

ANNALES

DU

NOTARIAT ET DE L'ENREGISTREMENT

SOMMAIRE :

Droit fiscal : De la vieille théorie dite des droits d'acte et des droits de mutation. — Des frais de licitation : C. H. — *Bibliographie*. — *Jurisprudence* : Licitation. Frais. Liquidation du droit de 25 centimes. — Enregistrement des actes de partage. Mention d'une convention d'assurance sur la vie. Mention d'avancements d'hoirie. Créances éteintes par compensation. — Rupture d'une promesse de mariage. Caractère injurieux. Préjudice moral et matériel. Indemnité. — Avocat. Procédure gratuite. — Assurances. Erreur sur la personne de l'assureur. Société coopérative nulle.

DROIT FISCAL.

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

Une intéressante polémique s'est déroulée l'an dernier dans les deux publications officielles de l'Administration de l'enregistrement : le *Recueil général* et le *Moniteur du notariat*.

Par un arrêt du 8 décembre 1904, rendu au rapport de l'un de ses membres les plus éminents, M. le conseiller Richard, la Cour de cassation avait consacré la distinction des droits d'enregistrement en droits d'acte et droits de mutation dans les termes suivants : « Les droits qui frappent les mutations immobilières et ceux qui frappent les mutations mobilières ont une CAUSE JURIDIQUE DISTINCTE par cela que les premières sont imposées au droit proportionnel à raison de la seule convention dont elles dérivent, tandis que les secondes sont affranchies de tout droit en l'absence d'un acte qui en constate la réalisation. (1) »

Un fonctionnaire des plus zélés de l'Administration cen-

(1). Belgique Judiciaire, 1905, col. 753.

trale, M. Jos. Thomas, avait fait suivre la publication de cet arrêt dans le Recueil et le Moniteur, de critiques très vives (1). C'est assez l'habitude de l'Administration, depuis quelques années, de ne pas savoir contenir son mécontentement à l'égard des arrêts qui lui déplaisent. On dit volontiers, et nous le croyons très sincèrement, que l'Administration centrale est devenue une forte Ecole de science juridique ; on peut se demander si elle est toujours une grande Ecole de respect envers les premiers magistrats du pays !

Un spécialiste très autorisé des affaires fiscales, M. l'avocat Crépin, prit la défense de l'arrêt dans des lettres qu'il adressa au Recueil et au Moniteur. M. Jos. Thomas répondit sur le champ à chacune de ces lettres (2).

C'est de cette controverse et des conséquences pratiques que M. Jos. Thomas a prétendu lui attribuer, que nous voulons entretenir les lecteurs des Annales

I. Les textes en jeu dans le débat.

Loi organique du 22 frimaire an VII.

ART. 2. Les droits d'enregistrement sont *fixes* ou *proportionnels*, suivant la nature des *actes* et *mutations* qui y sont assujettis.

ART. 3. Le droit *fixe* s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles.

Il est perçu aux taux réglés par l'article 68 de la présente.

ART. 4. Le droit *proportionnel* est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidation de sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès.

(1) R. G. 1905, p. 21, Moniteur 1905, p. 62.

(2) R. G. 1905, p. 145, 385 et 438, Moniteur, 1905, p. 161, 355 et 381.

Ses quotités sont fixées par l'article 69 ci-après.
Il est assis sur les valeurs.

ART. 6. Le moindre droit à percevoir sur un *acte donnant lieu au droit proportionnel*, et sur une *mutation par décès*, sera du montant de la quotité sous laquelle chaque acte ou mutation se trouve classé dans les articles 68 et 69, sauf les exceptions y mentionnées.

ART. 12. La *mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit* sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit.....

ART. 20. Les délais pour faire enregistrer les *actes publics* sont, savoir :

ART. 22. Les *actes* qui, à l'avenir, seront faits *sous signature privée, et qui porteront transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles*, et les *baux à ferme ou à loyer, sous-baux, cessions et subrogations de baux, et les engagements, aussi sous signature privée, de biens de même nature*, seront enregistrés dans les trois mois de leur date.

Pour ceux des actes de ces espèces qui seront passés en pays étranger,

ART. 23. Il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement de *tous autres actes* que ceux mentionnés dans l'article précédent, qui seront faits *sous signature privée* ou passés en pays étranger,

ART. 24. Les délais pour l'enregistrement des *déclarations* que les héritiers, donataires ou légataires auront à passer des *biens à eux échus ou transmis par décès*, sont, savoir :...

ART. 28. Les droits des *actes* et ceux des *mutations par décès* seront payés, avant l'enregistrement, aux taux et quotités réglés par la présente.

ART. 73. Toutes les lois rendues sur les droits d'enregistrement et toutes dispositions d'autres lois y relatives sont et demeurent abrogées pour l'avenir.

Elles continueront d'être exécutées à l'égard des *actes* faits et des *mutations par décès* effectuées avant la publication de la présente.

Loi complémentaire du 27 ventôse an IX.

ART. 4. Sont soumises aux dispositions des art. 22 et 38 de la loi du 22 frimaire an VII les *mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles*, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de *conventions écrites* entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers.

A défaut d'*actes*, il y est suppléé par des *déclarations* détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en possession, à peine d'un droit en sus.

II. Les conditions de l'exigibilité de l'impôt.

Malgré la déclaration de principe que la loi du 22 frimaire an VII formulait en son art. 4 : « le droit proportionnel est établi pour toute transmission de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès », il fut reconnu, dès la mise en vigueur de cette loi, que les seules transmissions qui étaient *imposées en elles-mêmes*, qui entraînaient l'exigibilité de l'impôt par leur seule existence, sans condition aucune, étaient les *mutations opérées par décès*. Art. 24. Les divers droits proportionnels annoncés par l'art. 4 pour les *transmissions entre vifs* de biens meubles ou immeubles ne pouvaient être perçus que sur les conventions translatives qui se présentaient sous les espèces du papier et de l'encre, c'est-à-dire sous la forme d'*actes instrumentaires*. Art. 20 à 23. La seule distinction à faire alors au sujet des transmissions entre vifs était celle des *actes à enregistrement obligatoire* et des *actes à enregistrement facultatif* : les art. 20 et 22, d'une part, prescrivant l'enregistrement dans un délai de rigueur de tous les actes publics, sans distinction quant à leur objet, et des actes privés portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles, l'art. 23, d'autre part, décidant qu'il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement de tous les autres actes privés.

Il y avait bien dans la loi de l'an VII un certain art. 12 qui semblait frapper directement les *mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles*, mais cette dis-

position était restée inefficace, parce que la loi avait oublié de prescrire l'enregistrement de *déclarations écrites*, dans les cas de simples conventions verbales. Les seules *mutations soumises à déclaration* par la loi organique étaient celles des biens meubles ou immeubles opérées par décès au profit des héritiers, donataires ou légataires. Art. 24.

L'art. 12 de la loi de l'an VII fut complété par l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX qui disposa dans les termes que nous avons reproduits ci-dessus. Quant aux biens mobiliers, le système de la loi organique demeura intact. « Aujourd'hui encore, la transmission entre vifs peut s'en opérer, à n'importe quel titre, sans donner lieu à la perception, s'il n'y en a pas d'acte, ou si, l'acte étant fait sous seing privé, il n'en est fait aucun usage par acte public, ou en justice, ou devant toute autre autorité constituée. (1) »

III. Les distinctions traditionnelles.

Il y a peu d'années, l'Administration belge résumait ainsi l'économie de la loi bursale dans un mémoire en cassation : « Dans le système général de la législation de l'enregistrement (lois du 22 frimaire an VII et du 27 ventôse an IX), les conventions soumises à l'impôt proportionnel peuvent être rangées en deux grandes classes. Les premières entraînent l'exigibilité du droit *par leur seule existence*, ce sont les conventions translatives d'immeubles en propriété ou en usufruit. L'exigibilité du droit sur les secondes, sur toutes les autres conventions qui comportent un mouvement de valeurs, est subordonné à la *condition sine quâ non qu'elles aient été actées par écrit*. D'où la division traditionnelle en *droits d'acte* et *droits de mutation* (2) ».

Les auteurs s'exprimaient de même. Nous n'en citerons que deux parmi les classiques : Demante et Dubois.

« Certains faits juridiques n'encourent l'impôt qu'autant qu'ils sont constatés par acte. Dans ce cas, l'impôt est appelé *droit d'acte*. D'autres sont imposés en eux-mêmes :

(1) Dictionnaire des rédacteurs, V^e Mutation, n^{os} 14 et seq.

(2) R. G. 1900, p. 141 ; Moniteur, 1900, p. 218 ; ANNALES, 1900, p. 170.

« à défaut d'acte, l'Administration peut les rechercher et en
 « faire la preuve par d'autres moyens. Dans ce cas, l'impôt
 « est appelé *droit de mutation*.

« La loi de frimaire n'avait établi de droit de mutation
 « que sur les transmissions par décès de meubles ou d'im-
 « meubles (V. art. 6, 28, 73). Mais la loi du 27 ventôse
 « an IX (art. 4) y a assujetti, en outre, les transmissions
 « entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.
 (Demante, Principes de l'enregistrement, 2^e édit., n^o 13).

« Personne ne conteste ni ne peut contester que dans
 « notre législation il y ait certains droits d'enregistrement
 « qui ne sont exigibles que s'il existe un acte écrit (*droits*
 « *d'acte*), et qu'il y en ait d'autres, au contraire, qui
 « sont exigibles même en l'absence d'acte écrit (*droits de*
 « *mutation*).

« Une erreur qu'il importe de signaler parce qu'elle est
 « fort répandue, surtout parmi les praticiens, c'est celle
 « que l'on commet lorsque l'on confond la distinction des
 « droits d'acte et de mutation avec celle des droits fixes et
 « proportionnels. Pour beaucoup de personnes, droit d'acte
 « signifie droit fixe, et droit proportionnel veut dire droit
 « de mutation. Ce qui occasionne l'erreur et en même temps
 « explique qu'elle soit si fréquente, c'est que : 1^o tous les
 « droits fixes sont des droits d'acte ; 2^o tous les droits de
 « mutation sont proportionnels.

« Mais tous les droits proportionnels ne sont pas de muta-
 « tion. Un grand nombre de droits proportionnels sont des
 « droits d'acte, c'est-à-dire ne sont exigibles qu'autant qu'il
 « existe un acte écrit, acte instrumentaire. Tels sont les
 « droits d'obligation et ceux de libération ; tels sont encore
 « les droits qui frappent les transmissions entre vifs de
 « propriété, d'usufruit ou de jouissance des biens meubles.
 (Dubois, Leçon d'ouverture au cours de droit civil appro-
 fondi dans ses rapports avec l'enregistrement (1) p. 23.)

(1) Ce beau travail a été reproduit par la Revue critique de législation et de jurisprudence, 1876, p. 47, et par le Répertoire périodique de Garnier, 1876, p. 203.

IV. Les règles de perception des droits d'enregistrement, selon Championnière et Rigaud, I, n^{os} 46, 104, 115 à 125 (1), 135, 196, 230 et 658, et Paul Pont, *Repertoire de Dalloz*, v^o *Enregistrement*, n^o 79.

Première règle. A l'égard des droits d'acte, fixes ou proportionnels, et particulièrement à l'égard des droits proportionnels établis sur les transmissions mobilières entre vifs, le fisc doit prendre l'écrit tel qu'il est, sans qu'il lui soit permis de faire preuve contre ou outre son contenu. Ce n'est que dans l'acte instrumentaire qu'il peut trouver les éléments de la perception, car, en matière mobilière, ce n'est pas le *gestum*, le contrat qui a été conclu, c'est le *scriptum*, le contrat qui a été acté, qui est la *cause de l'impôt*.

Deuxième règle. Au contraire, à l'égard des droits de mutation, c'est-à-dire à l'égard des droits proportionnels établis sur les transmissions immobilières entre vifs, le fisc n'a pas à s'incliner devant la teneur de l'acte qui lui est présenté ou de la déclaration qui lui est faite. Il est autorisé à rechercher partout les éléments de la perception, en recourant aux modes de preuve du droit commun compatibles avec l'esprit de la loi fiscale, car, en matière immobilière, c'est le *gestum*, le contrat qui a été effectivement conclu, et non pas le simple *scriptum*, l'écrit (acte ou déclaration) qui lui est soumis, qui est la *cause de l'impôt* (2).

(1) M. Thomas a écrit dans sa première réponse à M. Crépin qu'on ne découvre au *Traité de Championnière et Rigaud* que les quelques lignes du n^o 46 comme justification de la théorie des droits d'acte et des droits de mutation. N'a-t-il donc pas lu les n^{os} 115 à 125 ?

(2) Ce n'est là, à vrai dire, qu'une partie de la règle posée par Championnière et Rigaud, à l'égard des droits de mutation, mais c'est la seule qui nous intéresse. Championnière et Rigaud ajoutaient qu'« il n'y a point de droit proportionnel à percevoir si, malgré la teneur de l'acte ou de la déclaration, il n'y a point eu de mutation en réalité ». Cette seconde partie de leur règle ne saurait être admise que sous réserve de l'application de l'art. 60 de la loi organique qui prohibe formellement la restitution de tout droit — d'un droit de mutation aussi bien que d'un droit d'acte — perçu d'après les éléments du *scriptum* qui a été présenté à la formalité.

Nous devons reconnaître aussi que la définition que Championnière et Rigaud donnaient des droits de mutation avait le tort de s'appliquer aux transmissions de simple jouissance immobilière, c'est-à-dire aux baux d'immeubles et aux antichrèses.

Ainsi que nous le ferons plus loin, Championnière et Rigaud auraient pu se borner à déduire leurs règles de l'économie générale de la législation de l'enregistrement, à les présenter l'une et l'autre comme des conséquences nécessaires des différences établies par la loi organique de l'an VII (art. 20, 22 et 23) et la loi complémentaire de l'an IX (art. 4) entre les conditions de perception de l'impôt sur les transmissions entre vifs, les droits des transmissions mobilières ne pouvant être perçus qu'à raison de l'enregistrement de *conventions écrites*, d'actes instrumentaires, ceux des transmissions immobilières pouvant être perçus même au cas de *conventions verbales*, même à défaut de conventions écrites, comme dit l'art. 4 de la loi de l'an IX.

Mais ils ont voulu les étayer sur un texte précis ; ils ont invoqué les termes mêmes de l'art. 2 de la loi organique : « Les droits sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et des mutations qui y sont assujettis ». Les *actes* dont parle l'art. 2, ce sont les actes des opérations juridiques qui n'encourent l'impôt qu'autant qu'elles sont constatées par acte — actes qui donnent lieu au droit fixe ou au droit proportionnel selon la nature de l'opération dont ils forment titre — ; les *mutations*, ce sont les opérations juridiques qui sont imposées en elles-mêmes, qu'elles soient ou non constatées par des actes instrumentaires ; en d'autres termes, ce sont les mutations par décès de meubles ou d'immeubles (art. 24 de la loi de l'an VII) et les mutations entre vifs de biens immeubles (art. 12 de la loi de l'an VII vivifié par l'art. 4 de la loi de l'an IX).

« Cet art. 2, dit PAUL PONT (1), revient à dire que c'est la « *nature de l'acte* (écrit) qui doit être prise en considération dans la perception d'un *droit d'acte*, et que c'est à la *nature de la mutation* qu'il faut s'attacher pour la perception d'un « *droit de mutation* ».

A cette question capitale, le fisc peut-il, par des présomptions, des rapprochements, des *éléments extrinsèques*, en un mot, soit *compléter les actes* présentés à l'enregistrement, y

(1) Dalloz, v^o Enregistrement, n^o 79.

ajouter, soit surtout relever les simulations commises dans ces actes, y remettre à la place des contrats simulés les contrats réellement avenus, l'Ecole de Championnière et Rigaud répond donc différemment selon qu'il y va de la perception d'un droit d'acte ou d'un droit de mutation : non, s'il ne s'agit que d'une perception à établir sur une convention translatrice de biens mobiliers ; oui, au contraire, s'il s'agit d'une perception à opérer sur une convention translatrice de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.

V. La jurisprudence belge.

Nos tribunaux n'ont jamais hésité à consacrer la doctrine de Championnière et Rigaud dans sa formule et dans ses conséquences :

« Considérant que les droits de libération sont des *droits d'acte* ; qu'il est de principe que les droits d'acte ne sont dus que dans le cas de présentation volontaire à l'enregistrement d'un écrit *formant par lui-même preuve complète* de l'obligation ou de la libération, sans qu'il soit besoin à cet effet *d'aucune autre espèce de preuve quelle qu'elle soit* ». Tribunal de Liège, 7 février 1861 (1).

« Attendu que le droit dont la rentrée est poursuivie est un *droit d'acte* sur un marché, établi par l'art. 69 § 3, n°1, de la loi du 22 frimaire an VII ; attendu que semblable droit n'est dû que si la convention de marché résulte d'actes volontairement présentés à l'enregistrement ; attendu qu'en cette matière il est de principe que les actes doivent être pris tels qu'ils sont, *sans qu'il puisse être admise aucune preuve, de quelque nature qu'elle soit, contre et outre leur contenu*, ni sur ce qui aurait été dit, fait ou convenu lors de leur rédaction, avant ou après ». Cour de Bruxelles, 22 décembre 1873 (2).

« Considérant que le droit de donation mobilière réclamé par l'administration est un *droit d'acte* qui ne peut donc

(1) R. G. 1861, p. 140, Moniteur, 1861, p. 92.

(2) R. G. 1874, p. 77, Moniteur, 1874, p. 50.

« être perçu que sur un écrit formant à lui seul, et *abstraction*
 « faite de tout élément extrinsèque, titre de la donation, et
 « que ce n'est donc qu'à condition que les mentions dont il
 « s'agit constituassent le titre des dons manuels allégués,
 « qu'elles pourraient subir un droit de donation mobilière.
 Justice de paix de Soignies, 20 novembre 1880 et Tribu-
 nal de Tournai, 9 août 1882 (1) ».

« Le droit de l'administration d'apprécier le véritable
 « caractère de l'acte sans s'arrêter à la qualification que les
 « parties ont adoptée *ne lui permet pas cependant de recher-*
 « *cher ce caractère en dehors de l'acte même, de s'appuyer*
 « *à cet effet sur des éléments étrangers à l'acte, sur des*
 « *circonstances extérieures.* Dans l'espèce, l'acte dont il
 « s'agit est un acte de mainlevée pure et simple ; il ne
 « contient, suivant ses termes, ni quittance, ni autre dispo-
 « sition libératoire ». Conclusions du ministère public et
 Tribunal de Gand, 6 janvier 1892 (2).

« Attendu que le droit dont la répétition est poursuivie
 « est un *droit d'acte* ; que, pour établir la perception, l'ad-
 « ministration ne peut pas rechercher, *en dehors de l'écrit*
 « *qui lui est soumis, la véritable nature de l'acte dont cet*
 « *écrit forme le titre ; qu'elle ne doit pas cependant s'en*
 « *tenir à la dénomination que les parties ont donnée à leur*
 « *convention ; qu'il lui est permis d'interpréter, les unes par*
 « *les autres, les différentes clauses du contrat et de lui*
 « *assigner ainsi son véritable caractère* ». Tribunal de Gand,
 21 juin 1899 (3).

« Attendu qu'il est de doctrine et de jurisprudence que
 « lorsqu'il s'agit d'un *droit d'acte*, comme dans l'espèce,
 « l'acte soumis à la formalité de l'enregistrement *doit seul*
 « *être consulté* pour établir l'exigibilité des droits, *sans que*
 « *l'on puisse avoir recours à des circonstances extérieures*
 « *pour qualifier le contrat, ou sans que l'on puisse invoquer*

(1) R. G. 1882, p. 481 et Moniteur, 1882, p. 321.

(2) R. G. 1892, p. 108 ; Moniteur, 1892, p. 83.

(3) R. G. 1899, p. 352, Moniteur, 1899, p. 257.

« ces circonstances pour en faire valoir l'inexistence ». Tribunal de Bruges, 9 juillet 1902 (1).

Il était bon de faire ces citations pour permettre d'apprécier l'affirmation de M. Jos. Thomas, sous l'arrêt de cassation du 8 décembre 1904 : « Il en est de cette vieille théorie « dite des droits d'acte et des droits de mutation comme « de la plupart des préjugés qui, après avoir été définitive-
« ment condamnés par la science, prennent, de temps à
« autre, un regain de vie, afin de démontrer, dirait-on, la
« lenteur du progrès ; ce sont des morts qu'il faut qu'on
« tue ».

VI. La jurisprudence française.

Le *Traité alphabétique* de MAGUÉRO résume très bien le dernier état de la jurisprudence française sur les règles de perception applicables aux transmissions mobilières entre vifs (2) :

« N° 6. Les actes présentés à l'enregistrement doivent être considérés avec le caractère que les parties leur ont donné. *L'Administration ne peut pas, par des présomptions, des rapprochements, des éléments extrinsèques, les compléter, ou y ajouter* ».

C'est ainsi qu'une reconnaissance de somme causée pour prix de vente d'objets mobiliers ne peut être tarifée au droit de fr. 2,70 %, qu'autant qu'elle est susceptible d'être considérée comme formant le titre même, l'*instrument* de la vente ; à défaut de cette condition, elle n'est passible que du droit de fr. 1,40 % (3). On sait qu'à la différence de l'Administration belge (4), l'Administration française n'attribue aucune portée exceptionnelle à la finale de l'art. 69, § 3, 3°, et la considère comme n'ayant eu d'autre objet

(1) R. G. 1902, p. 337, *Moniteur*, 1902, p. 290.

(2) Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, v° acte, nos 6 et 7.

(3) Garnier, *Répertoire périodique*, 1884, p. 694, 1885, p. 193, 1888, p. 80 et 1887, p. 310.

(4) Décisions du 19 janvier 1889, et du 14 mai 1892, R. G. 1889, p. 76 et 1892, p. 281, *Moniteur*, 1889, p. 46 et 1892, p. 197.

que de réserver l'application des principes ordinaires de la perception.

C'est ainsi encore que l'acte d'une mainlevée hypothécaire consentie au nom d'une commune n'est point passible du droit de quittance, bien qu'il indique les actes administratifs qui ont habilité les représentants de la commune, en même temps qu'ils ont constaté la libération du débiteur, si d'ailleurs ces actes ne se trouvent pas annexés à l'acte de mainlevée. « Les circonstances extérieures restent sans influence sur la perception, et le droit qui n'est dû que sur les dispositions des actes, ne pourrait être exigé quand même l'Administration aurait entre les mains des preuves extrinsèques établissant le fait du paiement. (1) ».

Il importe aussi de signaler la jurisprudence qui s'était formée, avant la loi du 18 mai 1850, sur la perception applicable à l'acte ayant pour objet la reconnaissance d'un don manuel : « Attendu que la loi du 22 frimaire an VII
« ne frappait du droit proportionnel de donation les transmis-
« sions entre vifs de biens meubles à titre gratuit qu'autant
« que ces transmissions étaient constatées par des actes
« formant titre entre les parties intéressées, et lorsqu'elles
« trouvaient dans ces titres le principe des actions qui pou-
« vaient en résulter respectivement pour ou contre elles ;
« qu'il suivait de là que les actes simplement énonciatifs
« des dons manuels et consentis hors la présence des dona-
« teurs, ne donnaient pas plus ouverture que le fait du don
« lui-même au droit proportionnel de donation (2).

« N° 7. Mais, dit MAGUÉRO, l'Administration peut, et en cela nous nous séparons de Championnière et Rigaud, restituer aux actes leur vrai caractère, mettre à la place du contrat simulé le contrat réellement passé et établir sa perception sur ce dernier. La fraude, en effet, fait exception à toutes les règles ».

En France, il est de jurisprudence constante, en effet, que le fisc peut s'appuyer sur de simples présomptions tirées de

(1) Dictionnaire des Rédacteurs, v° Mainlevée, n° 131.

(2) Cass. fran. 24 janvier 1854, Dal. Per. 1854, 1, 326 ; Journal de l'enregistrement et des domaines, 1882, p. 584.

circonstances tout à fait extrinsèques à l'acte, pour rétablir le véritable contrat intervenu entre les parties sous les apparences d'un contrat d'une nature toute opposée. « Attendu, « d'une part, que si, en principe, l'Administration de l'enregistrement, dans la perception des *droits d'acte*, c'est-à-dire des droits qui ne sont exigibles qu'autant qu'il existe un acte écrit, doit, pour fixer la portée des stipulations contenues dans ces actes, se renfermer dans leurs termes mêmes, elle a toujours le droit de faire, par tous les moyens de preuve admis par la loi, et *qu'elle peut chercher en dehors des actes eux-mêmes*, la démonstration de leur véritable portée, et de l'exacte nature de la convention qu'ils constatent (1) ». L'hypothèse classique est celle de l'acte qui déguise une donation de créance sous la forme d'une cession moyennant un prix payé comptant ; le fisc est admis à relever la simulation par des présomptions prises en dehors de l'acte soumis à la formalité (2).

Mais voilà toute la jurisprudence française ! Jamais la Cour de cassation n'a décidé — encore que l'Administration l'en ait vivement sollicitée (*infra* n° VIII) — que « la distinction des droits d'acte et des droits de mutation n'existe pas dans les textes généraux de la loi fiscale et ne résulte d'aucun des principes du droit » ; jamais elle n'a rejeté d'une manière absolue la règle de perception qu'en matière de transmissions mobilières entre vifs l'impôt est attaché aux clauses des actes instrumentaires, ceux-ci n'étant pour l'Administration que ce qu'ils sont pour les parties elles-mêmes. Sa jurisprudence sur le droit de contrôle du fisc n'a d'autre base que le fameux brocard rappelé par Maguéro : « La fraude fait exception à toutes les règles ». Comme Demante l'exprime si bien avec sa netteté, sa finesse habituelles, dans sa dernière édition (4^e), n° 598 : « Bien compris, le principe que les actes sont pour l'Administration ce qu'ils sont pour les parties elles-mêmes ne s'applique pas au cas où l'acte contient une simulation frauduleuse, *conçue précisément en*

(1) Cass. fran. 30 janvier 1895, R. G. 1895, p. 308, Moniteur, 1895, p. 273.

(2) Cass. fran. 9 juillet 1861, R. G. 1861, p. 549, Moniteur 1861, p. 389 ; Cass. fran. 19 juin 1882, R. G. 1883, p. 131, Moniteur, 1883, p. 81.

vue d'é luder l'impôt. Sans doute, l'Administration ne peut d'office relever dans un acte les nullités que les parties couvrent par une ratification ou par une exécution volontaire, mais elle a qualité pour relever les vices dirigés contre elle-même ». (1) (A suivre.)

(1) Nous avons été surpris de voir M. Thomas citer le savant Demante parmi les adversaires de Championnière et Rigaud. M. Thomas n'aurait-il pas lu les nos 765 et 766 de la 4^e édition des *Principes de l'enregistrement*? Qu'on nous permette de les reproduire :

« Comment, en matière de meubles, l'Administration peut contrôler la sincérité des actes et déclarations des parties.

« 765. — DISTINCTION. Tout d'abord, il faut distinguer ce que plusieurs appellent, d'une part, les droits *de mutation*, et, d'autre part, les droits *d'acte* (supra n^o 14). Pour les premiers surtout, apparait la nécessité de la répression. L'impôt est le prix de la protection accordée par la loi à la transmission elle-même ; les parties qui ont le bénéfice de cette protection doivent en acquitter les charges. Quant aux seconds, *l'impôt est attaché aux clauses de l'acte instrumentaire*. Tant que la simulation n'est pas découverte par les parties elle-mêmes, ou par la constatation d'une contre-lettre, la perception est réglée par la teneur de l'acte. *L'intérêt civil des parties est la seule garantie de l'intérêt fiscal du Trésor.*

« 765. MUTATIONS PAR DÉCÈS. *En matière de meubles, les transmissions par décès encourent seules un droit de mutation proprement dit.... »*

Vraiment ! il importe de contrôler les autorités dont M. Thomas se réclame. N'a-t-il pas invoqué aussi l'enseignement du distingué professeur de Louvain, M. Schicks, en rapportant quelques lignes — assez obscures d'ailleurs — de son *Cours élémentaire*, 2^e édition, comme si M. Schicks n'avait pas fait son *maiden-speech* de droit fiscal pour la défense de la doctrine traditionnelle, travail qu'il a fait insérer au *Journal des Tribunaux*, année 1889, n^o 674, et qu'il a reproduit à peu près textuellement dans l'une des dernières livraisons de son *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, — v^o *enregistrement*, nos 22 à 29.

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.