de l'accomplissement des formalités de l'expropriation ait été transcrit avant le décès de

(1) Si l'acte transcrit du vivant du *de cuius* renfermait dispense au conservateur de prendre l'inscription d'office, la créance résultant de l'acte ne serait plus assimilable à une créance hypothécaire inscrite. Art. 36 de la loi hypothécaire.

l'exproprié. Cass., 28 mai 1903, P. 1903, 1, 246, M. 1903, p. 217.

77. La combinaison des principes du code civil sur la transmission de la propriété, et de la loi hypothécaire sur la naissance des privilèges immobiliers, engendre des conséquences fiscales singulières, lorsque l'aliénateur ou l'acquéreur vient à mourir avant la transcription du titre qui a transféré la propriété. Si c'est le vendeur qui meurt, ses successeurs en ligne directe ne doivent l'impôt ni sur l'immeuble, ni sur la créance du prix resté dû ; si c'est l'acheteur, au contraire, ses successeurs doivent l'impôt sur l'immeuble, et ils ne peuvent porter au passif la dette du prix qui n'était pas inscrite au jour du décès.

APPENDICE. — Observations relatives
à l'usufruit successoral du conjoint survivant.

78. Le droit de succession en ligne directe n'atteint l'usufruit successoral du conjoint survivant que dans son application aux immeubles belges et aux rentes et créances hypothécaires sur des immeubles belges. Mais il faut tout d'abord déterminer l'import de cet usufruit en opérant l'imputation prescrite par l'art. 1^{er}, II, § 5, de la loi du 20 novembre 1896 (supra n^o 45). De même qu'en matière de droit de mutation par décès, l'imputation des libéralités reçues par le conjoint doit se faire proportionnellement sur tous les biens meubles et immeubles de l'hérédité, y compris les immeubles sis à l'étranger. Déc., 18 février 1908, M. 1910, p. 206, R. N. 1910, p. 193.

79. Le fisc admet l'application, en faveur du conjoint survivant, de l'effet rétroactif attaché par l'art. 1^{er}, I, § 7, de la loi du 20 novembre 1896 à la conversion de l'usufruit successoral en une rente viagère, si, bien entendu, cette conversion est énoncée dans la déclaration de succession. Il arrive ainsi que le conjoint survivant échappe à l'impôt qu'il aurait subi à raison de son usufruit sur les immeubles belges de l'hérédité et les rentes et créances héréditaires inscrites sur des immeubles belges. Déc., 15 mars 1899, M. 1899, p. 118.

SECTION 2. — De la formation du passif.

80. En principe, trois conditions sont nécessaires pour qu'une dette soit admissible au passif : 1^o qu'elle soit hypothécaire sur des immeubles situés en Belgique ; 2^o qu'elle existe à la charge définitive du défunt ; 3^o qu'elle soit inscrite au jour du décès.

81. Première condition. *Il faut que la dette greve les biens soumis à l'impôt.* Art. 2. Cela signifie simplement que la dette doit grever des immeubles situés en Belgique ; il n'est pas nécessaire qu'elle greve des immeubles du défunt. La loi n'a employé l'expression : *grevant les biens soumis à l'impôt*, que pour ne pas se servir une troisième fois dans le même article de l'expression : *immeubles situés dans le royaume*. Une dette du défunt garantie par une hypothèque fournie par un tiers peut donc être admise au passif. Déc., 14 juillet 1863, M. 1863, p. 245.

Dès que la dette est hypothécaire sur quelque immeuble belge, notre première condition est remplie ; il n'y a pas à considérer si l'immeuble grevé est ou non d'une valeur suffisante pour répondre de la totalité de la dette.

L'admission au passif est absolument impossible lorsque la dette n'est hypothécaire que sur des immeubles sis à l'étranger.

82. Deuxième condition. *Il faut que la dette existe à la charge définitive du défunt.* Il est vrai que notre art. 2 ne dispose pas expressément, comme l'art. 12 de la loi de 1817, que la dette doit être *à la charge du défunt*, mais cela importe peu, le droit de mutation introduit par la loi de 1851 n'étant pas autre chose, au fond, que le droit de succession de la loi de 1817 limité à une certaine fraction du patrimoine du défunt. L'art. 27 de la loi de 1851 suffit d'ailleurs à imposer la combinaison de l'art. 12, litt. a, de la loi de 1817 avec la finale de notre art. 2. Cass., 27 novembre 1885, P. 1885, 1, 288, M. 1886, p. 9 ; Déc., 9 février 1867, M. 1867, p. 182.

Etant admis qu'une dette hypothécaire ne peut être portée en déduction de l'actif imposable que si elle constitue une charge

définitive de la succession, on doit appliquer ici ce qui a été enseigné dans la matière du droit de succession en ligne collatérale, quant aux dettes hypothécaires dont le défunt n'était pas tenu personnellement et quant à celles dont il était codébiteur solidaire (1). Spécialement, le montant de l'hypothèque constituée par le défunt sur ses immeubles en garantie de la dette d'un tiers ne peut venir en déduction de l'actif imposable que dans le cas où, par suite de l'insolvabilité constatée du débiteur, la dette est supportée définitivement par l'hérédité. Trib. Gand, 24 mai 1904, R. N. 1905, p. 220; Déc., 19 mai 1913, M. 1913, p. 293.

Il est clair qu'une dette hypothécaire de la communauté doit être admise pour le tout au passif de la succession du mari lorsque la femme renonce à la communauté.

83. Troisième condition. *Une dette n'est hypothécaire, au sens de notre art. 2, que si elle est inscrite au jour du décès.* On a déjà fait remarquer qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi que l'art. 2 n'a en vue, par les expressions dont il se sert, que les créances et les dettes hypothécaires *inscrites*. Louvain, 23 novembre 1889, M. 1890, p. 29. Mais peu importe le rang de l'inscription.

Cette condition a pour effet d'exclure du passif de la succession du mari toutes les dettes garanties au profit de sa femme par l'hypothèque légale des art. 47 et 64 de la loi hypothécaire, lorsque l'inscription de cette hypothèque n'a pas été prise du vivant du mari. Cass., 13 avril 1867, P. 1867, 1, 220, M. 1867, p. 217. De même, en cas d'ouverture de crédit sur hypothèque, les sommes versées par le créancier au crédit ne peuvent être portées au passif de la succession de ce dernier que jusqu'à concurrence du montant de l'inscription hypothécaire.

En vertu des principes du droit civil rappelés précédemment, les dettes privilégiées sur des immeubles sont admissibles au

(1) Supra n° 50. Comp. SCHICKS, v° *Succession*, n° 75, et R. N. 1905, p. 222.

passif, quand la transcription de l'acte constitutif de la créance a été effectuée avant le décès du débiteur.

84. Par exception à la troisième condition, la dette hypothécaire dont l'inscription est *périmée* ou *radiée* au jour du décès est admissible au passif de l'hérédité. Ce tempérament résulte de la combinaison des dispositions de l'art. 11, 1^o et al. final, qui gouvernent les successions en ligne directe comme les successions en ligne collatérale. Cass., 3 décembre 1857, P. 1857, 1, 465, M. 1858, p. 30, et 13 avril 1867, P. 1867, 1, 220, M. 1867, p. 217.

85. Il ne peut jamais être question de faire figurer les frais funéraires au passif d'une succession en ligne directe.

SECTION 3. — De la justification du passif.

86. En principe, les règles tracées par l'art. 12, litt. *a*, de la loi de 1817 et l'art. 11 de la loi de 1851 doivent recevoir leur application.

Le plus souvent, il suffira aux déclarants d'invoquer le certificat de l'inscription hypothécaire où le titre constitutif de la dette est indiqué. Il ne saurait en être ainsi pour les dettes éventuelles ; les déclarants devront justifier de l'existence actuelle de ces dettes, conformément aux règles ordinaires du droit. Ainsi, par exemple, la dette résultant de la réalisation d'une ouverture de crédit devra être établie par un mode légal, ainsi qu'il est dit en l'art. 80 de la loi hypothécaire.

Quant aux dettes dont l'inscription était périmée depuis un an ⁽¹⁾ ou radiée au jour du décès, et aux termes échus, depuis plus d'un an, des dettes remboursables par annuités, il faut que les déclarants produisent des éléments de preuve postérieurs en date soit à la péremption ou à la radiation, soit à l'échéance de l'annuité arriérée. Déc., 15 avril 1871, M. 1871, p. 260.

(1) Si la péremption n'existe que depuis moins d'un an, l'art. 11 de la loi de 1851 n'est pas applicable. *SCHICKS, v^o *Succession* n^o 69.

87. Les dispositions des nos 3 et 5 de l'art. 11 sont étrangères à la matière du droit de succession en ligne directe. On sait, en effet, que les intérêts et arrérages des dettes et rentes hypothécaires ne doivent jamais entrer en ligne de compte pour la perception de cet impôt (supra n° 70). Quant à la cause de l'inapplicabilité du n° 5, elle est dans l'impossibilité de supposer, en ce qui concerne les successions dévolues *exclusivement à des successeurs en ligne directe* (comp. supra n° 68), la fraude que cette disposition exceptionnelle a eu pour objet d'empêcher, les frais d'une reconnaissance de dette avec constitution d'hypothèque étant plus élevés que le droit de 1,40 p. c. établi par l'art. 4 de notre loi de 1851. SCHICKS, v° *Succession*, n° 76.

APPENDICE. — Des biens et des dettes dépendant
d'une indivision.

88. Le principe de la saisine fiscale s'applique à tous les éléments du patrimoine du défunt, tels qu'ils existent au jour de son décès, aux biens dont il était propriétaire indivis avec des tiers comme à ceux dont il était propriétaire exclusif (supra n° 39). D'un autre côté, le principe qu'au regard de l'impôt la succession en ligne directe d'un habitant du royaume ne comprend d'autres éléments actifs et passifs que ceux déterminés limitativement par l'art. 2 de la loi de 1851, doit recevoir son application aussi bien dans l'intérêt du fisc lui-même qu'en faveur des héritiers et autres successeurs du défunt.

En conséquence, lorsque le *de cujus* était intéressé dans une universalité n'ayant point la personnalité juridique en Belgique ou ne l'ayant plus au jour de son décès, ses successeurs ne doivent porter ses droits indivis à l'actif imposable qu'autant qu'ils ont pour objet des immeubles situés en Belgique ou des créances hypothécaires sur des immeubles de même situation ; d'autre part, ils ne peuvent faire figurer au passif la portion contributoire du défunt dans les dettes de l'indivision qu'autant qu'elles sont hypothécaires sur des immeubles situés en Belgique.

89. Ces règles doivent être suivies même à l'égard des *liquidations de communauté*. Les reprises actives ou passives des époux n'exercent aucune influence sur la perception de l'impôt lorsqu'elles n'ont point le caractère de créances ou de dettes hypothécaires inscrites. Autrefois le fisc admettait que les reprises à exercer sur les biens de la communauté devaient être regardées moins comme des créances que comme donnant *un droit plus fort dans la communauté*, et il déduisait de cette doctrine de droit civil qu'il fallait tenir compte des reprises de l'époux survivant pour déterminer les valeurs imposables qui, de la communauté, étaient passées, au moment de sa dissolution, dans la succession de l'époux défunt. Aujourd'hui le fisc fait application, pour la perception de l'impôt, de la jurisprudence civile selon laquelle les reprises des époux dans la communauté sont toujours de *simples créances*, lors même qu'elles ne peuvent s'exercer qu'au moyen de prélèvements sur les immeubles. Circ., 20 août 1862, M. 1862, p. 291.

TITRE V.

De l'évaluation des biens et des dettes.

CHAPITRE I. — DE L'ACTIF.

SECTION I. — Règles générales.

90. L'impôt est assis sur la valeur vénale de la *pleine propriété* des biens transmis, valeur estimée en capital, au jour du décès. Art. 11 de la loi de 1817.

C'est toujours la pleine propriété qui doit faire l'objet de l'évaluation, même quand le bien n'est transmis qu'en *nue propriété* ou en *usufruit* ⁽¹⁾. Seulement, en cas d'usufruit, la quotité du droit est réduite à moitié.

(1) Administrativement, cette règle ne s'applique qu'à l'usufruit ordinaire, c'est-à-dire viager. Lorsqu'il s'agit d'un usufruit limité à un certain nombre d'années, le fisc admet que sa valeur imposable ne représente pour chaque année qu'un dixième de l'usufruit ordinaire. Déc., 23 avril 1857, M. 1857, p. 271.

L'estimation doit porter sur le capital, et non sur le revenu. Ce n'est que dans certains cas particuliers que la valeur vénale est déterminée par une capitalisation légale du revenu.

La valeur vénale à estimer est celle qui était réalisable au jour du décès du *de cuius*. Bruges, 2 avril 1913, P. 1913, 3, 295. Elle correspond au prix qui aurait pu être obtenu dans une vente publique faite normalement. Comp. R. N. 1910, p. 147.

91. En principe, les divers biens de l'hérédité doivent être estimés *séparément*, article par article ⁽¹⁾. Arg. de la combinaison des art. 4 et 11 de la loi de 1817. Cass., 18 mars 1886, P. 1886, 1, 109, M. 1886, p. 145 ; Avis rapporté au M. 1892, p. 115. *Contra*, Furnes, 20 juillet 1912, R. N. 1913, p. 137.

Les déclarants peuvent faire une évaluation globale des créances visées par le litt. g. de l'art. 11 de la loi de 1817. Ils peuvent aussi faire une évaluation globale des meubles corporels visés par le litt. h. de cet article.

92. En principe, c'est aux contribuables à *se cotiser eux-mêmes*, dans la déclaration de succession, en y évaluant les biens qui forment l'assiette de l'impôt. Art. 4 de la loi de 1817. Le fisc a seulement la faculté de contrôler les évaluations des déclarants en recourant aux moyens autorisés par la loi.

Mais il y a plusieurs grandes catégories de biens que les déclarants ne sont point tenus d'évaluer eux-mêmes : les immeubles situés dans le royaume, les créances hypothécaires inscrites, les navires, bateaux, et tous autres meubles corporels, enfin les rentes perpétuelles non hypothécaires ; les déclarants peuvent, à *leurs frais* et avant de déposer leur déclaration ⁽²⁾, faire pro-

⁽¹⁾ Cette règle s'applique surtout aux immeubles ; mais le fisc autorise les déclarants à ne considérer que comme un seul immeuble les maisons, les terres, les pâturages et les bois qui font l'objet d'une exploitation unique, sans qu'il y ait à distinguer s'ils sont situés dans une ou plusieurs communes. Cir. 11 mars 1887, M. 1887, p. 102.

⁽²⁾ La circonstance que le délai fixé pour la déclaration est expiré est indifférente. Déc., 12 mai 1894, M. 1894, p. 206.

céder, contradictoirement avec le fisc, à l'expertise de tout ou partie de ces biens. Art. 19, al. final, de la loi de 1851. Ce procédé d'évaluation leur assure l'avantage d'éviter toute difficulté ultérieure avec le fisc ; l'art. 19 dispose, en effet, que l'estimation des experts sera *définitive* et servira de base à la perception de l'impôt.

L'expertise préalable est soumise aux mêmes règles que celle qui est provoquée par le fisc comme moyen de contrôle.

93. A défaut d'évaluation par les déclarants, la valeur des rentes perpétuelles hypothéquées est déterminée par un capital formé de vingt fois l'arrérage annuel ⁽¹⁾. Art. 13, al. 1^{er} et 2, de la loi de 1851.

La valeur d'une pension ou rétribution périodique, hypothéquée ou non, est toujours déterminée par la cumulation de son montant annuel, sans que cette cumulation puisse dépasser le nombre de vingt. Art. 19 de la loi de 1817.

La valeur d'une rente viagère, hypothéquée ou non, est toujours déterminée par un capital formé d'autant de fois l'arrérage annuel que la personne sur laquelle la rente est créée a encore d'années de vie, selon la table de mortalité écrite au litt. *e* de l'art. 11 de la loi de 1817.

Lorsque l'arrérage d'une rente ou pension est réductible, en cas de paiement dans un certain temps après l'échéance, le calcul légal ne doit s'opérer que sur le taux réduit.

SECTION 2. — Règles propres à la perception du droit de succession en ligne collatérale.

94. La jurisprudence appliquée aux immeubles grevés d'emphytéose constituée d'après la loi du 10 janvier 1824 le procédé spécial d'évaluation établi par le litt. *c* de l'art. 11 de la loi de

(1) Le litt. *c*, al 2, de l'art. 11 de la loi de 1817 fixe le mode d'évaluation des arrérages payables en grains, etc.

1817 ; leur valeur est déterminée par un capital formé de vingt fois la redevance annuelle. Cass., 30 mars 1854, P. 1854, 1, 189, M. 1854, p. 170 ; Circ., 9 avril 1856, § 36, M. 1856, p. 222.

95. Selon l'interprétation d'équité que le fisc donne à l'art. 20 de la loi de 1851, les immeubles situés à l'étranger ne doivent être estimés au minimum à vingt ou trente fois leur revenu, selon qu'il s'agit de propriétés bâties ou de propriétés non bâties, que quand leur véritable valeur vénale ne peut être établie par des actes ou autres documents (¹). Déc., 23 juin 1877, M. 1877, p. 346.

96. Le capital imposable des valeurs de bourse (fonds publics, actions et obligations de société) est réglé d'après le prix-courant publié par ordre du Gouvernement dans la semaine du décès. Art. 11, litt. d, de la loi de 1817.

Le prix-courant est dressé par une Commission instituée près de la Bourse de Bruxelles. Il est publié le mardi de chaque semaine par le Moniteur. Arrêtés du 29 décembre 1843 et du 26 octobre 1877. Il s'applique aux successions ouvertes depuis le mardi précédent jusqu'au lundi inclusivement.

Du moment qu'une valeur de bourse figure au prix-courant du Moniteur, elle doit être évaluée selon ce prix-courant, alors même qu'elle n'aurait pas été cotée à la Bourse de Bruxelles durant la semaine du décès. Trib. Bruxelles, 26 juillet 1912, B. J. 1912, col. 1264, R. N. 1913, p. 102.

SECTION 3. — Règles propres à la perception du droit de succession en ligne directe.

§ 1. — DE L'ÉVALUATION DES IMMEUBLES.

97. Il n'y a pas que les deux modes indiqués ci-dessus dans les règles générales : l'estimation par les déclarants et l'expertise

(¹) La finale de cet article est évidemment mal rédigée ; ce n'est pas seulement *sans distraction* des charges imposées au locataire ou fermier que le revenu annuel doit être envisagé ; c'est *avec addition* de ces charges, car elles font partie du prix du bail.

contradictoire préalable à la déclaration. Art. 3, al. 4, et art. 19, al. final, de la loi de 1851. Il y a un troisième mode spécial à la matière des successions en ligne directe : *la capitalisation du revenu cadastral par le multiplicateur officiel* (1). Ce procédé d'évaluation, comme l'expertise préalable, assure aux déclarants l'avantage d'éviter toute difficulté ultérieure avec le fisc.

Aux termes de l'art. 3 de la loi de 1851, le Gouvernement détermine périodiquement, à l'aide des ventes publiques enregistrées pendant les cinq dernières années au moins, et en diminuant les prix d'un dixième, le rapport moyen du revenu cadastral à la valeur vénale. Ce rapport est aujourd'hui déterminé par l'arrêté royal du 20 janvier 1894, *pour trois catégories de biens dans chaque commune* : 1° les propriétés bâties ; 2° les prés et vergers ; 3° les terres labourables, jardins, pâtures, pâtures-prés, vignes et houblonnières. Le chiffre fixé pour chaque catégorie sert de multiplicateur au revenu cadastral ; on l'appelle le multiplicateur officiel (2).

98. Le recours au multiplicateur officiel n'est soumis qu'à deux conditions :

1° *Il faut que l'immeuble ait un revenu constaté à la matrice cadastrale.* Ainsi le recours au multiplicateur est impossible pour une maison neuve ou reconstruite dont le revenu n'est pas encore constaté au cadastre.

Mais cette première condition est remplie du moment que le revenu constaté à la matrice cadastrale sert régulièrement de base à la perception de l'impôt foncier. Il n'y a pas à tenir compte des *changements de culture* que l'immeuble a pu subir depuis son inscription au cadastre. Il importe peu, par exemple, que le bien qui figure au cadastre comme terre labourable (3^e catégorie) ait

(1) L'arrêté organique du cadastre est du 26 juillet 1877.

(2) Le revenu cadastral d'une propriété bâtie se compose de deux éléments : le revenu de la superficie et le revenu du sol. C'est la somme de ces deux éléments qui doit subir l'application du multiplicateur des propriétés bâties. Circ. 9 avril 1856, § 32, M. 1856, p. 212.

été transformé en verger (2^e catégorie). Circ., 23 juin 1876, M. 1876, p. 269 ; Déc., 18 novembre 1876, M. 1877, p. 110. L'erreur de ceux qui enseignent une solution différente vient de ce qu'ils perdent de vue le caractère de *fixité* du revenu cadastral des propriétés non bâties. Il est de principe, dans la matière du cadastre, que le classement des *propriétés non bâties* (1) est immuable jusqu'à révision générale du cadastre, décrétée par une loi. Art. 115 de l'arrêté du 26 juillet 1877. Cass., 14 juillet 1910, P. 1910, 1, 393.

2^o Il faut que l'immeuble soit, au jour du décès, de telle nature qu'il rentre dans l'une des catégories établies par l'arrêté déterminant un multiplicateur officiel. Ainsi le recours au multiplicateur est impossible pour un bien qui figure au cadastre comme pâture-pré et qui est devenu une sapinière au jour du décès.

Mais c'est uniquement la nature de l'immeuble, telle qu'elle est réellement au jour du décès, qu'il faut considérer pour déterminer si le recours au multiplicateur est possible ou non. On ne doit pas se préoccuper, à cet égard, des énonciations de la matrice cadastrale qui peuvent n'être plus d'accord avec la réalité. Ainsi le multiplicateur est applicable au bien qui est qualifié comme bois à la matrice cadastrale et qui est devenu une terre labourable au jour du décès. Circ. et Déc. de 1876 citées plus haut.

99. En règle générale, les déclarants sont libres d'invoquer la capitalisation du revenu cadastral par le multiplicateur officiel pour tous les immeubles de l'hérédité ou seulement pour quelques-uns d'entre eux. Toutefois l'art. 2 de l'arrêté du 20 janvier 1894 dispose qu'ils doivent accepter le multiplicateur ou le refuser pour tous les immeubles d'une *même catégorie* situés dans la *même commune* et susceptibles d'en recevoir l'application.

Les déclarants qui recourent au multiplicateur doivent annexer un extrait de la matrice cadastrale à leur déclaration. Art. 3, al. 3, de la loi de 1851.

(1) Ce principe ne s'applique pas entièrement aux *propriétés bâties* ; leur revenu cadastral cesse d'être réputé vrai lorsque des changements notables sont apportés aux constructions.

100. La jurisprudence rapportée ci-dessus (n° 94) au sujet de l'évaluation des immeubles grevés d'emphytéose, n'est pas suivie dans la matière des successions en ligne directe. La loi de 1851 n'admet comme valeur imposable que la valeur vénale estimée par les déclarants, à leurs risques et périls, ou fixée par une expertise contradictoire préalable, ou bien enfin déterminée par la capitalisation du revenu cadastral. Circ., 9 avril 1856, § 36, M. 1856, p. 222.

§ 2. — DE L'ÉVALUATION
DES RENTES ET CRÉANCES HYPOTHÉCAIRES.

101. Les règles générales fixées plus haut (nos 90 à 93) subissent une modification importante : la valeur imposable d'une rente ou créance hypothécaire transmise en ligne directe consiste uniquement dans la *valeur de la sûreté hypothécaire* établie sur des immeubles situés en Belgique. On n'a à tenir compte ni de la solvabilité personnelle du débiteur, ni des sûretés que le défunt pouvait avoir sur des choses mobilières ou sur des immeubles situés à l'étranger. L'esprit du titre 1^{er} de la loi de 1851 n'a pas été d'imposer les rentes et créances en elles-mêmes, mais seulement dans leurs accessoires immobiliers situés en Belgique.

CHAPITRE II. — DU PASSIF.

102. Quoiqu'il n'y ait aucune disposition générale sur la matière, on doit admettre, en principe, que les dettes ne peuvent pas figurer au passif pour des capitaux plus élevés que ceux dont le fisc devrait se contenter à l'actif. De même que les déclarants peuvent évaluer à une valeur inférieure au montant du capital nominal les créances à terme non productives d'intérêts, de même ils ne peuvent faire figurer au passif les dettes payables à terme sans intérêts qu'à leur valeur escomptable au jour du décès. Déc., 30 octobre 1889, M. 1889, p. 358, 21 septembre 1892, M. 1893, p. 209.

On ne peut jamais porter au passif des intérêts qui n'étaient pas encore échus au jour du décès. En conséquence, la somme à porter au passif du chef d'une dette remboursable par annuités ne peut consister dans le total des annuités à échoir après le décès, mais seulement dans le capital que les héritiers devraient acquitter immédiatement pour être libérés de la dette. Déc., 25 janvier 1872, M. 1872, p. 149.

103. La capitalisation des rentes perpétuelles ou viagères et des pensions ou rétributions périodiques à charge du défunt doit se faire selon les règles qui sont tracées par les art. 11 et 19 de la loi de 1817 pour l'évaluation de l'actif de la succession. Telle était la pratique généralement suivie sous la loi de 1817, et cette pratique a été consacrée par l'art. 13, al. 3, de la loi de 1851, à l'égard des rentes perpétuelles hypothécaires. PARENT, p. 111 et 168. Une rente perpétuelle ne peut donc être portée au passif que pour un capital formé de vingt fois l'arrérage ; une rente viagère, pour un capital formé de l'arrérage multiplié par le nombre présumé d'années de vie de celui sur la tête de qui la rente est créée. Une pension périodique peut y être portée pour le montant cumulé des arrérages, sous la seule restriction fixée par l'art. 19 de la loi de 1817.

Lorsqu'une rente viagère due par le défunt a été créée au profit de deux personnes, avec clause de réversion, on porte au passif un capital formé de tout l'arrérage annuel multiplié par le nombre présumé d'années de vie du plus jeune des crédi-rentiers. Déc., 10 juillet 1880, M. 1880, p. 341.

104. Pas plus en matière de succession en ligne directe qu'en matière de succession en ligne collatérale, le fisc ne peut rejeter du passif une partie du capital d'une dette hypothécaire, par le motif que l'hypothèque serait insuffisante pour la garantie du paiement, soit à raison du peu de valeur des immeubles grevés, soit à raison du rang éloigné de l'inscription.

TITRE VI.

De la fixation des droits et des exemptions.

CHAPITRE I. — DU RÉGIME DES TRANSMISSIONS EN NUE PROPRIÉTÉ OU EN USUFRUIT.

105. La *nue propriété* est imposée comme la pleine propriété. Ni les art. 4 de la loi de 1851 et 44 et suiv. de la loi de 1913, qui fixent le taux du droit, ni les art. 11 de la loi de 1817 et 3 de la loi de 1851 qui fixent la base imposable, ne font de distinction ; la transmission de nue propriété donne ouverture au droit entier, et ce droit se liquide sur la valeur du plein domaine. Il en est ainsi, non seulement pour la transmission originaire, mais aussi pour les transmissions qui s'opèrent au cours de l'usufruit. Cass., 19 juin 1847, P. 1848, 1, 327, M. 1869, p. 246.

L'*usufruit* n'est imposé qu'à la moitié du droit établi pour la propriété (1). Art. 4 de la loi de 1851 et 47 de la loi de 1913. Mais ce demi-droit se liquide sur la valeur du plein domaine, car l'art. 11 de la loi de 1817 ne distingue pas si les biens sont recueillis en pleine propriété ou seulement en nue propriété ou en usufruit (2).

Il résulte des règles qu'on vient d'exposer que lorsqu'un même bien se trouve transmis par décès à deux personnes distinctes, en usufruit à l'une et en nue propriété à l'autre, il y a lieu, pour le fisc, de percevoir un droit et demi sur la valeur de la pleine propriété.

106. La rigueur du principe que la nue propriété est passible du droit entier à liquider sur la valeur du plein domaine ne subit

(1) L'usufruit n'est imposé qu'au *tiers* dans le cas spécial de l'art. 44, 1^o, al. 2, de la loi de 1913 (infra n^o 118).

(2) Le fisc tempère la rigueur de cette règle en décidant que l'usufruit dont la durée est limitée à moins de dix années ne vaut pour chaque année que le dixième d'un usufruit ordinaire. Déc., 23 avril et 1^{er} mai 1857, M. 1857, p. 271.

aucune atténuation lorsqu'il s'agit de la perception du droit de mutation par décès.

L'art. 20 de la loi de 1817, modifié par l'art. 15 de la loi du 24 décembre 1906, en a établi deux lorsqu'il s'agit de la *succession d'un habitant du royaume*.

1^o La première atténuation consiste dans l'octroi d'un *sursis* du paiement de l'impôt, jusqu'au jour de l'extinction de l'usufruit par la mort de l'usufruitier ou par l'expiration du temps pour lequel l'usufruit a été constitué (1). Avant l'art. 15 de la loi du 24 décembre 1906, le droit dont le payement avait été laissé en suspens devenait toujours exigible dès le jour de l'extinction de l'usufruit, sans que l'art. 20 de la loi de 1817 fit aucune distinction entre les modes d'extinction prévus par le code civil. Aujourd'hui, le sursis continue d'exister, quoique l'usufruit vienne à cesser par voie de consolidation ou de renonciation (2). Déc., 27 mars 1907, M. 1907, p. 118.

Le bénéfice du sursis est subordonné à la condition que le redevable fournisse au fisc une caution suffisante pour le droit dû. Dans le langage de la loi de 1817, le terme caution s'entend aussi bien de la caution ou sûreté réelle que de la caution personnelle.

2^o La seconde atténuation consiste dans la *réduction au total maximum* de 19,50 p. c. des différents droits qui ont été tenus en suspens, lorsque la même nue propriété a été l'objet de plusieurs mutations héréditaires avant l'extinction de l'usufruit. Le dernier de la série de ces héritiers qui ont recueilli successivement la nue propriété ne doit pas acquitter intégralement tous les droits devenus exigibles, mais seulement jusqu'à concurrence

(1) La jurisprudence administrative considère que le sursis de payement procure au nu propriétaire un avantage équivalent à celui que l'usufruitier retire de la réduction du droit à moitié. Circ., 21 mars 1867, M. 1867, p. 156.

(2) Lorsqu'un héritier acquiert en nue propriété des biens dont il avait acquis antérieurement l'usufruit, il n'y a plus aujourd'hui aucun obstacle à ce qu'il use du sursis autorisé par l'ar. 20 de la loi de 1817. Comp. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 464.

d'une totalisation à 19,50 p. c. du capital qui a été l'objet des mutations successives. Déc., 6 janvier 1896, M. 1896, p. 158.

La règle de la réduction des droits à 19,50 p. c. ne s'applique qu'aux droits qui ont été tenus en suspens. Le dernier des héritiers ne peut se prévaloir des droits qui ont été effectivement versés au fisc par ses prédécesseurs, pour obtenir une réduction des droits dont il est passible de son propre chef. Comp. Déc., 10 novembre 1900, M. 1901, p. 62.

107. Ce n'est que *pour la formation de la masse active de la succession* que les biens doivent être estimés à leur valeur vénale en pleine propriété, même s'ils ne sont transmis qu'en nue propriété ou en usufruit.

Dans tous les autres cas, l'usufruit et la nue propriété doivent être appréciés d'après la valeur que l'art. 4 de la loi de 1851 et l'art. 47 de la loi de 1913 leur assignent à l'un et à l'autre en disposant que ce qui n'est recueilli ou acquis qu'en usufruit n'est soumis qu'à la moitié des droits fixés pour la pleine propriété. Cass., 29 juin 1830, P. 1830, p. 162.

Lors donc qu'il s'agit de déterminer la valeur des transmissions en nue propriété ou en usufruit, pour la supputation, soit de ce qui est recueilli par testament au delà de la part successorale qui aurait été acquise ab intestat, art. 44 de la loi de 1913, soit de ce qui est recueilli en dessous du minimum imposable, art. 24 de la loi de 1817 et art. 5 de la loi de 1851, il faut admettre que l'usufruit et la nue propriété valent chacun exactement la moitié de la pleine propriété. Circ., 9 avril 1856, § 35, M. 1856, p. 222.

Le fisc développe équitablement cette doctrine en décidant que quand des dettes exigibles ou frugifères doivent être supportées par des biens qui ne sont transmis qu'en nue propriété, le receveur doit d'office doubler ces dettes pour les déduire des biens en question portés à l'actif en pleine propriété. L'exemple classique est celui d'une succession consistant uniquement à l'actif en 20.000 francs de biens en nue propriété, et au passif en une dette exigible de 4.000 francs ; la dette est admise au double et

l'impôt se calcule sur un actif net de 12.000 francs seulement. Quand la succession comprend aussi à l'actif des biens en pleine propriété, il faut faire préalablement une répartition proportionnelle du passif sur les deux catégories de biens, en estimant la nue propriété à la moitié de la valeur du plein domaine. Déc., 23 novembre 1861, M. 1862, p. 125. Comp. Courtrai, 28 mars 1878, M. 1878, p. 161, et la note.

CHAPITRE II. — DES TARIFS ÉTABLIS PAR LES LOIS DE 1851 ET 1913.

SECTION 1. — Règles générales sur les faveurs accordées aux parents et au conjoint du défunt.

108. Le taux de l'impôt est établi d'après le degré de parenté ou le mariage qui existait entre le défunt et celui qui est venu à la succession.

En cas d'absence, le calcul des droits s'établit toujours d'après le degré de parenté ou le mariage qui existait entre l'absent et celui qui a obtenu l'envoi en possession ou qui a passé des actes constatant sa prise de possession. Déc., 18 août 1865, M. 1865, p. 350.

En cas de fidéicommiss (établi par testament), le droit se détermine d'après le degré de parenté entre l'auteur du fidéicommiss et le substitué, lorsque les biens passent à celui-ci, au décès du grevé. Art. 21 de la loi de 1817.

§ 1. — RÈGLES RELATIVES AUX PARENTS.

109. Les faveurs accordées aux parents s'appliquent indistinctement aux parents *légitimes* et aux parents *naturels* (1).

L'art. 10 de la loi de 1851 est abrogé par l'art. 61 de la loi de 1913.

(1) Observez que l'enfant légitime du fils naturel du défunt est un parent (art. 759 c. c.), et que l'enfant naturel du fils légitime est un étranger (art. 756 c. c.).

110. Il y a des tarifs spéciaux pour les parents *adoptifs*. L'adoptant est assimilé à un oncle et l'adopté à un neveu. Les descendants de l'adopté sont assimilés à des petits-neveux.

L'art. 9 de la loi de 1851 est abrogé par l'art. 61 de la loi de 1913.

L'enfant naturel adopté par son auteur change véritablement d'état ; d'enfant naturel il devient enfant adoptif et succède comme tel. Déc., 19 août 1898, M. 1898, p. 309.

111. Toutes les fois qu'il est nécessaire, pour régler la perception de l'impôt, de rechercher la qualité des successeurs du défunt et leur degré de parenté, cette recherche ne peut être faite que suivant les *principes du droit civil* ; nos lois fiscales n'y ont apporté aucune dérogation. Ainsi, notamment, la parenté naturelle n'existe aux yeux du fisc que dans les limites des art. 756 à 766 c. c. et ne peut être prouvée valablement que selon les règles des art. 334 à 342 modifiés par la loi du 6 avril 1908. Déc., 13 novembre 1897, M. 1897, p. 382, et la note.

§ 2. — RÈGLES RELATIVES AU CONJOINT.

112. Le seul allié que nos lois favorisent est le *conjoint*.

Le conjoint qui a des *descendants de son union* avec le défunt est assimilé aux parents de la ligne directe.

Le conjoint *sans postérité* n'est passible du droit de succession ou de mutation par décès qu'au taux réduit de 6 p. c.

Il ne faut pas distinguer si le conjoint succède en qualité de successeur irrégulier, de légataire ou d'institué. Mais on ne doit pas tenir compte de son titre de conjoint lorsqu'il succède en qualité de *parent légitime*, par exemple en qualité de cousin. Déc., 6 décembre 1859, M. 1860, p. 135. *Contra*, R. N. 1888, p. 1.

113. Les faveurs accordées au conjoint s'appliquent-elles au conjoint *divorcé* qui recueille un legs ou une institution contractuelle ?

En principe, on doit traiter le conjoint divorcé comme un étranger ; c'est sa qualité au jour du décès.

Toutefois, il en est autrement quant aux libéralités qui lui

ont été faites par *contrat de mariage*. La raison de cette restriction est que le droit résultant d'une donation par contrat de mariage est venu à naître entre époux et qu'il a été assuré à l'institué d'une manière irrévocable, en sa dite qualité d'époux. Art. 300 et 1452 c. c. Déc., 11 juin 1864, M. 1864, p. 278 ; Thiers, 22 février 1912, M. 1912, p. 346, R. E. 1912, p. 617.

SECTION 2. — De la faveur accordée aux hospices, bureaux de bienfaisance, fabriques d'église, etc.

114. L'art. 46 de la loi de 1913 réduit à 5 p. c. le taux du droit de succession et du droit de mutation par décès pour les legs faits aux provinces et aux communes avec affectation expresse à l'enseignement ou à des œuvres d'assistance, et pour les legs faits aux hospices, aux bureaux de bienfaisance, aux monts-de-piété, aux commissions de bourses d'études, aux universités jouissant de la personnification civile, aux séminaires, aux fabriques d'église, aux consistoires et aux synagogues.

L'énumération des personnes morales appelées à bénéficier du taux réduit de 5 p. c. est évidemment limitative.

L'application du taux de faveur à un legs fait à une province ou à une commune est subordonnée à la condition que le testateur ait expressément affecté sa libéralité à l'enseignement ou à une œuvre d'assistance. Mais l'expression *œuvre d'assistance* doit être prise dans le sens le plus large ; elle comprend toutes les affectations aux fins desquelles un arrêté royal d'autorisation peut habiliter la province ou la commune. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 321.

En ce qui concerne le legs fait à un des établissements publics ou institutions d'utilité publique visés à l'art. 46, il n'est pas nécessaire que le testateur ait expressément affecté sa libéralité à la charité, au culte ou à l'enseignement. La raison en est que cette affectation résulte nécessairement du caractère même de la personne morale instituée légataire.

SECTION 3. — **Du tarif du droit de mutation par décès.**

115. L'art. 45 de la loi de 1913 établit un taux ordinaire et cinq taux réduits.

Le taux ordinaire est de 15 p. c.

Les taux réduits sont respectivement :

1^o En ligne directe et entre époux ayant des enfants ou descendants communs : 1.40 p. c. ;

2^o Entre époux sans enfants ni descendants communs : 6 p. c. ;

3^o Entre frères et sœurs : 7.50 p. c. ;

4^o Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, et entre l'adoptant et l'adopté : 9 p. c. ;

5^o Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces (¹), et entre l'adoptant et les descendants de l'adopté : 10.50 p. c.

116. Pour l'application des taux réduits, il n'y a aucune restriction à faire quant à l'émolument recueilli en vertu d'un legs ou d'une institution contractuelle au-delà de la part qui serait échue ab intestat.

SECTION 4. — **Du tarif du droit de succession en ligne collatérale.**

117. L'art. 44 de la loi de 1913 établit un taux ordinaire et quatre taux réduits.

Le taux ordinaire est de 15 p. c.

Les taux réduits sont respectivement :

1^o Entre époux : 6 p. c. ;

2^o Entre frères et sœurs : 7.50 p. c. ;

3^o Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, et entre l'adoptant et l'adopté : 9 p. c. ;

4^o Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou

(¹) Les arrière petits-neveux ne bénéficient pas de ce taux réduit. Déc., 27 février 1851, M. 1851, p. 166.

petites-nièces (1), et entre l'adoptant et les descendants de l'adopté : 10 p. c.

118. Le conjoint survivant jouit de deux faveurs spéciales :

1^o Le taux de 6 p. c. est diminué, non de moitié selon l'art. 47, mais des deux tiers, pour ce que le conjoint recueille en usufruit ou sous forme de rente viagère, *dans les limites* tracées par la loi du 20 novembre 1896 (nouvel art. 767 c. c.). Il jouit de cette faveur établie par notre art. 44, 1^o, al. 2, sans qu'on doive distinguer s'il recueille l'usufruit ou la rente viagère en vertu de la loi ou en vertu d'une institution contractuelle ou d'une disposition testamentaire.

2^o Le conjoint est affranchi du droit de succession en ligne collatérale pour n'être soumis qu'au droit de succession en ligne directe du titre 1^{er} de la loi de 1851, sur ce qu'il recueille en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique, si les enfants ou descendants que le défunt a eus d'un précédent mariage recueillent la propriété des biens grevés de l'usufruit ou sont chargés du service de la pension ou rétribution périodique. Art. 23, 3^o, de la loi de 1817 et art. 1^{er} de la loi de 1851.

119. Les taux réduits pour les frères et sœurs, oncles ou tantes et neveux ou nièces, grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces sont limités aux *parts que ces personnes recueillent ou auraient recueillies ab intestat* (2). C'est le taux ordinaire de 15 p. c. qui s'applique à tout ce qu'ils recueillent au-delà, en vertu d'une disposition testamentaire ou d'une institution

(1) Voir la note de la page précédente.

(2) Pour la supputation des parts ab intestat, il faut tenir compte des valeurs de communauté dont l'époux survivant est réputé légataire de son conjoint, aux termes de l'art. 7, al. 1^{er}, de la loi de 1851. La règle que ces valeurs sont censées faire partie de l'hérédité du défunt, doit être appliquée d'une manière absolue ; le fisc ne peut empêcher les frères et sœurs, etc., du défunt de s'en prévaloir pour la supputation de leurs parts ab intestat, alors qu'il s'en prévaut pour la perception à charge de l'époux survivant. Cir. 6 avril 1853, § 17, M. 1853, p. 126.

contractuelle. Art. 44, 5°. Il y a là une différence inexplicable entre le tarif du droit de succession en ligne collatérale et le tarif du droit de mutation par décès.

120. Comment apprécier si, et de combien, l'émolument d'un institué ou d'un légataire excède ce qu'il aurait recueilli ab intestat, lorsque cet émolument ne consiste qu'en usufruit ou en nue propriété ?

Il faut estimer l'usufruit et la nue propriété chacun à la moitié de la valeur du plein domaine. Comme on l'a dit précédemment (n° 107), cette règle se déduit de l'art. 44 de la loi de 1913 qui tarife l'usufruit à la moitié du droit établi sur la pleine propriété. La formule des praticiens est qu'on peut recevoir comme simple part ab intestat, en usufruit ou en nue propriété, le double de ce qu'on aurait recueilli, au même titre, en propriété pleine et entière (1).

Comment procéder, lorsque l'émolument consiste à la fois en usufruit, en nue propriété et en pleine propriété ? Il ne suffit plus de rechercher le quantum de l'excédent sur la part ab intestat, il faut encore opérer la répartition proportionnelle de l'excédent constaté sur chacune des trois catégories de valeurs de l'émolument : l'usufruit, la nue propriété et la pleine propriété. Déc., 10 mars 1854, M. 1854, p. 374, et 23 novembre 1861, M. 1862, p. 125.

SECTION 5. — Du tarif du droit de succession en ligne directe.

121. L'art. 4 de la loi de 1851 établit un taux invariable de 1,40 p. c. pour tous les successeurs indistinctement. Il n'y a au-

(1) En cas de legs d'usufruit à plusieurs personnes avec droit d'accroissement, il faut, pour établir ce que chacun des bénéficiaires recueille au delà de sa part ab intestat, estimer l'usufruit obtenu dès le jour de l'ouverture de la succession à la moitié de la pleine propriété, celui qui se réalise en deuxième ordre au quart, et ainsi de suite, et ce qui est recueilli en nue propriété avec la charge de plusieurs usufruits doit être réduit dans la même proportion. Déc., 13 juillet 1865, M. 1865, p. 333.

cune distinction à faire entre les parts ab intestat et celles qui sont recueillies au delà en vertu d'un testament ou d'une institution contractuelle.

CHAPITRE III. — DU TARIF APPLICABLE

A L'ACCROISSEMENT PAR SUITE DE RENONCIATION.

122. En droit civil, la renonciation d'un héritier, légataire ou institué a pour effet que les biens qui lui étaient dévolus sont recueillis par celui à qui sa présence faisait obstacle, absolument comme si le renonçant n'avait jamais existé. Art. 785 c. c. L'art. 15 de la loi de 1851 déroge à ce principe en accordant au fisc une véritable option *vis à vis du bénéficiaire de la renonciation* : la perception sur les biens formant l'objet de l'accroissement se règle, au gré du fisc, comme si le bénéficiaire les avait obtenus par testament au delà de sa part héréditaire ou comme si le renonçant n'avait point répudié la succession, le legs ou l'institution.

Cet article est fondé tout d'abord sur le principe de la saisine fiscale ; il tend à conserver au fisc l'impôt tel qu'il est à l'ouverture de la succession. Son but est, en outre, d'empêcher la dissimulation des ventes de droits successifs au moyen de renonciations fictives ; il veut rendre la fraude impossible en enlevant aux redevables tout intérêt à la commettre. PARENT, p. 6 et 387.

123. L'art. 15 est applicable en matière de *succession de non-habitant* comme en matière de *succession d'habitant*. Cela résulte de son texte qui ne fait point de distinction et de sa place parmi les dispositions générales de la loi.

L'article ne distingue point non plus si la renonciation profite à un parent de la *ligne directe* ou à un parent de la *ligne collatérale*. Il est vrai que sa première partie ne se réfère qu'aux distinctions établies par l'art. 17 de la loi de 1817, mais sa finale est susceptible d'application à tout bénéficiaire quelconque, même de la ligne directe, puisqu'elle lui impose le paiement du droit que le renonçant aurait dû acquitter. Cass., 1^{er} mars 1866, P. 1866, 1, 76, M. 1866, p. 65.

La répudiation d'une *institution contractuelle* donne ouverture à l'application de l'art. 15, aussi bien que la répudiation d'un legs. C'est que dans le langage de nos lois fiscales l'expression *disposition testamentaire* comprend toutes les dispositions à cause de mort indistinctement, qu'elles soient faites par testament ou par institution contractuelle. Charleroi, 17 mars 1877, M. 1877, p. 267.

124. En cas de succession ab intestat, l'art. 15 ne s'applique pas seulement à la renonciation dont profitent les *cohéritiers du renonçant*, mais encore à celle dont profitent les *héritiers du degré subséquent*. Quelques auteurs repoussent cette application en se fondant sur ce que le texte ne vise que l'accroissement et non également la dévolution ; or, disent-ils, *accroissement* et *dévolution* sont des choses différentes dans le langage de l'art. 786 c. c. C'est là une interprétation judaïque. Il ressort à l'évidence des travaux préparatoires que notre législateur a employé le terme *accroissement* pour désigner d'une manière générale l'effet juridique de la répudiation, qui consiste en ce que la succession se trouve dévolue à ceux avec lesquels le renonçant aurait eu le droit de concourir ou à ceux qui l'auraient recueillie à son défaut. L'opinion contraire a le tort de s'attacher à des mots, au lieu de s'attacher au principe de l'art. 785 dont l'art. 786 n'est qu'une application mal rédigée. Elle aboutit à cette conséquence absurde que la renonciation à une disposition testamentaire ne tomberait pas sous l'application de notre art. 15 lorsqu'elle profiterait non à un colégataire, mais à l'héritier du sang, car ce serait là aussi non un cas d'accroissement, mais un cas de dévolution. Comp. Déc., 26 novembre 1887, M. 1888, p. 61 ; SCHICKS, v^o *Accroissement par suite de répudiation*, nos 18 à 22.

125. On s'est demandé si la renonciation à un droit successoral ou testamentaire en usufruit peut donner ouverture à l'application de l'art. 15 à charge de l'héritier ou du légataire de la nue propriété (1). La raison de douter est que le droit exigible

(1) Il est essentiel de ne pas confondre la renonciation dont il s'agit avec la

du chef de la transmission de la nue propriété se liquide toujours sur la valeur du plein domaine. La raison de décider est que l'art. 15 n'autorise aucune distinction, et que sa disposition est encore nécessaire dans cette hypothèse pour sauvegarder les intérêts du fisc, celui-ci devant obtenir un demi-droit sur l'usufruit, en sus du droit entier établi sur la nue propriété. Cass., 24 février ou 1^{er} mars 1866, P. 1866, 1, 76, M. 1866, p. 65.

Quand ce cas de renonciation se présente dans la succession d'un habitant, on tient compte au nu propriétaire de la perte du bénéfice du terme auquel il avait droit pour le paiement de l'impôt sur la nue propriété. Art. 20 de la loi de 1817. La règle administrative est alors que la nue propriété ne subit que la moitié du droit dont elle aurait été frappée en l'absence de la renonciation, le demi-droit sur l'usufruit restant calculé de l'une des manières autorisées par l'art. 15. Déc., 29 décembre 1854, M. 1855, p. 23.

126. Il y a des renonciations qui n'opèrent aucun accroissement. Déc., 19 septembre 1865, M. 1865, p. 398. Telle est la renonciation faite à la succession ab intestat par un héritier qui veut conserver un legs avantageux qui lui a été fait sans dispense de rapport. Il y en a d'autres qui semblent opérer un accroissement plus considérable que celui qu'elles procurent effectivement. Telle est, dans le cas d'une succession testamentaire déferée au frère du *de cuius* pour la nue propriété et au père pour l'usufruit, la renonciation du père au legs de l'usufruit pour s'en tenir à sa réserve légale (1). Déc., 24 juin 1864, M. 1864, p. 261.

Mais dès qu'il y a un accroissement véritable procuré par l'effet de la répudiation, le fisc est fondé à se prévaloir de la disposition

renonciation au droit d'usufruit lui-même *définitivement acquis* par l'acceptation de la succession ou du legs qui l'avait dévolu ; cette dernière n'exerce aucune influence sur la perception de l'impôt. Déc., 27 mars 1907, M. 1907, p. 118, R. N. 1907, p. 566.

(1) Dans ce cas, pour calculer l'avantage obtenu par le frère, il faut tenir compte de la part en nue propriété qui revient au père, et l'évaluer à la moitié du plein domaine.

de l'art. 15, encore que le bénéficiaire de la répudiation ne recueille point toute la valeur qu'il aurait acquise si le *de cujus* était mort intestat. Déc., 10 août 1853, M. 1853, p. 310, et note au M. 1864, p. 262.

127. Il est indubitable que l'art. 15 ne s'applique pas à l'accroissement que les cohéritiers du coupable d'un divertissement ou d'un recel obtiennent en vertu de l'art. 792 c. c. Comp. Déc., 12 décembre 1874, M. 1875, p. 165.

CHAPITRE IV. — DES EXEMPTIONS.

128. L'art. 48 de la loi de 1913 exempte du droit de succession et du droit de mutation par décès les legs faits à l'Etat.

129. L'art. 24, 4^e, de la loi de 1817 exempte du droit de succession en ligne collatérale toutes les successions dont le *montant net* ne dépasse pas 634 fr. 92 c.

130. L'art. 5 de la loi de 1851 exempte du droit de succession en ligne directe la *part nette* de chaque successeur qui ne s'élève pas en *biens imposables* à la somme de 1.000 francs.

Pour régler l'application de cette exemption, il ne faut pas envisager la succession dans son ensemble, mais uniquement la part nette de chacun des héritiers, légataires ou donataires du défunt ; le droit reste dû par le successeur dont la part s'élève à 1.000 francs ; il n'est pas dû par celui qui recueille une part inférieure.

L'art. 5 suppose une part recueillie en pleine propriété. Si c'est un usufruit ou une nue propriété qui fait l'objet de la transmission, on l'estime à la moitié de la valeur de la pleine propriété.

TITRE VII.

De la liquidation des droits dus par chacun des successeurs.

131. La masse imposable étant déterminée selon les règles exposées ci-dessus, il faut établir la perception à l'égard de cha-

cun des successeurs envisagés séparément. Ce règlement comporte deux opérations distinctes : la répartition du passif et la déduction des legs.

132. Préalablement, il importe de rappeler le principe que nos lois ne considèrent comme masse imposable que la valeur de l'actif net délaissé par le défunt, quels que soient les obligations et les droits respectifs des héritiers et des légataires. Le fisc doit envisager l'hérédité comme si elle était séparée du patrimoine propre des successeurs universels. Lors donc que les dispositions testamentaires du défunt dépassent l'actif restant aux héritiers après déduction des dettes, le droit de succession ne peut être perçu que sur cet excédent, encore que les héritiers soient tenus indéfiniment des dettes de la succession et que les successeurs particuliers ne doivent point y contribuer. Déc., 25 janvier et 21 octobre 1861, M. 1861, p. 221, et 1862, p. 70.

Ce principe de la séparation des patrimoines doit être appliqué également aux successions en ligne directe, en observant que, suivant le système établi par le titre 1^{er} de la loi de 1851, ces successions doivent être traitées comme si elles ne comprenaient à l'actif et au passif que les éléments déterminés par l'art. 2 de cette loi. En conséquence, le conjoint survivant, avec postérité, qui ne recueille que des biens déterminés, n'est point passible de l'impôt si les dettes hypothécaires dépassent la valeur des immeubles et des créances et rentes hypothécaires de l'hérédité. Déc., 14 juillet 1863, M. 1863, p. 245.

CHAPITRE I. — DE LA RÉPARTITION DU PASSIF.

133. Le droit de succession, dit l'art. 18 de la loi de 1817, est assis sur le montant net de ce que chacun recueille ou acquiert, *déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes mentionnées à l'art. 12.*

Il suit très clairement de cette disposition qu'on n'a aucun compte à tenir des *simples charges de l'hérédité* autres que les frais funéraires. Le diamant attribué à l'exécuteur testamentaire

et les sommes affectées à la célébration de messes ou à la distribution d'aumônes ⁽¹⁾ ne peuvent donc venir en déduction du restant net de la succession, pour le règlement de la perception à l'égard des successeurs chargés de les acquitter.

134. La répartition du passif mentionné à l'art. 12. de la loi de 1817 doit s'opérer conformément aux règles du droit civil.

Les successeurs à titre universel contribuent aux dettes, les successeurs à titre particulier n'y contribuent point. La distinction des successeurs universels ou à titre universel et des successeurs particuliers se fait purement et simplement selon les règles du droit civil.

Les successeurs à titre universel contribuent aux dettes chacun dans la proportion de la quotité héréditaire qu'ils recueillent, sans qu'on ait à tenir compte des legs particuliers qui leur ont été faits hors part, ni des legs particuliers dont ils ont été grevés. Déc., 17 octobre 1898, M. 1898, p. 382.

Le dette mise par le testateur à la charge d'un légataire particulier est déduite de l'émolument qu'il recueille ⁽²⁾. Mais elle ne l'est point de la part recueillie par l'héritier ; le passif à l'égard de ce dernier se trouve diminué d'autant.

Les usufruitiers universels ou à titre universel contribuent aux intérêts et arrérages des dettes, les usufruitiers à titre particulier n'y contribuent point.

L'usufruitier universel ou à titre universel supporte, en proportion de sa quotité, les intérêts et arrérages des dettes, sans qu'il y ait de restriction à faire pour le cas où sa jouissance ne s'étend pas actuellement sur certains biens qui ne se trouvent dans la succession qu'en nue propriété. Déc., 20 juillet 1864, M. 1864, p. 381.

La conséquence à tirer de ce qui précède, c'est que quand la

(1) Il ne faut pas confondre les simples charges d'hérédité avec les *legs* faits au culte ou à la bienfaisance publique ; quant à ces legs, il faut appliquer les règles du chapitre suivant.

(2) Si, bien entendu, cette dette est, de sa nature, admissible au passif.

succession est dévolue aux uns en nue propriété et aux autres en usufruit, il faut de même scinder les dettes, en capital d'une part, en intérêts d'autre part. Les usufruitiers universels ou à titre universel supportent les intérêts, les successeurs universels ou à titre universel, qui recueillent la propriété, supportent le capital. Déc., 12 octobre 1858, M. 1859, p. 506 ; SCHICKS, *v^o Succession*, nos 272 et 273.

135. Dans l'application des règles du droit civil sur la répartition du passif, il faut tenir compte des tempéraments admis par le fisc à la rigueur du principe que les biens portés à l'actif de la succession doivent toujours y être estimés à leur valeur en pleine propriété. Ainsi lorsqu'une succession se divise en pleine propriété et en nue propriété, et que les biens en pleine propriété sont recueillis par un légataire à titre universel et les biens en nue propriété par un autre légataire à titre universel, on réduit à moitié la valeur des biens recueillis en nue propriété, pour la répartition du passif entre les deux légataires ; cette opération faite, on reporte au double la part de dettes exigibles ou frugifères afférente au légataire de la nue propriété pour en faire la déduction de la valeur imposable des biens qu'il recueille (¹).

CHAPITRE II. — DE LA DÉDUCTION DES LEGS.

136. Une même valeur imposable ne peut être assujettie deux fois au même impôt. L'application de ce principe doit être faite distinctement à la matière du droit de succession en ligne collatérale et à celle du droit de succession en ligne directe.

(¹) Une succession consiste, par exemple, à l'actif, en 20.000 de biens en pleine propriété et 20.000 de biens en nue propriété ; au passif, en des dettes exigibles ou frugifères de 12.000 ; un légataire à titre universel recueille les biens en pleine propriété, l'autre les biens en nue propriété. La liquidation s'établit ainsi : pour le légataire de la pleine propriété, 20.000 — 8.000 = 12.000 ; pour le légataire de la nue propriété, 20.000 — 4.000 reportés au double = 12.000 ; les deux légataires n'ont recueilli chacun que la même valeur nette.

SECTION 1. — Application du principe *Non bis in idem*
au droit de succession en ligne collatérale.

137. Le principe *Non bis in idem* doit être combiné avec cet autre que le droit de succession n'est pas établi sur des biens déterminés, mais sur la valeur de l'actif net du patrimoine du défunt. La circonstance que les choses léguées ne se trouvent pas en nature dans la succession ne faisant point obstacle à la perception de l'impôt à la charge du légataire, il faut décider que tout legs de sommes ou valeurs, qu'elles existent ou non en espèces dans le patrimoine, doit être déduit de l'actif net échu à celui des héritiers ou autres successeurs qui doit le supporter. Dès avant la loi de 1851, la jurisprudence avait consacré la règle de la déduction des legs en décidant que quand la succession est épuisée par des legs particuliers, de quelque nature qu'ils soient, le droit de succession doit nécessairement se borner à la valeur de ces legs, qui ne laissent, pour les héritiers, aucune valeur imposable. Cass., 9 avril 1840, P. 1840, 1. 354, J. n° 2151. L'art. 14 de la loi de 1851 confirme cette règle en disposant que le capital imposable d'une rente viagère léguée par le défunt doit être déduit, pour le règlement de l'impôt, de ce qui est recueilli par celui des successeurs qui doit supporter le service de la rente.

Il importe d'observer que lorsqu'un legs de rente viagère est à la charge d'un successeur en usufruit, conformément à l'art. 610 c. c., ce successeur doit bénéficier de la règle que l'usufruit ne vaut que la moitié du plein domaine, pour que le capital de la rente, formé selon le litt. e de l'art. 11 de la loi de 1817, soit porté au double dans la déduction qui doit en être faite pour le règlement de l'impôt sur son usufruit. Déc., 24 janvier 1856, M. 1856, p. 87.

138. Lorsqu'un legs ne doit être délivré qu'à une époque plus ou moins éloignée de l'ouverture de la succession, sans fruits ou intérêts jusque là, le fisc distingue selon que l'objet du legs est un corps certain, meuble ou immeuble, ou une somme d'argent.

S'agit-il d'un legs de corps certain, il décide, en principe, que

la stipulation du terme de délivrance renferme une constitution d'usufruit au profit de l'héritier, débiteur du legs, qui a la jouissance de la chose jusqu'à ce jour. Cet héritier doit l'impôt sur la chose léguée, comme s'il en recueillait l'usufruit. D'autre part, le légataire est traité comme s'il ne recueillait qu'une nue propriété ; il peut suspendre le paiement du droit, en vertu de l'art. 20 de la loi de 1817. Déc., 22 mars 1881, M. 1881, p. 317. Comp. supra n° 22.

S'agit-il d'un legs de numéraire, le fisc abandonne sa fiction de la constitution implicite d'un usufruit. D'accord cette fois avec les principes du droit civil, il considère que la stipulation du terme de délivrance constitue un simple avantage pour l'héritier au détriment du légataire. L'héritier, débiteur du legs, doit l'impôt sur cet avantage qui augmente la valeur de sa part dans la succession. De son côté, le légataire est fondé à se prévaloir de l'amointrissement de son legs ; en vertu de la règle *Non bis in idem*, il peut faire déduire du montant du legs la valeur du bénéfice obtenu par l'héritier. Quant à l'organisation de ce système, voir Circ. 9 avril 1856, § 39, M. 1856, p. 223, et Déc., 21 septembre 1892, M. 1893, p. 209.

139. Il reste un point à fixer sur la déduction des legs qui sont à la charge d'un successeur en ligne collatérale. En cette matière, l'exemption de l'impôt doit avoir le même effet que la perception effective, sinon elle ne profiterait aux uns que pour nuire aux autres. Aussi est-il admis que tout legs de sommes ou valeurs à un parent en ligne directe, quoique affranchi de l'impôt par l'art. 24 de la loi de 1817, doit être déduit de l'avoir net échu à l'héritier en ligne collatérale qui est tenu de l'acquitter. Déc., 24 janvier 1857, M. 1857, p. 143.

SECTION 2. — Application du principe *Non bis in idem* au droit de succession en ligne directe.

140. Le principe que l'impôt sur les successions en ligne directe doit se régler, *par forfait*, comme si ces successions ne consistaient que dans les biens et les dettes déterminés par l'art. 2 de la loi

de 1851, fait obstacle à toute déduction des legs d'objets mobiliers, de capitaux ou de rentes, que le défunt a faits à l'un ou l'autre de ses parents directs. Déc., 4 avril 1855, M. 1855, p. 259, et 10 septembre 1860, M. 1861, p. 30.

141. Il peut arriver que le défunt ait fait des legs à des parents collatéraux ou à des étrangers. La succession est alors dévolue à la fois en ligne directe et en ligne collatérale.

Si les biens légués se trouvent en nature dans le patrimoine, il n'y a nulle difficulté ; le droit de succession de la loi de 1817 et le droit de succession de la loi de 1851 s'appliquent distributivement aux deux catégories de successeurs, sans qu'il puisse y avoir lieu à l'application du principe *Non bis in idem*.

La question ne se présente que lorsque les valeurs léguées, capitaux ou rentes, ne se trouvent pas en nature dans la succession. En ce cas, il peut y avoir lieu à la déduction des legs à l'égard des héritiers en ligne directe, mais seulement dans la mesure où l'actif net de la succession, établi selon la loi de 1817, ne peut les acquitter qu'au moyen des valeurs du solde net en ligne directe, selon l'art. 2 de la loi de 1851. Déc., 10 septembre 1860, M. 1861, p. 30. Le fisc admet aujourd'hui la déduction dans cette mesure, sans exiger que l'on fasse préalablement une répartition proportionnelle du passif de l'art. 12 de la loi de 1817 sur toutes les valeurs actives de l'hérédité. REQUETTE, n^o 445, in fine.

TITRE VIII.

De la déclaration de succession.

CHAPITRE I. — DES RÈGLES GÉNÉRALES.

142. La déclaration de succession est l'écrit qui doit révéler au fisc tous les éléments de fait nécessaires à l'exacte application de la loi d'impôt. Cet écrit doit lui être présenté, dans un délai de rigueur, par les personnes déterminées ci-après.

Les textes relatifs à la déclaration sont les art. 4 à 8 de la loi de 1817, 8, 16 et 17, al. 1^{er}, de la loi de 1851, et 52 de la loi de 1913.

Les formes de la déclaration sont réglées par l'art. 4 de l'arrêté du 29 janvier 1818 (1). Le receveur constate, sur son registre, la date du dépôt de la déclaration ; il en donne récépissé aux déclarants. Art. 5 de cet arrêté. Il agit ainsi dans le cercle de ses attributions administratives ; son registre fait donc pleine foi de la date du dépôt. Cass., 15 décembre 1881, P. 1882, 1, 14, M. 1882, p. 1.

143. La déclaration de succession n'entraîne *aucun effet de droit civil* ; elle n'est que l'exécution d'une obligation de droit fiscal. Il est certain qu'elle n'emporte pas acceptation tacite de la succession. Il nous paraît également certain que les tiers ne peuvent l'invoquer comme formant titre à leur profit des dettes que les déclarants y ont portées. Gand, 18 mai 1912, P. 1912, 2, 196 ; SCHICKS, *vo Succession*, n° 207.

Elle n'est qu'un acte de *pure administration* quant aux personnes par qui elle doit être faite (tuteurs, mineurs émancipés, femmes mariées, etc.).

144. I. En principe, il doit être déposé une déclaration de succession à l'occasion du décès ou de l'absence de tout *habitant* du royaume. Il suffit qu'il existe dans la succession quelque valeur active pour que le dépôt d'une déclaration soit nécessaire ; il importe peu que la succession se solde en déficit.

Par exception, aucune déclaration n'est exigée lorsqu'il est justifié par un certificat de l'autorité communale du domicile du défunt qu'il n'est pas à la connaissance de cette autorité que le défunt ait délaissé des meubles ou des immeubles. Art. 16 de la loi de 1851. Evidemment, quand il s'agit d'une succession en ligne directe, il suffit que le certificat de l'autorité communale porte qu'il n'est pas à sa connaissance que le défunt ait délaissé des immeubles belges ou des rentes ou créances inscrites sur des

(1) Le fisc admet la déclaration faite par un mandataire porteur d'une procuration sous seing privé. Déc., 9 octobre 1867, M. 1868, p. 126, et Circ., 18 mars 1885, M. 1885, p. 117. Il n'admet pas, en général, la déclaration faite par un simple porte-fort. Déc., 2 avril 1873, M. 1873, p. 270 bis.

immeubles belges. Circ., 31 décembre 1851, § 11, M. 1852, p. 17.

Le certificat dont il s'agit est adressé d'office par l'autorité communale au receveur des droits de succession, conformément aux prescriptions de l'arrêté du 28 octobre 1886.

II. Il ne doit être déposé une déclaration de succession à l'occasion du décès ou de l'absence d'un *non-habitant* du royaume que si la succession comprend des immeubles situés dans le royaume.

SECTION 1. — Des personnes tenues de faire la déclaration.

145. L'art. 4. de la loi de 1817 distingue selon qu'il s'agit de la succession d'un habitant ou d'un non-habitant.

I. Quant à la succession d'un *habitant*, l'obligation incombe aux héritiers et aux légataires universels.

Par *héritiers et légataires universels*, l'art. 4 entend les personnes qui sont appelées par la loi civile ou par un testament ou une institution contractuelle à recueillir le *patrimoine* du défunt (1). L'obligation leur incombe à toute hypothèse, même alors que la succession est complètement absorbée par des legs à titre universel ou à titre particulier.

L'héritier réservataire est tenu de faire la déclaration en même temps que le légataire universel avec lequel il se trouve en concours. Dissert., M. 1898, p. 226, R. G. 1898, p. 289. L'héritier non-réserveataire n'est pas tenu de la faire, lorsqu'il s'incline devant l'exhérédation expresse ou implicite dont il a été frappé (infra n° 148).

II. Quant à la succession d'un *non-habitant*, l'obligation incombe à ceux des successeurs, à *quelque titre que ce soit*, qui recueillent les immeubles assujettis au droit de mutation par décès.

146. L'obligation de faire la déclaration est *indépendante* du

(1) Le conjoint survivant qui n'acquiert qu'un droit d'usufruit, et l'ascendant donateur qui ne vient qu'à la succession anormale, ne sont pas tenus de faire la déclaration. Déc., 31 août 1898, M. 1898, p. 309.

fait que les successibles appelés par la loi civile ou la volonté du défunt s'abstiennent d'accepter la succession, de se faire envoyer en possession ou de demander la délivrance des biens qui leur sont dévolus. Cass., 9 juin 1876, P. 1876, 1, 227, M. 1876, p. 209. C'est tout à fait surabondamment que l'art. 7 de la loi de 1817 dispose que l'acceptation sous bénéfice d'inventaire n'exempte pas de l'obligation de faire la déclaration. Seule la renonciation a pour effet d'exonérer le renonçant de l'obligation de la déclaration. Art. 785 c. c.

147. Lorsque les personnes tenues de faire la déclaration sont en état de minorité ou d'interdiction, l'obligation doit être remplie par les personnes qui les représentent en vertu des règles du droit civil. Dans le cas de succession vacante, c'est le curateur qui doit faire la déclaration, car il est le représentant légal des successeurs inconnus.

L'exécuteur testamentaire n'est jamais tenu de faire la déclaration, car il n'est point le représentant des héritiers ou légataires universels, même lorsqu'il a la saisine. B. J. 1886, col. 1204 ; Mons 4 février 1887, M. 1887, p. 213.

148. Il résulte des travaux préparatoires de la loi de 1817 que si la dévolution de l'hérédité est l'objet d'une contestation, l'obligation de faire la déclaration incombe à celui des prétendants, quel qu'il soit, qui a, sinon de droit, du moins de fait, la *possession* des biens du défunt. L'obligation n'incombe donc pas à l'héritier non-réservataire, lorsque le légataire universel avec lequel il est en conflit a été institué par un testament public. Il en est de même lorsque ce légataire institué par un testament olographe ou mystique a obtenu une ordonnance d'envoi en possession. Il importe peu, en ce cas, que l'écriture du testament soit méconnue par l'héritier ; l'ordonnance d'envoi en possession est pour le légataire un titre exécutoire qui lui permet d'appréhender les biens de l'hérédité. Comp. Cass., 13 décembre 1906, P. 1907, 1, 69, M. 1907, p. 121, et la note ; B. J. 1907, col 724.

149. En cas de legs universel sous condition suspensive, c'est

aux héritiers qu'incombe l'obligation de la déclaration tant que la condition n'est pas accomplie. Les héritiers doivent procéder comme si le legs n'existait pas. Il en est ainsi notamment dans le cas où un établissement public ou d'utilité publique est institué légataire universel, la nécessité de l'autorisation prescrite par l'art. 910 c. c. constituant une véritable condition suspensive de la capacité du légataire. Déc., 14 juillet 1859, M. 1859, p. 773.

150. Dans l'état actuel de la législation, il n'existe aucune disposition obligeant l'époux survivant qui retient la totalité de la communauté dans les conditions de l'art. 7, al. 1^{er}, de la loi de 1851, à faire une déclaration en ce qui concerne l'actif et le passif de la communauté. Il n'a d'obligation que s'il est en même temps héritier ou légataire universel de son conjoint. Comp. Déc., 13 juin 1871, M. 1871, p. 334.

SECTION 2. — Du délai de la déclaration et du bureau où elle doit être faite.

151. Le délai pour la déclaration est : si le décès a eu lieu dans le territoire du royaume, de six mois ; dans toute autre partie de l'Europe, de huit mois ; et de neuf mois s'il est survenu hors d'Europe. Art. 52, al. 1^{er}, de la loi de 1913. On ne doit tenir compte que du *lieu du décès* ; on n'a pas à considérer le domicile du défunt, ni celui des successibles tenus de faire la déclaration.

Le délai court à dater du jour du décès. Art. 52, al. 2, de la loi de 1913. Il se calcule selon les règles ordinaires du droit. Aucun texte de notre matière n'a reproduit la règle *spéciale* de l'art. 25, al. 2, de la loi du 22 frimaire an VII.

Les délais de huit et neuf mois sont réduits à six mois, à dater de la prise de possession, si le défunt étant mort à l'étranger, les héritiers, institués ou légataires ou leurs représentants légaux se mettent en possession ou dans la gestion de tout ou partie de la succession, avant que le dernier semestre du délai pour la déclaration de la succession ait commencé à courir. Art. 52, al. 3, de la loi de 1913.

Les délais peuvent être prolongés par le Roi, dans chaque cas particulier. Art. 52, al. 4, de la loi de 1913.

Lorsqu'un héritier ou légataire tenu de faire la déclaration vient à mourir avant de l'avoir déposée, l'obligation passe à ses propres successeurs, *sans aucune augmentation du délai légal*. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 316.

152. Pour le droit de succession soit en ligne collatérale, soit en ligne directe, la déclaration doit être faite au bureau dans le ressort duquel le défunt a eu son dernier domicile de fait. Art. 4, al. 1^{er}, de la loi de 1817. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 210. Les diverses règles que porte l'arrêté royal du 18 mars 1866, sur la détermination du dernier domicile, n'ont d'autre objet que de trancher les conflits qui s'élèvent parfois entre les receveurs.

Pour le droit de mutation par décès, la déclaration doit être faite au bureau dans le ressort duquel les immeubles sont situés. Art. 4, al. 2, de la loi de 1817. Il doit être fait autant de déclarations qu'il y a de bureaux dans le ressort desquels le défunt a laissé des immeubles.

153. La déclaration des biens d'un absent doit être faite selon les règles tracées par l'art. 8 de la loi de 1851 (supra n^o 11).

SECTION 3. — De la teneur de la déclaration.

154. L'art. 4 de la loi de 1817 organise le principe que la déclaration doit contenir tous les éléments de fait nécessaires à l'exacte application de l'impôt⁽¹⁾. Le premier alinéa de l'article dispose pour la succession d'un habitant ; le second, pour la succession d'un non-habitant. Il est clair que les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent à une succession en ligne directe, conformément à l'art. 27 de la loi de 1851, qu'en tant qu'il s'agit d'immeubles

(1) Encore que l'art. 4 ne l'exige pas formellement, les dettes portées au passif de la succession doivent être justifiées par l'indication et, le cas échéant, la production des titres ou autres preuves voulues par la loi. Sinon le receveur n'aurait pas à en tenir compte ; il ne resterait aux déclarants qu'à invoquer la finale de l'art. 11 de la loi de 1851.

situés dans le royaume et de rentes et créances, actives ou passives, hypothéquées sur des immeubles sis en Belgique.

Pour les successions dont la valeur totale, déduction faite des dettes, ne s'élève pas au delà de 300 florins, les déclarants peuvent se borner aux indications sommaires déterminées par les alinéas 3 et suivants de l'art. 4 de la loi de 1817. Mais ils agissent ainsi à leurs risques et périls pour le cas où la valeur totale, dûment constatée par le fisc, dépasserait 300 florins.

155. Lorsqu'il s'agit de la succession d'un habitant, la déclaration doit énoncer en outre :

1^o Si le défunt a eu l'usufruit de quelques biens, et dans le cas de l'affirmative, en quoi ces biens consistent, avec l'indication des personnes qui sont parvenues à la pleine propriété (voir infra n^o 166). Art. 4, dernier alinéa, de la loi de 1817.

2^o Si le défunt avait des biens grevés de fidéicommis, et dans le cas de l'affirmative, en quoi ils consistent, avec l'indication des personnes qui ont bénéficié de la substitution. Art. 6, al. 1^{er}, de la loi de 1817.

156. Toute déclaration doit renfermer élection d'un seul domicile dans le ressort du bureau où elle est déposée, et ce pour toutes les poursuites qu'il pourra appartenir au fisc d'exercer. Art. 8 de la loi de 1817.

157. Aucun texte n'exige que les divers héritiers ou légataires universels fassent une déclaration collective ; chacun d'eux peut faire une déclaration séparée.

158. La loi n'admet nulle part des déclarations *sous réserve* ; elle veut des déclarations fermes. Trib. Bruxelles, 31 juillet 1891, M. 1892, p. 10.

Toutefois l'art. 22 de la loi de 1817 permet aux déclarants d'énoncer leur *incertitude* sur la personne qui hérite véritablement, ou sur le degré de parenté entre tel successeur et le défunt, ou sur la quotité que tel successeur aurait eue ab. intestat. La jurisprudence les admet aussi à énoncer leur incertitude sur la qualité du défunt, s'il était ou non habitant du royaume. Bruxelles, 23 mars 1898, M. 1898, p. 165. En pareil cas, la perception s'établit

de la manière la plus avantageuse au fisc ; mais les déclarants seront fondés plus tard à agir en restitution de tout ce qui sera trouvé avoir été payé au-delà de ce qui était dû suivant les réalités dont ils feront la preuve.

159. Le receveur doit refuser la prétendue déclaration qui lui est présentée si elle manque de l'un des *éléments indispensables* à toute application de la loi. Sont des éléments essentiels : la désignation du défunt, celle de la qualité du déclarant, l'indication et l'évaluation de quelque bien de l'hérédité. La déclaration n'est-elle que *incomplète*, si gravement que ce soit, le receveur ne peut la refuser. Le déclarant a le droit de procéder à ses risques et périls ; il subira les pénalités civiles de ses inexactitudes ou de ses omissions, s'il ne dépose pas une déclaration supplémentaire dans le délai déterminé ci-après. Trib. Bruxelles, 28 décembre 1859, M. 1860, p. 250.

SECTION 4. — De la rectification de la déclaration.

160. Pendant six semaines, à compter du jour du dépôt de la déclaration, les déclarants sont admis à la rectifier en plus ou en moins, par une ou plusieurs *déclarations supplémentaires* (1). Art. 17, al. 1^{er}, de la loi de 1851.

Le receveur n'a pas à opérer de rectification d'office. Mais il est clair qu'il doit réparer d'office les calculs inexacts et les autres erreurs matérielles évidentes d'après les éléments de la déclaration qui lui a été déposée. Déc., 17 juin 1898, M. 1898, p. 236.

161. Le délai de six semaines commence à courir du *jour du dépôt de la déclaration*, encore que la déclaration ait été déposée à un moment très rapproché du décès.

Le dépôt d'une déclaration, si incomplète ou inexacte qu'elle soit, fait courir ce délai ; les déclarants ne peuvent plus se prévaloir du restant du délai ordinaire de l'art. 52 de la loi de 1913.

(1) Aucun texte ne donne au Roi le pouvoir de prolonger le délai de rectification. Déc., 19 juin 1890, M. 1890, p. 206.

Déc., 14 avril 1894, M. 1894, p. 132. Le dépôt d'un écrit qui ne saurait donner matière à une perception quelconque n'est pas à considérer, encore que le receveur l'ait accepté à tort ; les prétendus déclarants sont dans la même situation que s'ils n'avaient rien fait. Déc., 19 décembre 1870, M. 1871, p. 53, et 12 mai 1894, M. 1894, p. 206.

162. Dès que le délai légal de rectification est expiré, la déclaration, rectifiée ou non, devient un *titre définitif* de perception au profit du fisc. Bruxelles, 23 novembre 1895, M. 1896, p. 19 ; Déc., 22 janvier 1900, M. 1900, p. 116. Toute rectification ultérieure ne peut plus avoir d'autre effet que d'autoriser la remise ou la modération des amendes encourues. Comp. COLLIN, nos 463 à 466 ; SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 317.

CHAPITRE II. — DES RÈGLES APPLICABLES EN CAS DE CHANGEMENT DANS LA DÉVOLUTION OU LA CONSISTANCE DE L'HÉRÉDITÉ.

163. Selon les art. 4 à 10 et 23 de la loi de 1817, le mode normal de perception de l'impôt exige que les héritiers et les légataires universels remettent au fisc une déclaration énonçant tous les éléments de fait indispensables pour l'exacte application des droits à l'hérédité. Ils ont l'obligation de lui fournir un *titre de perception*.

Aussi est-il indubitable qu'une déclaration nouvelle doit être déposée lorsque quelque événement postérieur au décès entraîne la déduction d'un supplément d'impôt en venant modifier la dévolution ou la consistance de la succession. Il n'y a pas à distinguer s'il s'agit de l'accomplissement d'une condition suspensive proprement dite, de la fin d'un procès, de la renonciation d'un héritier, de la découverte d'un testament, etc. La déclaration nouvelle doit déterminer toutes les conséquences de ce fait au regard de l'établissement de l'impôt. Elle doit être déposée dans le délai légal de six, huit ou neuf mois, à compter de la date de l'évène-

ment. Les déclarants jouissent d'ailleurs pour la rectifier du délai légal de six semaines, à compter du dépôt. Déc., 10 avril 1869, M. 1869, p. 214 ; Trib. Liège, 23 novembre 1892, M. 1893, p. 61.

Il est bien entendu que les indications de la déclaration souscrite à l'origine restent définitives pour tout ce qui est étranger à l'événement survenu depuis l'ouverture de la succession. Déc., 22 janvier 1900, M. 1900, p. 116.

164. Une déclaration nouvelle est-elle encore nécessaire lors de l'accomplissement de la condition, si le legs ou le bien qui n'existait qu'à l'état conditionnel a été mentionné *comme tel*, c'est à dire pour simple mémoire, dans la déclaration souscrite à l'origine ?

L'affirmative nous paraît certaine, à raison de la combinaison de ces deux règles : 1^o que les legs ou les biens conditionnels ne sont pas *imposables* ; 2^o que l'art. 4 de la loi de 1817 n'admet que des énonciations *fermes* dans la déclaration. La condition accomplie, la matière imposable ayant pris naissance, le fisc est fondé à réclamer le titre de perception qui ne lui a pas encore été fourni régulièrement. La jurisprudence est cependant fixée pour la négative. Cass., 13 mars 1890, P. 1890, 1, 115, M. 1891, p. 73 ; Trib. Bruxelles, 15 novembre 1902, M. 1903, p. 138.

165. D'après quel tarif et sur quelle valeur s'opère la perception du droit supplémentaire devenu exigible lors de la réalisation d'une condition suspensive ?

Il est de jurisprudence en Belgique que le principe de rétroactivité écrit dans l'art. 1179 c. c. n'est point opposable au fisc. La perception peut donc être établie d'après le tarif en vigueur et sur la valeur actuelle des biens au jour de l'événement. Circ., 22 juin 1870, M. 1870, n. 252 ; Cass., 15 décembre 1887, P. 1888, 1, 41, M. 1888, p. 1.

Cette jurisprudence, qui n'est pas suivie en France, nous paraît aussi erronée pour la matière des droits de succession que pour celle des droits d'enregistrement. Il n'y a pas de *raison juridique* d'admettre le principe de l'art. 1179 c. c. pour les droits d'enregistrement et de le repousser pour les droits de succession. Comp.

SCHICKS, v^o *Condition*, n^o 41, et v^o *Loi*, n^o 10. Il n'y a pas non plus lieu de distinguer entre la condition qui affecte la vocation d'un héritier ou légataire et celle qui affecte la consistance même de l'hérédité, c'est à dire la propriété de tel ou tel bien dans le chef du défunt (1).

Mais il est des conditions auxquelles, par la force même des choses, le principe de rétroactivité ne saurait s'appliquer d'une manière absolue. Telles sont celles qui affectent les legs successifs d'usufruit. Si l'usufruit recueilli par le légataire en second ordre procède du défunt et non du légataire précédent, et si, à ce point de vue, le droit dont il est passible doit être perçu d'après le tarif en vigueur au jour du décès du testateur, il est manifeste également que cet usufruit ne s'applique aux biens héréditaires que dans l'état où ils se trouvent au jour du décès du légataire précédent. Aussi le droit doit-il être liquidé sur la valeur des biens à cette époque et non sur celle qu'ils pouvaient avoir au jour du décès du testateur. DICT. ENR., v^o *Succession*, nos 933 et 1775. Comp. Tournai, 8 juillet 1885, M. 1885, p. 321 ; SCHICKS, v^o *Accroissement*, n^o 5.

APPENDICE. — Des déclarations spéciales de cessation d'usufruit et de dévolution de fidéicommiss.

166. L'art. 4, dernier alinéa, et l'art. 5 de la loi de 1817 ont pour but de faire connaître au fisc que le sursis de paiement qui a été obtenu pour des biens recueillis en nue propriété dans une succession d'habitant, a pris fin par la réunion de l'usufruit à la propriété.

On sait déjà l'obligation que l'art. 4 impose à cet égard aux héritiers et légataires universels de l'usufruitier dans leur déclaration de sa succession (supra n^o 155).

L'art. 5 impose l'obligation d'une déclaration spéciale, dite

(1) C'est par erreur qu'on nous a imputé d'avoir fait cette distinction. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 340.

de cessation d'usufruit : 1^o au nu-proprétaire, lors de l'extinction de l'usufruit par la mort de l'usufruitier ; 2^o au nu-proprétaire et à l'usufruitier, lors de l'extinction de l'usufruit du vivant de l'usufruitier.

Cet art. 5 doit subir une limitation et une modification :

Une *limitation*, en vertu du principe *Cessante legis ratione, cessat ejus dispositio*. L'obligation de la déclaration de cessation d'usufruit n'a pas lieu, lorsque le droit dû sur la nue propriété n'a pas été tenu en suspens, sans qu'il y ait à distinguer si le paiement a été volontaire (succession d'habitant) ou forcé (succession de non-habitant). Circ., 6 janvier 1898, M. 1898, p. 22.

Une *modification*, en vertu de l'art. 15 de la loi du 24 décembre 1906, selon lequel le sursis continue d'exister quoique l'usufruit vienne à cesser par voie de consolidation ou de renonciation (supra n^o 106). Aujourd'hui le point de départ des délais établis par l'art. 5 de la loi de 1817 doit toujours être reporté au décès de l'usufruitier ou à l'expiration du terme pour lequel l'usufruit a été constitué.

167. Les deux dispositions de l'art. 6 de la loi de 1817 ont pour but de faire savoir au fisc que l'impôt dont la perception a été suspendue à l'égard de l'appelé à une substitution fidéicommissaire est devenu exigible par le décès de l'héritier fiduciaire ou grevé.

On connaît déjà l'obligation que le premier alinéa de cet article impose à cet égard aux héritiers et légataires universels du grevé dans leur déclaration de sa succession (supra n^o 155).

Le second alinéa de l'art. 6 impose l'obligation d'une déclaration spéciale, dite de dévolution de fidéicommiss, à l'héritier fiduciaire ou grevé et au substitué ou appelé, dans le cas où, du vivant de l'héritier fiduciaire, le bien grevé du fidéicommiss passe au substitué.

TITRE IX.

De la répression de la fraude.

168. Tout d'abord, à raison de son importance pratique en notre matière, il importe de rappeler ce principe fondamental que les conventions frappées d'inexistence juridique ou de nullité absolue, les actes instrumentaires entachés de nullité, les contre-lettres, les actes sous seing privé qui n'ont pas acquis date certaine suivant l'un des modes déterminés par la loi civile, ne sont pas opposables au fisc, en tant qu'ils auraient pour effet de diminuer la perception de l'impôt. LES DROITS D'ENREGISTREMENT, *Introduction*.

Il faut rappeler également les dispositions des art. 7, al. 2, 11, 12 et 15 de la loi de 1851 et celle de l'art. 51 de la loi de 1913 qui ont été commentées dans les titres précédents.

CHAPITRE I. — DES MOYENS DE PREUVE AUXQUELS LE FISC PEUT RECOURIR.

169. La loi de 1817 était à peu près complètement muette sur notre matière. Elle se bornait à imposer aux déclarants l'obligation d'affirmer sous serment la sincérité de leur déclaration, et à autoriser le fisc à requérir l'expertise des immeubles et des créances hypothécaires paraissant évalués en dessous de leur valeur réelle. Art. 13 et 16.

La formalité du serment fut abolie par un arrêté du Gouvernement provisoire, du 17 octobre 1830.

La question de savoir si le fisc pouvait recourir aux moyens de preuve du droit commun, à l'exception du serment, était controversée. Cependant la Cour de Cassation s'était prononcée pour l'affirmative durant les dernières discussions de la loi de 1851 au Sénat. Cass., 15 novembre 1851, P. 1852, 1, 104, M. 1852, p. 11.

La matière est réglée aujourd'hui par les art. 18, 19, 20 et 22 de la loi de 1851 et les art. 55, al. 3, 56, 57 et 58 de la loi de 1913.

170. Aucune disposition légale n'autorise le fisc à requérir la mise sous scellés et l'inventaire des successions. Ce point n'est plus controversé aujourd'hui. *Ann. parl., Sénat*, 1897-1898, p. 64 ; Bruxelles, 5 mars 1909, M. 1909, p. 145, R. N. 1909, p. 1 et 361.

SECTION 1. — Des moyens de preuve du droit commun.

171. Aux termes de l'art. 22 de la loi de 1851, le fisc est autorisé à établir par tous les moyens du droit commun, à l'exception du serment, la base des droits et des amendes dont il poursuit l'application (1).

Il peut donc recourir *de plano* à la preuve testimoniale et à la preuve par présomptions humaines, aussi bien qu'à la preuve littérale. Bruxelles, 25 mars 1913, M. 1913, p. 161. Il peut aussi réclamer la comparution personnelle des déclarants et recourir à la procédure de l'interrogatoire sur faits et articles (mais sans prestation de serment imposée à l'interrogé). Bruxelles, 6 juillet 1892, M. 1892, p. 377.

La disposition de l'art 20, al. 1^{er}, de la loi de 1851, selon laquelle les insuffisances d'évaluation de biens immeubles situés à l'étranger pourront être établies par des actes et pièces qui en feront connaître la valeur, n'est qu'une application anticipée du principe de notre art. 22.

172. L'application de l'art. 22 est particulièrement importante quant aux *omissions de biens* dans la déclaration de succession. Il faut distinguer entre les omissions de biens individuellement déterminés à l'égard desquelles le fisc peut recourir à la preuve littérale, et les omissions de numéraire, valeurs au porteur et autres

(1) Il est intéressant de rapprocher de cet art. 22 de la loi de 1851 ces dispositions peu harmoniques de la loi de 1913 : art. 55, al. 3 (tous les moyens du droit commun); art. 9 al. 1^{er} et 49, al. final (tous les moyens du droit commun, à l'exception du serment); art. 21, 38 et 58, al. 2 (tous les moyens du droit commun, à l'exception de ceux réglés par les art. 1357 à 1369 c. c. et par les art. 119 à 121 et 324 à 336 c. proc.).

choses fongibles à l'égard desquelles le fisc ne saurait recourir qu'à la preuve testimoniale ou par présomptions humaines.

173. S'agit-il de *biens individuellement déterminés*, droits réels ou droits de créance, le fisc peut se prévaloir de la preuve écrite qui en existait au profit du défunt, en d'autres termes, de ses titres de propriété. La force probante des actes, en effet, n'est pas limitée aux rapports des parties entre elles ; elle existe *erga omnes*. La situation juridique qui en résulte pour les héritiers au jour de l'ouverture de la succession peut être invoquée contre eux par le fisc, aussi bien qu'elle peut l'être par ces héritiers eux-mêmes contre leurs adversaires dans les débats d'intérêts privés.

Ce n'est pas à dire que les déclarants ne puissent énerver les titres dont le fisc se prévaut. Mais il faut pour cela qu'ils se conforment aux règles du droit commun tel qu'il est écrit au code civil. Offrent-ils d'établir un fait pur et simple, comme la perte ou la dépossession du meuble corporel qui était l'objet du titre de propriété (art. 2279 c. c.) ou la remise de la grosse du titre par le défunt à son débiteur (art. 1283 c. c.), ils sont fondés à recourir à tous moyens de preuve, sans condition aucune. Veulent-ils, au contraire, établir un fait juridique d'une valeur excédant 150 fr., comme une vente que le défunt aurait faite ou un paiement qu'il aurait reçu, ils ne peuvent recourir à la preuve testimoniale et à la preuve par présomptions humaines que sous les conditions des art. 1347 et 1348 c. c. M. 1909, p. 235, n° VI, R. G. 1909, p. 248.

174. S'agit-il de numéraire ou autres *choses déterminées seulement in genere*, il ne peut s'agir pour le fisc d'invoquer des titres de propriété. C'est en vain qu'il prouve par des actes que le défunt, dans les dernières années de sa vie, a touché en numéraire ou en valeurs au porteur un capital plus ou moins considérable qui n'est point renseigné dans la déclaration de succession ; il faut qu'il établisse de plus que ce capital est resté dans le patrimoine du *de cuius* jusqu'au moment de son décès. Liège, 18 juin 1912, M. 1913, p. 92. Cette preuve, il ne saura guère la faire autrement

que par des présomptions humaines réunissant les caractères requis par l'art. 1353 c. c. Il s'efforcera d'établir que le défunt n'avait aucune dette connue dont le paiement aurait pu absorber le capital en question, qu'il n'a fait aucune acquisition en remploi de ce capital, que sa vie modeste, régulière, a exclu des dépenses inconsidérées, qu'il ne se livrait à aucun genre de spéculations pouvant l'exposer à des pertes, qu'il n'y a eu chez lui ni vol, ni incendie, etc.

A cette preuve résultant des faits et circonstances établis par le fisc, les déclarants ne peuvent se borner à opposer la simple *possibilité* de libéralités manuelles, de pertes de bourse, etc., que le défunt aurait faites dans un temps voisin de son décès. Pour *renverser les présomptions* acquises par le fisc, il faut de toute nécessité que les déclarants leur *opposent des présomptions contraires*, c'est à dire des *probabilités sérieuses*, et non de *simples suppositions*, de la disparition des fonds (1).

Mais ces présomptions, ils peuvent, eux aussi, les rechercher dans tous faits et circonstances quelconques, même dans ceux qui donneraient lieu de croire à des dons manuels que le défunt aurait faits *in extrémis*, à la place de legs, *dans le dessein d'affranchir ses gratifiés de l'impôt de succession*. Bruxelles, 1^{er} février 1909, M. 1909, p. 137. Il n'y a aucune disposition légale soit de droit civil, soit de droit fiscal, qui paralyse les déclarants à cet égard. Les civilistes s'accordent à enseigner que le don manuel fait par un mourant n'est pas une donation à cause de mort, mais une donation entre vifs parfaitement licite. J. 1883, p. 64. Quant au droit fiscal, le projet présenté aux Chambres en 1913 contenait bien un texte spécial portant que les biens dont le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant le décès sont considérés comme faisant partie de la succession,

(1) Sur ce point, l'arrêt de Bruxelles, 24 janvier 1907, M. 1909, p. 57, et celui de Liège, 18 juin 1912, M. 1913, p. 92, sont très mal rédigés. Comp. Observ. M. 1909, p. 58, R. G. 1909, p. 51 ; B. J. 1906, col. 456 ; R. N. 1910, p. 497.

si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs, mais cette fiction n'a pas été admise par les Chambres, et le texte proposé par le Gouvernement a été modifié à ce point qu'il n'est plus du tout relatif au droit de succession, mais se rattache exclusivement à la perception du droit d'enregistrement. Art. 49. C'est ce que le fisc n'hésite pas à reconnaître dans sa circulaire du 20 septembre 1913, M. 1913, p. 321. La règle que les déclarants sont en droit d'opposer aux présomptions du fisc des probabilités sérieuses de dons manuels faits par le défunt dans ses dernières années, doit donc continuer à être admise.

SECTION 2. — Des présomptions légales en faveur du fisc, et de leur caractère.

175. L'art. 18 établit diverses présomptions d'omission de biens. La première est susceptible de s'appliquer à tous biens quelconques ; les autres ne sont faites que pour certaines catégories de biens.

§ 1. — ENUMÉRATION DES PRÉSUMPTIONS.

176. La disposition générale de l'art 18 est ainsi conçue : « La demande du droit et des amendes *pour défaut de déclaration ou pour omission de biens* sera, jusqu'à preuve contraire, suffisamment établie par des *actes passés par le défunt*, à son profit ou à sa requête, et *constatant sa propriété*. » Cette présomption est imitée de celle qui est établie en matière d'enregistrement par la disposition finale de l'art 12 de la loi du 22 frimaire an VII.

Il ne s'agit pas ici d'écrits faisant preuve de droits patrimoniaux dans le chef du défunt, de ses titres de propriété ; ceux-là, que le défunt y ait figuré ou non, comme un testament dans lequel il a été institué légataire ou un acte de reconnaissance de dette passé en sa faveur, peuvent être invoqués par le fisc en vertu du droit commun de l'art. 22. Il s'agit ici, comme à l'art. 12 de la loi de l'an VII, d'*actes du défunt* impliquant dans son chef la *prétention* à quelque droit réel ou de créance.

Le texte exclut toute distinction entre les actes passés par le défunt, *soit à son profit*, comme un acte de partage ou un contrat de mariage, *soit simplement à sa requête*, comme un acte de constitution d'hypothèque ou un inventaire. Gand, 16 juin 1909, M. 1909, p. 337.

Il ne dispose qu'à l'égard des actes passés par le défunt ; mais il résulte des principes généraux du droit que les actes passés par les *auteurs du défunt* sont réputés avoir été faits par le défunt lui-même. Verviers, 4 décembre 1889, M. 1890, p. 107.

Le texte vise toute demande de droits et d'amendes pour défaut de déclaration ou pour omission de biens. Il s'applique donc aux actes concernant des meubles comme des immeubles, des droits de créance comme des droits de propriété ou d'autres droits réels. Le terme *biens* est employé sans aucune restriction, et il ressort de l'exposé des motifs que le législateur n'a pas voulu faire de distinction. PARENT, p. 8. Sans doute, il peut paraître étrange de voir l'expression *propriété* employée en fait de créances, mais cette expression se justifie ici, comme à l'art. 711 c. c., parce que les créances sont des biens, c'est-à-dire des éléments du patrimoine. Namur, 12 juillet 1904, B. J. 1904, col. 1025 ; Gand, 27 janvier 1909, M. 1909, p. 233.

Mais il faut toujours qu'il s'agisse de corps certains, c'est-à-dire de *biens individuellement déterminés*, car ce n'est qu'à cette condition qu'il peut être question d'appliquer une présomption de propriété, le terme propriété supposant essentiellement des objets déterminés. Le texte n'est donc jamais applicable aux actes concernant des sommes d'argent ou d'autres choses déterminées seulement *in genere*. Bruxelles, 19 décembre 1902, M. 1903, p. 9 ; Gand, 27 janvier 1909, M. 1909, p. 233.

177. La disposition du 1^o de l'art. 18, relative aux immeubles, n'est que la reproduction que la disposition initiale de l'art. 12 de la loi du 22 frimaire an VII.

178. La disposition du 2^o de l'art. 18, relative aux rentes et créances hypothécaires, est absolument superflue, puisqu'il suffit

toujours au fisc de se prévaloir du titre constitutif de la créance, en vertu du droit commun de l'art. 22 ; *l'existence ou l'extinction de l'inscription hypothécaire lui sont indifférentes* (1). Liège, 7 février 1911, M. 1911, p. 89. L'art. 22 n'existait pas dans le projet déposé aux Chambres en 1848 ; l'exposé des motifs révélait même le doute du Gouvernement sur la question de savoir si le fisc pouvait recourir aux moyens ordinaires de preuve. L'art. 22 n'a été introduit dans le projet que au cours des discussions à la Chambre des Représentants ; son adoption a rendu inutile le n° 2 de l'art. 18. PARENT, p. 8 et 169.

Il est clair d'ailleurs que ce n° 2 de l'art. 18 est absolument étranger aux créances hypothécaires *éventuelles*, comme celles du mineur ou de l'interdit contre son tuteur, de la femme mariée contre son mari, du créancier contre son crédit.

179. Les dispositions des 3^o et 4^o, relatives aux créances inscrites au grand-livre de la dette publique ou dans les registres et comptes des provinces, communes et établissements publics du royaume, n'exigent aucun développement.

§ 2. — CARACTÈRE DES PRÉSOMPTIONS.

180. Conformément au droit commun, les présomptions établies par l'art. 18 ne sont pas *juris et de jure* ; le texte prend soin de réserver la preuve contraire. N'établissant aucune règle particulière sur les moyens de l'administrer, il se réfère implicitement aux principes généraux du code civil (2). Cass., 21 avril 1866, P. 1866, 1, 130, M. 1866, p. 153. Ainsi qu'on l'a dit précé-

(1) Il en est ainsi même de l'inscription du privilège du vendeur non payé ; la créance du vendeur a son titre dans *l'acte de vente* qui est connu du fisc par l'enregistrement et la transcription. Comp. Observ. B. J. 1911, col. 635.

(2) A notre avis, c'est une erreur de croire que la preuve contraire à une présomption légale peut toujours et dans tous les cas être faite *de plano* par de simples présomptions humaines. Comp. R. N. 1905, p. 86, B, et 1910, p. 500.

demment, n° 173, l'application de ces principes subordonnera l'admission de la preuve testimoniale et de la preuve par présomptions humaines aux conditions des art. 1347 et 1348 c. c., pour les faits juridiques d'une valeur excédant 150 fr. Il faut ajouter que le fisc, qui se trouve dans la situation d'un tiers vis à vis des éléments de la preuve offerte par ses adversaires, pourra se prévaloir des art. 1321 et 1328 c. c. pour repousser les contre-lettres et les écrits sans date certaine que lui seront opposés à l'effet d'annihiler les présomptions résultant de l'art. 18. *Observ.* M. 1909, p. 139 et 236, R. G. 1909, p. 190 et 251. *Comp. R. N.* 1909, p. 116.

SECTION 3. — Des obligations prescrites à des tiers envers le fisc.

181. La loi de 1913, en ses art. 56 et 57, prescrit à diverses personnes étrangères à l'hérédité deux sortes d'obligations destinées à empêcher les déclarants de frauder le droit de succession sur certaines valeurs mobilières (1).

L'énumération des tiers que la loi associe ainsi indirectement au recouvrement du droit, est évidemment limitative.

Les obligations édictées par les art. 56 et 57 ne sont relatives qu'au recouvrement du *droit de succession en ligne collatérale*. Elles sont étrangères au recouvrement du droit de mutation par décès et du droit de succession en ligne directe. La raison en est que les valeurs dont il s'agit aux art. 56 et 57 ne sont imposables que dans les *successions en ligne collatérale d'habitants du royaume*. « Bien que par leur formule absolue, les art. 56 et 57 semblent repousser toute exception à l'égard des successions d'habitants du royaume, on ne doit pas les appliquer lorsque les valeurs sont recueillies par des parents en ligne directe du défunt ou par

(1) Les obligations prescrites par les art. 56 et 57 ont dû être accomplies par les personnes y désignées à compter du jour où la loi est entrée en vigueur, *quelle qu'ait été la date de l'ouverture de la succession.*

l'époux survivant ayant des descendants de son union avec le défunt. » Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 331.

182. L'obligation établie par l'art. 56 atteint les administrations des provinces, des communes, des établissements publics et des sociétés ayant en Belgique leur principal établissement, une succursale ou un siège quelconque d'opérations.

Elle consiste en ce que ces administrations ne peuvent satisfaire à une *demande de conversion ou de transfert d'une inscription ou d'un titre nominatif du défunt* qu'après avoir informé le receveur du droit de succession de la demande qui leur a été faite à cette fin, et après avoir reçu de celui-ci un certificat ou récépissé attestant que l'information dont il s'agit leur a été donnée ⁽¹⁾. C'est ainsi qu'il faut entendre l'art. 56 ; pris à la lettre, il est inintelligible.

183. L'obligation établie par l'art. 57 atteint : 1^o toutes les administrations de l'Etat, des provinces, des communes, des établissements publics et des sociétés ayant en Belgique leur principal établissement, une succursale ou un siège quelconque d'opérations ; 2^o les associations qui ne constituent pas des sociétés proprement dites ; 3^o les banquiers et les agents de change ; 4^o les officiers publics ou ministériels, tels que les notaires, greffiers, huissiers, avoués, etc.

Elle consiste en ce que ces personnes ne peuvent satisfaire à une *demande de restitution, de payement ou de transfert de titres, sommes ou valeurs dont ils sont détenteurs ou débiteurs envers le défunt, de quelque chef que ce soit*, qu'après avoir remis au fonctionnaire de l'enregistrement désigné à cette fin ⁽²⁾, la liste certifiée sincère et véritable des dits titres, sommes ou valeurs.

(1) Le receveur compétent est celui dans le ressort duquel le défunt a eu son dernier domicile, *au sens de l'art. 1^{er} de la loi de 1817*.

(2) Le fonctionnaire compétent est le directeur provincial de l'enregistrement dans le ressort duquel les assujettis ont leur siège ou leur résidence. Art. 2 de l'arrêté royal du 5 septembre 1913. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 331.

La circulaire ministérielle du 20 septembre 1913 fait observer avec raison que la disposition de l'art. 57 interdit toute distinction sur la *cause* ou la *nature de l'obligation* qui sert de fondement à la demande de restitution, de paiement ou de transfert. Elle atteint notamment les dépôts de titres dans les banques et les dépôts en compte courant, les capitaux dont les compagnies d'assurances sur la vie sont redevables au décès des assurés, les valeurs qui ont été confiées à un notaire en vue d'un placement à effectuer, ou dans tout autre but, de même que toutes les sommes que le notaire détenait pour le défunt, à un titre quelconque.

L'obligation de l'information préalable s'applique à *toute opération de restitution, de paiement ou de transfert*. L'ordre de vente qui est donné au dépositaire du défunt est une demande de transfert. Est aussi une demande de transfert celle qui a pour but de faire porter au nom d'une autre personne le compte qui était ouvert chez le débiteur au nom du défunt.

184. En principe, les obligations établies par les art. 56 et 57 n'incombent aux personnes ou collectivités visées par ces articles que si l'individu qui leur réclame la restitution, le paiement ou le transfert fonde sa demande sur la qualité d'héritier, de légataire ou d'ayant droit par suite du décès du créancier. Par l'expression *ayant droit par suite du décès*, l'art. 57 entend désigner l'individu qui est réputé légataire en vertu d'une disposition spéciale de notre législation, l'art. 7, al. 1^{er}, de la loi de 1851 ou l'art. 50 de la loi de 1913. Le demandeur ne doit-il pas invoquer la qualité d'héritier, légataire ou bénéficiaire d'une disposition réputée legs par la loi fiscale, peut-il justifier sa demande de restitution, paiement ou transfert, d'une *autre manière* admise par les règles du droit civil auxquelles il n'est point dérogé par notre législation, l'obligation de l'avis ou information préalable ne saurait prendre naissance à la charge des personnes ou collectivités requises d'effectuer l'opération dont il s'agit. Telle est l'interprétation que reçoit en France la loi du 25 février 1901 à laquelle notre art. 57 a été emprunté manifestement. *Dict. ENR., v^o Succession, n^o 2726*. Ainsi, dit l'instruction ministérielle interprétative de cette loi, les titres

dépendant d'une communauté conjugale et que le mari avait déposés à son propre nom dans une banque pourraient lui être remis, même après le décès de la femme, sans qu'il y ait lieu d'en informer le fisc, si cette remise lui était faite sur sa simple décharge et sur la seule justification de son identité, dans l'ignorance *légale* du décès de la femme et des droits qu'elle pouvait avoir sur les titres. R. E., 1901, p. 319.

185. « Pour éluder les prescriptions de la loi française de 1901, on a eu recours à la création de *comptes ou dépôts indivis ou collectifs avec solidarité*, connus plus généralement sous le nom de *comptes joints*. Les stipulations particulières de ces comptes confèrent à chacun des titulaires la faculté de retirer, seul et sans l'assistance des autres, la totalité des sommes ou valeurs existant au crédit de compte. En cas de décès de l'un d'eux, la société ou la personne dépositaire peut ainsi se dispenser de notifier au fisc la nature et l'importance des valeurs inscrites au nom du défunt, puisque chacun des survivants a qualité pour faire fonctionner seul le compte, comme s'il en était intégralement propriétaire. L'art. 7 de la loi du 31 mars 1903 a eu pour objet d'empêcher les fraudes qui se commettaient à la faveur des comptes joints. » R. E., 1903, p. 383.

Le second alinéa de notre art. 57 est imité de cette loi française de 1903. Il dispose que les titres, sommes ou valeurs existant chez les personnes ou les collectivités désignées au premier alinéa et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité, à quelque titre que ce soit, sont considérés, pour la perception du droit de succession, comme appartenant *non solidairement, mais seulement conjointement aux divers titulaires du compte, et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile*.

La preuve contraire est réservée tant au fisc qu'aux redevables pour combattre cette présomption légale de copropriété par parts viriles. Le fisc est autorisé, en conséquence, à établir, par tous les modes de preuve admis par l'art. 22 de la loi de 1851, que le droit du défunt était supérieur à une part virile. De leur côté, les adversaires du fisc peuvent prouver, selon les règles du droit commun,

que le défunt n'avait droit qu'à une part inférieure ou même qu'il n'avait pas de droit du tout et n'était cointéressé qu'en apparence.

186. *Toute* contravention aux dispositions des art. 56 et 57 est punie d'une amende de 500 à 5.000 francs. Art. 58, al. 1^{er}. Il en est ainsi sans qu'il y ait à considérer le montant des sommes ou valeurs omises, et alors même que l'actif net de l'hérédité n'atteindrait pas le minimum imposable.

Les contrevenants, dit aussi l'art. 58, al. 3, sont solidairement tenus, avec les héritiers ou légataires, au paiement des droits qui ont été éludés par le fait de la contravention, des intérêts légaux et des amendes.

Le fisc est autorisé à établir la contravention par tous moyens de droit commun, à l'exception de ceux réglés par les art. 1357 à 1369 c.c. et par les art. 119 à 121 et 324 à 336 c. proc. Art. 58, al. 2.

SECTION 4. — De l'expertise extrajudiciaire.

187. En vertu de la disposition générale de l'art. 22 de la loi de 1851 ⁽¹⁾, le fisc peut faire la preuve de l'insuffisance d'estimation de tout bien quelconque meuble ou immeuble, par tous les moyens du droit commun, et notamment à l'aide de présomptions graves, précises et concordantes. Bruges, 2 avril 1913, P. 1913, 3, 295. C'est ainsi qu'il arrive souvent que le fisc invoque comme éléments de présomptions les actes d'achat passés par le défunt et ceux de vente passés par les héritiers, dans un temps voisin de l'ouverture de la succession. C'est ainsi encore qu'il demande une expertise *judiciaire*, dans les termes du droit commun établi par les art. 302 et suiv. c. proc., lorsqu'il ne peut requérir une expertise extrajudiciaire, dans les termes de notre art. 19 de la loi de 1851. Trib. Liège, 12 janvier 1878, M. 1878, p. 66; Trib. Bruxelles, 8 avril 1887, M. 1887, p. 274.

(1) C'est à cette disposition générale que la finale du premier alinéa de l'art. 19 de la même loi se réfère par les mots « *et que l'insuffisance ne puisse être autrement constatée* ».

188. L'expertise *extrajudiciaire*, autorisée par la loi de 1851, est un mode de preuve dont l'organisation et les résultats sont propres à notre matière.

189. Le fisc ne peut requérir l'expertise extrajudiciaire qu'à l'égard des biens suivants : 1^o les immeubles situés dans le royaume ; 2^o les créances hypothécaires y inscrites ; 3^o les navires, barques et bateaux ; 4^o les rentes perpétuelles hypothécaires dont le capital n'a pas été estimé à vingt fois l'arrérage annuel. Art. 13, al. 2, et 19, al. 1^{er}, de la loi de 1851.

Le fisc n'est pas tenu de provoquer l'expertise de tous les biens qui y sont sujets ; il peut se borner à rejeter certaines évaluations en admettant les autres. Cass., 13 décembre 1844, P. 1845, 1, 131, J. 1845, p. 321.

190. Le délai pour la réquisition d'expertise est de deux années, à compter du jour de la déclaration. Art. 26, 3^o, de la loi de 1817.

191. De même qu'en matière d'enregistrement, le fisc ne doit pas attirer les déclarants en justice pour faire prononcer la recevabilité de l'expertise ; il *requiert* l'expertise, il ne la sollicite point. Peu importe qu'il ait en fait d'autres moyens de connaître la véritable valeur des biens ; son droit de recourir à l'expertise est *absolu*, dès qu'il s'agit de biens déterminés par la loi et que sa réquisition est notifiée aux déclarants dans le délai légal.

192. De même qu'en matière d'enregistrement, le fisc désigne son expert et les déclarants choisissent le leur. Mais, à la différence de la matière de l'enregistrement, le tiers expert doit être désigné par le tribunal de première instance dès le début de la procédure, et les trois experts procèdent simultanément.

« L'art. 19 de la loi de 1851 trace les règles de la procédure. Mais cette disposition est loin d'être complète. Elle ne dit pas un mot du serment des experts, de leur récusation, de la rédaction, ni du dépôt du rapport. Il faut bien admettre que les points non prévus par la loi fiscale sont régis par le droit commun. » COLLIN, n^o 723.

La détermination du tribunal compétent pour nommer le tiers

expert reste faite par l'art. 19 de la loi de 1851. Celle du tribunal compétent pour juger les questions de droit soulevées au sujet de l'expertise est faite aujourd'hui selon les règles de la loi du 25 mars 1876, sur la compétence civile, qui gouverne toutes les matières contentieuses.

193. Les experts ne doivent pas motiver leur rapport. L'estimation faite par la majorité détermine *définitivement* la valeur des biens. Si chacun des trois experts émet un avis différent, c'est l'estimation, qui n'est ni la plus haute ni la plus basse, qui établit cette valeur. Ces dispositions de l'art. 19, al. 8 et 9, excluent ainsi formellement le principe de l'art. 323 c. proc. que l'expertise ne lie point le juge. Mais ici, comme en matière d'enregistrement, les experts ne statuent souverainement que sur les questions de *fait* ; ils n'ont point à résoudre les questions de *droit*. Namur, 29 juillet 1881, J. 1882, p. 28.

194. Les effets de l'expertise se déterminent toujours par la comparaison du *total* des évaluations critiquées par le fisc avec le *total* des évaluations données par les experts. Ce principe absolu résulte à l'évidence des travaux préparatoires de la loi de 1851 ; il est consacré par l'art. 19, al. 10, en ce qui concerne la déduction des frais de l'expertise. Circ., 31 décembre 1851, § 14, M. 1852, p. 18.

Le droit simple est toujours dû sur tout supplément de valeur constaté par le rapport des experts ; le double droit et les frais de l'expertise ne sont dus par les déclarants que si le supplément de valeur est d'un huitième au moins. Art. 15 de la loi de 1817 et art. 19, al. 10, de la loi de 1851.

Si l'évaluation des experts est inférieure à celle des déclarants, c'est toujours cette dernière qui reste la base de la liquidation. Art. 23 de la loi de 1817.

Il est indubitable que le fisc n'a point à poursuivre l'homologation judiciaire du rapport des experts. Il est fondé à agir *de plano* par voie de contrainte pour le paiement des droits, frais et amendes, dès le dépôt au greffe du rapport des experts. Art. 25 de la loi de 1817. Circ., 12 janvier 1893, M. 1893, p. 46.

CHAPITRE II. — DES AMENDES OU RÉPARATIONS CIVILES
DES FRAUDES.

195. Cette matière est réglée par l'art. 15 de la loi de 1817, l'art. 17 de la loi de 1851, et les art. 54 et 55 de la loi de 1913.

SECTION 1. — Des cas de débetion d'amendes.

§ 1^{er}. — DU DÉFAUT DE DÉCLARATION DANS LE DÉLAI PRESCRIT.

196 L'art. 54 de la loi de 1913 remplace en ces termes les quatre premiers alinéas de l'art. 10 de la loi de 1817 :

« A défaut de déclaration dans le délai prescrit, toute personne qui y était personnellement tenue encourt individuellement une amende de 5 francs par semaine de retard ; toute semaine commencée est comptée comme complète.

« Il est décerné une contrainte aux fins de paiement par le contrevenant, outre la dite amende, d'une somme arbitrée d'office à raison des droits dont il est tenu, et sauf régularisation ultérieure. »

Le défaut de déclaration visé par ce texte n'est pas uniquement le défaut de la déclaration de succession, prescrite par l'art. 4 de la loi de 1817, c'est aussi le défaut de la déclaration de cessation d'usufruit ou de dévolution de fidéicommiss, prescrite par les art. 5 et 6 de la même loi de 1817. Mais il semble impossible, en l'absence d'un texte *ad hoc*, d'appliquer une pénalité quelconque au défaut de la déclaration extraordinaire que le fisc est fondé à réclamer lorsqu'un événement postérieur à la déclaration ordinaire a modifié la dévolution ou la consistance de l'hérédité (supra n° 163). SCHICKS, v° *Accroissement entre colégataires*, n° 6.

L'amende est encourue même dans le cas où la succession n'est passible d'aucun droit, si d'ailleurs il y avait lieu à déclaration selon les règles exposées précédemment (n° 144). *Ann. parl., Sénat*, 1912-1913, p. 821.

Chacun des contrevenants est passible de l'amende en totalité. Le texte ne laisse place à aucun doute par les termes qu'il emploie, *personnellement et individuellement*.

L'amende est due de plein droit, par le seul fait de l'expiration du délai prescrit par la loi ou prolongé par le Roi, sans qu'il soit besoin d'une mise en demeure.

L'amende est due sans préjudice, le cas échéant, des intérêts déterminés par l'art. 53, al. final, de la loi de 1913.

197. L'art. 54 de la loi de 1913 n'a nullement écarté la disposition finale de l'art. 10 de la loi de 1817 : « Si, pour la succession d'un habitant du royaume, la déclaration omise a rapport à un usufruit éteint par décès, ou à une dévolution de biens grevés de fidéicommiss, les contrevenants seront tenus, *tant du droit de succession que de l'amende*, sauf à exercer leur recours, pour le droit de succession seulement, contre celui qui est venu à la jouissance de la pleine propriété, ou à qui les biens grevés de fidéicommiss sont dévolus. »

§ 2. — DE L'OMISSION DE BIENS DANS LA DÉCLARATION.

198. L'art. 17, al. 2 et 3, de la loi de 1851, établit une amende égale à une ou deux fois le *droit éludé*, selon la nature des biens omis.

S'agit-il d'immeubles, sans qu'il y ait à distinguer s'ils sont situés en Belgique ou à l'étranger, ou bien de rentes ou créances inscrites dans les registres ou les comptes désignés en l'art. 18 de la loi de 1851, l'amende est simplement d'un droit en sus.

S'agit-il d'autres biens, l'amende est de deux droits en sus.

§ 3. — DE LA FAUSSETÉ DE LA DÉCLARATION QUANT A LA DÉVOLUTION DE L'HÉRÉDITÉ.

199. L'art. 15 al. 2, de la loi de 1817 établit une amende d'un droit en sus du *droit éludé*, c'est à dire du droit restant dû sur la succession.

Il n'y a pas à distinguer entre le cas de l'omission de la déclaration des dispositions testamentaires (1) et celui de la fausseté de

(1) On ne doit pas oublier que le seul fait de l'existence d'un testament olographe autorise le fisc à poursuivre le droit et l'amende selon la dévolution qui résulte de ce testament (supra n° 24).

la déclaration de la dévolution légale ou ab intestat.

Evidemment, il n'est dû aucune amende lorsque l'omission ou la fausseté n'est point préjudiciable au fisc.

Lorsqu'une déclaration, qui énonce que le *de cujus* est décédé intestat, mentionne à côté de l'existence des enfants du défunt celle du conjoint survivant, la dévolution de l'usufruit successoral établi par la loi du 20 novembre 1896 est suffisamment révélée au fisc ; les déclarants n'ont commis aucune omission en s'abstenant de préciser que le conjoint avait recueilli l'usufruit de la moitié des biens délaissés. Déc., 8 août 1901, M. 1901, p. 341.

§ 4. — DE LA DÉCLARATION DE DETTES QUI NE FONT PAS PARTIE
DU PASSIF DE LA SUCCESSION.

200. L'art. 17 al. 3, de la loi de 1851, établit une amende égale à deux fois le *droit élué*.

Il n'y a pas à distinguer entre le cas de la pure simulation de dettes et celui de l'exagération des dettes de l'hérédité. L'exagération des dettes n'est, au fond, qu'un cas particulier de simulation.

Mais l'amende n'est due que si les déclarants ont produit des justifications régulières en apparence, *de nature à induire le fisc en erreur*. Elle ne l'est point s'ils n'ont produit aucune justification ou si les dettes devaient être rejetées du passif au simple vu des pièces produites pour leur justification. Déc., 28 mars 1860 et 30 janvier 1865, M. 1860, p. 198, et 1865, p. 78.

§ 5. — DE L'INSUFFISANCE D'ÉVALUATION DES BIENS DÉCLARÉS.

201. L'art. 15 de la loi de 1817 et l'art. 17 de la loi de 1851¹ établissent une amende égale à une ou deux fois le *droit élué*, selon la nature des biens dont l'évaluation est reconnue insuffisante.

S'agit-il d'immeubles situés en Belgique, de rentes ou créances hypothécaires inscrites, de fonds publics, actions ou obligations de sociétés, de rentes viagères, l'amende n'est que d'un droit

en sus, et encore faut-il que l'excédent constaté surpasse d'un huitième au moins la valeur déclarée (1). Art. 15, al. 1^{er}, de la loi de 1817.

S'agit-il d'immeubles situés à l'étranger, l'amende n'est également que d'un droit en sus, mais elle est due quelque minime que soit l'excédent constaté. Art. 17, al. 2, de la loi de 1851.

S'agit-il enfin d'autres biens, l'amende est de deux droits en sus, quelque minime que soit l'excédent constaté. Art. 17, al. 3, de la loi de 1851.

SECTION 2. — Du cumul des amendes.

202. Il n'y a ni texte, ni principe qui fasse obstacle au cumul des amendes encourues de divers chefs distincts de contravention à la loi fiscale. L'exemple classique est celui d'une omission de biens et d'une omission de legs, quand cette dernière est préjudiciable au fisc. Déc., 7 novembre 1874, M. 1875, p. 117.

SECTION 3. — De la remise ou réduction des amendes.

203. L'art. 17 de la loi de 1851 établit deux règles qui s'appliquent à la fois aux amendes qu'il prononce et à celles que prononce l'art. 15 de la loi de 1817.

1^o Les déclarants ont le droit d'en obtenir la *libération*, s'ils prouvent qu'il n'y a pas eu de leur *faute*. Dernier alinéa de l'art 17. Trib. Bruxelles, 13 juillet 1889, M. 1889, p. 258, et la note.

Il n'existe aucune disposition semblable quant à l'amende prononcée pour défaut de déclaration dans le délai prescrit. Comp. Tournai, 28 décembre 1868, M. 1869, p. 33, et la note.

2^o Ils en obtiennent la *réduction à moitié* de plein droit, s'ils rectifient leur déclaration *avant toute poursuite du fisc*. Avant-

(1) Il est admis en pratique que c'est toujours la comparaison du *total* des évaluations qui ont été faites dans la déclaration avec le *total* des évaluations qui sont ensuite légalement établies par voie d'expertise ou autrement, qui doit déterminer la déduction de l'amende de l'art. 15 de la loi de 1817. Déc., 19 novembre 1886, M. 1887, p. 78. Rapp. Déc., 25 janvier 1910, M. 1910, p. 94.

dernier alinéa de l'art. 17. Il ressort des travaux préparatoires de la loi que cette disposition s'applique aux amendes prononcées par l'art. 15 de la loi de 1817 aussi bien qu'à celles prononcées par ce même article 17 de la loi de 1851 ⁽¹⁾. Cass., 3 février 1860, P. 1860, 1, 250, M. 1860, p. 114.

La rectification doit être spontanée ; un simple avertissement du receveur constitue une poursuite administrative suffisante pour empêcher l'efficacité de toute rectification ultérieure. PARENT, p. 389.

204. Indépendamment des dispositions finales de l'art. 17 de la loi de 1851, dont les déclarants peuvent toujours se prévaloir *en justice*, il faut tenir compte de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, qui autorise le *Ministre des finances* à accorder remise totale ou partielle des amendes fiscales. LES DROITS D'ENREGISTREMENT, *Introduction*.

SECTION 4. — De l'aggravation des amendes.

205. L'art. 55 de la loi de 1913 dispose que les amendes édictées par les lois de 1817 et de 1851, pour le cas où la déclaration déposée est inexacte ou incomplète, sont portées au double si la contravention a été commise de mauvaise foi, c'est à dire délibérément.

Cette expression du texte, *déclaration inexacte ou incomplète*, atteint tous les cas de fraude prévus par l'art. 15 de la loi de 1817 et l'art. 17 de la loi de 1851, y compris l'insuffisance d'évaluation, même si l'insuffisance est susceptible d'être établie par expertise extrajudiciaire. Il n'y a pas, d'ailleurs, à distinguer s'il s'agit d'une succession d'habitant ou de non-habitant, d'une succession en ligne directe ou en ligne collatérale.

Le fisc est autorisé à établir la mauvaise foi par tous les moyens du droit commun.

⁽¹⁾ La réduction à moitié s'applique même à l'amende du chef d'insuffisance d'évaluation, si la majoration a été déclarée avant toute poursuite du fisc. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 422, in fine.

Les amendes sont portées au *double*, dit le texte. En conséquence, l'amende égale au droit fraudé est portée à deux fois ce droit, et l'amende égale à deux fois le droit fraudé est portée à quatre fois ce droit.

Selon le deuxième alinéa de l'article, les amendes sont encourues individuellement par chacun des contrevenants dont la mauvaise foi aura été établie. Cette disposition, qui ne se trouvait pas dans le projet du Gouvernement, ne signifie point qu'il est dû autant d'amendes qu'il y a de déclarants reconnus de mauvaise foi. Introduite par la section centrale de la Chambre, elle a simplement pour objet d'appliquer le principe de la *personnalité* des fautes. Si le fisc n'établit la mauvaise foi que dans le chef de l'un des déclarants, celui-là seul doit subir l'aggravation édictée par notre art. 55 ; les autres ne sont frappés de l'amende que dans la mesure ordinaire fixée par les lois de 1817 et de 1851.

206. Le dernier alinéa de l'art. 55 de la loi de 1913 dispose que le Ministre des finances ne peut accorder aucune remise, totale ou partielle, des amendes encourues par les contrevenants de mauvaise foi.

TITRE X.

Du paiement des droits et amendes et des garanties du fisc.

CHAPITRE I. — DU PAYEMENT DES DROITS ET AMENDES.

SECTION 1. — De l'obligation.

§ 1. — DES DÉBITEURS DU FISC.

207. L'art. 2 de la loi de 1817 établit trois catégories de personnes tenues envers le fisc :

1^o Les *héritiers* et les *légataires universels* sont tenus de tous les droits et amendes, chacun en proportion de la part qu'il recueille ou acquiert, c'est à dire chacun pour une quote-part cor-

respondante à sa vocation héréditaire, sans égard aux legs à titre universel ou particulier. On ne doit jamais considérer ce que chacun des héritiers ou légataires universels recueille effectivement; ils sont tenus vis à vis du fisc, alors même que les legs à titre universel ou particulier absorberaient tout l'actif de l'hérité. Art. 2, al. 2.

Il n'existe aucune solidarité entre les héritiers et les légataires universels; chacun n'est tenu que en proportion de sa part héréditaire.

L'héritier bénéficiaire est tenu vis à vis du fisc comme l'héritier pur et simple. Il est tenu sur ses biens personnels comme sur les biens du défunt, sauf à porter le montant de l'impôt au passif du compte qu'il doit rendre aux créanciers de la succession. P. 1876, 1, 228, col. 2.

2° Les *légataires* ou *donataires à titre universel ou particulier* sont tenus des droits et amendes, chacun pour ce qu'il recueille, c'est à dire chacun pour ce qui est dû à raison de son émolument. Art. 2, al. 3.

Il résulte de la combinaison des alinéas 2 et 3 de l'article 2, que le fisc peut réclamer les droits et amendes dus par les légataires à titre universel ou particulier soit à eux-mêmes directement, soit aux héritiers et aux légataires universels. A ce point de vue, on peut dire que s'il n'y a aucune solidarité entre les héritiers et les légataires universels, ni entre les légataires à titre universel ou particulier, il en existe une entre les héritiers et les légataires universels, d'une part, et les légataires à titre universel ou particulier, d'autre part.

3° Le 4^e alinéa de l'art. 2 dispose que les *exécuteurs testamentaires*, les *curateurs de successions vacantes*, les *tuteurs de mineurs* ou *d'interdits* sont tenus des droits et des amendes, *en tant qu'il a dépendu d'eux de se conformer à la loi*. Il nous paraît résulter de la finale de cette disposition que le fisc ne peut poursuivre ces personnes sur leurs biens propres qu'à la charge d'établir qu'elles ont été à même d'acquitter les droits et amendes avec les valeurs dont elles ont eu la gestion. Circ., 3 avril 1818. Comp. COLLIN, n^{os} 623 à 625.

208. Les règles de l'art. 2 de la loi de 1817 sont applicables à toutes les successions d'habitants, aux successions en ligne directe comme aux successions en ligne collatérale. Art. 27 de la loi de 1851. Ainsi les héritiers en ligne directe sont tenus comme les autres successeurs universels de la *totalité* des droits et amendes, chacun en proportion de sa part héréditaire, même des droits dus à raison des legs à titre universel ou particulier faits à des *collatéraux* ou des *étrangers*. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 182.

209. D'après l'alinéa final de l'art. 2, les dispositions contenues dans cet article sont également applicables en ce qui concerne les successions de non-habitants. Le fisc décide cependant que les successeurs universels d'un non-habitant ne sont pas tenus des droits et amendes dus par les successeurs particuliers. Déc., 25 octobre 1876, M. 1877, p. 69. Il modifie ainsi le texte formel de l'article pour l'harmoniser avec la règle de l'art. 4, al. 2, sur l'obligation de la déclaration dans le cas de la succession d'un non-habitant.

210. En outre des dispositions de l'art. 2, il faut tenir compte, au profit du fisc des dispositions suivantes :

1^o Celle de l'art. 10, al. final, de la loi de 1817, concernant l'omission d'une déclaration de cessation d'usufruit ou de dévolution de fidéicommiss (supra n^o 197) ;

2^o Celle de l'art. 20, al. 2, de la loi de 1817, concernant l'expiration du sursis accordé pour le payement du droit sur la transmission d'une nue propriété (supra n^o 106) ;

3^o Celle de l'art. 58, al. final, de la loi de 1913, concernant les contraventions aux dispositions des art. 56 et 57 de cette loi (supra n^o 186).

§ 2. — DU DÉLAI DU PAYEMENT.

211. Les dispositions de l'art. 53 de la loi de 1913 ont remplacé la disposition du premier alinéa de l'art. 21 de la loi de 1851.

Les droits et les amendes, tels qu'ils sont liquidés par le receveur d'après la déclaration, doivent être payés dans les dix, douze ou

treize mois à compter du jour du décès, selon que le décès est survenu dans le royaume, dans un autre pays d'Europe ou hors d'Europe. Le délai prend cours à dater du décès, même dans l'hypothèse où le délai pour la déclaration aurait été prolongé par le Roi, conformément au dernier alinéa de l'art. 52 de la loi de 1913. Le Ministre des finances peut accorder des prolongations du délai de paiement.

Si les *droits* ne sont pas payés dans le délai, l'intérêt légal au taux fixé pour la matière civile (4 ½ p. c.), est exigible *de plein droit*, à compter du jour où le paiement aurait dû être effectué (1). Cette règle ne s'applique pas aux *amendes*.

212. La surséance accordée par l'art. 20 de la loi de 1817 ne s'applique qu'au paiement des droits ; elle n'a pas lieu pour le paiement des amendes.

§ 3. — DU VISA DES QUITTANCES DU DROIT DE MUTATION PAR DÉCÈS.

213. Les décès de non-habitants ont ordinairement lieu à l'étranger et sont ainsi inconnus des agents supérieurs du fisc. La mesure prescrite par l'art. 23 de la loi de 1851 permet à ces agents de constater toutes les recettes opérées par les receveurs sur les successions de non-habitants.

SECTION 2. — De la contribution.

214. Sauf disposition contraire, formelle ou implicite, dans le testament du défunt, *l'impôt* est à la charge définitive de tous les

(1) En ce qui concerne les droits qui auraient dû être acquittés avant la mise en vigueur de la loi de 1913 et qui ne l'ont pas été, tels les droits liquidés sur une déclaration déposée ou les droits dus à raison d'une omission ou d'une insuffisance d'évaluation dans la déclaration, il va de soi que les intérêts ne courent qu'à partir du 15 septembre 1913. C'est évidemment avec cette portée que doit être interprété le dernier alinéa du n° VII de l'art. 60. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 330.

successieurs sans distinction, *chacun pour ce qu'il recueille ou acquiert dans l'hérédité*. Art. 1016 c. c., et art. 2, al. 1^{er}, de la loi de 1817. Verviers, 12 mars 1902, M. 1902, p. 314.

Les amendes doivent être supportées définitivement par l'héritier ou le légataire universel dont la faute en a entraîné la débetion. Art. 2, al. 3, de la loi de 1817.

Serait nulle, comme contraire à l'ordre public, la convention par laquelle un légataire à titre universel ou particulier s'entendant avec l'héritier ou le légataire universel pour lui faire commettre une fraude dans la déclaration de succession, s'engagerait à supporter éventuellement l'amende qu'entraînerait la découverte de la fraude commise. Comp. Courtrai, 21 février 1908, M. 1909, p. 29 et 53.

215. Les frais de la déclaration de succession doivent être supportés par tous les successieurs indistinctement, *dans la mesure de leurs intérêts respectifs*. On doit comprendre dans ces frais ceux de l'expertise préalable que les héritiers ou légataires universels ont provoquée en vertu de l'art. 19 de la loi de 1851. Les frais de l'expertise d'immeubles légués à titre particulier doivent donc être supportés par le légataire seul, à moins qu'il ne prouve que l'héritier ou le légataire universel n'a requis l'expertise que par un véritable *abus de droit*. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 350.

216. Le successeur qui a payé davantage qu'il ne doit supporter a un recours contre celui à la décharge duquel il a fait ce paiement. Il a droit aux intérêts légaux de son avance à compter du jour où il l'a faite. Arg. de l'art. 2001 c. c. Courtrai, 19 juillet 1894, M. 1895, p. 149.

217. Le second alinéa de l'art. 19 de la loi de 1817 règle spécialement comment les héritiers ou légataires universels peuvent se rembourser des avances qu'ils ont faites en acquittant les droits dus par des légataires particuliers de pensions ou rétributions périodiques, pensions ou rétributions viagères ou à durée illimitée.

CHAPITRE II. — DES GARANTIES DU FISC.

SECTION 1. — **Du privilège et de l'hypothèque.**

218. L'art. 3 de la loi de 1817 accorde au fisc deux sûretés réelles, à compter du jour du décès :

1^o Un *privilège* sur tous les meubles de la succession. Il prend rang immédiatement après les privilèges mentionnés aux art. 19 et 20 de la loi hypothécaire et 23 du titre 1^{er} du livre II du code de commerce ;

2^o Une *hypothèque occulte* sur tous les immeubles de la succession. La dispense de l'inscription n'a pas été supprimée par la loi hypothécaire de 1851. Arg. de l'art. 15 et des travaux préparatoires de cette loi. Gand 2 juillet 1891, M. 1891, p. 345.

219. Le privilège n'assure pas la perception de droit de mutation par décès, mais il assure celle du droit de succession en ligne directe aussi bien que celle du droit de succession en ligne collatérale. Art. 27 de la loi de 1851. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 188.

L'hypothèque assure la perception de chacun des trois impôts.

Le privilège et l'hypothèque garantissent le paiement des droits, des intérêts moratoires et des frais de poursuite. Audenarde, 17 juillet 1878, M. 1878, p. 249. Ils ne garantissent pas le paiement des amendes. Namur, 10 mars 1870, M. 1870, p. 107.

Conformément aux règles du droit commun, le privilège et l'hypothèque affectent, d'une manière indivisible, tous et chacun des meubles et immeubles pour le montant intégral de la créance du fisc.

220. Le privilège et l'hypothèque s'éteignent par les *mêmes causes qu'en matière civile*. Le principe qu'en fait de meubles possession vaut titre doit donc recevoir son application en faveur des tiers acquéreurs de bonne foi des meubles de l'hérédité.

Deux causes spéciales d'extinction sont établies par notre art. 3:

1^o Aux termes du deuxième alinéa de cet article, le privilège et l'hypothèque sont éteints *douze mois après l'expiration du délai*

fixé par la loi ou prolongé par le Roi *pour le dépôt de la déclaration de succession* (1). Sur la computation du délai, voir Déc., 20 janvier 1866, M. 1866, p. 133.

La prescription n'a lieu, ajoute le texte, que si avant la dite époque le fisc n'a pas commencé des *poursuites judiciaires*. Pour l'application de cette disposition, il faut tenir compte de ces deux principes généraux du droit : *a*, que tout acte interruptif de prescription doit être fait contre celui qui est en voie de prescrire ; *b*, que l'action personnelle et l'action réelle du créancier hypothécaire se confondent lorsque le débiteur est le propriétaire de l'immeuble hypothéqué, et que ces actions sont distinctes et indépendantes l'une de l'autre lorsque l'immeuble n'est point ou n'est plus dans le patrimoine du débiteur.

En conséquence, si le fisc a commencé des poursuites contre l'héritier avant que ce débiteur ait aliéné l'immeuble, il a satisfait à l'exigence de la loi, et la prescription spéciale de notre article se trouve définitivement écartée, alors même que l'héritier ferait ensuite un acte d'aliénation opposable aux tiers. Si, au contraire, des poursuites n'ont pas encore été exercées contre l'héritier avant l'aliénation, l'action hypothécaire devenant distincte de l'action personnelle, le fisc ne peut plus conserver son hypothèque sur l'immeuble que par des poursuites contre le tiers acquéreur, et il doit les exercer avant l'expiration du délai fixé par notre art. 3. sinon la prescription est accomplie.

Cette doctrine ne crée pas au profit du tiers acquéreur une *prescription spéciale de douze mois qui commencerait à partir de la transcription de son titre d'acquisition* ; elle se borne à donner à l'art. 3 une interprétation en harmonie avec les principes généraux du droit civil. Elle échappe ainsi aux critiques qui ont été faites avec raison contre certains arrêts très mal rédigés. COLLIN, n° 612 ; SCHICKS, v° *Succession*, nos 194 à 196.

(1) De l'avis de tous les auteurs, ce texte s'applique même dans le cas où il s'agit de droits dont la débiteur est encore subordonnée à l'accomplissement d'une condition. COLLIN, n° 621 ; SCHICKS, v° *Succession*, n° 193.

2° La seconde cause d'extinction est établie au profit des tiers par le troisième alinéa de l'art. 3 : « Au moyen du *payement du droit* effectué avant le dernier jour du dit douzième mois, l'hypothèque légale est également éteinte, *mais seulement quant aux immeubles qui auraient été aliénés ou donnés en hypothèque à des tiers*, avant que le fisc ait commencé des poursuites judiciaires pour le recouvrement du supplément des droits qui, par suite de déclaration incomplète, pourrait encore être dû. » Il ne suffit donc pas à ceux qui veulent traiter avec l'héritier de se faire produire la quittance des droits dus sur sa déclaration; ils doivent encore s'assurer si des poursuites judiciaires n'ont pas été commencées contre lui pour le recouvrement de droits supplémentaires.

221. Lorsque, *avant d'avoir acquitté l'impôt*, les intéressés veulent aliéner ou hypothéquer quelque immeuble, ils peuvent obtenir du fisc la *mainlevée de l'hypothèque légale*, si celui-ci a d'ailleurs ou s'il lui est donné sûreté suffisante pour le montant de ce qui lui est dû. Art. 3, al. 4.

SECTION 2. — Du cautionnement à fournir par les étrangers (1).

222. L'art. 24 de la loi de 1851 complète le système de l'art. 3 de la loi de 1817. Il veut empêcher l'étranger qui hérite dans une succession mobilière de se jouer du privilège du fisc en vendant les meubles ou en les emportant sans avoir acquitté l'impôt. A cette fin, il lui impose l'obligation de *fournir caution* pour le payement des droits de succession, frais et pénalités éventuels, et il défend aux juges de paix de procéder à la levée des scellés, ainsi qu'à tous officiers publics de vendre les biens de la succession ou d'en dresser acte de partage, avant qu'il leur soit justifié, par un certificat du receveur, que l'étranger a exécuté son obligation.

L'étranger, dans cet article de la loi de 1851, c'est le *non-habitant*,

(1) Dissertation à la *R. N.* 1908, p. 481.

c'est à dire toute personne, *quelle que soit sa nationalité*, qui a son domicile de fait hors du royaume.

Une succession est *mobilière* dès qu'elle comprend des meubles ; il importe peu qu'elle soit mobilière en totalité ou en partie seulement. Trib. Bruxelles, 17 mars 1911, M. 1911, p. 171.

223. La caution doit garantir tous les *droits de succession*, frais et pénalités qui *peuvent* être dus par l'étranger non seulement à raison des meubles de l'hérédité, mais encore à raison des immeubles quelle que soit leur situation : le cautionnement doit avoir la même étendue que le privilège. Cass., 6 juillet 1855, P. 1855, 1, 332, M. 1855, p. 240.

La caution est due indépendamment de la question de savoir si le fisc trouve une garantie suffisante dans son hypothèque sur les immeubles de l'hérédité.

Le montant du cautionnement est fixé par le juge de paix du domicile du défunt. Ce magistrat n'exerce en cela qu'une juridiction gracieuse. Aussi sa décision n'a-t-elle aucun caractère irrévocable, et le montant du cautionnement est-il susceptible d'augmentation ultérieure, selon les circonstances. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 201.

224. Le juge de paix, le notaire ou autre officier public (tel l'huissier vendeur de meubles) qui viole la défense de notre art. 24 est passible de *tous dommages-intérêts* envers le fisc. A notre avis, cette finale de l'art. 24 signifie que le juge ou l'officier public est responsable des droits, frais et pénalités dus au fisc par l'héritier étranger. Comp. SCHICKS, v^o *Succession*, n^o 203.

TITRE XI.

De la restitution des droits (1).

225. Cette matière est réglée par la disposition générale de l'art. 23, al. 1^{er}, de la loi de 1817 et par les dispositions spéciales des

(1) Quant à la restitution des amendes, voir l'art. 17, al. final, de la loi de 1851, pour la remise judiciaire, l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 et l'art. 55 de la loi de 1913, pour la remise administrative.

art. 22 de la loi de 1817, 8, al. final, et 11, al. final, de la loi de 1851. Il convient d'exposer séparément les règles de la loi et celles de la jurisprudence administrative.

CHAPITRE I. — DES RÈGLES LÉGALES.

SECTION 1. — Du principe de l'art. 23 de la loi de 1817.

226. « Les droits doivent être acquittés ainsi qu'ils sont liquidés par le receveur *en vertu de la loi et conformément à la déclaration*. Il ne peut être fait aucune modération ou restitution des droits si ce n'est dans le *cas où la loi aurait été mal appliquée*. »

Cet art. 23 ne fait ainsi que reproduire en d'autres termes le principe de l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII ; il n'y a lieu à restitution que lorsque le receveur a mal appliqué les dispositions de *la loi* aux énonciations *de fait* contenues dans la déclaration. Les erreurs du receveur sont seules à considérer ; les erreurs des déclarants sont indifférentes.

Cette règle que les droits perçus par suite d'une erreur commise dans la déclaration ne sont point restituables, est tout à fait générale ; peu importe la matière de l'erreur. La Cour de Cassation a repoussé le moyen *Erreur ne fait pas compte*, en décidant qu'aucune restitution n'est admise du chef de *dettes omises* dans la déclaration et révélées tardivement (1). Cass., 15 décembre 1881, P. 1882 1, 14, M. 1882, p. 1. Il n'y a point de raison juridique d'admettre une solution différente dans les autres cas d'erreur soit sur la *consistance active* de l'hérédité, soit même sur sa *dévolution légale* ou testamentaire.

Le principe *Non bis in idem* commande cependant d'apporter un tempérament à la rigueur de notre solution dans les divers cas où la déclaration a déterminé erronément les vocations héréditaires (production d'un testament caché, découverte d'autres

(1) *Summo jure*, cette décision doit s'appliquer même au cas où les déclarants n'invoquent les dettes qu'ils ont omis de porter au passif, qu'afin de compenser un actif non déclaré dont le fisc découvre l'existence. *Contra*, Liège, 2 février 1887, M. 1887, p. 297.

héritiers plus proches, annulation du testament produit) ; le fisc doit *imputer* les sommes qu'il a perçues sur les droits dus par les nouveaux appelés à l'hérédité. C'est que la dette des droits de succession est tout d'abord une charge de l'hérédité elle-même envisagée comme une universalité juridique, avant d'être la charge personnelle des héritiers et des légataires qui ne sont tenus qu'en leur qualité de représentants de l'hérédité. Le déclarant évincé en tout ou en partie a ainsi un recours contre les nouveaux appelés, dans la mesure où il a fait leur affaire.

227. A la différence de l'art. 60 de la loi de l'an VII, l'art. 23 de notre loi de 1817 ne contient pas les termes : *quels que soient les événements ultérieurs*. Mais cela importe peu, car, de l'avis des meilleurs interprètes de la loi de l'an VII, la finale de l'art. 60 est purement explétive et surabondante ; la disposition que tout impôt régulièrement perçu ne peut être restitué, suffit à exclure du droit fiscal la règle de droit civil sur l'effet rétroactif des conditions résolutoires et des annulations judiciaires. SCHICKS, *v^o Restitution*, n^o 21.

Le dernier alinéa de l'art. 8 de la loi de 1851 aurait été absolument inutile, si le droit commun de la loi de 1817 avait été que la rétroactivité de la condition résolutoire peut fonder une demande en restitution.

Etant admis que notre art. 23 ne fait que reproduire le principe de l'art. 60 de la loi de l'an VII, il faut décider qu'il interdit toute restitution lorsque le receveur a fait une application exacte des droits à la déclaration qui lui a été présentée, sans que l'on ait à distinguer entre les cas d'erreur contenue dans la déclaration et ceux de réalisation d'une condition résolutoire ou de survenance d'un jugement d'annulation.

SECTION 2. — Des règles spéciales de la loi de 1817 et de la loi de 1851.

228. La disposition de l'art. 22 de la loi de 1817 a déjà été signalée (n^o 158). La déclaration faite dans les termes de cet article est néanmoins un titre définitif *quant à la consistance même*

de l'hérédité. Le droit à la restitution n'est réservé que « pour ce qui sera postérieurement trouvé avoir été payé au delà de ce qui était dû, à raison des véritables successeurs du défunt, de leur degré de parenté, et de la quotité qu'ils auraient recueillie ab intestat ». Il est évident, par exemple, que la perception faite sur la déclaration déposée par le curateur à une succession vacante ne peut être remaniée que relativement à la dévolution héréditaire qui apparaît ultérieurement ; les héritiers qui se font connaître ne sont point fondés à prétendre que les dettes à la charge du défunt étaient supérieures au passif déclaré par le curateur. De même les droits perçus sur la déclaration d'un légataire universel envoyé en possession, énonçant que la validité du testament est contestée, ne sont restituables, à la suite de l'annulation du testament, que dans la mesure du changement apporté à la dévolution de la succession ; les héritiers du sang ne peuvent répudier la déclaration déposée par le légataire apparent sous le *faux* prétexte que celui-ci était *sans qualité* pour la faire selon la disposition de l'article 4 de la loi de 1817. La Cour de Cassation a cependant statué autrement (supra n° 148).

229. L'art. 8, al. final, de la loi de 1851 décide que les droits perçus sur la déclaration des biens d'un *absent* sont restituables, lorsque l'existence de l'absent est légalement prouvée.

230. L'art. 11; al. final, de la loi de 1851 dispose que le droit perçu par suite du *rejet de toutes dettes* non légalement justifiées est restituable, lorsque l'existence de ces dettes est établie à suffisance de droit.

SECTION 3. — De la demande en restitution.

231. Lorsqu'un droit est restituable, il n'existe aucune disposition qui en subordonne la restitution à la condition que les intéressés déposent une *nouvelle déclaration* proprement dite faisant connaître les circonstances qui motivent la révision de la perception antérieurement effectuée. Tout ce que le fisc est fondé à exiger, c'est que les intéressés sollicitent la restitution; dans le

délai de la prescription, par une demande suffisamment explicite et détaillée pour que son fondement puisse être apprécié. *Observ.* sous *Déc.*, 25 janvier 1900, *M.* 1900, p. 116.

CHAPITRE II. — DES RÈGLES ADMINISTRATIVES.

232. Le fisc a admis que l'expiration du délai de six semaines ne forme pas obstacle à ce que les héritiers rectifient leur déclaration quand ils y ont porté par erreur des biens qui ne font pas partie de la succession, et obtiennent, en conséquence, soit la réduction de la somme d'impôt à payer, soit la restitution de ce qui a été payé en trop, pourvu que la demande en soit faite dans les deux années du payement. *Déc.*, 19 mai 1860, *M.* 1860, p. 366. Il a décidé de même à l'égard d'héritiers qui avaient exagéré l'étendue de leur vocation successorale, dans l'ignorance de l'existence d'un cohéritier passible d'un tarif moins élevé que celui qui leur était applicable. *Déc.*, 19 août 1856, *M.* 1856, p. 374.

Ces décisions équitables ont méconnu le principe de l'art. 17 de la loi de 1851 que la déclaration devient un titre de perception définitif après les six semaines du dépôt, et le principe de l'art. 23 de la loi de 1817 que les droits doivent être acquittés ainsi qu'ils sont liquidés par le receveur en vertu de la loi et conformément à la déclaration (1).

233. Dans d'autres décisions, le fisc pose en principe que, passé le délai de rectification, la déclaration est définitive, de même que la perception qu'elle motive au taux légal. Mais il admet, selon une tradition constante, qu'une exception s'impose pour le cas où l'accomplissement d'une condition ou la solution d'un litige vient modifier l'un ou l'autre des éléments déclarés, soit la dévolution de la succession, soit l'existence d'un bien ou d'une dette. L'hypothèse se réalisant, le caractère définitif de la déclaration disparaît en ce qui concerne l'élément affecté par le

(1) L'interprétation donnée à l'art. 60 de la loi de l'an VII par la dissertation reproduite au *M.* 1870, p. 313, et au *R. G.* 1870, p. 444, est tout à fait erronée. *R. crit.*, 1881, p. 720.

fait survenu, les autres données demeurant irrévocables. De là il résulte que si la modification aboutit à une diminution de l'impôt, l'héritier ou le légataire qui se trouve avoir trop payé a droit à la restitution de ce dont les sommes perçues excèdent celles qui sont dues en définitive. Déc., 12 octobre 1891 et 22 janvier 1900, M. 1891, p. 358, et 1900, p. 116. Ce système aboutit aux solutions suivantes :

1^o Quant aux vocations héréditaires conditionnelles;

Le droit est immédiatement perçu à l'égard de l'appelé sous condition résolutoire ; la condition accomplie, il faut imputer le droit qu'il a acquitté sur le droit qui est dû par le bénéficiaire de la résolution ; celui-ci n'est-il passible que d'un droit moins élevé, il y a lieu à la restitution de l'excédent qui a été perçu.

2^o Quant aux éléments actifs ou passifs de l'hérédité qui se trouvent affectés d'une condition ;

a) Le droit est immédiatement perçu sur les biens qui n'appartenaient au défunt que sous condition résolutoire ; il est restituable lorsque ces biens sortent de l'hérédité par l'accomplissement de la condition.

b) Les dettes incertaines ne peuvent venir immédiatement en déduction de l'actif ; l'héritier ou le légataire est recevable à s'en prévaloir pour obtenir restitution de l'impôt, lorsqu'il est reconnu, en vertu de l'effet rétroactif de la condition, qu'elles étaient réellement à la charge du défunt. Ce système atténue singulièrement la rigueur des solutions fixées précédemment (nos 50 et 82) en ce qui concerne les dettes dont le défunt n'était tenu que *pour autrui*, par exemple comme caution du débiteur ou comme tiers détenteur de l'immeuble hypothéqué ; il y a lieu de remanier la perception opérée sur la déclaration, lorsqu'il est justifié ultérieurement que les héritiers ont payé l'intégralité de ces dettes sans pouvoir exercer de recours utile contre qui que ce soit.

TITRE XII.

De la prescription.

234. L'art. 26 de la loi de 1817, les art. 8, 21 et 25 de la loi de 1851 et l'art. 59 de la loi de 1913 forment une législation spéciale qui exclut absolument de notre matière l'application des règles du code civil sur le temps requis pour prescrire et sur les causes d'interruption et de suspension de la prescription (Ch. IV et V du titre de la Prescription).

Mais, de même que pour les droits d'enregistrement, il est universellement reçu que les autres dispositions du code civil doivent être appliquées aux actions relatives aux droits de succession sur tous les points que nos lois spéciales n'ont pas réglés.

235. Les tribunaux font souvent application à notre matière de deux anciennes maximes : *Contra non valentem agere non currit præscriptio* ; *Actioni non natæ non præscribitur*. La première est fautive ; elle aboutit à détruire presque entièrement l'institution de la prescription. Comp. Gand, 20 juillet 1889, M. 1889, p. 362. La seconde est rigoureusement vraie ; il serait contraire à la raison de faire partir la prescription d'une époque où les conditions requises pour l'exercice de l'action du contribuable ou du fisc n'étaient pas encore accomplies.

CHAPITRE I. — DU DÉLAI DE LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RESTITUTION, ET DE SON POINT DE DÉPART.

SECTION 1. — Du délai.

236. Toute demande en restitution de droits ou d'amendes se prescrit par *deux ans*. Art. 26, 4^o, de la loi de 1817.

SECTION 2. — Du point de départ du délai.

237. La prescription commence à compter du *jour du payement* Art. 26, 4^o, de la loi de 1817.

Une règle spéciale est établie par la disposition finale de l'art. 8 de la loi de 1851 pour le point de départ de la prescription de l'action en restitution des droits payés sur la succession d'un absent, lorsque cette action est fondée sur le fait de l'existence de l'absent.

CHAPITRE II. — DES DÉLAIS DE LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN PAYEMENT, ET DE LEUR POINT DE DÉPART.

SECTION 1. — Des délais.

238. Il y a quatre délais suivant les cas : *dix ans, cinq ans, deux ans, un an.*

Le délai de un an ne doit pas retenir l'attention ; il ne s'applique qu'au seul cas de l'amende encourue pour défaut de paiement de l'impôt dans les quinze jours de la notification de la contrainte. Art. 26, 5^o, de la loi de 1817 et art. 21, al. final, de la loi de 1851.

§ 1. — DU DÉLAI DE DIX ANS.

239. L'art. 59 de la loi de 1913 est ainsi conçu : « La demande du droit de succession, en principal et intérêts, ainsi que des amendes pour défaut de déclaration, pour déclaration inexacte ou incomplète et pour contravention aux art. 56 et 57, se prescrit par dix ans.

» Restent toutefois soumises à la prescription ancienne, la demande pour défaut de déclaration de biens immeubles et de rentes ou créances inscrites dans les registres ou comptes désignés à l'art. 18 de la loi du 17 décembre 1851, et la demande pour insuffisance d'évaluation susceptible d'être établie par expertise. »

Cet article emploie l'expression *droit de succession* dans un sens tout à fait général, en harmonie avec l'intitulé du chapitre V de la loi, et nullement par opposition au droit de mutation par décès et au droit de succession en ligne directe.

Le *défaut de déclaration* s'entend aussi bien du défaut de décla-

ration spéciale de cessation d'usufruit ou de dévolution de fidéicommissis, selon les art. 5 et 6 de la loi de 1817, que du défaut de déclaration de succession, selon l'art. 4 de la même loi.

Les termes *déclaration inexacte ou incomplète* comprennent dans leur généralité tous les cas d'omission de biens quelconques, de fausse déclaration de la dévolution de l'hérédité, de fausse déclaration de dettes, d'insuffisance d'estimation des biens déclarés, même les cas d'insuffisance qui étaient formellement prévus par le n° 3 de l'art. 26 de la loi de 1817.

La *prescription ancienne* dont parle le second alinéa est celle que la loi de 1817 avait établie aux nos 1 et 3 de son art. 26.

240. De la combinaison des deux dispositions de l'art. 59 on doit déduire une règle générale et deux catégories d'exceptions.

1^o *Une règle générale* : Le nouveau délai de dix ans est aujourd'hui le *délai ordinaire* de la prescription de l'action du fisc.

2^o *Deux catégories d'exceptions* : a) Le nouveau délai *ne s'applique pas* aux cas dans lesquels il ne s'agit point d'un défaut de déclaration, ni d'une déclaration inexacte ou incomplète, ni d'une contravention aux art. 56 et 57 ; b) il *cesse de s'appliquer* aux cas dans lesquels il s'agit d'un défaut de déclaration ou d'une déclaration inexacte, rentrant dans les termes du second alinéa de l'art. 59.

Dans ces divers cas, d'ailleurs peu nombreux, il faut continuer d'appliquer les délais admis sous l'empire de l'art. 26 de la loi de 1817.

241. Il est de doctrine certaine, en vertu de l'art. 2 du code civil, que quand une loi modifie la durée de la prescription, soit pour l'augmenter, soit pour la réduire, les prescriptions *simple-ment commencées* subissent l'effet du changement. C'est ce principe que l'art. 60, VIII, de la loi de 1913 consacre expressément pour notre matière ; le nouveau terme de dix ans s'applique aux prescriptions qui avaient commencé à courir avant le 15 septembre 1913, mais qui n'étaient pas encore acquises à cette date.

§ 2. — DU DÉLAI DE CINQ ANS.

242. Le n° 1 de l'art. 26 de la loi de 1817 et le second alinéa de l'art. 25 de la loi de 1851 établissaient la prescription quinquennale pour la demande du droit et des amendes à *défait de déclaration*. Il était de jurisprudence que cette disposition s'appliquait à *tout défaut partiel* aussi bien qu'au défaut absolu, l'omission d'un bien, d'un legs, etc., dans la déclaration formant relativement à ce bien, ce legs, etc., un véritable défaut de déclaration. SCHICKS, v° *Succession*, n° 484.

Aujourd'hui, en principe, c'est le délai de dix ans qu'il faut appliquer, en vertu du premier alinéa de l'art. 59, à tous les cas de *défait total ou partiel de déclaration*.

Le second alinéa de l'art. 59 de la loi de 1913 ne maintient le délai de cinq ans qu'à l'égard de la demande pour défaut de déclaration : 1° de biens immeubles, sans qu'il y ait à distinguer entre ceux situés en Belgique et ceux situés à l'étranger ; 2° de rentes et créances hypothécaires inscrites ; 3° de créances inscrites au grand livre de la dette publique ou dans les registres et comptes des provinces, communes et établissements publics du royaume.

§ 3. — DU DÉLAI DE DEUX ANS.

243. Le n° 3 de l'art. 26 de la loi de 1817 établissait la prescription biennale pour la demande d'expertise et pour la demande du droit et des amendes à cause d'insuffisance dans l'évaluation des immeubles situés dans le royaume ou des objets mentionnés à l'art. 11, Litt. B, C, D, et E.

Aujourd'hui, en principe, c'est le délai de dix ans qu'il faut appliquer, en vertu du premier alinéa de l'art. 59, à tous les cas d'*insuffisance d'évaluation de tous biens quelconques*.

Exceptionnellement, le délai de deux ans reste applicable, en vertu de la finale de notre art. 59, au cas où l'insuffisance d'évaluation est susceptible d'être établie *par la voie de l'expertise* selon les art. 13 et 19 de la loi de 1851.

244. La loi de 1817 était muette quant à l'action du fisc en re-

couvrement des suppléments de droit et d'amende reconnus exigibles à la suite d'erreurs commises par le receveur dans la perception sur la déclaration. Il fut admis en jurisprudence et dans les discussions au Sénat de la loi de 1851 que c'était la prescription biennale du n° 3 de l'art. 26 qu'il fallait alors appliquer d'une manière extensive. Circ., 10 octobre 1828 ; PARENT, p. 376. La loi de 1913 a laissé subsister cette curieuse interprétation de l'art. 26 de la loi de 1817. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 332.

On sait que la jurisprudence admet l'efficacité, dans la déclaration ordinaire, de mentions simplement *pour mémoire* au sujet des biens qui n'entreront dans l'hérédité que par la solution d'un litige ou l'accomplissement d'une condition (supra n° 164). Elle décide, en conséquence, que c'est la prescription biennale qui commence à courir au profit des héritiers quand ces biens leur sont définitivement acquis, puisqu'il ne peut être question, dans son système, de leur imputer un *défaut de déclaration*. Cass., 13 mars 1890, P. 1890, 1,115, M. 1891, p. 73.

245. La loi de 1913 a laissé subsister également le délai de deux ans fixé par le dernier alinéa de l'art. 25 de la loi de 1851 pour la prescription de l'amende établie à raison du défaut de visa de la quittance du droit de mutation par décès.

SECTION 2. — Du point de départ de la prescription.

246. Il n'a pas été innové par la loi de 1913 quant au point de départ des divers délais de prescription. Il faut donc appliquer purement et simplement les règles écrites à l'art. 26 de la loi de 1817 et à l'art. 25 de la loi de 1851.

§ 1. — CAS DU DÉFAUT TOTAL OU PARTIEL DE DÉCLARATION.

247. En principe, la prescription court à compter du jour où le délai fixé pour la déclaration (selon l'art. 52 de la loi de 1913) est expiré. N° 1 de l'art. 26 de la loi de 1817 et alinéa 2 de l'art. 25 de la loi de 1851.

Il n'y a pas à distinguer s'il s'agit d'un défaut absolu de déclaration ou d'une omission de biens, de legs, etc., dans la déclaration déposée (supra n° 242). Il n'y a pas à distinguer non plus si le délai de la prescription est de dix ou de cinq ans, selon les dispositions de l'art 59 de la loi de 1913.

Une règle particulière est établie par le premier alinéa de l'art. 25 de la loi de 1851 pour le cas de décès en pays étranger.

248. Lorsque les bases de la perception se trouvent augmentées par l'effet de quelque événement postérieur au décès, ce n'est qu'à partir de l'expiration du délai pour la déclaration supplémentaire que la prescription commence à courir. *Actioni non natae non praescribitur*. Cass., 29 mars 1855, P. 1855, 1, 227, M. 1855, p. 313 ; Déc., 1^{er} juin 1895, M. 1895, p. 190 ; Dissert., M. 1898, p. 226, R. G. 1898, p. 289.

§ 2. — CAS DE L'INSUFFISANCE D'ÉVALUATION DANS LA DÉCLARATION.

248. La prescription court à compter du jour de la déclaration. N° 3 de l'art. 26 de la loi de 1817. Ici non plus on ne doit pas distinguer si le délai de la prescription est de dix ou de deux ans, selon les dispositions de l'art. 59 de la loi de 1913.

La règle du n° 3 de l'art. 26 de la loi de 1817 s'applique même lorsqu'il s'agit d'une insuffisance d'évaluation dans la déclaration d'une nue propriété dont le droit peut être tenu en suspens conformément à l'art. 20 de la loi de 1817. Cass., 5 août 1842, P. 1842, 1, 340, J. n° 2666.

249. Quand les biens prévus aux litt. G et H de l'art. 11 de la loi de 1817 ont été désignés et estimés d'une manière globale, le fisc qui prétend que la succession en comprend pour une valeur plus forte n'articule pas une simple insuffisance d'évaluation, mais une omission de biens dans la déclaration. C'est donc alors d'un défaut partiel de déclaration qu'il est question, et c'est le 1^o, non le 3^o, de l'art. 26 de la loi de 1817 qui se trouve applicable. Déc., 12 janvier 1894, M. 1894, p. 326.

250. Il faut combiner la disposition de l'art. 17 de la loi de 1851 qui accorde aux déclarants un délai de six semaines pour rectifier leur déclaration, avec la règle du 3^o de l'art 26 de la loi de 1817. Lorsque les déclarants usent de cette faculté de rectification, leur déclaration primitive disparaît dans tout ce qu'elle a d'inconciliable avec la nouvelle ; c'est, par conséquent, la déclaration rectificative qui est seule à considérer pour les biens qui y sont l'objet d'une nouvelle évaluation. Cass., 8 juillet 1880, P. 1880, 1, 266, M. 1880, p. 233.

§ 3. — CAS DU SUPPLÉMENT DE DROIT ET D'AMENDE
EN CONFORMITÉ DE LA DÉCLARATION.

251. En vertu de la jurisprudence indiquée plus haut, n^o 244, c'est le n^o 3 de l'art. 26 de la loi de 1817 qu'il faut appliquer.

§ 4. — CAS DE L'AMENDE ENCOURUE DU CHEF DE CONTRAVENTION
AUX ART. 56 ET 57 DE LA LOI DE 1913.

252. La loi de 1913 ne détermine pas le point de départ de la prescription qu'elle établit pour ce cas. Il faut dès lors décider, en vertu des principes généraux du droit, que la prescription commence à courir du jour où la contravention a été commise.

CHAPITRE III. — DE LA SUSPENSION ET DE
L'INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION.

253. Nos lois n'admettent aucune cause de suspension.

254. Elles n'admettent qu'une seule cause d'interruption (appelée improprement suspension) : les poursuites judiciaires (en restitution ou en payement, suivant les cas) commencées avant l'expiration du délai. Art. 26, al. final, de la loi de 1817. L'expression *poursuites judiciaires* est employée dans ce texte par opposition aux simples réclamations administratives. La contrainte, dûment signifiée, est la forme normale de la poursuite judiciaire du fisc ; il n'est pas douteux qu'elle est interruptive de la prescription de l'action en payement. Art. 64 de la loi du 22 frimaire

an VII, et art. 25 de la loi de 1817. Trib. Bruxelles, 8 avril 1887, M. 1887, p. 274.

A la différence de l'art. 7 de la loi du 17 avril 1873 sur la prescription en matière d'enregistrement, l'art. 26 de la loi de 1817 n'exige pas que l'acte constitutif de la poursuite (contrainte ou assignation) soit *enregistré* avant l'expiration du délai. Il suffit, conformément au droit commun, qu'il soit signifié en temps utile.

255. La finale de l'art. 26 de la loi de 1817 est ainsi conçue : « Les prescriptions seront acquises irrévocablement, si les poursuites commencées sont discontinuées pendant une année et que le délai de la prescription soit expiré. » Il y a là encore deux différences avec l'art. 7 de la loi du 17 août 1873 :

D'une part, le délai de la péremption est toujours d'une année seulement *même lorsqu'il y a une instance engagée devant les juges compétents*.

D'autre part, la péremption n'est utile que *si le délai de la prescription* (décennale, quinquennale ou biennale, selon les cas) *est expiré*.

256. La disposition spéciale de l'art 26 sur le bref délai de la péremption des poursuites judiciaires ne porte aucune atteinte au principe du droit commun, art. 399 et 460 c. proc., d'après lequel la péremption *n'a pas lieu de plein droit* et doit être demandée en justice. Bruxelles, 9 janvier 1908, M. 1908, p. 50.

TITRE XIII.

Des poursuites et instances.

257. L'art. 25 de la loi de 1817 dispose qu'il faut suivre toutes les règles établies en matière d'enregistrement.

LES DROITS D'HYPOTHÈQUE ⁽¹⁾.

1. Les droits de transcription et d'inscription hypothécaire s'appellent droits d'hypothèque parce qu'originaires ils étaient perçus, l'un comme l'autre, par le conservateur des hypothèques.

TITRE I.

Du droit de transcription.

CHAPITRE I. — DES VICISSITUDES DE LA LÉGISLATION.

2. La première loi organique du droit de transcription a été la loi du 21 ventôse an VII, relative à l'organisation de la conservation des hypothèques. « Le conservateur des hypothèques percevra un droit au profit du trésor public *sur la transcription des actes emportant mutation de propriété immobilière.* » Art. 3 et 19.

Est venue ensuite la loi du 3 janvier 1824. « *Tous les actes qui emportent mutation entre vifs de biens immeubles devront être transcrits* au bureau de la conservation des hypothèques dans les deux mois qui suivront le dernier jour du délai pour l'enregistrement. » Art. 3. « Faut de n'avoir présenté les actes à la transcription dans les délais déterminés ci-dessus, le nouveau possesseur sera tenu de payer, outre le droit, une somme égale à titre d'amende. » Art. 4.

La loi du 30 mars 1841 fixa le taux du droit à fr. 1,25 p. c. et réduisit l'amende au demi-droit.

3. Jusqu'à la loi hypothécaire du 16 décembre 1851, les actes *privés* étaient assujettis à la transcription, aussi bien que les actes

(1) Sur les salaires des conservateurs des hypothèques, en matière de transcription et d'inscription hypothécaire, voir SCHICKS, v^o *Salaires des conservateurs.*

authentiques. L'art. 2 de cette loi n'a plus admis à la transcription que les jugements, les actes authentiques et les actes sous seing privé reconnus en justice ou devant notaire (1).

La loi du 18 décembre 1851 concernant le droit de transcription a ajouté au principe de l'art. 3 de la loi de 1824 : « Sont soumis à la transcription, dans les deux mois qui suivent le dernier jour du délai pour l'enregistrement, conformément à l'art. 3 de la loi du 3 janvier 1824, non seulement *les actes qui emportent mutation entre vifs de biens immeubles, mais encore tous partages dans lesquels il y a retour ou plus-value frappant sur des immeubles, et tous actes contenant acquisition, par licitation ou autrement, de parts et portions indivises de biens immeubles par un copropriétaire.* » Art. 1^{er}.

4. Une réforme importante, quant au mode de perception du droit, a été apportée par l'art. 10 de la loi budgétaire du 27 décembre 1902 : « Par modification à l'art. 3, 2^o, de la loi du 21 ventôse an VII, les receveurs de l'enregistrement sont chargés du recouvrement du droit de transcription ; la perception est faite *lors de l'enregistrement de l'acte* dont la transcription est assujettie à l'impôt d'après les lois existantes. » La formalité de l'enregistrement est devenue ainsi le procédé de perception du droit de transcription en même temps que du droit d'enregistrement.

5. La loi du 30 août 1913, en ses art. 7 et 29, contient des règles spéciales pour assujettir au droit de transcription divers actes en matière de société.

CHAPITRE II — DES ACTES ASSUJETTIS AU DROIT.

SECTION 1. — Règles générales.

6. En principe, sont assujettis au droit de transcription les jugements, les actes authentiques et les actes sous seing privé re-

(1) La modification apportée à l'art. 2 de la loi de 1851 par l'art. 1^{er} de la loi du 10 octobre 1913 est étrangère à notre matière.

connus en justice ou devant notaire, qui emportent mutation entre vifs de droits réels, autres que des privilèges ou hypothèques, sur des immeubles situés en Belgique.

7. Le droit de transcription est un *droit d'acte*. Il suppose toujours, en effet, l'existence d'un *jugement*, d'un *acte authentique* ou d'un *acte sous seing privé reconnu en justice ou devant notaire*. Art. 2 de la loi hypothécaire.

Mais il n'y a pas à distinguer entre les actes notariés et les actes administratifs ; les seconds sont authentiques aussi bien que les premiers. Cass., 17 janvier 1901, P. 1901, 1, 106, M. 1901, p. 105. Il n'y a pas à distinguer non plus entre les actes passés en Belgique et les actes passés à l'étranger. Déc., 20 mars 1865, M. 1865, p. 189.

Depuis l'art. 2 de la loi hypothécaire, les actes sous seing privé non reconnus en justice ou devant notaire ne sont plus passibles du droit de transcription, parce qu'ils ne sont plus susceptibles d'être transcrits. Déc., 5 et 29 octobre 1852, M. 1852, p. 381.

8. Pour qu'un acte soit assujéti au droit de transcription, il faut qu'il emporte *mutation entre vifs*. Art. 1^{er} de la loi du 18 décembre 1851. Le droit étant attaché au caractère translatif de l'acte, il faut décider que la condition suspensive dont l'acte est affecté fait obstacle à la perception, tant que cette condition n'est pas accomplie.

L'expression *mutation entre vifs* employée par la loi de 1851 doit s'entendre selon les *seuls principes du droit civil*. Sauf ce qui sera dit ci-dessous, nos 15 à 17, il n'y a pas à tenir compte des *règles spéciales de la législation de l'enregistrement*.

En conséquence, le jugement qui prononce l'annulation, la révocation ou résolution d'un contrat translatif n'est point passible

(¹) Autre est la question de savoir si la résolution *conventionnelle* ne doit pas être envisagée comme une convention translatif, en vertu des principes du droit civil. Comp. Sarlat, 7 mars 1890, M. 1891, p. 233, et la note ; LAURENT, XXIV, nos 370 et 371, XXIX, nos 106 et 107.

du droit de transcription ; s'il est considéré comme emportant rétrocession par la législation de l'enregistrement, c'est contrairement aux principes du droit civil (1). On peut ajouter que les jugements d'annulation ou de résolution ne sont pas assujettis à la publicité par voie de transcription, mais par voie d'inscription. Art. 3 de la loi hypothécaire. Déc., 25 octobre 1853, M. 1853, p. 358. La disposition du n° 3 de l'art. 5 de la loi de 1824 est donc superflue.

En conséquence aussi, l'acte du réméré exercé par le vendeur ou ses héritiers, dans le délai légalement stipulé à l'acte de vente, n'est point passible du droit ; même en droit d'enregistrement, il ne constate que l'accomplissement d'une condition résolutoire, non une seconde mutation de l'acheteur au vendeur. La disposition du n° 2 de l'art. 5 de la loi de 1824 est donc également superflue.

9. Un acte translatif n'est assujetti au droit de transcription que s'il a pour objet un *droit réel, autre qu'un privilège ou une hypothèque, sur des immeubles situés en Belgique*. C'est que la formalité de la transcription ne peut s'appliquer qu'à des actes concernant des immeubles situés dans le royaume, et qu'elle ne s'applique jamais en matière de privilèges ou d'hypothèques. Art. 1^{er} de la loi hypothécaire.

SECTION 2. — Règles exceptionnelles.

§ 1^{er}. — ACTES EXEMPTS DU DROIT DE TRANSCRIPTION.

10. 1^o Les mutations de biens, *exemptes du droit d'enregistrement*. Art. 5, 1^o, de la loi de 1824. Les principales exemptions du droit de mutation en enregistrement ont été indiquées dans le traité des droits d'enregistrement (1).

(1) C'est une erreur évidente de décider que l'acte de résiliation pur et simple d'un contrat translatif, passé dans les vingt-quatre heures de l'acte résilié, est passible du droit de transcription. L'art. 68, § 1, 4^o, de la loi du 22 frimaire an VII l'exempte formellement du droit d'enregistrement. Comp. R. N. 1897, p. 134.

Avant la loi du 30 août 1913, il n'était donc pas dû de droit de transcription sur les apports immobiliers purs et simples dans les actes de sociétés. L'art. 29 de cette loi soumet à ce droit les actes constatant l'apport en société de biens immeubles, sans distinction entre l'apport pur et simple et l'apport à titre onéreux.

11. 2^o Les actes contenant constitution, transport ou résiliation de *droits de superficie ou d'emphytéose*. Art. 3, 2^o, de la loi de 1851. C'est que ces actes sont traités comme ne renfermant que des baux, pour la perception des droits d'enregistrement.

12. 3^o Les actes d'*échanges d'immeubles ruraux non bâtis*, dans les conditions déterminées par la loi du 17 juin 1887.

13. 4^o Les actes de *donation entre vifs*, sans aucune restriction. Art. 28 de la loi du 30 août 1913.

14. On exprime assez souvent d'une manière très inexacte la règle établie par l'art. 5, 1^o, de la loi du 1824 ; on dit que tout acte de mutation qui n'est passible que du droit fixe d'enregistrement échappe toujours à la perception du droit de transcription. Cette formule est fautive ; elle confond les cas d'*exemption proprement dite du droit de mutation*, les seuls auxquels se réfère l'art. 5 de la loi de 1824, et les cas d'*application du principe qu'un droit déjà payé ne doit pas l'être une seconde fois*.

Un acte emportant mutation peut être enregistrable au simple droit de formalité, non pas vraiment en vertu d'une faveur légale, mais seulement en vertu du principe *Non bis in idem*, parce que le droit de cette mutation a déjà été acquitté antérieurement. Alors, pour régler la question du droit de transcription, il faut considérer uniquement si *ce droit, lui aussi*, a été perçu par anticipation, ou bien si la perception anticipée ne s'est appliquée qu'*au droit de mutation exclusivement*. Ainsi le droit de transcription est exigible sur l'acte de transmission de l'usufruit au nu-propriétaire, bien que cet acte ne soit enregistrable qu'au droit fixe, *si le nu-propriétaire n'a acquitté d'avance que le droit de mutation*, comme il arrive dans les cas de transmission de nue propriété par décès. Cass., 29 novembre 1888, P. 1889, 1, 49, M. 1888, p. 397 ; Circ., 10 février 1852, § 15, M. 1853, p. 308.

§ 2. — ACTES ASSUJETTIS AU DROIT DE TRANSCRIPTION,
DÈS QU'ILS SONT SUSCEPTIBLES D'ÊTRE TRANSCRITS.

15. Ce n'est pas seulement l'acte d'apport en société qui est aujourd'hui passible du droit de transcription, c'est aussi l'acte de prorogation de société. La question de savoir si l'acte de prorogation fait de la société prorogée une société nouvelle ou s'il ne fait que maintenir la société primitive dont la durée seulement est prolongée, est une question très débattue en droit civil. Elle ne présente plus d'intérêt en droit fiscal ; d'après les art. 4, 5 et 29 de la loi du 30 août 1913, l'acte de prorogation de société est considéré, pour la perception des droits d'enregistrement et de transcription, comme entraînant la constitution d'une société nouvelle.

L'art. 29 soumet les actes d'apport et les actes de prorogation au droit de transcription, sans faire aucune distinction entre les sociétés. Il atteint même les sociétés dont les actes constitutifs sont affranchis de tout droit d'enregistrement à la faveur d'un texte d'exception.

L'art. 60, II, décide, avec raison, que la disposition de l'art. 29 est applicable à l'acte de prorogation passé depuis la mise en vigueur de cette loi, quelle que soit la date de l'acte constitutif de la société.

16. L'art. 1^{er} de la loi du 18 décembre 1851 qui a assujetti au droit de transcription les partages avec soulté et autres actes équipollents n'a pas été abrogé complètement par l'art. 5 de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage. Cet art. 5 n'exempte du droit de transcription que les partages et cessions équipollentes à partage *tombant sous l'application de l'article premier de la même loi*.

Restent donc soumises au droit de transcription, en vertu de la loi de 1905 :

1^o Les cessions de parts indivises qui ne sont pas faites, ainsi que l'exige l'art. 1^{er}, 2^o, entre tous les copropriétaires ;

2^o Les cessions de parts indivises et les partages qui tombent

sous l'application de la règle spéciale de l'art 4. Déc., 10 mars 1906, M. 1906, p. 125.

17. Le premier alinéa de l'art. 7 de la loi du 30 août 1913 exclut de la matière des droits d'enregistrement et de transcription (1), la fiction de l'individualité juridique des *sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple* ; les biens dépendant de ces sociétés sont considérés comme appartenant personnellement et indivisément aux associés. Cette disposition exceptionnelle a pour but d'autoriser l'application de l'art. 4, 1^{er} alinéa, de la loi précitée du 15 mai 1905 et la perception du droit de transcription en même temps que du droit de mutation, dans le cas où l'un des associés en nom collectif ou en commandite simple devient propriétaire de la totalité des biens composant le fonds social, par l'effet d'un partage ou d'une cession équipollente à partage.

18. Le second alinéa de l'art. 7 de la loi de 1913 concerne les *sociétés par actions* (sociétés en commandite par actions et sociétés anonymes). Il décide que l'acquisition, par un ou plusieurs associés, de biens immeubles provenant d'une société par actions, donne ouverture, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les transmissions immobilières à titre onéreux.

De biens immeubles provenant de la société. Il n'y a pas à distinguer si l'immeuble acquis par un associé a été apporté à la société par cet associé même, s'il a été apporté par un autre ou s'il a été acquis d'un tiers par la société.

De quelque manière qu'elle s'opère. Il n'y a pas à distinguer s'il s'agit d'une vente consentie par la société au cours de son existence ou ses liquidateurs au cours de sa liquidation, ou s'il s'agit d'un partage ou autre acte équipollent avvenu entre les anciens associés après la clôture de la liquidation.

Au droit établi pour les transmissions immobilières à titre onéreux. C'est le droit de mutation, établi par l'art. 69, § 7, 1^o, de la loi de l'enregistrement. Est-ce également le droit de transcription,

(1) Cette disposition est étrangère à la matière des droits de succession.

établi par nos lois sur la transcription ? L'affirmative n'est pas douteuse, si l'acquisition s'opère par un *contrat translatif selon le droit civil* ; l'art. 1^{er} de notre loi de 1851 est alors directement applicable. La négative nous paraît certaine, si l'acquisition s'opère par un *partage tombant sous l'application de l'art 1^{er} de la loi du 15 mai 1905*. Comme il a été dit ci-dessus, n^o 16, ce partage bénéficie de l'exemption établie par l'art. 5 de la même loi ; d'autre part, il n'est point atteint par le second alinéa de l'art. 7 de la loi de 1913, ce texte ne visant que *le droit* établi pour les transmissions immobilières à titre onéreux, à la différence de l'alinéa précédent qui vise *les droits* d'enregistrement et de transcription.

CHAPITRE III. — DE LA QUOTITÉ ET DE LA LIQUIDATION DU DROIT.

SECTION 1. — De la quotité.

19. En général, la quotité du droit de transcription est de fr. 1,25 p. c. Art. 4, al. 2, de la loi du 28 juillet 1879.

Le droit est réduit à 0,65 p. c. : a) pour les ventes d'immeubles destinés à des habitations ouvrières, dans les conditions de la loi du 9 août 1889 (1) ; b) pour les ventes de petites propriétés rurales dans les conditions de la loi du 21 mai 1897.

Le droit est réduit à 0,62 ½ p. c. pour les apports en société et les prorogations de société, si la société ne constitue pas une individualité juridique distincte de celle des associés, soit selon les règles ordinaires du droit civil, soit même selon la règle spéciale du droit fiscal (supra n^o 17). Art. 29 de la loi de 1913.

Le droit est réduit à 0,35 p. c. sur le moindre lot dans les échanges faits en dehors des conditions de la loi du 17 juin 1887 (supra n^o 12) ; il reste au taux ordinaire de fr. 1,25 p. c. sur le retour ou la plus value. Art. 7 de la loi du 18 juillet 1869 et art. 1^{er}, § 4, de la loi du 28 juillet 1879.

(1) Le droit est liquidé *en debet*, conformément à l'art. 15 de la loi de 1889.

SECTION 2. — De la liquidation.

20. La liquidation du droit de transcription s'opère suivant les bases établies en matière d'enregistrement, Art. 2 de la loi du 18 décembre 1851. C'est donc toujours la valeur sur laquelle le droit de mutation est assis qui sert de base à la perception du droit de transcription. Cette règle produit des conséquences remarquables notamment en matière de vente de meubles et d'immeubles pour un seul et même prix, et de vente d'immeubles avec réserve de l'usufruit par le vendeur. Art. 9 et 15, 6^o, al. 2, de la loi de l'enregistrement. Trib. Bruxelles, 29 décembre 1869, M. 1870, p. 50 ; Dinant, 7 juin 1873, M. 1873, p. 218.

21. L'art. 29, al. 2, de la loi de 1913 applique le principe de l'art. 2 de la loi de 1851 en décidant que le droit à percevoir sur l'acte d'un apport en société se liquide sur la somme qui sert de base à la liquidation du droit d'enregistrement suivant l'art. 6 de cette loi de 1913.

Pour l'acte de prorogation de société, dit le dernier alinéa de ce même art. 29, le droit est liquidé sur la valeur vénale de tous les immeubles (situés en Belgique) appartenant à l'être moral ou aux associés réunis, au jour de la prorogation. Il n'y a pas à distinguer entre les immeubles que les associés avaient apportés à la société et ceux que la société avait acquis de tierces personnes au cours de son existence.

22. Quand l'acte qui est passible du droit de transcription n'est enregistrable qu'au droit de formalité en vertu du principe *Non bis in idem*, le receveur doit réclamer une déclaration estimative de la valeur imposable, certifiée et signée au pied de l'acte, conformément à l'art. 16 de la loi de l'enregistrement. Art. 2 de la loi de 1851. Déc., 4 octobre 1882, M. 1882, p. 332.

23. En disposant que le droit se liquide suivant les bases établies en matière d'enregistrement, l'art. 2 de la loi de 1851 ne se réfère pas uniquement aux art. 15 et 16 de la loi du 22 frimaire an VII, il renvoie également aux règles sur l'*expertise*, telles qu'el-

les sont établies par la législation de l'enregistrement (art. 17 de la loi de l'an VII et art. 22 de la loi du 31 mai 1824). Le fisc est donc autorisé à établir les insuffisances d'évaluation par la voie de l'expertise. Toutefois, en matière d'actes d'apport en société et d'actes de prorogation de société, il faut tenir compte de la règle de l'art. 6, al. final, de la loi de 1913 suivant laquelle l'expertise n'est recevable que si la valeur déclarée n'atteint pas la valeur calculée sur le revenu cadastral au moyen du multiplicateur officiel, conformément à l'art. 3 de la loi du 17 décembre 1851. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 326.

24. La perception du droit suit les sommes et valeurs de 20 en 20 francs inclusivement et sans fraction. Art. 3 de la loi du 30 décembre 1832.

En aucun cas, il ne peut être perçu moins de 60 centimes. Art. 8 de la loi de 1824 et art. 1^{er}, § 4, de la loi du 28 juillet 1879.

CHAPITRE IV. — DU RECOUVREMENT DU DROIT ET DE L'AMENDE.

25. « Les receveurs de l'enregistrement sont chargés du recouvrement du droit de transcription ; la perception est faite lors de l'enregistrement de l'acte dont la transcription est assujettie à l'impôt d'après les lois existantes. — Les art. 28 à 31, 33, 35 et 37 de la loi du 22 frimaire an VII sont rendus applicables au droit de transcription. » Art. 10 de la loi budgétaire du 27 décembre 1902. Cette disposition entraîne les conséquences suivantes :

1^o Le droit doit être payé avant l'enregistrement de l'acte ; les officiers publics, tenus de faire enregistrer leurs actes dans un délai de rigueur, sont astreints à verser le droit de transcription, sauf, en ce qui concerne les greffiers, la restriction faite par l'art. 37 de la loi de l'enregistrement.

2^o Les notaires ont la faculté d'exiger la consignation du droit de transcription.

3^o A défaut d'enregistrement dans le délai légal, l'amende dont il s'agit à l'art. 2 de la loi du 30 mars 1841 est encourue personnelle-

ment par les notaires et les greffiers, sauf encore, en ce qui concerne les greffiers, la restriction faite par l'art. 37 de la loi de l'enregistrement (1).

4^o L'enregistrement opéré, le fisc n'a plus d'action que contre l'acquéreur pour le recouvrement du droit de transcription qui aurait dû être perçu ou qui devient exigible dans la suite.

26. Les art. 4 et 5 de la loi du 27 ventôse an IX, sur les droits d'enregistrement, sont étrangers à la perception du droit de transcription. Aucune pénalité accessoire à ce droit ne s'ajoute donc au recouvrement du droit de mutation et de l'amende d'un droit en sus, dans le cas du défaut de déclaration, dans les trois mois, de l'accomplissement de la condition qui affectait une mutation enregistrée au droit de formalité. Il en est de même dans le cas du rapport d'expertise qui constate une plus-value d'un huitième au moins. Le droit de transcription est exigible aussi bien que le droit de mutation, mais les pénalités accessoires sont uniquement celles qui s'attachent au droit de mutation.

CHAPITRE V. — DE LA RESTITUTION DU DROIT.

27. Le droit de transcription régulièrement perçu n'est restituable que dans les cas exceptionnels où le droit de mutation l'est lui-même. Art. 6 de la loi du 3 janvier 1824.

(1) On exagère la portée du renvoi fait par la loi de 1902 aux art. 33 et 35 de la loi de l'enregistrement lorsqu'on enseigne que l'amende à ajouter au droit de transcription est aujourd'hui égale au montant de ce droit. Il résulte des travaux préparatoires de la loi de 1902 que sa référence aux art. 33 et 35 en question n'a pas eu pour but d'augmenter le taux de l'amende établie par la législation antérieure, mais seulement de mettre cette amende à la charge personnelle de l'officier public contrevenant.

TITRE II.

Du droit d'inscription.

CHAPITRE I. — DES VICISSITUDES DE LA LÉGISLATION.

28. La première loi organique du droit d'inscription a été la loi du 21 ventôse an VII. « Le conservateur des hypothèques percevra un droit, au profit du trésor public, sur l'*inscription des créances hypothécaires*. » Art. 3 et 19. Cette loi ajoutait : « Il ne sera payé qu'un seul droit d'inscription pour chaque créance, quel que soit d'ailleurs le nombre des créanciers requérants et celui des débiteurs grevés. » Art. 21. Il était résulté de ce dernier article une grave controverse sur la base même du droit d'inscription : le droit ne frappait-il vraiment que la *créance garantie par l'inscription* ou frappait-il *toute inscription du droit d'hypothèque* ?

29. La loi du 21 ventôse an VII a été suivie de la loi du 6 messidor an VII dont les premiers articles *suspendaient* la perception du droit sur l'inscription des créances hypothécaires *éventuelles*, jusqu'au jour de la réalisation de l'événement. Il fut admis que cette règle s'appliquait à toutes les hypothèques éventuelles, à celles qui résultaient de conventions, comme l'hypothèque du créancier dans l'ouverture du crédit, aussi bien qu'à celles qui résultaient de la loi, comme l'hypothèque de l'interdit ou du mineur sous tutelle.

Une règle spéciale fut portée par l'art. 7 de la loi du 24 mars 1873 à l'égard de l'inscription prise en vertu d'un acte d'ouverture de crédit.

30. La loi du 30 août 1913 contient les dispositions suivantes : « Le droit d'inscription est dû pour toute inscription d'hypothèque autre que l'hypothèque légale, sur le montant en principal et accessoires des sommes pour lesquelles l'inscription est requise. » Art. 27, al. 1^{er}.

« Sont abrogés :

« L'art. 19, en tant qu'il concerne le droit d'inscription, et l'art. 21 de la loi du 21 ventôse an VII ;

« Les art. 1^{er}, 2 et 3 de la loi du 6 messidor an VII, sous la réserve que les art. 2 et 3 continueront d'être appliqués aux inscriptions prises sous l'empire de cette loi, autres que celles ayant pour objet des hypothèques légales ;

» Les art. 7 et 8 de la loi du 24 mars 1873, sous la réserve que l'art. 8 continuera d'être appliqué aux inscriptions prises sous l'empire de cette loi. » Art. 61, 1^o, 3^o et 4^o (1).

CHAPITRE II. — DES INSCRIPTIONS ASSUJETTIES AU DROIT.

SECTION 1. — Règles générales.

31. En principe, *toute inscription d'un droit d'hypothèque, même purement éventuel*, est passible de l'impôt. Le droit d'inscription est le prix de la formalité civile qui rend l'hypothèque efficace à l'égard des tiers pendant la période déterminée par la loi hypothécaire. Il est indépendant du droit proportionnel d'enregistrement auquel le titre de la créance garantie a pu donner ouverture.

La formalité de l'inscription est toujours purement facultative, au regard de la loi fiscale. Le droit d'inscription ne devient exigible que par l'effet de la *réquisition volontaire* de la formalité au bureau de la conservation des hypothèques.

(1) Les règles de la loi du 6 messidor an VII et de la loi du 24 mars 1873 continuent donc d'être applicables aux inscriptions prises *antérieurement* à la mise en vigueur de la loi nouvelle ; le droit d'inscription ne deviendra exigible que lorsque l'hypothèque éventuelle se convertira en une hypothèque actuelle. Toutefois quant aux inscriptions prises pour des hypothèques légales, il n'y a plus jamais lieu de les soumettre à la perception ; elle sont affranchies de l'impôt *tant pour le passé que pour l'avenir*. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 326.

Il est indubitable que l'inscription *d'office*, opérée en vertu de l'art. 35 de la loi hypothécaire, ne peut donner ouverture à la perception. Le droit de transcription couvre le droit de première inscription.

32. De la règle de l'art. 27 de la loi de 1913, et de l'abrogation de l'art. 21 de la loi du 21 ventôse an VII, il résulte :

1^o Que la perception est applicable sans qu'il y ait lieu de distinguer s'il s'agit d'une première inscription, d'une inscription pour un *supplément d'hypothèque*, d'une inscription *en renouvellement* même d'une inscription d'office.

2^o Que quand une créance est garantie par *plusieurs droits d'hypothèque*, la perception est applicable à *chacune* des inscriptions. Ainsi sont soumises à la pluralité des perceptions, nonobstant l'unité de la créance garantie, l'inscription prise simultanément, au même bureau, en vertu d'un seul et même acte, contre plusieurs débiteurs solidaires ou contre le débiteur principal et sa caution qui ont constitué hypothèque à leur créancier, *chacun sur ses biens propres*.

Il est certain, d'autre part, que l'inscription *d'un seul et même droit d'hypothèque* ne donne ouverture qu'à une seule perception, *quel que soit le nombre des parties en cause*. Ainsi il n'est dû qu'un seul droit à raison de l'inscription d'un droit d'hypothèque constitué par plusieurs débiteurs *sur leurs biens communs*.

Il ne faut pas confondre le cas d'une *même inscription* prise successivement dans plusieurs bureaux, avec celui d'une inscription prise *en renouvellement*. Le second alinéa de l'art. 27 de la loi de 1913 décide que s'il y a lieu à l'inscription d'une même hypothèque dans plusieurs bureaux, le droit doit être acquitté en totalité dans le premier, et qu'il ne sera payé, pour chacune des autres inscriptions, que le simple salaire du conservateur. C'est à tort, nous semble-t-il, que la circulaire du 20 septembre 1913 considère cette disposition comme consacrant une exception au principe de la loi nouvelle. C'est plutôt une application du principe *Non bis in idem*, puisqu'il ne s'agit dans ce cas que d'un seul

et même droit d'hypothèque à rendre efficace durant les quinze années fixées par la loi hypothécaire.

33. De la règle de l'art. 27 de la loi de 1913, et de l'abrogation des art. 1^{er}, 2 et 3 du 6 messidor an VII, il résulte que la perception de l'impôt doit toujours être *immédiate*, même lorsque le droit d'hypothèque est éventuel, c'est à dire lorsque son existence dépend de la formation ultérieure d'un droit principal auquel il puisse se rattacher.

Ainsi sont soumises immédiatement à la perception les inscriptions prises, soit pour sûreté d'un crédit ouvert, soit pour sûreté de la restitution des choses soumises à un droit d'usufruit, soit même pour garantir à la caution le remboursement des sommes qu'elle pourra être dans le cas de payer sur la poursuite du créancier.

SECTION 2. — Règles exceptionnelles.

34. Aux termes de l'art. 27 de la loi de 1913, toutes les hypothèques *légal*es sont affranchies du droit d'inscription.

35. Le fisc reconnaît qu'à défaut d'abrogation expresse, la loi nouvelle, loi générale, laisse subsister les lois antérieures, lois spéciales, qui ont accordé l'exemption du droit d'inscription à certaines hypothèques, notamment aux hypothèques maritimes ou fluviales. Art. 8 de la loi du 9 septembre 1908.

CHAPITRE III. — DE LA QUOTITÉ ET DE LA LIQUIDATION DU DROIT.

36. La *quotité* du droit d'inscription est de fr. 1,30 par mille. Art. 1^{er} de la loi du 3 janvier 1824 et art. 1^{er}, § 4, de la loi du 28 juillet 1879.

37. La *liquidation* du droit s'opère sur le montant, en principal et accessoires, des sommes pour lesquelles l'inscription est prise. Art. 27 de la loi de 1913. Cette disposition, qui correspond au 4^o de l'art. 83 de la loi hypothécaire, ne fait aucune restriction quant

aux frais accessoires portés au bordereau comme purement éventuels du moment qu'ils sont compris dans les sommes pour lesquelles l'inscription est requise. Comp. Sol. fr., 15 mars 1886, M. 1888, p. 277. D'autre part, elle ne tient point compte des intérêts à échoir qui ne sont portés au bordereau que par la simple mention faite en conformité de l'art. 87 de la loi hypothécaire, que le capital est productif d'intérêts ou arrérages. Circ., 20 septembre 1913, M. 1913, p. 326.

38. La perception du droit suit les sommes de 20 en 20 francs inclusivement et sans fraction. Art. 3 de la loi du 30 décembre 1832.

En aucun cas, il ne peut être perçu moins de 60 centimes. Art. 8 de la loi de 1824 et art. 1^{er}, § 4, de la loi du 28 juillet 1879.

CHAPITRE IV. — DU PAYEMENT DU DROIT.

39. Le droit doit être *payé d'avance* par le requérant. Art. 27 de la loi du 21 ventôse en VII.

Il doit être *supporté* par le débiteur de la dette, conformément à l'art. 91 de la loi hypothécaire.

40. Aucune loi n'autorise le fisc à poursuivre contre le créancier au nom duquel une inscription a été requise le recouvrement du droit qui n'a pas été perçu par suite d'une erreur du conservateur des hypothèques. Le fisc ne peut instituer sa poursuite que contre le débiteur de la dette, en se fondant sur l'art. 91 de la loi hypothécaire. Comp. Cass., 12 juillet 1888, P. 1888, 1, 294, M. 1888, p. 341.

CHAPITRE V. — DE LA RESTITUTION DU DROIT.

41. Il faut admettre comme une règle générale du droit fiscal que tout droit régulièrement perçu n'est point restituable. Bruxelles, 27 décembre 1887, B. J. 1888, col. 6. La perception du droit d'inscription est régulière dès que le conservateur applique exactement les dispositions de la loi aux énonciations du bordereau qui lui est présenté par le requérant. Déc., 22 octobre 1857, M. 1858, p. 23.

APPENDICE A LA MATIÈRE DES DROITS
D'HYPOTHÈQUE.

42. Les dispositions légales concernant la *prescription*, les *poursuites* et les *instances* en matière de droits d'enregistrement sont applicables en matière de droits de transcription et d'inscription. Art. 6 et 7 de la loi du 3 janvier 1824 et art. 4 à 7 de la loi du 17 août 1873.

ERRATA ET ADDENDA

- P. 60. ...A la cinquième ligne du n° 91, ajouter : Ce jugement a été réformé par arrêt de la Cour de Gand, 31 octobre 1913, B. J. 1914, col. 56.
- P. 74. ...A la deuxième ligne de cette page, remplacer *10 p. c.*, par *10,50 p. c.*
- P. 74. ...A la finale du n° 118, remplacer *Art. 23, 3°*, par *Art. 24, 3°*
- P. 80. ...A la neuvième ligne du n° 132, remplacer *perçu que sur cet excédent*, par *perçu sur cet excédent*
- P. 141. ...A la première ligne du n° 196 remplacer *les quatre*, par *les trois*
-

TABLE DES MATIÈRES

LES DROITS DE SUCCESSION

	Pages
Bibliographie	6
Introduction — Division des droits	7

TITRE I.

De l'habitant du royaume, selon la loi fiscale	11
--	----

TITRE II.

De l'ouverture des droits de succession et de mutation par décès	13
---	----

TITRE III.

Des transmissions par décès, selon la loi fiscale	14
<i>Successions ab intestat</i>	16
<i>Dispositions testamentaires.</i>	18
<i>Institutions contractuelles</i>	23
Tolérance administrative à l'égard des acquisitions en usufruit .	25
<i>Conventions matrimoniales déroatoires à la règle du partage égal de la communauté.</i>	25
<i>Renonciations à la communauté</i>	27
<i>Dettes uniquement reconnues par testament</i>	28
<i>Stipulations pour autrui réalisées à titre gratuit au décès du stipulant</i>	29
Transaction sur des droits successoraux ou testamentaires . . .	31
Clauses d'accroissement entre acheteurs en commun, au profit des survivants	32

TITRE IV.

	Pages
De la matière imposable	33
<i>Saisine fiscale</i>	33
<i>Effet des conditions affectant la consistance de l'hérédité</i>	35
DROIT DE MUTATION PAR DÉCÈS.	36
DROIT DE SUCCESSION EN LIGNE COLLATÉRALE	39
<i>Formation de l'actif</i>	39
<i>Formation du passif</i>	40
Dettes à la charge du défunt	40
Dettes posthumes.	43
<i>Justification du passif</i> . — Principe.	44
Exceptions dans l'intérêt des héritiers.	45
Exceptions dans l'intérêt du fisc	46
DROIT DE SUCCESSION EN LIGNE DIRECTE	50
<i>Formation de l'actif</i>	51
Usufruit successoral du conjoint.	54
<i>Formation du passif</i>	55
<i>Justification du passif</i>	57
Biens et dettes d'une indivision	58

TITRE V.

De l'évaluation des biens et des dettes	59
<i>Actif</i> . — Règles générales	59
Règles propres à la perception du droit de succession en ligne collatérale.	61
Règles propres à la perception du droit de succession en ligne directe	62
<i>Passif</i>	65

TITRE VI.

De la fixation des droits et des exemptions.	67
<i>Régime des transmissions en nue propriété ou en usufruit</i>	67
<i>Tarifs établis par les lois de 1851 et de 1913</i>	70
Règles relatives aux parents et au conjoint	70
Règle relative à certains établissements publics et institutions d'utilité publique	72
<i>Tarif du droit de mutation par décès</i>	73

	Pages
<i>Tarif du droit de succession en ligne collatérale</i>	73
<i>Tarif du droit de succession en ligne directe</i>	74
<i>Tarif applicable à l'accroissement obtenu par l'effet d'une renon- ciation</i>	76
<i>Exemptions</i>	79

TITRE VII.

De la liquidation des droits dus par chacun des successeurs	79
<i>Repartition du passif</i>	80
<i>Déduction des legs</i>	82
Succession en ligne collatérale	83
Succession en ligne directe	84

TITRE VIII.

De la déclaration de succession	85
<i>Règles générales</i>	85
Personnes tenues de faire la déclaration	87
Délai de la déclaration	89
Teneur de la déclaration	90
Rectification de la déclaration	92
<i>Règles pour le cas de changement dans la dévolution ou la consis- tance de l'hérédité</i>	93
<i>Déclarations spéciales de cessation d'usufruit et de dévolution de fideicommiss</i>	95

TITRE IX.

De la répression de la fraude	97
<i>Moyens de preuve admis au profit du fisc</i>	97
Moyens du droit commun	98
Présomptions légales	101
Obligations prescrites à des tiers	104
Expertise extrajudiciaire	108
<i>Amendes ou réparations civiles</i>	111
Cas de débetion d'amendes	111
Cumul	114
Remise judiciaire ou administrative	114
Aggravation	115

TITRE X.

	Pages.
Du paiement des droits et amendes et des garanties du fisc	116
<i>Paiement</i> — Obligation et délai	116
Contribution	119
<i>Garanties du fisc</i>	121
Privilège et hypothèque	121
Cautionnement	123

TITRE XI.

De la restitution des droits	124
<i>Règles légales</i> . — Principe	125
Exceptions	126
<i>Règles administratives</i>	128

TITRE XII.

De la prescription	130
<i>Action en restitution</i>	130
<i>Action en paiement</i>	131
Délais	131
Point de départ	134
<i>Suspension et interruption</i>	136

TITRE XIII.

Des poursuites et instances	137
--	-----

LES DROITS D'HYPOTHÈQUE

TITRE I.

Du droit de transcription	138
<i>Vicissitudes de la législation</i>	138
<i>Actes assujettis au droit</i> . — Règles générales	139
Règles exceptionnelles	141
<i>Quotité et liquidation du droit</i>	145
<i>Recouvrement du droit et de l'amende</i>	147
<i>Restitution du droit</i>	148

TITRE II.

	Pages
Du droit d'hypothèque	149
<i>Vicissitudes de la législation</i>	149
<i>Inscriptions assujetties au droit. — Règles générales</i>	150
Règles exceptionnelles	152
<i>Quotité et liquidation du droit</i>	152
<i>Payement du droit</i>	153
<i>Restitution du droit</i>	153
Appendice aux droits d'hypothèque	154
Errata	154