

ANNALES

DU

NOTARIAT ET DE L'ENREGISTREMENT

SOMMAIRE :

De la vieille théorie dite des droits d'acte et des droits de mutation. — Conseil, source de responsabilité : F. Cuvelier. — *Bibliographie.*

DROIT FISCAL

De la vieille théorie dite des droits d'acte et des droits de mutation (1).

VII. L'ancienne doctrine de l'administration belge.

Autrefois, les rédacteurs du Recueil général et du Moniteur du notariat, en d'autres termes, les chefs de l'Administration belge, se ralliaient aux règles de perception de l'Ecole de Championnière et Rigaud. Ils l'ont fait en deux circonstances, dans les termes les plus explicites.

A. Une décision du 24 octobre 1867 (2) avait eu pour objet la question de savoir si l'acte de cautionnement solidaire d'une dette, dont il n'existe pas de titre enregistré, donne ouverture au droit d'obligation (art. 69, § 3, 3^o) ou seulement au droit de cautionnement (art. 69, § 2, 8^o). L'Administration avait restreint la perception au droit de cautionnement. Sous cette décision, le Recueil général et le Moniteur du notariat publièrent les observations suivantes :

« En matière d'immeubles, le *fait* de la transmission entre
« vifs autorise la demande du droit de mutation et exclut
« tout débat sur l'existence ou la non-existence d'un *titre*,
« d'un acte réunissant les conditions constitutives d'un con-

(1) Annales, 1906, p. 5.

(2) R. G. 1868, p. 11 ; Moniteur, 1868, p. 3.

« trat entre le nouveau possesseur et l'ancien. La demande
« de l'impôt est suffisamment établie, jusqu'à preuve con-
« traire, par l'inscription du nouveau possesseur au rôle de
« la contribution foncière et par les paiements faits d'après
« ce rôle, comme aussi par des baux et tous autres actes
« impliquant le droit de propriété ou d'usufruit. De la pré-
« pondérance du *fait*, il résulte que le titre ou l'instrument
« produit ne lie pas non plus l'Administration quant à la
« nature, au caractère que l'*acte* assignerait à la transmis-
« sion. Si, par exemple, celle-ci était qualifiée donation,
« l'Administration, ayant intérêt à le faire, pourrait prouver
« que la transmission s'est opérée en réalité à titre de vente.
« Ce serait un cas de fraude, et la preuve pourrait être
« fournie même à l'aide de présomptions graves, précises et
« concordantes.

« En matière de meubles, le système de la loi de l'enre-
« gistrement est différent. L'impôt est bien en rapport avec
« le caractère, la nature des opérations juridiques, conven-
« tions ou dispositions, mais l'existence de l'acte, de la
« preuve écrite, de l'instrument, est la condition *sine qua non*
« de la perception du droit. Il en résulte que la source de
« l'action de l'Administration n'est pas ailleurs que dans le
« contenu de l'acte et qu'il faut se borner à rechercher le
« caractère juridique de ce contenu, en se conformant, le
« cas échéant, aux règles d'interprétation consignées dans
« les art. 1156 et suivants du code civil ».

Pour justifier la perception du droit d'obligation sur l'acte de cautionnement solidaire d'une dette dont il n'existait pas de titre enregistré, un tribunal français avait dit : « que, « si un pareil engagement n'était pas considéré comme une « obligation principale, il serait trop facile au débiteur « d'éviter le paiement de la moitié du droit (la différence « entre 0,65 % et 1,40 %) en donnant la forme d'un caution- « nement solidaire à un acte qui aurait pour ce créancier toute « la force et toute la valeur d'une obligation pure et simple ». Le Recueil et le Moniteur reproduisent cette objection et la réfutent ainsi :

« Le tribunal parle d'éviter l'impôt et s'en préoccupe « dans un ordre d'idées où la fraude ne trouve pas de

« place. En dehors des mutations immobilières, le droit
 « d'enregistrement n'est que le prix de l'utilité juridique
 « de l'acte, de l'instrument. Si cette utilité est celle que
 « possède la preuve écrite d'un cautionnement simple ou
 « solidaire, la loi s'oppose à la perception du droit afférent
 « à l'utilité juridique que possède l'acte constatant une obli-
 « gation principale. Si dans le but de payer un droit moins
 « élevé, les parties se contentent d'un instrument ayant une
 « portée et des effets juridiques moins étendus que l'instru-
 « ment auquel elles donneraient la préférence dans le cas où
 « il ne coûterait pas plus cher, elles exercent en cela un
 « droit qui, dans le système de la loi de l'enregistrement,
 « est parfaitement légitime : si quelqu'un peut en souffrir,
 « c'est la partie, qui avec un instrument d'une utilité plus
 « restreinte, peut faire manquer ou atteindre moins facilement
 « le résultat qu'elle a en vue ».

B. Le second cas où l'ancienne Administration belge a admis catégoriquement la doctrine de Championnière et Rigaud mérite aussi d'être rappelé. Un jugement du tribunal de Bruxelles, du 8 mars 1873, avait déclaré le fisc recevable à établir par tous moyens la dissimulation d'une transmission immobilière passible du droit de mutation entre vifs, sous l'apparence d'un acte de partage pur et simple. A la suite de la relation de ce jugement, le Recueil et le Moniteur insérèrent la note que voici (1) :

« La jurisprudence française offre des exemples de pour-
 « suites de même nature, mais elles portaient sur des muta-
 « tions *mobilières* — (et la note renvoie au célèbre arrêt de
 « cassation, du 9 juillet 1861, qui a été cité plus haut, n° VI,
 « arrêt relatif à une donation mobilière déguisée sous la
 « forme d'une cession à titre onéreux) — ; comme nous
 « l'avons fait remarquer dans nos observations à la suite
 « d'une décision du 24 octobre 1867, *il n'y a pas de fraude*
 « *en matière de droits d'acte* ».

Ces observations sont tout à fait remarquables. On n'y ergote pas sur un texte isolé, l'art. 4, qui, selon la remarque

(1) R. G. 1873, p. 275 ; Moniteur, 1873, 194.

de Dubois, est rédigé confusément comme si le droit proportionnel était toujours de mutation et jamais d'acte. On y envisage le *système général de la législation de l'enregistrement* et on en déduit une conséquence d'une logique rigoureuse : « En matière de meubles, l'impôt est bien en rapport
 « avec la nature des opérations juridiques, mais l'existence
 « de l'*instrumentum* est la condition *sine qua non* de la
 « la perception du droit. *Il en résulte que la source de l'action*
 « *de l'Administration n'est pas ailleurs que dans le contenu*
 « *de l'acte et qu'il faut se borner à rechercher le caractère*
 « *juridique de ce contenu.* »

Un auteur n'a pas saisi la force de ce raisonnement et s'est efforcé de défendre le système de l'Administration française de la manière suivante : « La rédaction d'un écrit n'étant
 « que la condition de l'ouverture du droit, dès que cette
 « condition est réalisée, c'est la convention qui est l'objet
 « direct de l'impôt et c'est d'après sa nature que celui-ci doit
 « être perçu. » Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*,
 2^e édit., n^o 56. Le vice de cette argumentation saute aux yeux. La conclusion est plus large que la prémisse posée ! Si la rédaction d'un écrit n'est que la condition de l'ouverture du droit, elle est cela tout au moins, *id quod condit*, selon l'étymologie romaine, et Naquet ne saurait le contester ; il est impossible, dès lors, que la réalisation de cette condition ait pour effet d'autoriser la perception sur des clauses différentes de celles que l'écrit a constatées. Qu'importe la convention que les parties ont conclue, s'il n'en existe pas un acte instrumentaire ? Certes l'objet direct de l'impôt n'est jamais un simple papier recouvert d'écritures, c'est toujours une opération juridique ; mais, en matière mobilière, le fisc ne connaît et ne peut connaître les opérations juridiques que par les actes que les parties en ont dressés. Logiquement donc, c'est uniquement d'après la nature que les stipulations de ces actes leur assignent que l'impôt doit être perçu.

Il faut insister aussi sur la façon magistrale dont l'ancienne Administration belge écartait le fameux argument de l'Administration française que la fraude fait exception à toutes les règles. Cet argument, qui a fait impression sur l'illustre

Demante (1), que tous les répertoires, dictionnaires et traités se sont plu à répéter, que vaut-il encore après cette réponse topique : « *On parle de fraude et on s'en préoccupe dans un ordre d'idées où la fraude ne trouve pas de place.* » ?

Les parties ont dressé un acte dont l'un des éléments, le paiement du prix, est simulé, elles ont déguisé une donation mobilière sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux ; l'acte qu'elles présentent à la formalité contient-il vraiment, selon l'expression de Demante, une simulation *frauduleuse*, conçue précisément en vue d'é luder l'impôt ? Mais non, mille fois non, il y a bien là une simulation, mais une simulation qui n'est pas frauduleuse, par cette raison péremptoire que les parties à une transmission mobilière ont le droit de rédiger comme bon leur semble l'acte qu'il leur convient d'en dresser, qu'aucune disposition légale ne les astreint à révéler au fisc le *contrat* lui-même qui s'est formé entre elles ! Comment le fisc pourrait-il se plaindre de ce qu'on lui a présenté un acte partiellement simulé (2), alors que les parties auraient pu très-licitement ne rien lui présenter du tout ?

Frauder la loi, c'est la violer, ne point obéir à ses prescriptions. Là où les parties ne se soustraient point soit à une injonction, soit à une prohibition du législateur, il ne peut y avoir de fraude à la loi. Eluder l'impôt, ce n'est point le frauder. On parle trop souvent en matière fiscale de la fraude à la loi, alors que les parties n'ont eu que la simple habileté de ne pas donner prise à tel impôt, en évitant de réaliser

(1) On aura observé par les citations faites précédemment que Demante est tombé dans une véritable contradiction. Examine-t-il la question de l'application du tarif, la question de l'*exigibilité*, il admet le fisc à relever la simulation employée par les parties, il l'autorise à recourir pour cela à des preuves extrinsèques — n° 598 de sa 4^e édition — ; examine-t-il, non plus la question de l'*exigibilité*, mais celle de la *liquidation* de l'impôt, il persiste à enseigner que l'impôt est attaché aux clauses de l'acte instrumentaire, que tant que la simulation n'est pas découverte par les parties elles-mêmes, ou par la constatation d'une contre-lettre, la perception est réglée par la teneur de l'acte présenté à la formalité — n° 765 de la même édition.

(2) Ainsi que Planiol, Droit civil, III, n° 2252, l'observe exactement, l'acte n'est pas entièrement simulé, puisque le transfert de propriété est bien réellement voulu et accompli ; la simulation ne porte que sur le paiement du prix qui est déclaré et qui n'a pas eu lieu.

la condition à laquelle la loi en subordonne la déduction. Il est intéressant, par exemple, de rappeler le langage qui fut tenu devant l'Assemblée législative de France par les promoteurs de la célèbre loi du 18 mai 1850 sur les dons manuels : « La déclaration par les futurs époux dans les « contrats de mariage que les dots qu'ils se constituent pro- « viennent de dons manuels suffit souvent pour que l'applica- « tion du droit de donation ne puisse avoir lieu. C'est là une « fraude à la loi qu'il faut faire cesser. » Cela fut dit et répété par le Ministre des finances et le rapporteur de la Commission de la Chambre, ainsi qu'on peut le voir au Dictionnaire des rédacteurs, v^o don Manuel, n^{os} 73 et 74. Et cependant la jurisprudence invariable de la Cour de cassation proclamait qu'il n'y avait aucune fraude à la loi de l'an VII, de la part des parents qui, ayant doté leur enfant par un don manuel, s'abstenaient de comparaître au contrat de mariage dans lequel l'enfant doté établissait l'origine de ses biens présents en déclarant qu'ils lui provenaient d'un don manuel reçu antérieurement de ses père et mère !

Bien ou mal faite, la loi fiscale est ainsi faite que cette matière imposable, la transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance des biens meubles, par vente, donation, bail, etc., ne peut apparaître aux yeux du fisc que s'il en existe quelque acte instrumentaire, quelque écrit en formant titre, dans les rapports respectifs des parties. Il faut ajouter que les actes ne sauraient être pour le fisc que ce qu'ils sont pour les parties elles-mêmes. En matière mobilière, le droit d'enregistrement n'est vraiment que le prix de la force probante attribuée par la loi civile aux actes instrumentaires des opérations juridiques. A tort ou à raison, l'intérêt *civil* des parties à relater fidèlement leurs stipulations dans les actes qu'elles passent devant notaire ou sous leurs signatures privées a paru au législateur de l'an VII une garantie suffisante de l'intérêt *fiscal* de l'Etat. Les parties ont caché une donation mobilière sous la forme d'un acte de vente à prix payé comptant, tant pis pour l'Etat dont l'intérêt fiscal est en jeu, mais tant pis aussi pour le vendeur apparent, donateur au fond, quand ses intérêts civils seront en question ; il ne pourra produire qu'un titre de vente lorsqu'il lui incom-

bera de prouver une donation pour fonder une action en révocation du chef d'ingratitude, pour se soustraire à une action en garantie du chef d'éviction, etc. ; et ce qui sera vrai du vendeur apparent le sera aussi de ses héritiers : ceux-ci n'auront qu'un titre de vente lorsqu'ils auront besoin d'un titre de donation pour appuyer une action en nullité du chef d'incapacité de recevoir, une action en réduction du chef d'excès de la quotité disponible, etc. « Si la loi de « l'an VII sauvegarde mal les intérêts du fisc, celui-ci a la « faculté d'en demander une meilleure ; en attendant, les « contribuables rédigent leurs actes au mieux de ce qu'ils « croient leurs intérêts. »

Qu'importe, comme M. Schicks l'écrivait si bien dernièrement, en faisant allusion à la thèse soutenue par M. Thomas, qu'importe que la matière imposée soit la même, qu'il s'agisse de mutations de meubles ou d'immeubles, *si les conditions d'exigibilité du droit sont différentes !* « Si la distinction « entre les droits d'acte et les droits de mutation n'a pour « base qu'une différence entre les conditions d'exigibilité, « encore faut-il que ces conditions soient remplies. Or, elles « ne le sont pas, relativement au droit de donation de « meubles, tant qu'on ne présente pas à la formalité un *titre* « de donation (1). »

(A suivre.)

LE CONSEIL EST-IL UNE SOURCE DE RESPONSABILITÉ ?

(Suite.)

II. Le Conseil a été donné par un notaire.

Nous avons, en posant les prémisses de cette étude, distingué nettement le conseil du mandat. Dans l'abstraction des principes, ces deux notions sont séparées par l'irréductible diversité de leurs bases et des éléments juridiques qui interviennent dans leur formation. En fait, et dans la multiplicité des cas pratiques, il arrive fréquemment que les

(1) R. P. 1905, p. 520.