

20719 B

Don: Prof. J. Roskam.

ÉLÉMENTS

DE LA

SCIENCE DE L'ENREGISTREMENT

PAR

GÉRARD GALOPIN

Professeur à l'Université de Liège.



LIÈGE

IMPRIMERIE H. VAILLANT-CARMANNE

8, Rue St-Adalbert, 8.

—
1895



BIBLIOGRAPHIE

BASTINÉ. *Code de l'enregistrement.* 2^e édit. Bruxelles, 1884.

CRÉPIN. *Code de l'enregistrement.* Bruxelles, 1879.

STÉVENART. *Code fiscal.* Bruxelles, 1888 (avec supplément publié en 1890).

THOMAS et SERVAIS. *Code du timbre.* Bruxelles, 1892.

BASTINÉ. *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat.*
Première partie : contenant l'exposé des principes relatifs aux droits d'enregistrement, de timbre, de transcription et d'hypothèque. 3^e édit. Bruxelles, 1883. *Deuxième partie :* contenant l'exposé des principes relatifs aux droits de succession. 2^e édit. Bruxelles, 1878.

DE BAETS. *Des droits d'enregistrement.* Gand, 1888.

GALOPIN. *Les droits de succession.* Discours inaugural du 17 octobre 1883.

MATON. *Principes de droit fiscal.* Bruxelles, 1891-1892.

PICARD. *L'enregistrement dans ses rapports avec la*
barreau. Bruxelles, 1877.

RESTEAU. *Traité des droits de succession.* 2^e édit. Bruxelles, 1859.

RUTGEERTS. *Manuel du droit de succession.* Louvain, 1861-1863.

— *Cours de droit fiscal* (enregistrement, timbre et hypothèques). Bruxelles 1876-1877.

TIALANS. *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèque et de succession.* Arlon, 1887-1889.

BONNEFON. *Etude historique sur l'impôt de l'enregistrement.* Paris, 1882.

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. *Traité des droits d'enregistrement,* avec supplément par Paul PONT. Bruxelles, 1852.

*Schickel. Traité élémentaire de droit
Fiscal. — Louvain 1896. —
Baerts. Cours de droit fiscal. —
1895. —*

très récente
*Petit chef d'œuvre !!!
(d'après...)*

*Grand ami de Galopin
spécialement reconnu
pratique du et admirable
dépendu par G. a
pour les de
comp d'este*

DALLOZ. *Répertoire alphabétique, v^o enregistrement*. Le supplément est en cours de publication. Paris.

DEMANTE. *Principes de l'enregistrement*. 4^e édit. Paris, 1888.

GARNIER. *Répertoire général de l'enregistrement*. 7^e édit. Paris, 1890-1892.

NAQUET. *Traité théorique des droits d'enregistrement*. Paris, 1882.

RÉDACTEURS DU JOURNAL DE L'ENREGISTREMENT. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*. 3^e édit. Paris, 1885.

Journal de l'enregistrement et du notariat. Bruxelles.

Moniteur du notariat et de l'enregistrement. Bruxelles.

Recueil général des décisions administratives et judiciaires en matière d'enregistrement. Bruxelles.

Revue pratique du notariat belge. Bruxelles.

Répertoire périodique de l'enregistrement. Paris.

Revue de l'enregistrement. Paris.

INTRODUCTION.

1. L'origine des **droits de mutation** se trouve dans le régime féodal. Pothier l'indique ainsi, au chap. V, n° 119, de son introduction à la Coutume d'Orléans : " Autrefois les vassaux ne pouvaient vendre leurs terres qu'avec le consentement du seigneur, qu'ils avaient coutume d'obtenir en lui payant une certaine finance. Depuis, les vassaux n'ont plus eu besoin de ce consentement; mais les seigneurs ont retenu le droit d'exiger, en cas de vente, un profit qui leur tient lieu de cette finance. „ Ce que Pothier dit de la vente est vrai également de tous les autres modes d'aliénation, soit entre vifs, soit par décès. Les profits seigneuriaux, prix de l'investiture ou de l'ensaisinement accordé au nouveau possesseur, portaient des noms divers et avaient des objets différents suivant qu'il s'agissait de fiefs ou de biens roturiers, de mutations à titre onéreux ou à titre gratuit : *droits de quint* (fiefs) ou *de lods et ventes* (biens roturiers), sur les transmissions par vente ou autre acte à titre onéreux ; *droits de rachat* ou *relief* (fiefs), ou *de double cens* ou *relevaisons* (biens roturiers), sur les transmissions par donation et par succession.

C'est à l'instar des droits seigneuriaux que Louis XIV établit le *droit du centième denier* : impôt de 1 % qui frappa toutes les transmissions d'immeubles entre vifs ou par décès. Pour en assurer la perception, on se servit d'une institution très ancienne : l'insinuation. L'insinuation consistait dans la transcription de certains actes, au greffe d'une juridiction, pour les rendre publics.

L'origine **des droits sur les actes** est dans la législation du contrôle établie par Henri III et réorganisée par

Louis XIV. Le contrôle était une formalité dont le but annoncé avait été d'empêcher les antedates des actes; son but véritable avait été de servir de base à la perception d'un nouvel impôt: le *droit de contrôle des actes*. La déclaration du 29 septembre 1722 et le tarif y annexé ont servi de modèle aux auteurs de notre loi organique du 22 frimaire an VII.

Le dernier état de l'ancien droit, en matière fiscale, se trouve complètement exposé dans le célèbre ouvrage de BOSQUET: *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*.

2. Les droits seigneuriaux ont été abolis avec la féodalité.

Quant aux anciens édits sur les droits royaux, ils ont été remplacés par la loi des 5-19 décembre 1790 qui, la première, a constitué un impôt unique sur les actes et sur les mutations, en l'organisant sous la dénomination générique de *droits d'enregistrement*.

La loi de 1790 et toutes celles qui l'avaient modifiée, ont été elles-mêmes remplacées par la loi organique du 22 frimaire an VII. Cette loi a été préparée et discutée selon les règles tracées par la Constitution directoriale du 5 fructidor an III. Son exposé des motifs, ainsi que les discours et les rapports dont elle a été l'objet au Conseil des Cinq-Cents et au Conseil des Anciens, se trouvent rapportés dans l'introduction du grand *Répertoire* de GARNIER et dans celle du *Dictionnaire* des RÉDACTEURS. Elle a été complétée et modifiée en quelques points par la loi du 27 ventôse an IX.

A la différence de l'art. 69 de la loi du notariat, l'art. 73 de notre loi organique abroge expressément toute la législation antérieure sur la matière de l'enregistrement.

D'autres impôts, d'ordre secondaire ou accessoire, ont été également établis en l'an VII. Ce sont: les *droits de timbre*, de *transcription* et de *inscription hypothécaire*.

3. La loi du 22 frimaire an VII, complétée par celle du 27 ventôse an IX, constituait véritablement le code de l'enregistrement. Elle comprenait dans son système l'établis-

Tout ce qui
est Fiscal

Sans doute

sement et la perception de l'impôt sur les mutations par décès, aussi bien que sur les actes instrumentaires et sur les mutations entre vifs.

La loi hollandaise du 27 décembre 1817 est venue introduire, en Belgique, une nouvelle législation fiscale à l'égard des transmissions à cause de mort. Toutes les dispositions de la loi de frimaire concernant les mutations par décès ont été abrogées. Nous nous trouvons donc aujourd'hui en présence de deux catégories de droits d'enregistrement, régies par des lois différentes :

1° Les droits établis sur les actes instrumentaires et sur les mutations entre vifs; on leur réserve la dénomination de *droits d'enregistrement*.

2° Les droits établis sur les mutations à cause de mort ou par décès; on les appelle spécialement *droits de succession*.

4. Les droits d'enregistrement, de succession, de transcription et d'inscription avaient été établis en chiffres ronds par les lois organiques; à ces chiffres, des lois postérieures, et spécialement l'art. 2 de la loi du 29 décembre 1842, avaient ajouté un certain nombre de centimes additionnels : 0,30 % en dernier lieu. L'impôt se composait ainsi de deux éléments : un chiffre permanent établi par les lois organiques, et un chiffre variable établi par des lois spéciales. Quant aux doubles droits et amendes, il était reçu qu'ils n'étaient point passibles des centimes additionnels.

La loi du 28 juillet 1879 a introduit deux innovations : 1° elle a frappé des centimes additionnels les doubles droits et amendes; 2° elle a fusionné en un chiffre unique la plupart des taxes principales et des centimes additionnels.

5. La perception des droits, doubles droits et amendes d'enregistrement, de succession, de timbre, de transcription et d'inscription, est confiée à l'Administration de l'enregistrement. Arrêté du 29 janvier 1818.

L'arrêté organique de cette Administration, dans les provinces, est du ~~15 décembre 1890.~~

8 Septembre 1896
à Paris au ministère des B

L'arrêté relatif à l'organisation du surnumérariat de l'enregistrement est du 31 juillet 1884.

9 Septembre 1896

PRINCIPES FONDAMENTAUX.

I. — Toute chose est, de sa nature, libre d'impôt, à moins d'y être soumise par la loi.

6. C'est de ce principe, consacré par l'art. 110, al. 1^{er}, de la Constitution, que découle la grande règle d'interprétation des lois fiscales : toute loi qui établit un impôt, est de stricte interprétation, c'est-à-dire qu'elle ne peut être appliquée par analogie.

Il ne faut pas confondre l'interprétation extensive des termes de la loi avec leur application analogique. L'interprétation extensive doit être admise, le cas échéant, même en matière fiscale. Procéder ainsi, ce n'est point sortir de la loi, à la différence de ce qui a lieu dans l'application analogique : c'est seulement donner à son texte le sens que le législateur a entendu y attacher. *Scire leges, non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem.*

7. Le fisc qui poursuit un paiement est demandeur, et tout demandeur doit faire la preuve complète du fondement de sa demande. Art. 1315 du code civil. Ce sont les lois constitutives de l'impôt qui forment le titre du fisc contre les redevables. Lorsque la disposition légale qu'il invoque ne présente qu'un sens vraiment incertain ou douteux, il reste en défaut de fournir la preuve qui lui incombe. Il doit succomber, puisque la loi fiscale ne peut être appliquée par analogie. *In dubio contra fiscum.*

II. — Les lois fiscales ne disposent que pour l'avenir ; elles n'ont pas d'effet rétroactif.

8. La disposition de l'art. 2 du code civil s'applique à toutes les lois, aux lois fiscales comme aux autres.

Il suit de là que le tarif à appliquer pour déterminer le montant d'une perception fiscale, est celui qui était en vigueur au jour où le fisc a acquis le droit d'opérer cette perception; il n'y a pas à se préoccuper du terme qui pouvait appartenir au contribuable pour le paiement de l'impôt. Cette règle est vraie pour les doubles droits et amendes comme pour les droits simples : il faut toujours appliquer le tarif en vigueur au jour où la créance du fisc a pris naissance; en matière de doubles droits et amendes, il faut donc se reporter au jour où la contravention a été commise (1).

III. — Les lois d'enregistrement, etc., doivent être appliquées d'après les principes du droit civil.

9. Nos lois organiques ne sont, en définitive, que des tarifs d'impôts, avec quelques règles spéciales de liquidation, de recouvrement et de prescription. En général, elles se bornent à asseoir des impôts sur la transmission de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens, sur la naissance, l'extinction et la garantie des obligations. Elles ne s'avisent point de donner, des divers faits juridiques et de leurs conséquences, des définitions *ad hoc* destinées à modifier la langue du droit civil. Elles respectent les classifications et les principes de ce droit et ne font pas autre chose que de leur superposer l'impôt. Sauf dérogation, le droit commun reste donc applicable en matière fiscale, et l'exigibilité de l'impôt doit se combiner avec ses prescriptions (2).

(1) Circulaire, 22 juin 1870. Décision, 21 janvier 1880. *Moniteur*, nos 1215 et 1710.

(2) « Loin que les règles de la perception découlent exclusivement des lois spéciales, il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose, au préalable, une question d'ordre purement civil; car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité. Dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses. » DEMANTE, n° 3. VALETTE, *Mélanges de droit*, t. I, p. 195. Cass., 13 janvier 1838 et 29 mars 1867. *Moniteur*, nos 577 et 1044.

Une conséquence importante de ce principe, c'est que le fisc a toujours le droit de se prévaloir de l'inexistence juridique des actes qu'on lui oppose pour échapper à l'impôt. Il doit en être ainsi alors même que ces actes ont reçu leur exécution pleine et entière de la part des parties contractantes (1).

Une autre conséquence, c'est que toutes les fois que la loi fiscale exige, de la part du contribuable, certaines justifications, sans en déterminer le mode, comme par exemple l'art. 68, § 3, n° 2, de la loi de l'an VII, il faut conclure de son silence qu'il y a lieu de faire application, quant aux modes de preuve, des principes généraux du droit civil (2).

10. En règle générale, tous les principes du droit civil sont applicables en matière fiscale. La tendance de la jurisprudence actuelle est cependant d'établir comme une maxime certaine que les fictions du droit commun ne peuvent avoir aucun effet en matière fiscale. Tel serait le principe de l'art. 1179 du code civil que la condition (suspensive) accomplie opère avec rétroactivité.

Cette maxime doit être catégoriquement rejetée :

1° Il n'y a aucun texte qui la consacre ou qui la suppose. Fiction ou vérité, la loi est toujours la loi; ou bien le droit civil est applicable en matière fiscale, ou bien il ne l'est pas du tout : s'il est applicable, on ne voit pas pourquoi il faudrait distinguer entre les principes qui reposent sur la vérité des choses et ceux qui trouvent leur base dans une fiction.

2° La loi fiscale sait si bien que tout le droit commun forme la base de ses dispositions, que lorsqu'elle veut exclure l'effet de certaines fictions de la loi civile, elle prend soin de s'en expliquer par des textes non équivoques. Ce sont des exceptions qui confirment la règle, loin de la contredire : *Exceptio firmat regulam in casibus non exceptis*. C'est ainsi que l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII déroge au principe de l'effet rétroactif de la condition résolutoire

(1) Cass., 30 juillet 1868 et 1^{er} décembre 1870. *Moniteur*, nos 4419 et 1237.

(2) Cass., 29 mai 1890. *Moniteur*, n° 2253.

accomplie. C'est ainsi encore que les art. 7 et 15 de la loi du 17 décembre 1851 écartent l'effet rétroactif des renonciations à communauté ou à succession.

11. Toute loi d'enregistrement doit être appliquée d'après les principes du droit civil actuel, et non d'après ceux qui étaient en vigueur au temps où elle a été votée. Tout changement survenant dans la loi civile relativement à la nature juridique de tel ou tel contrat, ou de tel ou tel bien, agit *ipso facto* sur l'application de la loi d'enregistrement. Ainsi la loi fiscale du 24 mars 1873 sur les ouvertures de crédit, régit aujourd'hui des conventions qui n'ont acquis le caractère d'ouverture de crédit que depuis la loi du 15 avril 1889 (1).

IV. — ~~Le fisc est un tiers à l'égard des actes qu'on invoque contre lui.~~

12. Ce principe est consacré par l'art. 62 de la loi de l'an VII. Comme tout autre tiers intéressé, le fisc a le droit de se prévaloir des nullités d'ordre public qui infectent les actes qu'on invoque contre lui, dans le but d'échapper à l'impôt. Ce principe est d'une application fréquente en matière de droits de succession.

~~Le fisc est un tiers, mais le plus souvent c'est un tiers qui s'empare des actes pour les assujettir aux droits d'enregistrement.~~ Il est alors lié par la teneur de l'écrit dont il se fait un titre de perception de l'impôt, en ce sens que c'est d'après les clauses et la date de cet écrit que les droits doivent être perçus, sauf à lui à réclamer s'il prétend que les parties ont fraudé la loi (2).

Le fisc n'est pas un tiers au sens de l'art. 1^{er} de la loi hypothécaire. Ce texte ne concerne, en effet, que les tiers qui auraient contracté...

(1) Cass., 19 mai 1892. *Moniteur*, n° 2361.

(2) LAURENT. *Principes de droit civil*, t. V, n° 430. *Comp. Revue de droit belge*, 1886, p. 97.

V. — Les droits et amendes régulièrement perçus d'après la teneur des actes ou des déclarations des contribuables, ne peuvent être restitués, quels que soient les événements ultérieurs.

13. Ce principe résulte de l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII et de l'art. 23 de la loi du 27 décembre 1817.

Une perception est régulièrement faite dès que le receveur applique exactement le tarif à l'acte qui lui est présenté ou à la déclaration qui lui est remise. On est pris au mot par le fisc : ce qui est écrit dans l'acte ou la déclaration reste toujours écrit. Il n'y a pas à se préoccuper des erreurs que les parties ont pu commettre, quelle qu'en ait été la matière, ni des événements qui peuvent survenir plus tard, comme l'accomplissement d'une condition résolutoire ou un jugement d'annulation ou de rescision (1).

VI. — Les amendes d'enregistrement, etc., ne sont pas des peines proprement dites.

14. Nos lois fiscales commencent des doubles droits et des amendes. Les doubles droits ne sont pas autre chose que des amendes égales aux droits fraudés. Ce ne sont pas là des peines proprement dites, mais de simples réparations civiles dues pour inexécution d'une obligation légale et complètement étrangères au droit pénal. Elles présentent, en effet, ce caractère inconciliable avec l'idée de pénalité véritable, qu'elles sont dues et exigibles indépendamment de toute décision judiciaire, comme les droits eux-mêmes dont elles garantissent la perception. Rigoureusement il résulte de là qu'elles n'ont absolument rien de personnel, et que, par suite, elles peuvent toujours être exigées des héritiers du contrevenant, alors même que celui-ci serait venu à mourir avant toute poursuite en recouvrement (2).

(1) Cass., 13 mai 1882. *Moniteur*, n° 1834. Cass. fr., 26 décembre 1894. *Revue de l'enregistrement*, n° 851.

(2) *Journal*, 1882, p. 5. Décision, 14 janvier 1891. *Moniteur*, n° 2284.

Le paiement des intérêts moratoires est donc exigible sur les amendes comme sur les droits eux-mêmes. Jug. Bruxelles, 13 juillet 1889. *Moniteur*, n° 2210.

Un ancien usage, passé dans les mœurs, autorise le Ministre des finances à faire remise des doubles droits et amendes. Cet usage a été consacré législativement dans les travaux préparatoires de l'art. 11 nouveau de la loi sur les sociétés commerciales.

VII. — Le fisc est autorisé à agir par voie de contrainte pour le recouvrement des droits et amendes.

15. Ce principe résulte de l'art. 64 de la loi de l'an VII et de l'art. 25 de la loi de 1817.

La contrainte emporte exécution parée ; mais elle laisse intacts les droits mêmes du contribuable contre lequel elle a été décernée. Aussi peut-elle être justement comparée à un jugement par défaut susceptible d'opposition.

Il est de jurisprudence que l'Administration n'est pas tenue d'employer la voie de la contrainte pour le recouvrement de l'impôt ; elle peut suivre la voie ordinaire de l'assignation en justice, si elle le juge bon (1).

(1) Cass., 24 novembre 1892. *Moniteur*, n° 2385.

DES DROITS D'ENREGISTREMENT.

Notions préliminaires.

§ 1^{er}. — DÉFINITION ET LÉGISLATION DE L'ENREGISTREMENT.

Déf - 16. Le droit d'enregistrement est l'impôt établi sur les actes instrumentaires des opérations juridiques et sur les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.

L'enregistrement est la formalité destinée à servir de base à la perception de cet impôt. Elle consiste dans la relation des actes et des déclarations sur un registre à ce destiné par la loi.

Art 16 En dehors du droit fiscal, la formalité de l'enregistrement présente de l'utilité à quelques points de vue :

1° Elle donne date certaine, à l'égard des tiers, aux actes sous seing privé. Art. 1328 du code civil.

2° Elle sert à contrôler les officiers publics rédacteurs des actes authentiques. Elle est même nécessaire à la validité des exploits d'huissier, dans les quatre jours de leur date. Art. 20 et 34. Autrefois elle formait aussi une condition de l'authenticité des actes notariés; l'art. 9 de la loi de 1790 disposait, en effet, qu'à défaut d'enregistrement, l'acte notarié dégèrerait en acte privé.

Les registres de l'Administration de l'enregistrement ne sont pas publics. Art. 58. Il a été fait exception à cette règle par les art. 66 et 67 de la loi électorale du 12 avril 1894.

17. La loi du 22 frimaire an VII, complétée par celle du 27 ventôse an IX, forme encore aujourd'hui la législation organique de la matière de l'enregistrement.

Cette législation contient deux ordres de dispositions qu'il est nécessaire de distinguer. Dans la première classe, se rangent toutes les dispositions qui ont pour but d'assurer le paiement régulier des droits d'enregistrement. La seconde comprend les articles qui édictent les différents tarifs des droits fixes et des droits proportionnels et les diverses règles de liquidation des droits proportionnels.

Plusieurs lois ont dérogé à la loi de l'an VII en des points importants. Il convient de citer spécialement la loi hollandaise du 31 mai 1824, la loi du 1^{er} juillet 1869 sur les échanges d'immeubles et les donations entre vifs, les art. 6 et suiv. de la loi du 24 mars 1873 sur les actes d'ouverture de crédit avec gage ou hypothèque, les art. 4 et suiv. de la loi du 17 août 1873 sur la prescription, et les lois du 9 août 1889 et du 30 juillet 1892 relatives aux habitations ouvrières.

§ 2^e. — DES DIFFÉRENTES ESPÈCES DE DROITS D'ENREGISTREMENT.

I. — De la distinction du droit d'acte et du droit de mutation (*).

1^o 18. Le droit d'acte est celui qui ne peut être perçu que sur un écrit — acte instrumentaire ou jugement — formant titre de l'opération tarifée par la loi. Il n'est établi que sur le scriptum.

2^o Le droit de mutation est celui qui peut être perçu directement sur certaines mutations, indépendamment de l'existence de tout écrit. Il est établi sur le gestum. Dans l'état actuel de la législation, les seuls droits de mutation sont les droits qui frappent les mutations entre vifs d'immeubles en propriété ou en usufruit.

La base de cette distinction, c'est la matière imposable; les droits sont établis, dit l'art. 2, suivant la nature des actes et des mutations qui y sont assujettis.

(*) Dissertation de M. SCHICKS. *Journal des tribunaux*, 1889, n° 674.

19. En principe, tout acte instrumentaire est assujéti à la formalité et à l'impôt de l'enregistrement. Par exception, certains actes sont affranchis soit de la formalité et de l'impôt à la fois, soit de l'impôt seulement (1). Art. 70.

Les actes assujétiés à la formalité se divisent en actes dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai de rigueur, et en actes dont l'enregistrement est facultatif.

II. — De la distinction du droit fixe et du droit proportionnel.

20. Le droit fixe est celui dont la quotité est d'une somme fixe, sans qu'il y ait à considérer la valeur des choses qui forment l'objet de l'acte à enregistrer. Le droit fixe n'est uniforme que pour les actes de même nature. Sa quotité varie selon la nature des actes qui y sont soumis. Art. 2 et 68.

On appelle droit fixe spécial tout droit fixe dont la quotité est établie par une disposition spéciale de la loi et est supérieure à fr. 2,40. On appelle droit fixe général le droit fixe dont la quotité est de fr. 2,40. Art. 68, § 1^{er}. Le droit fixe général n'est pas vraiment un impôt, mais seulement le salaire de la formalité.

Le droit proportionnel est celui dont la quotité est de certains tantièmes pour cent en proportion de la valeur des choses qui forment l'objet de l'acte ou de la déclaration à enregistrer. La quotité du droit proportionnel varie selon la nature des actes et des mutations qui y sont assujétiés. Art. 2 et 69.

La perception du droit proportionnel suit les capitaux de vingt en vingt francs, inclusivement et sans fraction. Art. 2 de la loi du 27 ventôse an IX.

Il ne peut être perçu moins de soixante centimes pour

(1) Il est de principe qu'on ne peut étendre à l'impôt d'enregistrement les exemptions établies par la loi pour l'impôt de timbre. Cass., 15 mai 1884. *Moniteur*, n° 1935

l'enregistrement d'un acte ou d'une mutation dont le capital ne produirait pas soixante centimes de droit proportionnel. Art. 3 de la loi de l'an IX et art. 3 de la loi du 30 décembre 1832.

21. La base fondamentale de la distinction du droit fixe et du droit proportionnel est la circulation juridique des richesses. Art. 3 et 4. On dit brièvement: le droit proportionnel atteint les actes translatifs; le droit fixe, les actes purement déclaratifs.

L'art. 4 énumère les différents faits juridiques sur lesquels le droit proportionnel est établi :

1^o Transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance.

L'expression : transmission de propriété, se rencontre dans un grand nombre de textes de la loi; elle s'applique aussi bien à la constitution des servitudes et à celle des droits d'usage et d'habitation, qu'à la transmission de la propriété pleine et entière; si la loi fait mention expresse de l'usufruit, c'est uniquement à cause des règles spéciales sur la liquidation de l'impôt en cette matière (1).

La loi, qui oppose l'usufruit à la jouissance, prend ce dernier terme dans un sens restreint, comportant seulement la jouissance à titre de louage et à titre d'engagement.

2^o Obligation ou libération de sommes ou valeurs.

Le mot sommes désigne une quantité d'espèces monétaires, et le mot valeurs, les choses fongibles, c'est-à-dire celles qui, dans l'usage, s'apprécient au compte, au poids ou à la mesure.

3^o Condamnation, collocation ou liquidation de sommes ou valeurs.

Un jugement peut donner ouverture de deux manières différentes au droit proportionnel. Art. 69, § 2, n° 9. Il peut arriver qu'il fasse titre d'une opération translatrice; si cette opération n'a pas encore subi le droit proportionnel,

(1) Cass., 29 mars 1867. *Moniteur*, n° 1044.

elle le subira à l'occasion du jugement. Indépendamment de ce droit de titre, le jugement est passible d'un droit proportionnel tout spécial, lorsqu'il renferme une condamnation, collocation ou liquidation de sommes ou valeurs. La perception de ce droit de condamnation ne peut s'expliquer rationnellement que par l'idée de rémunération du service judiciaire.

La *liquidation* est la détermination des droits d'une partie, soit qu'il y ait eu ou non contestation sur le fond du droit.

La *collocation* est une espèce de liquidation, particulière à la procédure de distribution par contribution et à la procédure d'ordre.

22. Les art. 3 et 4 ne constituent que des déclarations doctrinales annonçant les principes que la loi va mettre en action aux art. 68 et 69. Une disposition ne saurait être passible du droit proportionnel par cela seul qu'elle rentrerait dans le cadre de l'art. 4. On sait, en effet, que le montant d'un impôt ne peut pas être déterminé par analogie.

Mais on doit se garder d'une autre erreur : il n'est pas nécessaire, pour qu'une disposition subisse le droit proportionnel, qu'elle se trouve nommément désignée dans quelque numéro du tarif de l'art. 69 ; il suffit qu'elle y soit qualifiée par une appellation générique plus ou moins compréhensive. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le tarif ait appelé une disposition par son nom propre, pour que cette disposition soit imposée ; il suffit qu'il l'ait appelée par son nom de famille. Le législateur est absolument libre dans la manière de formuler la loi fiscale : il lui est loisible de frapper certaines dispositions en les désignant par des dénominations spécifiques très particulières ; il lui est loisible aussi de les qualifier par des appellations purement génériques.

23. Il ne faut pas confondre la distinction des droits d'acte et de mutation avec celle des droits fixes et proportionnels.

Ce qui occasionne l'erreur, c'est que tous les droits fixes sont des droits d'acte et que tous les droits de mutation sont des droits proportionnels.

§ 3°. — DE LA FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT ET DU
PAIEMENT PRÉALABLE DES DROITS.

24. Les bureaux d'enregistrement doivent être ouverts quatre heures le matin et quatre heures l'après-midi. Les heures d'ouverture doivent être affichées à la porte du bureau. Les registres doivent être arrêtés jour par jour. Art. 11 de la loi des 18-27 mai 1791.

Il a déjà été dit que la formalité de l'enregistrement consiste dans la relation des actes et des déclarations sur un registre à ce destiné par la loi.

70 Les actes *civils*, c'est-à-dire les actes notariés et les actes sous seing privé, et les actes *extrajudiciaires*, c'est-à-dire les actes des huissiers, sont enregistrés sur les minutes, brevets ou originaux. Art. 7. Lorsqu'il s'agit d'un acte synallagmatique, on admet que les divers originaux qui doivent en être dressés ne donnent lieu qu'à un seul droit d'enregistrement; quand l'un a été enregistré, on mentionne cet enregistrement sur les autres, sans percevoir aucun droit.

20 Les actes *judiciaires* reçoivent la formalité soit sur les minutes, soit sur les expéditions, suivant les distinctions faites par l'art. 7 de notre loi et par l'art. 14 de la loi du 27 ventôse an IX.

Il n'est dû aucun droit d'enregistrement pour les extraits, copies ou expéditions des actes qui doivent être enregistrés sur les minutes ou originaux. Art. 8.

25. Il est de principe que la formalité de l'enregistrement est *indivisible*. Ce principe signifie qu'un acte qui contient plusieurs dispositions indépendantes les unes des autres, ne peut être enregistré pour une partie et non enregistré pour une autre. L'impossibilité de syncoper la perception, disent Championnière et Rigaud, résulte naturellement de l'impossibilité d'assurer la date d'une partie sans assurer celle de toutes; la formalité donnée à un acte produit nécessairement son effet à l'égard de toutes les clauses qu'il contient.

26. L'art. 28 établit le principe du paiement préalable des

droits tels qu'ils sont arbitrés par le receveur, lors de la présentation de l'acte ou de la déclaration à la formalité (1). On ne peut en atténuer ni en différer le paiement sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu. Le receveur a toujours le droit de refuser la formalité, lorsqu'on lui fait une consignation insuffisante (2).

Lorsque le receveur n'a exigé qu'une consignation insuffisante, et qu'il a néanmoins procédé à l'enregistrement, aucun texte ni aucun principe ne lui donne la faculté de retenir l'acte jusqu'au paiement du reliquat (3). Art. 56.

L'art. 57 détermine les éléments que la quittance de l'enregistrement doit contenir.

Par exception au principe de l'art. 28, certains actes sont enregistrables *en debet*. Les plus importants sont déterminés par la loi du 9 août 1889 sur les habitations ouvrières.

(1) L'art. 28 ne concerne que l'hypothèse de la présentation d'un acte ou d'une déclaration à la formalité. Dans tous les autres cas, notamment si un acte n'a pas été présenté dans le délai légal, s'il s'agit d'une perception supplémentaire, si une déclaration a été omise, le receveur décerne une contrainte, conformément à l'art. 64 de notre loi.

(2) GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 6609.

(3) *Journal*, n° 14445. *Moniteur*, n° 2026.

TITRE I.

Des procédés de perception des droits d'enregistrement.

CHAPITRE I. — DES DÉLAIS & DES BUREAUX POUR L'ENREGISTREMENT DES ACTES & DES MUTATIONS.

SECTION 1^{re}. — De l'enregistrement des actes.

Art. 7, 20 à 23.

§ 1^{er}. — DES ACTES DONT L'ENREGISTREMENT EST OBLIGATOIRE.

27. Les actes dont l'enregistrement est obligatoire, dans un délai de rigueur, sont : 1° les actes des notaires; 2° les actes privés portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles; 3° les testaments déposés chez les notaires ou par eux reçus; 4° les actes des huissiers; 5° les jugements portant transmission d'immeubles et ceux par lesquels il est prononcé des condamnations sur des conventions sujettes à l'enregistrement, sans énonciation de titres enregistrés; 6° les actes et procès-verbaux judiciaires déterminés par l'art. 7 de la loi organique et par l'art. 14 de la loi du 27 ventôse an IX (1).

I. — *Des actes notariés.*

28. La règle est fixée par l'art. 20, al. 2 et 3 : tout acte de notaire doit être enregistré dans les dix ou quinze jours de sa date, selon que le notaire réside ou non dans la commune où le bureau d'enregistrement est établi. La sanction de cette règle est établie par l'art. 33.

(1) Il existe encore d'autres actes dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai de rigueur, en vertu de notre art. 20 ou de certaines lois spéciales. CRÉPIN, nos 23 et 26.

L'art. 20 ne fait aucune distinction entre les actes reçus en minute et les actes passés en brevet, ni entre les actes valables et les actes entachés de nullité. Il ne faut pas confondre les actes restés imparfaits, c'est-à-dire inachevés, avec les actes entachés de nullité.

L'art. 20 ne distingue pas si le notaire a instrumenté pour son propre compte ou pour le compte d'un collègue empêché : le délai de l'enregistrement doit toujours être calculé à l'égard du notaire instrumentant, et non à l'égard du notaire remplacé.

Le délai de dix ou quinze jours s'applique aux procès-verbaux du notaire comme aux actes ordinaires de son ministère. Les diverses dispositions de l'art. 20 ne considèrent pas la nature intrinsèque des actes, mais seulement la qualité des officiers rédacteurs. Avis du Conseil d'Etat du 21 octobre 1809.

En théorie, on peut décider que les actes qui se rédigent par vacations, comme les inventaires et les procès-verbaux de ventes de meubles, ne doivent être enregistrés qu'une seule fois, et cela dans le délai de dix ou quinze jours à partir de la séance de clôture. En pratique, on considère qu'il y a là une série d'actes distincts et successifs, plutôt qu'un seul et même acte.

29. Certaines lois particulières ont dérogé à notre art. 20. La plus importante concerne les baux à ferme des biens des hospices ou autres établissements de bienfaisance ou d'instruction publique : ils ne doivent être enregistrés que dans les quinze jours à dater de l'approbation par la députation permanente du conseil provincial. Art. 5 du décret du 12 août 1807.

30. L'art. 20 ne prescrit pas l'enregistrement des simples certificats dont le notaire a puisé tous les éléments dans les minutes de son étude. Ces certificats ne sont, à bien dire, que des extraits analytiques ('). Art. 8.

(') Décision, 16 juillet 1892. *Moniteur*, n° 2370.

Aucune loi n'impose au notaire qui entre en exercice, l'obligation de faire enregistrer les actes de son prédécesseur (1).

II. — *Des actes privés portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles.*

31. La règle est fixée par l'art. 22 : tout acte privé portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles doit être enregistré dans les trois mois de sa date. La sanction de cette règle est établie par l'art. 38.

Le délai est porté à six mois, un an ou deux ans, selon les distinctions faites par l'art. 22, al. 2, lorsque l'acte a été passé en pays étranger. Les actes authentiques dressés en pays étranger sont assimilés à cet égard aux actes sous signature privée.

L'obligation de faire enregistrer les actes déterminés par l'art. 22 incombe, d'une manière indivisible, à chacune des parties contractantes.

Lorsqu'un acte ne porte transmission immobilière que sous condition suspensive, le délai déterminé par l'art. 22 ne court que du jour de l'accomplissement de la condition.

III. — *Des testaments.*

32. Les testaments publics et les testaments olographes ou mystiques déposés chez les notaires par les testateurs, doivent être enregistrés dans les trois mois du décès des testateurs. Art. 21. La sanction de cette règle spéciale est à l'art. 38, al. 2.

L'obligation de faire enregistrer les testaments n'incombe jamais aux notaires, mais aux héritiers, légataires, donataires ou exécuteurs testamentaires. Les notaires sont simplement tenus de porter les testaments au bureau de l'enregistrement, sur la réquisition des intéressés.

(1) *Contra* Paris, 29 novembre 1893. *Revue pratique*, 1894, p. 184.

En pratique, on entend par *testaments*, aux art. 21 et 38, al. 2, tous les actes de dernière volonté qui sont revêtus des formes des art. 969 et suiv. du code civil, sans que l'on doive examiner, en outre, si leurs dispositions rentrent dans la définition légale du testament (1).

En pratique aussi, on admet que les testaments entièrement révoqués ou caducs ne tombent pas sous l'application de nos art. 21 et 38, al. 2; leur enregistrement n'est jamais obligatoire.

33. Les préposés de l'enregistrement ne peuvent prendre connaissance des testaments du vivant des testateurs. Art. 54.

IV. — *Des actes d'huissiers.*

34. Les actes des huissiers et les actes de protêt dressés par les employés des postes doivent être enregistrés dans les quatre jours de leur date. Art. 20 de notre loi et art. 12 de la loi du 10 juillet 1877 sur les protêts. La double sanction de cette règle est à l'art 34.

Sauf le cas où l'exploit est déclaré nul, c'est toujours la signature de l'huissier, non l'enregistrement, qui lui confère date certaine.

V. — *Des jugements.*

35. Les seuls jugements que doivent être enregistrés sur les minutes, sont :

1° Ceux qui portent transmission d'immeubles.

2° Ceux par lesquels il est prononcé des condamnations sur des conventions sujettes à l'enregistrement, sans énonciation de titres enregistrés. Art. 7. *al 3 in fine.*

Par jugements portant transmission d'immeubles, il faut entendre les jugements qui font titre d'une transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles.

Il ne suffit pas qu'un jugement soit basé sur une conven-

(1) Décision, 1^{er} août 1892. *Moniteur*, n° 2374.

tion non enregistrée et susceptible de l'être pour qu'il doive être enregistré sur la minute, il faut tout d'abord qu'il prononce une condamnation proprement dite. Sans doute, il n'est pas nécessaire que le jugement contienne le terme condamnation, mais il est indispensable qu'il édicte expressément ou virtuellement une condamnation véritable (1).

Les jugements qui sont enregistrables sur minute doivent être soumis à la formalité, par les soins du greffier, dans les vingt jours de leur date, sous la peine du double droit. Art. 20, 35 et 37 de notre loi. Avis du Conseil d'Etat du 5 août 1809.

§ 2°. — DES ACTES DONT L'ENREGISTREMENT EST FACULTATIF.

I. — *Des actes privés autres que ceux déterminés par l'art. 22.*

36. Il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement des actes sous signature privée qui ne portent aucune des transmissions immobilières déterminées par l'art. 22, mais il ne peut en être fait aucun usage, soit par acte public, soit en justice, ou devant toute autre autorité constituée, qu'ils n'aient été préalablement enregistrés (2). Art. 23.

Cette défense est modifiée à l'égard des notaires seulement, en ce sens que l'acte dont il est fait usage peut être présenté à l'enregistrement avec l'acte qui s'y rapporte. Art. 3 de la loi du 5 juillet 1860.

Faire usage d'un acte, ce n'est pas en constater simplement l'existence matérielle, c'est en tirer, par rapport aux choses qui en forment l'objet, tout ou partie des conséquences juridiques qu'il est susceptible de produire. Décrire des actes dans un inventaire, c'est en mentionner la simple existence matérielle, indépendamment de leur valeur et de leurs effets juridiques. Arrêté du Directoire exécutif du 22 ventôse an VII. Énoncer, dans un acte de partage, les

(1) Note au *Journal*, n° 14366.

(2) Voyez toutefois l'art. 41, al. 2, et l'art. 69, § 2, n° 6.

titres constitutifs de l'actif et du passif héréditaire, ce n'est pas en faire usage, si l'énonciation est purement déclarative des droits et des obligations résultant des actes énoncés. Mentionner, dans un acte de vente, les titres de propriété du vendeur, c'est en faire usage. De même, donner des titres de créances en nantissement. De même encore, ratifier un acte passé par un porte-fort (1).

On fait usage d'un acte en justice, lorsqu'on demande au tribunal d'en déduire des conséquences juridiques.

Pour qu'il y ait usage d'un acte, il faut toujours et nécessairement qu'il y ait invocation d'un écrit. L'emploi du mot *contrat* n'implique pas nécessairement l'idée d'une convention écrite. Art. 1101 du code civil. Si, en faisant usage, par acte notarié ou en justice, d'un bail déclaré verbal, on se sert des expressions suivantes : *toutes et chacune des clauses du bail...*, *article 1^{er} du bail...*, *aux termes de telle clause*, ces expressions ne prouvent pas suffisamment qu'il s'agisse d'un bail écrit. La jurisprudence belge est beaucoup plus indulgente en cette matière que la jurisprudence française (2).

L'art. 537 du code de procédure civile déroge à notre art. 23 en décidant que *les quittances produites comme pièces justificatives d'un compte rendu en justice, sont dispensées de l'enregistrement* (3).

II. — Des jugements qui ne doivent être enregistrés que sur les expéditions.

37. Tous autres jugements, dit l'art. 7, al. 2, soit préparatoires ou d'instruction, soit définitifs, ne sont soumis à l'enregistrement que sur les expéditions qui en sont requises par les parties.

Lorsqu'un jugement contient plusieurs dispositions, dont

(1) Cass., 29 juillet 1864. *Moniteur*, n° 903. Decision fr., 16 juin 1891. *Moniteur*, n° 2329.

(2) Cass., 6 juin 1851. *Moniteur*, n° 107.

(3) Bruxelles, 15 novembre 1890. *Moniteur*, n° 2290.

les unes le rendent sujet à l'enregistrement sur la minute, et les autres seulement sur l'expédition, le droit ne peut être exigé que pour les dispositions sujettes à l'enregistrement sur la minute, sauf à percevoir le droit pour les autres dispositions sujettes à l'enregistrement sur l'expédition lorsque cette expédition est requise. Avis du Conseil d'Etat du 5 août 1809.

SECTION 2^e. — De l'enregistrement des mutations.

Art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX.

38. Le droit proportionnel est établi pour toute transmission de biens meubles et immeubles. Art. 4.

Quant aux meubles, la transmission entre vifs peut s'en opérer sans donner lieu à l'impôt. Cela arrive d'une façon parfaitement légale, s'il n'y a pas d'acte, ou si l'acte étant sous seing privé, il n'en est fait aucun usage, soit par acte public, soit en justice, ou devant toute autre autorité constituée. Art. 23.

Pour les immeubles, au contraire, la transmission *en propriété ou en usufruit* donne par elle-même ouverture à l'impôt. La perception de l'impôt n'est point subordonnée à l'existence d'un acte instrumentaire. Art. 4 de la loi de l'an IX.

39. Dans le système de la loi de l'an VII, aucune transmission immobilière entre vifs n'était passible d'un véritable droit de mutation. La présentation à l'enregistrement des actes translatifs sous seing privé était bien obligatoire dans un délai de rigueur, à peine d'un droit en sus, mais la loi n'allait pas plus loin. Art. 22 et 38. Aucun texte n'exigeait la présentation d'une déclaration à la formalité, dans un délai quelconque, en matière de transmissions purement verbales ou paraissant telles. Il y avait, sans doute, les art. 12 et 13 dont les termes semblaient autoriser le fisc à percevoir l'impôt dès qu'il aurait prouvé l'existence de l'une des présomptions établies par ces articles; mais la jurisprudence avait répondu que ces textes n'étaient, comme l'art. 4,

que des principes qui avaient besoin, pour être appliqués, de dispositions réglementaires concernant le mode de leur exécution, et que précisément toute disposition réglementaire faisait défaut sur les procédés de recouvrement de l'impôt dans les cas de transmissions purement verbales ou paraissant telles.

Cette lacune a été comblée par l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX, ainsi conçu : *Sont soumises aux dispositions des art. 22 et 38 de la loi du 22 frimaire, 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 sera suppléé par des déclarations détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en possession, à peine d'un droit en sus.* Par les mots : *nouveau possesseur* et *entrée en possession*, il faut entendre aujourd'hui *nouveau propriétaire* et *mutation* (1). Ces expressions de l'article se réfèrent aux principes du droit civil en vigueur en l'an IX, où la tradition était encore nécessaire pour opérer mutation de propriété. Depuis la promulgation du code civil, la mise en possession n'est plus nécessaire; la convention verbale suffit par elle seule. Art. 1138 et 1583.

40. Lorsqu'un acte portant transmission *conditionnelle* de propriété ou d'usufruit d'immeuble a été enregistré (2), l'acquéreur est néanmoins tenu de faire une déclaration de mutation dans les trois mois de l'accomplissement de la condition suspensive, et ce à peine du double droit. Telle est du moins la décision de la jurisprudence, en Belgique comme en France, décision fondée sur une fausse interprétation de l'art. 4 de la loi de l'an IX (3). L'importance pratique de cette question est considérable : elle se présente habituellement au sujet des ventes conditionnelles consenties dans

(1) Cass. fr., 21 janvier 1878. *Monteur*, n° 1625.

(2) Il n'a été enregistré qu'au droit fixe général, comme acte innommé.

(3) Cass., 22 juin 1855. *Journal*, n° 7014. Liège, 8 janvier 1879. *Monteur*, n° 1660. Cass. fr., 6 mars 1872. *CARNIER. Répertoire périodique*, n° 3416.

les actes de société civile et au sujet des clauses de réversion stipulées dans les actes d'acquisition en commun.

41. La disposition de l'art. 4 de la loi de l'an IX se restreint expressément aux mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles. Les transmissions de jouissance immobilière restent assujetties uniquement au système primitif de la loi de frimaire, qui se résume ainsi : 1° la présentation des actes, même rédigés sous seing privé, est obligatoire dans un délai de rigueur, à peine d'un droit en sus ; 2° l'acte, de quelque façon qu'il arrive à la connaissance des préposés, après l'expiration du délai légal, autorise la perception du droit et de l'amende, bien qu'il ne soit ni présenté volontairement à la formalité, ni produit en justice. L'impôt sur les transmissions de jouissance immobilière est donc toujours un pur droit d'acte : il ne peut être perçu indépendamment de la preuve de l'existence d'un acte instrumentaire (1).

Il arrive, en pratique, que non seulement les locations immobilières purement et sincèrement verbales échappent à l'impôt, mais que la plupart des baux sous seing privé y échappent également. Rien n'est plus facile, en effet, que de dissimuler l'existence d'un acte privé. Même s'il survient un procès entre le bailleur et le preneur, ils auront soin, l'un et l'autre, de n'argumenter, devant les juges, que de conventions verbales!

SECTION 3^e. — Du calcul des délais.

42. Les délais d'enregistrement se calculent de jour à jour, *de die ad diem*. Le jour qui commence le délai, *le dies a quo*, ne doit pas être compté. Art. 25, al. 1^{er}. S'il était compté, les contribuables ne jouiraient pas de l'intégralité du terme que la loi leur accorde, puisqu'ils perdraient la fraction de jour écoulee au moment où l'acte, ou le fait sujet à la formalité, a été accompli.

(1) Cass. fr., 12 et 17 juin 1811. DALLOZ, v^o Enregistrement, n^o 420.

Lorsque le dernier jour du délai se trouve être un dimanche ou un jour de fête légale, le délai est prorogé au lendemain. Art. 25, al. 2. C'est là une exception au principe que tous les jours d'un délai comptent, qu'ils soient utiles ou non. Les jours fériés sont déterminés par l'arrêté-loi du 30 novembre 1814 et par les lois des 27 mai 1890 et 7 mars 1891.

Les délais qui sont fixés par mois se comptent de quantième à quantième, d'après le calendrier grégorien. Sénatus-consulte du 22 fructidor an XIII. On ne doit pas avoir égard au nombre de jours dont les mois se composent.

SECTION 4^e. — Des bureaux où les actes et mutations doivent être enregistrés.

43. En principe, les officiers publics : notaires, greffiers, etc., ne peuvent faire enregistrer leurs actes qu'au bureau dans le ressort duquel ils ont leur résidence légale. Toutefois les huissiers ont le choix de faire enregistrer leurs actes, soit au bureau de leur résidence, soit au bureau du lieu où ils les ont faits. Art. 26.

L'art. 6 de la loi du 22 pluviôse an VII trace une règle spéciale à l'égard des procès-verbaux de ventes aux enchères publiques d'objets mobiliers : ces procès-verbaux ne peuvent être enregistrés qu'au bureau dans le ressort duquel la vente a eu lieu.

44. Les actes sous signature privée, les actes passés en pays étranger et les déclarations de mutation peuvent être enregistrés dans tous les bureaux du royaume indistinctement. Art. 26, in fine.

L'art. 1000 du code civil a dérogé à cette règle en ce qui concerne les testaments faits en pays étranger.

CHAPITRE II. — DU PAIEMENT DES DROITS ET AMENDES, ET DE CEUX QUI DOIVENT LES SUPPORTER.

SECTION 1^{re}. — De l'obligation aux droits et amendes.

45. Cette obligation doit être envisagée à deux époques

différentes : d'abord, durant la période qui précède l'enregistrement de l'acte ou de la mutation; ensuite, durant la période postérieure à l'enregistrement.

Le seul texte de principe que nous ayons sur l'obligation aux droits d'enregistrement, est l'art. 29; il n'envisage cette obligation que durant la première période de son existence, et seulement par rapport aux actes dont l'enregistrement est obligatoire : *les droits des actes à enregistrer seront acquittés, savoir . . .*

19 § 1^{er}. — DE L'OBLIGATION JUSQU'AU JOUR DE L'ENREGISTREMENT.

I. — *Des actes des officiers publics.*

46. Le principe est que les notaires, les huissiers et les greffiers sont, vis-à-vis de l'Administration, tenus directement et en première ligne du paiement des droits encourus par les actes de leur ministère.

Le législateur de l'an VII a voulu les associer à la perception de l'impôt; il en a fait des intermédiaires nécessaires entre l'Administration et les contribuables. Art. 7, 20, 29, 33 à 37. Aussi ont-ils le droit de ne point prêter leur ministère lorsque les parties refusent de leur consigner une somme suffisante pour acquitter les droits auxquels la teneur de l'acte donnera ouverture (*). S'ils négligent d'user de cette faculté, ils assument l'obligation d'en faire l'avance de leurs propres deniers.

Les officiers publics, et spécialement les notaires, ne sont

(*) Cass., 28 octobre 1878. *Moniteur*, n° 1648. Pau, 8 mars 1865. *Moniteur*, n° 951.

Le notaire qui consent à recevoir un acte sans consignation préalable du droit d'enregistrement, peut-il valablement convenir avec les parties qu'elles devront lui verser les fonds nécessaires avant l'expiration du délai de l'enregistrement, et que faute de ce faire, elles seront seules responsables du double droit qu'il pourra encourir pour défaut de présentation de l'acte à la formalité dans le délai légal? *Moniteur*, 1891, p. 204.

constitués débiteurs que des droits légalement exigibles suivant la *teneur des actes* passés devant eux. Ils ne sont point tenus des droits qui peuvent être exigibles sur des mutations dont les actes qu'ils rédigent révèlent plus ou moins complètement l'existence *sans leur servir de titre*. Ainsi, il est de jurisprudence que si un acte de vente immobilière fournit indirectement, — par application de notre art. 12, — la preuve d'une mutation verbale opérée depuis plus de trois mois, le droit et l'amende ne peuvent être réclamés au notaire (1). En un mot, il faut distinguer les droits dont l'acte est la cause *génératrice* et ceux dont il n'est que la cause occasionnelle.

47. L'art. 37 apporte une restriction considérable au principe de l'art. 29, en faveur des greffiers, quant aux jugements enregistrables sur minute. C'est qu'il n'est pas possible à ces officiers, en matière de jugements rendus à l'audience, de s'assurer de la solvabilité des parties et d'exiger qu'elles leur fournissent une provision pour le paiement des droits.

Le mécanisme de la perception est alors celui-ci : le greffier a-t-il reçu des parties la consignation des droits, avant l'échéance des vingt jours fixés par l'art. 20, son obligation reste entière; il sera tenu, le cas échéant, de la pénalité du double droit comminée par l'art. 35. N'a-t-il pas reçu l'avance des droits, dans le délai légal de l'enregistrement, il n'est pas tenu de les acquitter à la décharge des parties; sa seule obligation est de fournir au receveur, dans les dix jours suivants, un extrait certifié du jugement qui aurait dû être enregistré sur minute. L'Administration est ainsi mise en état de poursuivre directement contre les parties le recouvrement du droit simple et du droit en sus, qui se trouvent exigibles l'un et l'autre. Art. 37.

Mais quelles sont les parties dont le législateur entend parler dans l'art. 37 : l'Administration peut-elle s'adresser

(1) Cass. fr., 12 février 1834. *Journal*, n° 190.

indistinctement à toutes les personnes qui ont figuré dans le procès? L'affirmative nous paraît certaine, à raison de la généralité de l'expression du texte : *les parties*. Cette généralité s'explique d'ailleurs aisément : le demandeur victorieux s'est implicitement soumis à l'acquittement des droits par cela seul qu'il a provoqué la décision judiciaire; quant au défendeur condamné, il a été constitué débiteur définitif des droits par sa condamnation aux frais du procès, frais qui comprennent certainement le coût de l'enregistrement du jugement. La jurisprudence française pose en principe, au contraire, que l'Administration ne peut poursuivre que celle des parties au profit de laquelle le jugement a été rendu (1).

48. Il peut arriver qu'un acte notarié ne soit pas enregistré dans le délai légal. L'Administration peut, certes, agir contre les parties pour le recouvrement du droit simple, en cas d'insolvabilité du notaire. Cependant les parties doivent échapper à toute poursuite, si elles réussissent à prouver qu'elles ont consigné au notaire les fonds nécessaires au paiement du droit; elles sont alors quittes envers le fisc, parce qu'elles ont versé l'impôt entre les mains de l'officier public qui était préposé pour les recevoir; elles ne doivent pas souffrir de l'infidélité de cet officier.

49. L'officier public qui a fait l'avance des droits d'enregistrement perçus sur un acte de son ministère, a un recours contre toutes les parties qui y ont figuré.

Quant au fond, ce recours est régi par les dispositions des art. 2001 et 2002 du code civil, parce que [l'officier public a versé les sommes en question en vertu d'un mandat tacite des parties (2)].

Quant à la forme, ce recours est facilité par l'octroi d'un

(1) GARNIER. *Répertoire général*, v^o *Acte judiciaire*, n^o 33. [*Répertoire périodique*, n^o 8402. Sur le système de l'Administration belge, voir *Moniteur*, 1888, p. 331, col. 2.

(2) Anvers, 12 avril 1893, et Bruxelles, 28 juin 1893. *Moniteur*, n^o 2434.

titre exécutoire analogue à la contrainte. Art. 30 et 64. Cet exécutoire doit sortir ses effets pour tous les droits d'enregistrement dont l'officier a fait l'avance, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces droits ont été ou non légalement perçus (1).

Notamment
Les officiers publics n'ont jamais de recours contre les parties à raison des amendes ou droits en sus qu'ils ont payés pour n'avoir pas soumis leurs actes à l'enregistrement dans les délais légaux. Art. 33, 34 et 35.

II. — *Des actes privés portant transmission de propriété, d'usufruit, ou de jouissance d'immeubles.*

50. Toutes les parties, sans distinction ni exception, sont constituées débitrices du fisc pour les droits des actes sous signature privée et des actes passés en pays étranger qu'elles ont à faire enregistrer. Cette formule de l'art. 29 se réfère à la disposition de l'art. 22.

L'obligation des parties est indivisible. Chacune d'elles, en effet, est tenue, par l'art. 22, de faire enregistrer l'acte translatif de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles auquel elle a figuré; or, on sait que la formalité de l'enregistrement ne peut être scindée et accomplie pour partie, et qu'elle ne peut avoir lieu que moyennant le paiement préalable des droits. L'indivisibilité de l'enregistrement fait donc obstacle à ce que le montant des droits se fractionne entre les débiteurs du fisc. Aussi est-il de maxime fondamentale que tant qu'un acte n'est pas enregistré, l'indivisibilité de la formalité entraîne celle de la perception. Cette maxime est vraie même à l'égard des doubles droits qui pourraient être exigibles.

III. — *Des testaments.*

51. Les droits des testaments doivent être acquittés par les successeurs universels du défunt.

(1) Bruxelles, 3 décembre 1893. *Moniteur*, n° 2442.

IV. — *Des actes dont l'enregistrement est facultatif.*

52. L'art. 29 ne contient aucune disposition à leur égard. Il va de soi que les droits d'un acte dont l'enregistrement est facultatif ne doivent être acquittés que par la personne, quelle qu'elle soit, qui le présente volontairement à la formalité, ou qui en fait usage soit par acte public, soit en justice, ou devant une autorité constituée. Art. 23 et 28.

V. — *Des mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles.*

53. La poursuite des droits ne peut être exercée que contre le nouveau propriétaire. Art. 12 de la loi de l'an VII et art. 4 de la loi de l'an IX. Aucune disposition légale en vigueur en Belgique ne donne d'action au fisc contre l'aliénateur (*).

§ 2°. — DE L'OBLIGATION APRÈS L'ACCOMPLISSEMENT
DE LA FORMALITÉ.

54. Il s'agit ici des droits qui auraient dû être perçus lors de l'enregistrement et qui ne l'ont pas été, par suite d'une erreur du receveur; il s'agit aussi et surtout des droits qui ne sont devenus exigibles que depuis l'accomplissement de la formalité, par suite de la réalisation d'une condition suspensive qui avait empêché la perception de l'impôt.

Il est universellement admis qu'aucune action, pour le paiement d'un droit non perçu ou d'un supplément de perception sur un acte public, ne peut être dirigée contre l'officier qui a reçu ou dressé cet acte. C'est que la nécessité d'acquitter l'impôt, qui incombe aux notaires, huissiers et greffiers, tient à l'obligation de faire enregistrer leurs actes. Une fois la formalité accomplie et le paiement des droits effectué tel qu'il a été réglé par le receveur, leur responsabilité est entièrement à couvert, parce que leur devoir professionnel est entièrement rempli.

(*) GARNIER. Répertoire général, v^o Mutation, n^o 74.

La jurisprudence française décide d'une manière absolue que chacune des parties à un acte volontaire, public ou privé, est tenue in solidum des compléments et des suppléments de droits qui peuvent être dus sur cet acte. Elle n'admet même pas qu'il y ait à distinguer entre les actes sous seing privé dont l'enregistrement était obligatoire et ceux dont l'enregistrement était facultatif (1).

I. — *Des actes dont l'enregistrement était obligatoire.*

55. L'Administration soutient le système de la jurisprudence française, à l'égard des compléments et des suppléments de droits à percevoir sur ces actes. Ce système pourrait être approuvé en législation, mais il n'est pas exact en droit positif; il ne s'appuie sur aucune disposition de la loi.

L'art. 29, qui sert de base aux prétentions du fisc, ne concerne nullement les droits supplémentaires; il ne vise que les droits réclamés avant l'accomplissement de la formalité. L'expression : *les droits des actes à enregistrer*, qui domine toutes ses dispositions, montre que son seul objet est de tracer le devoir du receveur lorsqu'il s'agit de poursuivre l'enregistrement d'un acte et le paiement des droits qui se trouvent exigibles.

Il n'est pas vrai non plus de prétendre que l'action *in solidum* du fisc procède du consentement *préssumé* des parties qui, en concourant volontairement à l'acte, se seraient volontairement soumises à acquitter les divers impôts auxquels il pourrait donner ouverture. Cette présomption est une pure création de la jurisprudence française; la loi ne dit nulle part que l'impôt est la dette de tous ceux dont le concours a créé l'acte instrumentaire, c'est-à-dire la matière imposable. Au contraire, la volonté du législateur s'est formellement

(1) GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 7820. Cass. fr., 21 décembre 1870 et 19 janvier 1885. *Moniteur*, nos 1278 et 2022.

manifestée dans un texte spécial de la loi : l'art. 18, in fine, n'impose qu'à l'acquéreur *seul* le paiement des droits supplémentaires reconnus exigibles à la suite d'un procès-verbal d'expertise. Si le système de la jurisprudence française était vrai, cet article aurait autorisé l'action du fisc contre *chacune des parties* à l'acte translatif, contre l'aliénateur aussi bien que contre l'acquéreur.

La vérité est que la loi a omis de prévoir l'hypothèse de la poursuite de compléments ou de suppléments de droits. Ce n'est certes pas à dire que le paiement des droits supplémentaires n'incombe à personne ! Mais la conséquence du silence de la loi, est que le fisc ne peut agir que contre celle des parties à laquelle les règles de la contribution imposent la charge définitive des droits. Celle-là devra toujours satisfaire à la réclamation du fisc, car on est toujours autorisé à étendre à l'*obligation* ce que la loi dit de la *contribution* ; il est clair, en effet, d'après le bon sens et le droit commun, que quiconque doit *supporter* une dette est aussi tenu de la *payer* (1). Art. 31.

II. — *Des actes dont l'enregistrement était facultatif.*

56. L'Administration décide que les droits supplémentaires auxquels ces actes donnent ouverture ne peuvent être exigés que de la personne qui, par la réquisition de la formalité, ou autrement, a fait naître exclusivement dans son chef la dette de l'impôt. Ainsi, s'il s'agit d'un acte dont il a été fait usage en justice, le droit n'est dû que par la partie qui en a fait la production ; s'il s'agit d'un jugement qui n'était pas enregistrable sur minute, le droit ne peut être exigé que de la partie qui en a demandé expédition (2).

(1) Cass., Chambres réunies, 20 juin 1888. *Moniteur*, nos 2163 et 2164.

Qui le fisc peut-il poursuivre en paiement des compléments de droits exigibles sur un procès-verbal de vente à l'encan d'objets mobiliers ? Décision, 10 mars 1884. *Moniteur*, n° 1930.

(2) Décision, 15 décembre 1886. *Moniteur*, n° 2073. Namur, 13 juin 1887. *Moniteur*, n° 2116.

Cette solution semble bien équitable, mais elle n'est pas en harmonie avec ce principe que le receveur n'a pas à s'enquérir des personnes qui présentent les actes à la formalité, la loi organique ne considérant que les actes et non les personnes qui les font enregistrer. Encore une fois, ne serait-il pas plus juridique d'appliquer ici les dispositions de l'art. 31 sur la matière de la contribution (1)?

SECTION 2^e. — De la contribution aux droits et amendes.

57. L'art. 31 ne règle cette matière qu'à défaut de dispositions contraires dans les actes dont il s'agit.

— Dans les actes sous seing privé, on stipule souvent que les frais d'enregistrement seront à la charge de celle des parties qui y donnera lieu; cette stipulation est-elle licite? Oui, à l'égard des actes dont l'enregistrement est facultatif. Non, à l'égard des actes dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai préfix, car cette stipulation n'a d'autre objet que de soustraire les contribuables au paiement de l'impôt, par une dissimulation commise au mépris d'une loi d'ordre public (2).

58. L'art. 31 divise les actes civils et judiciaires en trois catégories :

710 L'impôt des actes translatifs de propriété ou d'usufruit doit être supporté par les nouveaux possesseurs, c'est-à-dire par les acquéreurs. Le texte ne parle pas des actes translatifs de jouissance; il faut décider, par analogie, que le droit doit être supporté par le locataire ou fermier.

720 L'impôt des actes emportant obligation ou libération doit être supporté par les débiteurs.

(1) Note au Journal, n^o 14322. Note à la Belgique judiciaire, 1887, p. 324 Anvers, 7 mai 1887. *Moniteur*, n^o 2149.

(2) Cass., 9 janvier 1882 *Moniteur*, n^o 1815 Paris, 28 mai 1892. D. 1893, 2, 399.

3^e L'impôt de tous les autres actes doit être supporté par celles des parties auxquelles les actes profitent.

59. On sait que tout jugement définitif, soit sur le fond, soit sur un incident, condamne aux dépens la partie qui succombe. Art. 130 du code de procédure civile. La condamnation aux dépens prononcée dans les termes généraux de cet article ne comprend pas seulement le coût des actes de procédure que la loi prescrit ou autorise pour l'instruction et la décision du procès; elle comprend aussi les droits d'enregistrement qui sont exigibles sur la minute ou l'expédition du jugement à raison des chefs de dispositions ou de condamnations que ce jugement contient envers la partie qui succombe (1).

Quid des droits perçus sur les actes qui ont été versés au procès par la partie qui a obtenu gain de cause? Il faut distinguer entre les actes qui donnaient ouverture à l'impôt par le seul fait de leur existence, et ceux qui n'y donnaient ouverture que dans les termes de notre art. 23. La partie qui succombe doit payer tous les frais que le procès a rendus nécessaires et qui n'eussent pas été faits sans lui; or la partie qui a dû faire enregistrer des actes dont l'enregistrement était facultatif, s'en fût abstenue sans le procès qu'on l'a forcée d'intenter ou de soutenir; les dépens qui lui sont adjugés doivent donc comprendre les perceptions opérées sur ces actes, perceptions dont le procès a été la cause génératrice (2).

CHAPITRE III. — DES OBLIGATIONS ACCESSOIRES DES NOTAIRES ET AUTRES OFFICIERS PUBLICS.

60. Les officiers publics ne peuvent délivrer en brevet ou copie (*authentique*) aucun acte enregistrable sur la minute ou l'original, ni faire aucun acte en conséquence, avant qu'il

(1) Cass. fr., 20 avril 1869. D. 1869, 1, 340. Namur, 13 juin 1887. *Moniteur*, n° 246.

(2) GARSONNET. *Cours de procédure civile*, t. III, p. 362.

ait été enregistré, quand même le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré, à peine d'amende, outre le paiement du droit. Art. 41. A l'égard des jugements qui ne sont assujettis à l'enregistrement que sur les expéditions, il est défendu aux greffiers, sous les mêmes peines, d'en délivrer aucune, même par simple note ou extrait, aux parties ou autres intéressés, sans l'avoir fait enregistrer. Art. 41, al. 3. Cette défense ne concerne que les copies ou extraits authentiques; elle ne s'applique pas aux copies ou extraits non revêtus de la signature du greffier. Circ. justice, 24 octobre 1878. *art 17 loi 25 oct. 1889*

Les officiers publics ne peuvent faire ou rédiger aucun acte en vertu d'un acte sous signature privée ou passé en pays étranger, annexer cet acte privé ou étranger à la minute d'un de leurs actes, le recevoir en dépôt, en délivrer copie, s'il n'a été préalablement enregistré, à peine d'amende et de répondre personnellement du droit. Art. 42. Cet article est le développement et la sanction de l'art. 23.

La défense prononcée par les articles précédents de la loi organique est modifiée à l'égard des notaires, en ce sens que l'acte dont il est fait usage pourra être présenté à l'enregistrement avec l'acte qui s'y rapporte. Art. 3 de la loi du 5 juillet 1860. L'expression : *faire usage*, de ce texte, s'applique à tous les usages énumérés par les art. 41 et 42 : faire un autre acte en conséquence ou en vertu de l'acte non enregistré, annexer cet acte non enregistré à la minute d'un acte authentique, en délivrer copie.

La théorie ordinaire des actes en conséquence se trouve aussi modifiée à l'égard des effets négociables : il suffit que ces effets soient présentés à l'enregistrement avec les actes par lesquels il en est fait usage. Art. 4 de la loi de 1860.

61. Il est défendu, sous peine d'amende, à tout notaire ou greffier, de recevoir aucun acte en dépôt, sans dresser acte du dépôt. Art. 43, al. 1^{er}. Cette défense ne concerne que les actes déposés pour minute; elle ne s'applique pas aux dépôts de confiance.

Les notaires sont affranchis de cette défense à l'égard des testaments déposés chez eux par les testateurs. Art. 43, al. 2.

62. Il doit être fait mention, dans toutes les expéditions des actes publics, civils ou judiciaires, qui doivent être enregistrés sur les minutes, de la quittance des droits, par une transcription littérale et entière de cette quittance. Art. 44, al. 1^{er}.

D'autres règles, qui ont le même but, sont portées par les art. 44, al. 2, 45 et 48.

63. Il est défendu aux juges et arbitres de rendre aucun jugement sur des actes non enregistrés, à peine d'être personnellement responsables des droits (1). Art. 47. Cette disposition ne prohibe pas ce qu'on a appelé : " la pratique des conventions verbales " ; elle ne porte pas défense aux juges de statuer sur les conventions verbales que les plaideurs allèguent dans leurs conclusions et dont ils reconnaissent les termes de commun accord (2). La légitimité de la pratique des conventions verbales n'empêche pas d'ailleurs le fisc d'appliquer la perception du droit de titre à la minute ou à l'expédition, suivant les cas, de tout jugement dont les énonciations forment titre au profit de l'une des parties contre l'autre, d'une convention non établie par acte enregistré. On verra plus loin, en effet, que la théorie du droit de titre sur les jugements n'est qu'une pure déduction des principes généraux de la loi de frimaire (3).

64. Les art. 49 à 53 organisent la tenue des répertoires des notaires, huissiers, greffiers, etc.

65. Les notaires et autres officiers publics sont tenus de communiquer leurs actes, sans déplacement, aux fonctionnaires de l'enregistrement, à toute réquisition, et de leur

(1) Bruxelles, 5 novembre 1894. *Moniteur*, n° 2491.

(2) Bruxelles, 18 janvier 1887. *Moniteur*, n° 2081. Voir aussi la discussion reproduite au n° 2079.

(3) Note au *Journal*, n° 14366.

laisser prendre, sans frais, les renseignements et copies qui leur sont nécessaires pour les intérêts de l'Etat. Art. 54.

On a signalé ci-dessus, n° 33, la seule exception qui existe à cette règle. *pour les testaments.*

CHAPITRE IV. — DES PRÉSOMPTIONS LÉGALES EN FAVEUR DU FISC.

SECTION 1^{re}. — Des présomptions de mutation de propriété ou d'usufruit d'immeubles.

66. Conformément aux principes généraux du droit, l'Administration peut recourir à tous les modes ordinaires de preuve, — compatibles avec l'esprit de la loi organique de l'an VII (1), — pour établir l'existence d'une mutation ~~ver-~~ *secrite* d'immeubles en propriété ou en usufruit.

Elle peut, en outre, recourir à deux présomptions légales introduites en sa faveur par notre art. 12.

La première résulte de l'inscription au rôle de la contribution foncière et des paiements faits d'après ce rôle. Ces deux éléments sont exigés l'un et l'autre; l'inscription du défendeur au rôle de la contribution foncière ne suffit pas par elle seule : il faut qu'elle soit corroborée par des paiements faits par lui d'après ce rôle.

La seconde présomption, — très importante dans la pratique, — résulte de tout acte écrit (2), judiciaire, extrajudiciaire ou civil, accusant la qualité de propriétaire de l'immeuble. L'art. 12 la fait également résulter de l'acte écrit par lequel l'immeuble est donné à bail. Primus a vendu un immeuble à Secundus par un acte qui a été enregistré. Il a hypothéqué, *loué, etc.* ensuite ce même immeuble en faveur de Tertius par un acte

(1) Cette restriction sera expliquée plus loin.

(2) Le mot *acte*, dans la loi de frimaire, est toujours pris dans le sens d'*instrumentum*.

dont l'Administration a connaissance. L'Administration trouve, dans ce second acte, la preuve légale d'une mutation ou rétrocession secrète de Secundus à Primus.

Est nouveau possesseur, dans le sens de l'art. 12, toute personne contre laquelle s'élève l'une des présomptions établies par l'art. 12 et qui ne justifie pas avoir acquitté le droit de mutation. Il importe peu que cette personne ait cessé de posséder au moment de la découverte de la mutation clandestine qui s'est opérée à son profit (1).

67. La mutation clandestine dont le fisc établit l'existence en invoquant l'une des dispositions de l'art. 12, est présumée s'être opérée au moment où se sont accomplis les faits ou les actes dont la loi la fait résulter. Cette observation présente un grand intérêt : d'abord au point de vue de la déduction du double droit, ensuite dans le cas où l'acquéreur clandestin prétend que son acquisition a eu lieu à une époque où l'immeuble dont il s'agit, ne portait pas encore les constructions qui s'y trouvent érigées (2).

68. Les présomptions légales établies par l'art. 12 peuvent être combattues par la preuve contraire; cela est de droit commun en vertu de l'art. 1352 du code civil. Ainsi le défendeur peut repousser la présomption qui dérive de l'acte du bail qu'il a passé, en établissant qu'il n'a pas agi en qualité de propriétaire, mais simplement comme locataire ou fermier autorisé à sous-louer.

Le défendeur qui établirait que le précédent propriétaire par acte enregistré n'était que son prête-nom à lui, n'échapperait pas à la poursuite de l'Administration. Celle-ci lui répondrait victorieusement qu'elle a le droit de s'attacher à la seule apparence des actes, et que l'acte enregistré est dressé au nom d'un tiers et non point au propre nom du nouveau possesseur. . . . note.

(1) Cass., 12 janvier 1849. *Moniteur*, n° 127.

(2) Cass., 14 décembre 1883. *Moniteur*, n° 1915.

69. Quand la mutation clandestine est prouvée, il reste à déterminer la nature du contrat en vertu duquel elle s'est opérée et les bases de la liquidation de l'impôt. C'est au nouveau possesseur à fournir à l'Administration une déclaration détaillée et estimative, conformément à l'art. 4 de la loi de l'an IX.

SECTION 2^e. — Des présomptions de transmission de jouissance d'immeubles.

70. L'art. 13 de la loi organique érige aussi certains faits et certains écrits en présomptions légales de transmission de jouissance immobilière. Mais on sait que le système de cette disposition n'a pas été organisé, comme celui de l'art. 12, par la loi complémentaire de l'an IX. Aussi les recherches autorisées par notre art. 13 ne sont-elles concluantes que lorsqu'elles aboutissent à la preuve d'un acte écrit de bail ou d'engagement. Cette interprétation, consacrée dans les travaux préparatoires de la loi de l'an IX, rend à peu près illusoire les dispositions de notre article. En pratique, ce n'est guère que par les procès-verbaux d'inventaire dressés à l'ouverture des successions, que l'Administration arrive à connaître quelquefois des baux écrits non enregistrés.

TITRE II.

De la territorialité des droits d'enregistrement.

71. Le principe de la territorialité de l'impôt d'enregistrement signifie que cet impôt ne peut atteindre des transmissions, obligations ou libérations qui ont pour objet des biens étrangers. La souveraineté de l'Etat qui édicte les droits d'enregistrement ne s'étend pas, en effet, hors des limites du territoire.

Ce principe a été organisé par ^{deux} plusieurs avis du Conseil d'Etat, en date des 6 vendémiaire-10 brumaire an XIV et des 15 novembre-12 décembre 1806.

72. Les transmissions de biens immeubles situés à l'étranger ne sont jamais assujetties au droit proportionnel en Belgique. Il n'y a pas à distinguer si les actes qui les constatent ont été passés en Belgique ou en pays étranger.

Les décisions du Conseil d'Etat ne statuent qu'à l'égard des transmissions en propriété ou en usufruit, mais le principe sur lequel elles sont basées commande d'en étendre l'application aux transmissions en jouissance (1).

L'obligation ou la quittance du prix, insérée dans un acte translatif d'immeuble situé à l'étranger, échappe à tout impôt en Belgique, en vertu de la théorie des dispositions dépendantes, écrite aux art. 10 et 11 de la loi organique.

L'Administration abuse du principe que la loi fiscale a le caractère de statut réel, pour soumettre au tarif de la vente l'échange d'un immeuble belge contre un immeuble étranger (2).

73. Les actes étrangers portant transmission de meubles, ou obligation ou libération de sommes ou valeurs, n'échappent au droit proportionnel en Belgique que sous deux conditions :

1° qu'ils soient passés en forme authentique;

2° que l'opération dont ils forment titre doive être exclusivement exécutée en pays étranger. Du moment où le pays de l'exécution ne peut être précisé, ou si l'exécution peut avoir lieu en Belgique, même simplement pour partie, l'impôt doit être perçu.

L'avis du Conseil d'Etat de 1806 ne dispose qu'à l'égard des obligations et des transmissions d'objets mobiliers, mais on l'applique par analogie aux quittances; là où l'obligation n'est pas imposée, la libération ne peut pas l'être non plus (3).

(1) Décision, 1^{er} juillet 1841. *Journal*, n° 2409.

(2) Décision, 41 janvier 1894. *Moniteur*, n° 2453. *Contra* Tournai, 1^{er} juillet 1843. *Journal*, n° 2814.

(3) Circulaire, 9 avril 1836. *Moniteur*, n° 878.

Les actes passés en Belgique, qui ont pour objet des valeurs mobilières, sont toujours passibles du droit proportionnel, sans qu'il y ait à distinguer si ces valeurs sont d'origine belge ou étrangère (1).

TITRE III.

Des principes de l'exigibilité des droits.

CHAPITRE I. — DES DROITS D'ACTE ET DES DROITS DE MUTATION.

74. Le droit de mutation frappe directement la mutation en elle-même, sans condition d'aucune sorte. Son exigibilité n'est point subordonnée à l'existence d'un écrit quelconque : c'est le fait juridique de la transmission qui est à lui seul la matière imposable.

Le fisc n'a donc pas à se préoccuper de la teneur de l'acte instrumentaire dressé par les parties. Il peut prouver contre et outre le contenu de cet acte, et établir la perception sur l'opération juridique telle qu'elle s'est réellement accomplie.

La contre-partie de cette conséquence n'est pas vraie pour les contribuables. L'art. 60, en effet, prohibe la restitution de tout droit, — même donc du droit de mutation, — qui a été perçu suivant la teneur de l'acte présenté à la formalité.

75. Le droit d'acte ne frappe pas l'opération juridique en elle-même, mais seulement dans l'acte instrumentaire ou le jugement qui la constate. La condition nécessaire de son exigibilité, c'est l'existence d'un écrit formant titre de l'opération juridique tarifée par la loi. L'objet direct du droit d'acte n'est donc pas vraiment la convention telle que les

(1) Cass., 6 avril 1843. *Journal*, n° 2793. Décision, 12 août 1863. *Moniteur*, n° 878. Cass. fr., 17 décembre 1890. *Moniteur*, n° 2300.

parties l'ont faite entre elles, mais la convention telle que les parties l'ont actée dans l'écrit qui se trouve présenté à la formalité ou dont le fisc se prévaut légalement. L'art. 2 dispose, en effet, très nettement, que les deux causes génératrices de l'impôt sont, suivant les cas : *les actes et les mutations*. Il importe fort peu, après cela, que l'art. 4 soit rédigé comme si le droit proportionnel était toujours *de mutation* : quantité d'autres textes rappellent cette distinction fondamentale des actes et des mutations, et témoignent que tous les droits proportionnels sur les transmissions entre vifs sont de purs droits d'acte, hormis ceux qui sont établis sur les transmissions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles. Art. 6, 28, 67, 69, al. 1^{er} et 73 de la loi de l'an VII; art. 1^{er} et 4 de la loi de l'an IX.

Nous posons donc en principe que tous les droits d'enregistrement, sans distinction entre les droits fixes et les droits proportionnels, doivent se régler uniquement sur la teneur des actes instrumentaires dressés par les parties, ou des jugements avenus entre elles. L'intérêt civil des parties a paru au législateur une garantie suffisante de l'intérêt fiscal de l'Etat. Nous n'admettons d'exception à ce principe qu'en ce qui concerne les droits de mutation.

Il faut décider, en conséquence :

1° Que le fisc ne peut rechercher les éléments imposables que dans les actes eux-mêmes, sans pouvoir tenir compte des opérations juridiques auxquelles ces actes se rattachent *mais dont ils ne font pas titre par eux-mêmes*. Ainsi, un billet à ordre, causé *vente de meubles*, ou *valeur en marchandises*, n'encourt pas le droit de vente, parce qu'il ne constitue pas par lui-même le titre, l'*instrumentum* de la vente; il demeure soumis au droit de 0,65 % qui frappe les effets négociables (1). Ainsi encore, l'acte par lequel un collège échevinal, se disant dûment habilité, accorde mainlevée de l'inscription hypo-

(1) GARNIER. Répertoire périodique, nos 6400 et 6438. Comp. Décision, 19 janvier 1889. *Moniteur*, n° 2183.

thécaire prise pour sûreté d'une créance déterminée, ne donne point ouverture au droit de quittance bien que la délibération qui a autorisé le collège ait constaté expressément le paiement de la créance et que la date de cette délibération soit visée dans l'acte de mainlevée (1).

2° Que le fisc ne peut rectifier les énonciations des actes, en s'appuyant sur des circonstances extrinsèques. Les actes sont pour le fisc ce qu'ils sont pour les parties elles-mêmes ; il doit accepter leurs énonciations telles qu'elles sont conçues et percevoir en conséquence. Il est de principe, en cette matière, dit la cour de Bruxelles, 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 (2).

La doctrine et la jurisprudence françaises n'entendent cette règle que sous la réserve du cas où l'acte contient une simulation conçue précisément en vue d'é luder l'impôt. L'Administration, dit-on, a incontestablement qualité pour relever dans un acte les vices qui sont dirigés contre elle-même. Ainsi quand l'acte dissimule une donation de créance sous l'apparence d'une cession à titre onéreux, l'Administration peut établir le déguisement par le rapprochement de circonstances tout à fait extrinsèques : les rapports de parenté des parties, l'âge du cédant, etc. (3). Est-il besoin de faire remarquer que cette décision est absolument arbitraire?

76. S'il est interdit à l'Administration, sauf en matière de droits de mutation, de rechercher les éléments imposables ailleurs que dans l'acte instrumentaire ou le jugement qui est présenté à la formalité, il ne s'ensuit pas que le contribuable ne puisse invoquer le fait de la résolution ou de l'annulation judiciaire de l'acte ou du jugement auquel il a

(1) Gand, 6 janvier 1892. *Moniteur*, n° 2343.

(2) Bruxelles, 22 décembre 1873. *Moniteur*, n° 4399.

(3) Annecy, 31 décembre 1891. *Moniteur*, n° 2381.

été partie, lorsqu'il s'agit pour lui de résister à une poursuite en paiement exercée par l'Administration. Cette décision se fonde sur ce que l'art. 60, qui fait obstacle, en matière d'enregistrement, à l'effet rétroactif de la condition résolutoire et des jugements d'annulation, ne dispose pas d'une manière absolue, mais seulement quant à la restitution des droits effectivement perçus par le fisc : il dit uniquement que tout droit régulièrement perçu ne pourra être restitué quels que soient les événements ultérieurs ; il ne dit pas, en outre, que l'obligation du contribuable de payer les droits ne peut être anéantie ni diminuée par aucun événement postérieur. Sauf le cas de l'art. 60, l'effet rétroactif de la condition résolutoire et de l'annulation judiciaire doit donc être opposable au fisc comme à tout autre tiers (1).

77. Le principe que l'exigibilité des droits d'acte doit se régler uniquement suivant la teneur des actes, n'entraîne pas cette conséquence que l'Administration doive toujours respecter la qualification que les parties elles-mêmes ont attribuée à leur écrit. Il est de règle, en droit civil, que le véritable caractère des actes se détermine en définitive par la portée juridique des stipulations qu'ils renferment et par la nature des choses qui en sont l'objet. Le fisc a donc le droit de repousser la qualification donnée par les parties, toutes les fois qu'elle est juridiquement incompatible avec la substance de l'acte qu'elles ont dressé (2).

78. La perception du droit de titre sur les jugements se rattache complètement à la théorie des droits d'acte. Le droit de titre, en effet, n'est autre chose que le droit exigible sur un jugement qui constate l'existence d'une convention non enregistrée et dont la passation par acte notarié aurait donné ouverture à l'impôt. Cela est parfaitement rationnel, puisque les jugements constituent eux aussi des titres

(1) Cass. fr., 28 janvier 1890. *Moniteur*, note au n° 2200, et n° 2215.

(2) Cass. fr., 23 novembre 1893. *GARNIER. Répertoire périodique*, n° 8211. Gand, 20 mai 1893 et 23 juin 1894. *Moniteur*, nos 2454 et 2499.

authentiques et placent les parties litigantes dans la même condition que si elles avaient comparu volontairement devant notaire. Aussi l'art. 69, qui organise le principe général de l'exigibilité du droit proportionnel, en fait-il l'application expresse aux *actes judiciaires* translatifs de propriété ou d'usufruit, dans ses § 5, n° 1, et § 7, n° 1. Il est vrai que la lettre du tarif n'est pas également formelle quant aux jugements contenant obligation ou libération, mais la disposition générale : *tous actes ou écrits*, qui termine les § 2, n° 11, et § 3, n° 3, est assez large pour comprendre les jugements aussi bien que les actes volontaires. Aussi faut-il reconnaître à la disposition du § 2, n° 9, in fine, du même art. 69, un caractère purement énonciatif : son véritable objet est uniquement d'assurer la perception géminée du droit proportionnel sur le jugement qui fait titre d'une convention verbale et qui prononce en outre une condamnation de sommes ou valeurs ; la perception du droit de titre n'empêche pas celle du droit de condamnation établi par le premier alinéa de ce § 2, n° 9.

L'exigibilité du droit de titre sur un jugement est subordonnée à la condition que ce jugement fasse vraiment titre de la convention avenue entre les parties. Il n'est certes pas nécessaire qu'il en reproduise toutes les clauses : il suffit qu'il en constate les éléments essentiels ; mais il faut toujours et absolument qu'il ait, à son égard, l'autorité de la chose jugée.

La question de savoir ce qui, dans un jugement, a l'autorité de la chose jugée, rentre dans le droit civil ; si les motifs du jugement ne forment pas chose jugée, ils peuvent cependant et ils doivent même être pris en considération pour interpréter le *dispositif* et en déterminer l'étendue.

Le principe de droit fiscal est que le droit de titre n'est exigible que dans la mesure de l'utilité juridique que le jugement assure à la convention litigieuse dont il reconnaît l'existence. Il n'y a pas d'ailleurs à limiter la perception aux dispositions revêtues de la force exécutoire ; les énonciations du jugement qui participent de son authenticité sont passibles

du droit de titre, bien qu'elles ne soient pas susceptibles d'exécution parée (4). On cite comme exemple certain, le cas du jugement qui porte condamnation pour mille francs, somme restant due sur un prêt de plus forte somme non établi par titre enregistré; le droit de titre n'est encouru que sur mille francs. On cite comme exemple douteux, le cas du jugement qui statue sur le solde restant à payer du chef de diverses ventes verbales; le droit de titre est encouru sur chacune des ventes (5).

L'art. 69, § 2, n° 9, in fine, suppose un jugement qui porte *condamnation*; s'ensuit-il que la décision judiciaire qui ne contient pas une condamnation proprement dite échappe au droit de titre bien qu'elle fasse titre d'une convention verbale? La négative est certaine, si l'on envisage, ainsi que nous l'avons fait ci-dessus, la théorie du droit de titre comme une pure déduction des principes généraux de la perception. L'idée dominante de la loi est que tout jugement qui fait preuve d'une convention doit être soumis à l'impôt; peu importe qu'il y ait eu condamnation au sens technique du mot, pourvu que la sentence judiciaire forme le titre authentique d'une convention non établie par un acte enregistré, mais susceptible de l'être (c'est-à-dire susceptible d'être établie par un titre enregistré) (5).

(4) C'est ainsi, nous paraît-il, qu'il faut concilier divers arrêts récents des cours suprêmes de Belgique et de France. Cass., 20 décembre 1883, 28 juillet 1887, 19 janvier 1888, et 3 octobre 1889. *Moniteur*, nos 1916, 2115, 2128 et 2226. Cass. fr., 30 octobre 1888, 24 juin et 24 décembre 1890, et 20 novembre 1893. GARNIER. *Répertoire périodique*, nos 7166, 7430, 7525 et 8214.

(2) GARNIER. *Répertoire périodique*, 1894, p. 98 et 99.

(5) Nous avons décidé ci-dessus (n° 33) que le jugement qui n'édicte pas une condamnation proprement dite, ne doit pas être enregistré sur minute, lors même qu'il ferait titre d'une convention verbale. Tel est le cas du jugement qui repousse la demande en résiliation d'une vente ou la demande en validité de congé d'un bail. On peut, en effet, considérer comme simplement énonciative la disposition de l'art. 69, § 2, n° 9, in fine, en tant qu'elle vise expressément le cas d'une *condamnation*, sans qu'il soit rigoureusement nécessaire d'interpréter l'art. 7, al. 3, in fine, de la même manière : autre est la question de l'obligation de l'enregistrement sur

CHAPITRE II. — DES ACTES IMPARFAITS.

79. L'écrit qui relate une disposition tarifée par la loi, ne donne ouverture à l'impôt que s'il forme un titre parfait de cette disposition.

Il faut d'abord qu'il soit régulièrement dressé comme acte instrumentaire, c'est-à-dire qu'il soit revêtu de toutes les formes extérieures propres à constater le *negotium juridicum* dont il s'agit.

Il faut de plus qu'il réunisse tous les éléments constitutifs de cette opération juridique. L'exigibilité de l'impôt sur les opérations à titre onéreux n'est cependant pas subordonnée à la condition que l'acte ou le jugement contienne l'expression du prix convenu entre les parties : il suffit que l'écrit constate qu'un prix a été stipulé ; il n'est pas nécessaire qu'il en relate le montant. L'art. 16 oblige alors les parties à suppléer, par une déclaration estimative, à la lacune du titre (1).

CHAPITRE III. — DE L'EFFET DES NULLITÉS.

80. Les opérations dont l'inexistence juridique est révélée par la teneur de l'acte instrumentaire, ne donnent pas ouverture à l'impôt (2).

Au contraire, les opérations simplement annulables sont toujours passibles de l'impôt, sans qu'il y ait à examiner si la cause de nullité ressort ou non de l'acte dressé par les parties. Ces deux décisions ne sont que des conséquences de la règle fondamentale que les lois d'enregistrement doivent être appliquées d'après les principes du droit civil.

minute ou seulement sur expédition, autre celle de l'exigibilité du droit de titre lors de l'enregistrement. Le simple rapprochement des art. 47 et 48 ne suffit pas pour qu'on doive interpréter extensivement une disposition qui se présente comme une exception à la règle que les jugements ne sont enregistrables, en Belgique, que sur expédition. Art. 7, al. 4. La jurisprudence est cependant fixée en sens contraire. Bruxelles, 15 décembre 1894. *Moniteur*, n° 2490.

(1) Cass., 3 décembre 1891. *Moniteur*, n° 2337.

(2) Bruxelles, 31 octobre 1891. *Moniteur*, n° 2339.

La jurisprudence française repousse cependant toute distinction entre l'inexistence et l'annulabilité : elle décide d'une manière absolue que les droits d'enregistrement sont toujours exigibles, quels que soient les vices dont les actes puissent être entachés. Elle se fonde sur cette doctrine erronée que la loi civile ne reconnaît pas de nullités *de plein droit*; on comprend dès lors qu'elle ajoute que les receveurs n'ont pas mission de contrôler et d'apprécier l'efficacité légale des actes, mais seulement d'assurer le recouvrement de l'impôt (1).

CHAPITRE IV. -- DE L'EFFET DES CONDITIONS.

SECTION 1^{re}. — De la condition suspensive.

81. La condition pendante, la convention affectée d'une condition suspensive ne produit pas encore l'effet qu'elle annonce et qu'elle contient seulement en germe. La vente conditionnelle, par ex., n'opère pas encore transmission. Aussi est-il unanimement reconnu que la condition suspensive dont un acte est affecté, met obstacle à la perception de l'impôt aussi longtemps qu'il n'est pas prouvé que la condition est accomplie. Il n'y a d'ailleurs aucune raison de distinguer entre la condition expresse et la condition tacite qui résulte de la loi ou de la nature des choses (2). En conséquence, l'acte conditionnel ne peut être assujéti qu'au droit fixe général, simple salaire de la formalité.

reception
Par exception à cette règle, les actes d'ouverture de crédit sur gage ou hypothèque donnent immédiatement ouverture à la perception d'une fraction du droit proportionnel.
Art. 6 de la loi du 24 mars 1873.

reception
Par exception encore, les contrats de mariage et les insti-

(1) Cass. fr., 13 janvier 1890. *Moniteur*, n° 2257.

(2) Cass., 23 décembre 1880 et 20 décembre 1883. *Moniteur*, nos 1762 et 1916.
Bruxelles, 31 octobre 1891. *Moniteur*, n° 2339.

tutions contractuelles sont immédiatement passibles du droit fixe spécial de 7 fr. L'art. 68, § 3, n^o 1 et 5, les a expressément tarifés à l'état conditionnel. Il est, en effet, impossible de nommer un contrat de mariage ou une institution contractuelle, sans évoquer la pensée de la condition de la célébration du mariage ou du prédécès du donateur.

La jurisprudence belge va plus loin : elle décide que la théorie exposée ci-dessus quant à l'effet de la condition suspensive, n'est applicable à aucun des droits fixes spéciaux. Ainsi un acte de société serait passible *hic et nunc* du droit de 7 fr., alors même que les parties l'auraient expressément affecté d'une condition suspensive. Ce système ne repose que sur un passage des travaux préparatoires de la loi, où il a été dit que le droit fixe, sans aucune distinction de catégories, représenterait toujours simplement le prix de la formalité de l'enregistrement pour les actes qui ne seraient pas de nature à donner lieu au droit proportionnel (1).

82. La condition accomplie, la convention opère tous ses effets, et ce avec rétroactivité. Art. 1179 du code civil. Conséquemment, elle donne ouverture à l'impôt comme si elle avait été pure et simple dès l'origine. Cette application du principe de l'art. 1179 doit être faite sans qu'il y ait à distinguer s'il s'agit de l'exigibilité d'un droit d'acte ou d'un droit de mutation. Quand la condition suspensive d'un acte enregistré au droit fixe général, comme acte innommé, vient à s'accomplir, l'impôt devient exigible de plein droit sur cet acte même, sans qu'il soit besoin qu'un nouvel acte constatant la réalisation de la condition soit dressé par les parties et présenté à la formalité; il suffit que l'Administration demanderesse justifie de l'avènement de la condition, et cette preuve, elle peut la faire par toutes voies de droit compatibles avec l'esprit de notre loi organique. Cette solution doctrinale n'est pas contraire au principe que la perception des droits d'acte doit s'opérer uniquement suivant la teneur

(1) Cass., 7 avril 1859. *Moniteur*, n^o 635.

des actes, car le fisc ne se prévaut alors que de l'opération même des parties, telle qu'elle résulte de l'acte qu'elles ont fait enregistrer; il ne demande à prouver ni contre, ni outre le contenu de cet acte, mais seulement la réalisation de sa modalité ⁽¹⁾. Telle est d'ailleurs la solution législative consacrée par l'art. 8 de la loi spéciale du 24 mars 1873 sur les actes d'ouverture de crédit.

Du principe qu'à l'avènement de la condition le droit proportionnel devient rétroactivement exigible sur l'acte originaire, il résulte :

1° Que s'il s'agit d'un acte de vente et qu'un nouvel acte soit dressé pour constater la réalisation de la condition et le paiement du prix de vente, le droit de quittance est exigible sur ce second acte, malgré la disposition de l'art. 10 de notre loi ⁽²⁾.

2° Que s'il s'agit d'un acte pour lequel l'enregistrement était obligatoire, la perception doit être faite suivant le tarif en vigueur au jour de la passation de cet acte ⁽³⁾.

On sait que, d'après la jurisprudence, l'accomplissement de la condition d'un acte translatif de propriété ou d'usufruit d'immeuble doit être déclaré à l'Administration, par le nouveau possesseur, dans les trois mois qui suivent, sous peine d'un droit en sus (supra n° 40).

83. Les actes affectés d'un terme, *ex die*, sont immédiatement passibles de l'impôt. C'est que le terme affecte seulement l'exécution de l'obligation, tandis que la condition

(1) Cass., 24 novembre 1870. *Moniteur*, n° 1236. Bruxelles, 3 janvier 1894. *Moniteur*, n° 2446.

La jurisprudence admet, avec raison, l'imputation du droit fixe de fr. 2.40, perçu à l'origine, sur le droit proportionnel devenu exigible par suite de l'accomplissement de la condition. Décision, 31 octobre 1831. Circulaire, 12 avril 1852. *Moniteur*, nos 239 et 264.

(2) Cass. fr., 26 janvier 1883. *Moniteur*, n° 2028. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 6723.

(3) Cass. fr., 31 janvier 1876 et 26 janvier 1883. GARNIER. *Répertoire périodique*, nos 4314 et 6441. *Contra* Circulaire, 22 juin 1870. *Moniteur*, n° 1243.

affecte son existence même. Le fait que les parties, dans une promesse synallagmatique de vente, ont stipulé que la transmission de la propriété ne s'opérera qu'à une date ultérieure, n'empêche donc pas la perception immédiate du droit proportionnel (1).

SECTION 2^e. — De la condition résolutoire.

84. La condition pendante, le droit de l'opération est immédiatement exigible, puisque ce n'est pas l'opération elle-même qui est conditionnelle, mais seulement sa résolution. Art. 1183, al. 2, du code civil.

85. La condition accomplie, l'opération est censée non avenue, même à l'égard des tiers, selon le principe de l'art. 1183, al. 1^{er}, du code civil. Conséquemment, le fisc devrait restituer l'impôt qui a été perçu. Mais un texte spécial de notre loi, l'art. 60, déroge au droit civil en disposant que l'effet rétroactif de la condition résolutoire ne peut être invoqué contre le fisc, en tant qu'il s'agit de la restitution de l'impôt. C'est ainsi qu'il est vrai de dire d'une manière générale que les actes affectés d'une condition résolutoire sont exactement traités comme s'ils étaient purs et simples (supra n° 76).

On aperçoit ainsi l'intérêt capital qu'il y a, au point de vue fiscal, à stipuler tel événement futur et incertain comme condition suspensive, et non comme condition résolutoire. Cet intérêt se présente tous les jours dans les actes de vente.

(1) Décisions, 9 septembre 1873 et 30 janvier 1893. *Moniteur*, nos 4491 et 2396. Comp. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 7868.

CHAPITRE V. — DES ACTES CONTENANT
PLUSIEURS DISPOSITIONS (*).

SECTION 1^{re}. — Des dispositions dépendantes.

§ 1^{er}. — DU PRINCIPE QU'UN SEUL DROIT EST EXIGIBLE.

86. Ce principe s'induit *a contrario* de l'art. 11 : Quand plusieurs dispositions comprises dans un seul et même acte — civil, judiciaire ou extrajudiciaire — sont dépendantes, ou dérivent nécessairement les unes des autres, il ne doit être perçu qu'un seul droit.

Suivant son procédé habituel, le législateur de frimaire commence par une indication concrète des cas les plus usuels; les exemples que donne l'art. 10 déterminent par avance la portée du principe de l'art. 11 : *Dans le cas de transmission de biens, la quittance donnée, ou l'obligation consentie par le même acte, pour tout ou partie du prix entre les contractants, ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement.*

On peut discerner deux espèces de dépendance légale entre des dispositions juridiques :

1^o Une dépendance réciproque. Cette dépendance existe lorsque deux dispositions font office de *cause* proprement dite l'une envers l'autre. C'est la dépendance qui se rencontre entre les éléments corrélatifs et nécessaires des contrats synallagmatiques. Aussi l'art. 69, § 5, n^o 3, ne taxe-t-il que l'une des deux prestations dans le contrat d'échange. De même un seul droit est exigible lorsque l'acheteur s'acquitte incontinent du prix de la vente au moyen d'une cession de créance, car les deux transmissions sont réciproquement la cause l'une de l'autre.

2^o Une dépendance accessoire. C'est la dépendance des modalités ou autres clauses accessoires relatives à l'exé-

(*) PETIT *De la théorie des dispositions dépendantes.* Paris, 1886.

cution des contrats et à leurs conséquences juridiques.
Telles sont : la stipulation d'intérêts; la fixation des
échéances; l'indication du lieu du paiement; l'élection de
domicile; les clauses pénales; les clauses de garantie, etc.
Telles sont encore : la mainlevée de l'inscription dans la
quittance d'une dette hypothécaire; la stipulation, dans un
bail, d'une indemnité, au profit du bailleur, en cas de dégra-
dation; l'expression, dans une quittance, de la subrogation
légale opérée en faveur du tiers qui paie pour le débiteur (1).

On ne doit jamais se préoccuper de la dépendance pure-
ment arbitraire que les parties auraient établie entre les
diverses dispositions de leur acte. Une disposition léga-
lement indépendante donne ouverture à un droit particulier,
encore qu'elle apparaisse comme une condition *sine qua non*
des autres dispositions du même écrit (2).

En principe, on n'a pas à considérer le nombre des parties
à l'acte. La pluralité des parties n'entraîne pas nécessai-
rement par elle-même la pluralité des droits. Aussi est-il
admis en pratique que la disposition de l'art. 68, § 1^{er}, n° 30,
al. 3, peut être appliquée par analogie aux procurations. Les
mandants ne doivent compter que pour une seule personne
toutes les fois qu'ils sont associés ou même simplement
co-intéressés. Au contraire, quand plusieurs personnes qui
ont des intérêts distincts, se réunissent pour nommer un
mandataire, il est dû autant de droits qu'il y a de mandants.
Même décision lorsqu'une personne désigne, par le même
acte, plusieurs mandataires, avec pouvoir d'agir séparément.

§ 2°. — DE LA DÉTERMINATION DU DROIT A PERCEVOIR.

87. Tout n'est pas dit lorsqu'on est arrivé à décider que
les diverses dispositions d'un acte sont réciproquement la

(1) Cass., 27 mai 1880. *Moniteur*, n° 1729. Comp. Décisions, 31 août 1893, et
18 juillet 1894. *Moniteur*, nos 2424 et 2468.

(2) Décision, 21 septembre 1878. *Moniteur*, n° 1614. Cass. fr., 21 août 1872.
Moniteur, n° 1359.

cause les unes des autres ; on sait bien qu'elles ne donnent ouverture qu'à un seul droit, mais il faut encore déterminer quel est ce droit. Quid, par exemple, de l'acte d'une cession de créance consentie moyennant le service d'une rente viagère : est-ce le droit de l'art. 69, § 5, n° 2, ou seulement celui de l'art. 69, § 3, n° 3 ? Il a prévalu en jurisprudence que le droit est dû à raison de la disposition principale du contrat, et non à raison de celle qui offrirait au fisc la perception la plus avantageuse (1).

Mais comment discerner la disposition principale, c'est-à-dire celle qui caractérise le contrat ? D'abord, on doit s'attacher à la qualification donnée à l'acte par les parties.

Si cette qualification n'a pas été donnée, ou est démontrée erronée, quelle règle suivre ? En l'absence de toute prescription législative, la doctrine trace la règle que voici : considérer comme principale la stipulation qui a pour objet la transmission d'un corps certain, meuble ou immeuble, et comme accessoire la stipulation qui a pour objet des sommes ou valeurs ; à défaut de sommes ou valeurs, rechercher laquelle des deux choses échangées se rapproche le plus d'une valeur, et peut davantage représenter l'argent.

SECTION 2^e. — Des dispositions indépendantes.

88. Le principe est établi par l'art. 11 en termes exprès : Lorsque, dans un acte quelconque, — soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, — il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article de notre loi dans lequel la disposition se trouve classée ou auquel elle se rapporte.

Cet article n'établit aucune distinction entre les dispositions qui ne sont tarifées qu'au droit fixe et celles qui sont assujetties à des droits proportionnels. L'art. 68 applique la

(1) Seine, 15 mars 1894. GARNIER. Répertoire périodique, n° 8291.

règle de la pluralité des droits dans un grand nombre de dispositions : § 1^{er}, n^{os} 1, 2, 18, 20 et 30; § 2, n^o 6; § 4, n^o 2.

A notre avis, la règle de la pluralité des droits s'applique même aux diverses dispositions indépendantes qui se rencontrent dans un acte innommé. L'art. 11, en effet, est général, il régit le tarif tout entier, l'art. 68 aussi bien que l'art. 69, les actes qui sont expressément tarifés comme ceux qui ne sont pas nommément désignés. Les dispositions indépendantes d'un acte innommé doivent donc être considérées, elles aussi, comme étant autant d'actes différents (1). La jurisprudence belge est fixée en sens contraire. Ainsi il est admis en pratique que l'acte ou procès-verbal d'une séance d'adjudication préparatoire ne donne jamais lieu qu'à un seul droit de fr. 2.40, quel que soit le nombre des lots adjugés sous cette condition *suspensive* qu'il ne se présentera pas d'amateur mettant un prix plus élevé (2).

La disposition finale de l'art. 57 doit être rapprochée de la règle de notre art. 11 : lorsque l'acte renferme plusieurs dispositions opérant chacune un droit particulier, le receveur doit les indiquer sommairement dans sa quittance et y énoncer distinctement la quotité de chaque droit perçu.

TITRE IV.

Des principales exemptions du droit proportionnel.

CHAPITRE I. — DES TRANSMISSIONS LÉGALES.

89. La loi de l'an VII ne frappe d'aucun impôt les mutations entre vi's qui procèdent directement de la loi civile. Telles sont :

(1) Jurisprudence de l'Administration hollandaise. *Journal*, n^o 12466. Comp. Décision 4 septembre 1849. *Moniteur*, n^o 157.

(2) Cass., 2 mars 1843. *Journal*, n^o 2713.

1° L'acquisition par les enfants de la moitié des biens de leurs père et mère, lorsque ceux-ci viennent à divorcer par consentement mutuel. Art. 305 du code civil.

2° L'acquisition, par les père et mère, du droit de jouissance des biens de leurs enfants mineurs, conformément à l'art. 384 du code civil.

90. En général, la loi de l'an VII n'atteint pas, dans les actes instrumentaires, les clauses qui ont uniquement pour objet de constater des effets qui découlent directement de la loi civile. Pour que l'expression d'un effet purement légal soit imposable, il faut qu'il existe un texte qui l'ait spécialement tarifé. Ainsi, ne donnent pas ouverture à l'impôt :

1° L'acte par lequel des parents ou alliés règlent entre eux l'exécution de l'obligation alimentaire qui leur incombe en vertu des art. 205 et suiv. du code civil. Le titre de la créance alimentaire est uniquement dans la loi; l'acte instrumentaire n'est dressé que pour en constater la liquidation amiable (1). De même le jugement qui règle l'obligation alimentaire échappe au droit proportionnel de titre.

2° L'acte qui constate que le propriétaire d'un terrain retient en vertu du droit d'accession de l'art. 546 du code civil, les constructions et plantations faites sur son terrain par un tiers quelconque, locataire ou fermier, usufruitier, etc. Cet acte ne peut être passible que du droit d'indemnité ou de libération, suivant qu'il détermine le montant de l'indemnité due par le propriétaire, ou qu'il en constate le paiement (2).

3° L'acte ou le jugement qui constate l'existence d'une compensation purement légale. C'est la loi qui fait la libé-

(1) Dissertation de M. SCHICKS. Journal, n° 16397. Voir aussi *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1894, p. 204.

(2) Décisions, 25 janvier et 31 mars 1890. *Moniteur*, nos 2250 et 2423. Cass., 22 juin 1893. *Moniteur*, n° 2428.

ration des parties; leur accord volontaire ou judiciaire ne rend pas la compensation conventionnelle (1).

4° Il faut aussi décider que l'acte qui constate le paiement fait par un tiers n'est passible que du droit de quittance, quoiqu'il exprime que le *solvens* se trouve dans l'une des hypothèses prévues par l'art. 1250 du code civil. Notre solution suppose d'ailleurs que l'acte ne renferme aucune stipulation de subrogation conventionnelle, même simplement "en tant que de besoin". Dans le cas de subrogation conventionnelle, l'acte donnerait ouverture au droit de cession de créance (2).

CHAPITRE II. — DES ACTES D'EXÉCUTION, DE COMPLÉMENT ET DE CONSOMMATION (3).

91. L'art. 68, § 1^{er}, n° 6, dispose que les actes qui ne contiennent que l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurs enregistrés, ne donnent ouverture qu'au droit fixe général. L'enregistrement de ces actes n'autorise donc la perception d'aucun impôt, mais seulement du salaire de la formalité. Cette disposition est fondée sur le principe qu'un droit déjà payé ne doit pas l'être une seconde fois. Les n° 7, 25, 33, 38 et 44 du même paragraphe ne sont que des applications du même principe. L'expression : *en forme*, des n° 38 et 44, signifie en forme authentique; ces textes supposent que le premier acte étant en forme authentique a été précédemment enregistré.

En droit civil, l'acte d'exécution ou de consommation (ces expressions sont synonymes) est celui qui constate une suite nécessaire d'un acte antérieur. Telle est la quittance du prix par rapport à l'acte antérieur de vente. En droit civil

(1) Cass. fr., 16 mai 1870. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 3182. Comp. Circulaire, 30 novembre 1880. *Journal*, n° 44268.

(2) Voir page 60, note 1.

(3) Dissertation de M. SÉRÉSIA. *Belgique judiciaire*, 1888, p. 1505.

encore, l'acte de complément est celui qui constate une opération qui, sans comporter novation, modifie, par addition ou retranchement, certains effets juridiques d'un acte antérieur. Tel est l'effet de commerce souscrit pour le paiement du prix porté à l'acte de vente.

Tout acte qui mérite, en droit civil, la dénomination d'acte d'exécution ou de complément, ne jouit pas du bénéfice de notre art. 68, § 1^{er}, n° 6 : il faut, de plus, qu'il ne soit pas directement imposé par un texte spécial du tarif des droits proportionnels ⁽¹⁾. Ainsi la quittance est tarifée par l'art. 69, § 2, n° 11, et le billet à ordre l'est par le même §, n° 6.

Il a été décidé, avec raison, que l'acte ou le jugement qui constate l'obligation de l'acquéreur de payer le prix resté entre ses mains, alors que l'acte de vente en porte quittance, ne saurait être considéré comme un acte d'exécution ou de complément. L'obligation dont cet acte ou ce jugement fait preuve n'est pas celle qui est née du contrat de vente, puisque celle-là a été éteinte dès le moment de sa naissance : c'est une obligation toute différente, qui n'est protégée par aucun texte et tombe directement sous l'application de l'art. 69, § 3, n° 3 ⁽²⁾.

CHAPITRE III. — DES ADJUDICATIONS PAR SUITE DE FOLLE ENCHÈRE OU DE SURENCHÈRE.

92. Dans les ventes aux enchères publiques, il est ordinairement stipulé que si l'adjudicataire n'exécute pas les conditions du cahier des charges dans les délais fixés, le bien sera revendu à ses risques et périls, de telle sorte que sa propriété sera résolue et qu'il restera néanmoins débiteur de la différence entre son prix et celui de la revente, sans

(1) Comp. Décisions, 13 novembre 1882, 20 décembre 1889 et 1^{er} février 1892. *Moniteur*, nos 1867, 2235 et 2340.

(2) Cass., 24 décembre 1891. *Moniteur*, n° 2336.

pouvoir réclamer l'excédant s'il y en a. Cette clause est de droit dans les ventes sur expropriation forcée (1). Art. 73 et suiv. de la loi de 15 août 1854. On appelle *folle enchère* l'enchère faite témérairement par une personne hors d'état de réaliser son offre. L'adjudication sur folle enchère est la nouvelle adjudication qui se fait aux risques et périls du fol enchérisseur.

On appelle *adjudication sur surenchère* celle qui s'opère en vertu de l'art. 565 de la loi sur les faillites, à la suite de l'adjudication des immeubles du failli, et aussi celle qui a lieu sur la réquisition d'un créancier hypothécaire, conformément à l'art. 115 de la loi du 16 décembre 1851, à la suite de l'aliénation volontaire d'un immeuble hypothéqué. Le premier adjudicataire ou acquéreur ne se trouvait propriétaire du fonds que sous cette condition résolutoire : *s'il survient une surenchère; sa propriété se trouve résolue par l'effet de la surenchère.*

93. Les divers déplacements que subit la propriété d'un bien, lorsqu'elle passe successivement sur plusieurs têtes, constituent autant de mutations distinctes, passibles chacune séparément du droit proportionnel. Art. 4 et 69. Cette règle, rigoureusement appliquée, autoriserait la perception *intégrale* d'un second droit proportionnel sur l'adjudication nouvelle qui s'opère après une première adjudication résolue à raison de la folle enchère de l'adjudicataire, ou par suite de la surenchère offerte par un tiers.

La loi de l'an VII se départit de la rigueur des principes dans l'art. 68, § 1^{er}, n^o 8, et dans l'art. 69, § 5, n^o 1, al. 2, et § 7, n^o 1, al. 2 : l'adjudication à la folle enchère n'est passible du

(1) En matière d'expropriation forcée, l'adjudication sur folle enchère ne résout la transmission de propriété que la première adjudication avait opérée, que dans la personne du fol enchérisseur, et en faveur seulement des créanciers du saisi.

On a soutenu récemment que la condition juridique du fol enchérisseur n'est pas celle d'un propriétaire sous condition résolutoire, mais sous condition suspensive. Note à la *Pasicriste*, 1892, 1, 5.

droit proportionnel que sur la partie du prix qui excède celui de la première adjudication. Le droit proportionnel payé par le premier adjudicataire, fol enchérisseur, est donc imputé sur le droit auquel la seconde adjudication donne ouverture (1).

Ces dispositions exceptionnelles de nos art. 68 et 69 ne sont pas limitées à l'adjudication sur folle enchère qui intervient à la suite d'une adjudication sur expropriation forcée; elles s'appliquent également à celle qui s'opère en vertu d'une clause spéciale du cahier des charges d'une adjudication volontaire.

Mais on ne saurait les étendre à la revente publique qui a lieu en exécution d'une clause spéciale de résolution insérée dans une vente faite de *gré à gré*. Elles ne sont établies, en effet, que pour les adjudications à la folle enchère. Les conventions des parties ne peuvent pas modifier la nature des choses et faire en sorte qu'une adjudication ait lieu à la folle enchère lorsqu'il n'y a eu primitivement ni enchères, ni adjudication, mais vente de *gré à gré* (2).

94. La loi de frimaire ne contient aucune disposition relative à l'adjudication sur surenchère. Comme cette adjudication a pour effet de résoudre l'adjudication primitive, et qu'elle ne diffère en rien de l'adjudication par folle enchère, à ce point de vue, la jurisprudence lui applique les dispositions de faveur de l'art. 69, § 5, n° 1, al. 2, et § 7, n° 1, al. 2 (3).

CHAPITRE IV. — DES DÉCLARATIONS DE COMMAND.

95. On appelle *réserve de command* la clause d'une vente

(1) Lorsque le prix de l'adjudication à la folle enchère est inférieur au prix de la première adjudication, le fisc n'est pas tenu de restituer le droit qui correspond à l'excédant du premier prix sur le second. Art. 60.

(2) Cass. Luxembourg, 5 mai 1893. *Moniteur*, n° 2499.

(3) Cass. fr., 26 avril 1881. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 5739.

par laquelle l'acquéreur se réserve le droit de désigner ultérieurement, dans un délai convenu, une tierce personne actuellement inconnue du vendeur et tout à fait incertaine, qui prendra le marché pour elle, de telle façon que l'acquéreur sera censé n'avoir pas agi en son propre nom à lui, mais au nom et pour le compte de cette tierce personne. L'acte qui constate l'exercice de ce droit par l'acquéreur s'appelle *déclaration de command* ou *élection d'ami*. L'effet juridique de la déclaration de command acceptée par le tiers désigné, est d'opérer une véritable *subrogation de personnes* : l'acquéreur primitif, qui se nomme alors *commandé*, se trouve remplacé par le tiers désigné, qui prend le nom de *command*.

La théorie de la déclaration de command présente un caractère absolument exceptionnel. Il est impossible, en effet, d'après les principes généraux du droit civil, qu'un individu trouve *erga omnes* un titre de propriété dans un acte où il n'est aucunement désigné. Le code civil admet sans doute qu'on peut acquérir directement par un mandataire ou par un gérant d'affaires, mais il faut pour cela que le mandant ou le maître soit désigné dans l'acte du mandataire ou du gérant, afin qu'il y trouve le principe de sa propriété. Qu'importe qu'il y ait mandat ou gestion d'affaires, si le mandataire ou le gérant agit en son propre nom, sans faire connaître son mandant ou son maître.

Au moment de la vente, le vendeur est dessaisi de son droit de propriété, qui vient reposer sur la tête de l'acquéreur. Puis une nouvelle transmission s'opère, par la déclaration de command acceptée; le command se substitue au commandé et devient propriétaire de la chose vendue. Sans doute, par l'effet de la volonté des parties, vendeur, commandé et command, le command est censé avoir acquis *ab initio*, mais cet accord des intéressés ne peut faire qu'au regard des tiers le command trouve un titre de propriété dans un acte où il n'a pas été nommé. A défaut de texte spécial dans notre loi organique, la déclaration de com-

mand devrait donc toujours donner ouverture au droit proportionnel (1).

96. Par faveur, et moyennant le strict accomplissement des conditions prescrites, la déclaration de command, en matière de vente, est considérée comme un acte purement déclaratif : elle s'incorpore à l'acte de vente et ne forme avec lui qu'un seul et même tout. Art. 68, § 1^{er}, n° 24.

Cette dérogation au droit commun s'explique par le motif que le commandé s'efface sans retirer aucun bénéfice de son acquisition; la propriété de la chose n'a fait que passer sur sa tête pendant quelques heures, sans y faire impression.

Faite en dehors des règles légales, toute déclaration de command donne ouverture à un nouveau droit de vente. Art. 69, § 5, n° 4, et § 7, n° 3. La preuve de l'existence d'un mandat donné à l'acquéreur, avec date certaine antérieure à la vente, n'affranchirait pas de l'impôt la transmission opérée du mandataire au mandant, si cette nouvelle transmission n'était pas accomplie dans les conditions déterminées par l'art. 68, § 1^{er}, n° 24. Quand la loi fiscale accorde un dégrèvement *contra rationem juris*, il faut regarder comme condition *sine qua non* de ce dégrèvement, l'accomplissement exact des conditions prescrites.

Théorie exceptionnelle, la déclaration de command n'est autorisée, par nos textes, qu'en matière de vente. Elle ne peut donc jamais être admise en matière de bail (2).

SECTION 1^{re}.—Des conditions de la déclaration de command dans les ventes volontaires.

97. L'art. 68, § 1^{er}, n° 24, subordonne l'enregistrement au droit fixe, de la déclaration de command, aux conditions suivantes :

(1) Sur la nature et l'origine de la déclaration de command, voyez : GARNIER, *Répertoire périodique*, n° 2088; MARCADÉ, t. VI, p. 448; Note au DALLOZ, 1893, 2, 1.

(2) Décision, 21 novembre 1862. *Journal*, n° 9283.

12 1° Que la faculté d'élire un command ait été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente.

La réserve est valablement insérée dans le cahier des charges qui est dressé antérieurement à la vente, comme cela arrive dans le cas de vente de biens de mineurs; il n'est pas nécessaire qu'elle soit reproduite dans l'acte d'adjudication: c'est que le cahier des charges n'est autre chose qu'une partie de l'acte même d'adjudication.

La loi ne prescrit aucune formule solennelle; il suffit que les expressions employées ne laissent planer aucun doute sur la nature de la faculté introduite en faveur de l'acquéreur.

2° Que la déclaration soit faite par acte public dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat.

Une déclaration par acte sous seing privé enregistré dans les vingt-quatre heures, serait donc passible du droit proportionnel. Cette décision est sans doute d'une rigueur extrême, mais il n'est pas permis de raisonner contre une disposition réglementaire qui dépend de l'arbitraire du législateur.

3° Que la déclaration soit notifiée au fisc dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat. La loi pourvoit ainsi à ce que le notaire ne se prête pas à une antedate de la déclaration.

L'Administration a soutenu que c'est l'acte même de déclaration qui doit lui être notifié dans les vingt-quatre heures; mais sa prétention dépassait manifestement la prescription de la loi. Si l'art. 68 avait voulu la communication littérale de la déclaration, il aurait dit: déclaration par acte public: notifié, au lieu de se servir des expressions: déclaration par acte public, et notifiée (1).

C'est à l'Administration, en la personne de son receveur, et non pas au command élu, que la notification doit être faite.

(1) Cass, 23 novembre 1893. *Moniteur*, n° 2446.

La notification doit être faite par huissier, puisque la loi n'attribue compétence, à cet effet, à aucun autre officier public. La notification peut être faite utilement après l'heure de la fermeture du bureau. L'art. 11 de la loi des 18-27 mai 1791 ne concerne que l'enregistrement des actes; cette disposition ne peut empêcher la régularité d'un exploit d'huissier.

Quel est le point de départ du délai de vingt-quatre heures? C'est le moment où s'est passé soit l'acte d'adjudication, soit le contrat.

Comment le délai doit-il être calculé? Ces mots de l'art. 68: dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat, expriment que le délai doit se calculer d'heure à heure, sans aucune interruption; il commence à l'heure de l'adjudication ou du contrat, et il finit avec la vingt-quatrième heure qui suit. C'est d'ailleurs un principe général, en matière de computation de délais, que tous les instants d'un délai légal doivent compter, qu'ils soient utiles ou non. Il n'y a aucune raison de distinguer entre les délais établis par jours et ceux établis par heures. On ne peut donc déduire les heures de nuit, ni celles de jour férié, quoiqu'il soit interdit aux huissiers d'instrumenter la nuit et les jours fériés. Art. 1037 du code de procédure civile.

La jurisprudence consacre notre solution quant aux heures de nuit; elle la repousse quant aux heures de jour férié, en se fondant sur la second alinéa de l'art. 25 de notre loi (1). Mais l'application qu'elle fait de cette disposition exceptionnelle paraît bien abusive: l'art. 25 ne concerne que les délais fixés pour l'enregistrement des actes et des déclarations de mutation; il est étranger au délai imposé pour la notification des déclarations de command (2).

Quid si l'acte instrumentaire de l'adjudication ou de la vente ne contient pas l'indication de l'heure à laquelle il a

(1) Cass., 25 juillet 1861. *Moniteur*, n° 754. Comp. Dissertation au *Moniteur*, n° 4313.

(2) Dissertation de MARTOU, au *Moniteur*, n° 756.

été passé? Le délai doit comprendre toute la journée du lendemain, disent Championnière et Rigaud, car les parties doivent jouir du bénéfice de la loi tant qu'il n'est pas certain que le délai est expiré, et c'est à l'Administration à prouver la tardivité de la déclaration.

Il est reçu, en pratique, que la notification de la déclaration cesse d'être nécessaire lorsque l'acte de cette déclaration est présenté à l'enregistrement dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat.

98. Les trois conditions précédentes sont les seules qui soient écrites formellement dans la loi, mais il en est une quatrième qui résulte de la nature même de l'institution dont il s'agit : la déclaration doit être *pure et simple*. Le but de la déclaration de command, dit Demante, est uniquement de subroger un nouvel acquéreur à celui qui a figuré dans l'acte; or, si la substitution n'est pas pure et simple, si le commandé modifie le prix ou les conditions de la vente, il y a contradiction manifeste entre le fond de l'acte et sa dénomination; l'acte jure par son contexte même avec l'essence des actes purement déclaratifs. L'exemption accordée par la loi, dit Naquet, est attachée à l'idée que la première mutation est simplement apparente; si donc le commandé fait quelque acte de maître sur la chose acquise, il n'est plus un simple intermédiaire et le droit proportionnel est exigible.

imp } Lorsque le command prend le fonds à un prix plus élevé, le droit proportionnel n'est pas seulement exigible quant à l'excédant du prix de la seconde acquisition sur le prix de la première, il l'est intégralement sur le prix de cette seconde acquisition.

La déclaration de command ne cesse pas d'être pure et simple, lorsque l'acquéreur d'un fonds vendu en un seul lot, le divise entre lui et un ou plusieurs commands, au moyen d'une ventilation sur le prix, sauf à l'Administration le droit de contrôler la sincérité de la ventilation, par les moyens légaux, car il ne faut pas que l'acquéreur conserve une partie du fonds sans un prix sérieux ⁽¹⁾.

(1) Décision, 4 février 1876. *Moniteur*, n° 1515.

99. Les quatre conditions légales accomplies, la déclaration de command jouit du bénéfice du droit fixe. L'Administration n'est pas admise à rechercher si, lors de l'acte de vente, l'acheteur primitif avait ou non l'intention d'agir pour le compte d'autrui, s'il avait ou non la pensée d'exercer la faculté d'élire command. Quand même il serait constant, en fait, que le commandé et le commandé étaient absolument étrangers l'un à l'autre au moment de l'achat, l'acte de déclaration n'encourrait pas le droit proportionnel, bien que l'hypothèse soit exclusive de toute idée de mandat ou de gestion d'affaires. Quand la loi positive a formulé les conditions d'existence d'une institution juridique, il n'est plus permis d'en limiter l'application par les considérations doctrinales qui lui ont servi d'introduction dans le droit coutumier. Aussi est-il admis que la déclaration d'un premier command et son refus d'accepter ne sont point un obstacle à la déclaration d'un second command, lorsque l'acheteur se trouve encore dans le délai légal de vingt-quatre heures.

Lorsque la déclaration est faite dans les conditions légales, elles ne forme, avec l'acte de vente, qu'un seul et même tout, elle s'identifie avec lui. La perception à établir sur l'acte de vente doit, dès lors, être réglée d'après la modification que la déclaration apporte à cet acte, en y substituant le command au commandé (1). Ainsi, en matière de vente par licitation, la déclaration qui a lieu au profit d'un des colicitants a cet effet que le droit proportionnel établi sur la transmission résultant de l'adjudication et de la déclaration réunies, n'est exigible que sur la partie du prix qui excède les droits de ce colicitant.

100. Il peut arriver que l'acte de déclaration renferme

(1) L'objet de la vente, s'il s'agit d'un immeuble, conserve d'ailleurs toujours sa nature propre, et pour le tout, alors même que l'acquéreur ne déclarerait command que pour le terrain et garderait personnellement les arbres de futaie qui s'y trouvent. Bruxelles, 12 avril 1894. *Moniteur*, n° 2438.

certaines clauses qui ne soient pas incompatibles avec la subrogation pure et simple du command au commandé, mais qui constituent des dispositions indépendantes de la déclaration, et donnent ouverture, comme telles, à des droits particuliers. Il en est ainsi de la clause par laquelle le command s'engage à rembourser au déclarant le prix que celui-ci a payé comptant dans l'acte de vente (1).

Ne donne ouverture à aucun droit particulier, la quittance du prix donnée par le vendeur au command dans l'acte même de déclaration. C'est que la déclaration de command s'incorpore au contrat de vente; la quittance donnée par le vendeur se trouve ainsi protégée par notre art. 10.

101. La loi ne dispose pas ici que l'acheteur qui exerce la faculté d'élire ou déclarer command se rend responsable, vis-à-vis du vendeur, de la solvabilité du tiers qu'il se substitue. Aussi cette clause est-elle de style dans les actes d'adjudication ou de vente sous réserve de command : en cas de déclaration de command, l'acquéreur commandé gardera, par rapport au vendeur, la qualité d'acquéreur, tenu, comme tel, solidairement avec le command, de toutes les obligations nées de la vente. On s'est demandé si le droit de cautionnement établi par notre art. 69, § 2, n° 8, ne devient pas exigible sur cette clause, lorsque l'acheteur exerce la faculté d'élire command et que sa déclaration est acceptée par le command élu ?

La jurisprudence française décide cette question affirmativement (2). La jurisprudence belge est fixée en sens contraire, et avec raison. C'est que la clause dont il s'agit opère cet effet que le commandé, quoiqu'il devienne complètement étranger au bien vendu et n'ait plus aucun intérêt personnel à la vente, reste tenu vis-à-vis du vendeur, avec son command, d'une seule et même obligation principale :

(1) Décision, 12 mars 1888. *Moniteur*, n° 2142. *Comp. Moniteur*, 1871, p. 178, col. 2.

(2) Cass. fr., 10 novembre 1858. *GARNIER. Répertoire périodique*, n° 1008.

la dette du prix de vente; il en demeure débiteur au même titre que le command lui-même. Art. 1216 du code civil. Cette circonstance est exclusive du cautionnement, lequel implique l'idée d'une personne tenue accessoirement de la dette d'autrui et s'engageant comme telle *envers le créancier* (1).

102. Lorsque la déclaration de command n'est pas faite dans les conditions légales, le droit proportionnel est encouru; mais il faut que le command ait accepté la déclaration faite à son profit, car jusque-là il n'y avait qu'une offre de revente, une simple pollicitation.

SECTION 2^e. — Des conditions de la déclaration de command dans les ventes sur expropriation forcée.

103. L'art. 47 de la loi du 15 août 1854, sur la saisie immobilière, et l'art. 17 de la loi de la même date, sur la saisie des rentes, règlent d'une manière spéciale les conditions requises pour qu'une déclaration de command, à la suite d'une adjudication sur saisie, soit affranchie du droit proportionnel (2).

Aux termes de ces deux lois, la faculté d'élire command est de droit pour l'adjudicataire dans les ventes sur saisie; il n'est donc pas nécessaire que la réserve de command soit insérée dans le cahier des charges. Ces lois n'exigent pas non plus que la déclaration de command soit notifiée au receveur de l'enregistrement.

(1) Cass., 30 juin 1881. *Journal*, n° 14407. L'Administration belge décide d'une manière générale, qu'il n'est pas dû de droit de cautionnement sur l'acte par lequel deux personnes se reconnaissent conjointement ou solidairement débitrices envers quelqu'un, alors même qu'il est constant que l'une d'elles ne retient aucun intérêt dans l'affaire pour laquelle la dette a été contractée. Circulaire, 14 novembre 1881. *Journal*, n° 14523.

(2) Les dispositions de l'art. 47 de la loi sur la saisie immobilière sont également applicables en matière d'adjudication sur folle enchère et de revente par suite de surenchère, dans les cas prévus par les art. 78 et 101 de la même loi. Comp. Bruges, 26 mai 1884. *Monteur*, n° 1940.

La seule condition qu'elles prescrivent, c'est que la déclaration soit reçue dans les vingt-quatre heures par le notaire qui a procédé à l'adjudication, ou qu'elle lui soit notifiée dans le même délai. si l'adjudicataire la fait recevoir par un autre notaire.

La déclaration doit toujours d'ailleurs être pure et simple; les textes ne le disent point, mais cela résulte de l'essence même de l'institution (supra n° 98).

D'après le second alinéa de l'art. 47, la déclaration de command reçue par le notaire commis doit être inscrite au pied du procès-verbal de l'adjudication; celle qui lui est signifiée doit être mentionnée au pied de ce procès-verbal. Cette formalité est purement réglementaire et ne saurait être rangée parmi les conditions requises pour que la déclaration soit exempte du droit proportionnel.

CHAPITRE V. - DES ACTES DE RÉSILIEMENT.

104. L'acte de résiliation est l'acte par lequel les parties consentent qu'un acte précédent soit considéré comme non avenu. D'après les principes généraux, l'acte de résiliation d'un acte translatif de propriété, d'usufruit ou de jouissance, devrait toujours être passible du droit proportionnel, le résiliation n'étant pas autre chose qu'une rétrocession. Art. 4 et 69, § 3, n° 2, § 5, n° 1, et § 7, n° 1.

105. Par faveur, l'acte de résiliation échappe à l'application du droit proportionnel, sous certaines conditions déterminées par l'art. 68, § 1^{er}, n° 40. Ces conditions sont :

1° Que le résiliation soit pur et simple, c'est-à-dire qu'il remette les choses dans leur état primitif, absolument comme si l'acte résilié n'avait pas existé.

2° Qu'il soit fait par acte authentique.

3° Qu'il soit fait dans les vingt-quatre heures de l'acte résilié.

Aucun texte ne dispose que l'exemption du droit proportionnel s'applique également à l'acte résilié.



CHAPITRE VI. — DES CONTRATS DE MARIAGE.

106. C'est par faveur pour le mariage, que la loi de frimaire tarife les contrats de mariage au droit fixe de 7 francs. Art. 68, § 3, n° 1, al. 1^{er}. D'après les principes généraux, en effet, tout contrat de mariage portant adoption d'un régime en communauté, ou d'un régime conférant au mari un droit personnel de jouissance sur les biens de sa femme (régime sans communauté et régime dotal) devrait donner ouverture au droit proportionnel, à raison de l'effet translatif qu'il opère au profit des époux ou de l'un d'eux.

La disposition de l'art. 68, § 3, n° 1, ne s'applique pas aux libéralités proprement dites que le contrat de mariage renferme conformément aux dispositions des art. 1081 et suiv. et 1091 et suiv. du code civil. Ces libéralités constituent des dispositions indépendantes, qui doivent subir le droit particulier qui leur est propre.

Il est clair aussi que la perception du droit de 7 francs ne couvre pas les conventions à titre onéreux que les époux font avec des tiers dans leur contrat de mariage, ni même celles qu'ils font entre eux, mais qui ne constituent pas vraiment des conventions matrimoniales. *mais des disp. in*

SECTION 1^{re}. — Des conventions matrimoniales.

107. Par contrat de mariage, dans l'art. 68, § 3, n° 1, il faut entendre l'ensemble des stipulations destinées à régir l'association conjugale quant aux biens. C'est la définition même de l'art. 1387 du code civil. Toute stipulation relative au régime des biens présents et à venir des futurs époux est donc couverte par la perception du seul droit fixe de 7 francs.

Il n'y a pas à distinguer entre les régimes dénommés et réglés par le code civil et ceux qui résultent de la combinaison de régimes divers.

Il n'y a pas non plus à distinguer, quant aux régimes en communauté :

1° Entre ceux qui augmentent ou diminuent la consistance

de la communauté légale. Les clauses d'ameublissement et celles de communauté universelle ne donnent ouverture à aucun droit particulier.

2° Entre ceux qui dérogent ou non à la règle du partage égal portée par l'art. 1474 du code civil.

Le contrat de mariage est un contrat synallagmatique, et par conséquent à titre onéreux. Le code prend soin d'ailleurs de disposer que les clauses de préciput, de partage inégal, de forfait de communauté, et même d'attribution de la totalité de la communauté au survivant, ne sont que de simples conventions de mariage. Art. 1516 et 1525 du code civil. Aussi l'expression : *sans aucune stipulation avantageuse entre eux*, qui termine l'alinéa 1^{er} de notre texte, n'a-t-elle trait qu'aux libéralités proprement dites entre les époux.

Nous formulons donc ce principe que les avantages qui peuvent résulter indirectement pour les époux de l'adoption de tel ou tel régime matrimonial ne sont point soumis aux règles fiscales des donations (1).

108. Mais ce principe comporte deux tempéraments, l'un commandé par le droit civil lui-même, l'autre résultant simplement du droit fiscal :

40
1° La clause d'attribution de la totalité de la communauté au survivant des époux ou à l'un d'eux, autorisée par l'art. 1525 du code civil, comporte ipso jure, la réserve du droit, pour les héritiers de l'époux prédécédé, d'exercer la reprise des capitaux tombés dans la communauté du chef de leur auteur. La stipulation expresse qui leur enlève ce droit, est certes licite; mais elle dépasse la nature d'une convention de mariage, elle constitue une donation de biens à venir et doit être tarifée comme telle (2). Elle donne donc ouverture à

(1) Décision, 16 septembre 1887, *Moniteur*, n° 2.16. Cass. fr., Chambres réunies, 19 décembre 1890. D 1891, 4, 417. *Revue critique de législation*, 1892, p. 201.

(2) Quel est l'objet de cette donation : est-ce seulement la valeur des apports de l'époux prédécédé, ou bien le total de l'attribution faite au survivant? La question est controversée en droit civil. Bruxelles, 31 janvier 1890. *Moniteur*, n° 2266.

l'application de l'art. 68, § 3, n° 5, au jour de l'enregistrement, et à celle des lois sur les droits de succession, au jour du décès.

2° Toute convention matrimoniale, quelle que soit sa dénomination, qui attribue plus de la moitié de la communauté au survivant des époux indéterminément, est assimilée à une institution contractuelle, au point de vue de la perception de l'impôt de succession. Art. 7 de la loi du 17 décembre 1851. Cette fiction fiscale ne s'applique d'ailleurs qu'à la portion que le conjoint survivant obtient au delà de la moitié dans les biens de la communauté.

La disposition de l'art. 7 de la loi de 1851 ne concerne que le règlement des *droits de succession*; elle n'autorise pas la perception d'un droit spécial de 7 francs sur l'enregistrement du contrat de mariage. La clause en question conserve, en effet, son caractère de simple convention matrimoniale, au point de vue de notre loi de l'an VII.

109. La jurisprudence française considère la clause de préciput stipulée au profit de la femme, même pour le cas où elle renoncerait à la communauté, comme une véritable libéralité de biens à venir. En conséquence, elle autorise, sur cette clause, la perception suivante : 1° au jour de l'enregistrement, le droit fixe spécial de 7 francs établi par l'art. 68, § 3, n° 5; 2° au jour du décès, si la femme renonce à la communauté, le droit proportionnel de succession (1). Ce système est absolument contraire au texte précis de l'art. 1516, qui regarde le préciput comme une simple convention de mariage, et qui ne fait aucune restriction pour le cas où il aurait été stipulé avec la réserve autorisée par l'art. 1515, al. 1^{er}, in fine (2).

110. Nous avons rappelé ci-dessus (n° 107) le principe de droit civil que les clauses de préciput, de partage inégal, de

(1) Le Havre, 1^{er} juin 1894. GARNIER. Répertoire périodique, n° 8432. Décision, 11 mai 1894. *Moniteur*, n° 2463.

(2) Liège, 4 décembre 1890. *Moniteur*, n° 2302.

forfait, et même d'attribution de la totalité de la communauté au survivant, ne sont pas réputées avantageuses, mais simplement conventions de mariage et entre associés.

Seulement il faut observer que les futurs époux sont libres de régler leurs intérêts pécuniaires comme ils le veulent. Rien ne les empêche de laisser subsister, dans leur communauté, la règle de l'égalité du partage selon l'art. 1474 du code civil, et de stipuler en même temps que l'époux survivant obtiendra tout ou partie de l'autre moitié de la communauté, à titre de libéralité émanée du conjoint prédécédé. Pareille stipulation clairement exprimée ne constitue plus une clause de communauté conventionnelle, mais une institution contractuelle réciproque entre les époux.

Lorsqu'il y a doute sur la volonté des parties, il convient de considérer la clause en question comme une simple modification de la communauté légale, c'est-à-dire comme une clause de communauté conventionnelle. La jurisprudence reconnaît, avec raison, que le mot *donation* employé par les époux ne doit pas avoir d'influence, s'il résulte de l'ensemble de l'acte que ce mot n'a pas eu, dans leur pensée, d'autre sens que celui de convention matrimoniale (1).

111. Les déclarations, par les futurs époux, de ce qu'ils apportent eux-mêmes en mariage, et la reconnaissance par le futur époux d'avoir reçu la dot de la future, sont de la nature du contrat de mariage; aussi l'art. 68, § 3, n° 1, dispose-t-il qu'elles ne donnent pas lieu à un droit particulier.

Il arrive souvent que les déclarations d'apports indiquent l'origine des biens apportés. Cette indication n'est point passible par elle-même du droit proportionnel. Mais il en est autrement quand la personne dont provient l'apport est présente aussi au contrat de mariage : la déclaration fait

(1) Circulaire, 20 octobre 1856. *Moniteur*, n° 509. Bruxelles, 29 juillet 1889. *Moniteur*, n° 2210. Comp. NAQUET, n° 1053.

alors titre, entre cette personne et l'époux déclarant, d'une disposition indépendante (donation ou libération) qui subit, selon son espèce, un droit particulier (1). C'est pour faire allusion à cette hypothèse, que notre texte dit : *ce que les futurs apportent eux-mêmes...*

La reconnaissance du versement de la dot n'échappe à l'impôt qu'autant qu'elle est faite dans les conditions prescrites par notre texte, à savoir : 1° Que la reconnaissance émane du futur; car si elle émane de tout autre, c'est une reconnaissance ordinaire, soumise au droit d'obligation. 2° Que la dot soit apportée par la future; car si la dot est apportée par une autre personne, cette autre personne est un donateur qui gratifie, ou un débiteur qui se libère; le droit proportionnel est donc encouru du chef de donation ou de libération.

112. Il a été d'usage, dans certaines parties du pays, de rédiger l'acte anténuptial dans les seuls termes que voici : *Les comparants, voulant régler leurs conventions matrimoniales, ou en vue du prochain mariage projeté entre eux, se font réciproquement donation de tous les biens qu'ils laisseront à leur décès. Cette rédaction si laconique, n'avait d'autre but que d'éviter la perception d'un droit spécial de 7 fr. pour contrat de mariage; mais elle exposait les contractants à l'immense danger de la nullité de leur institution contractuelle. La jurisprudence civile, saisie de l'action en nullité, l'a repoussée en décidant qu'un tel acte présentait tout d'abord le caractère d'un contrat de mariage adoptant le régime de la communauté légale. Il y a stipulation de communauté, a dit la cour de Gand, non seulement dans l'acte qui renferme une déclaration formelle des futurs époux à cet égard, mais encore dans tout acte où les futurs époux, contractant en vue ou en considération de leur mariage, ne*

(1) RODENBACH. Dissertation au *Moniteur*, n° 1136.

s'expliquent pas expressément sur le régime qui doit gouverner leur union. La conséquence fiscale de cette interprétation civile a été la perception du droit de contrat de mariage, indépendamment du droit exigible sur l'institution contractuelle (1).

SECTION 2^e. — Des donations par contrat de mariage.

113. Les dispositions avantageuses faites par l'un des époux à l'autre, ou aux époux par des tiers, sont passibles de droits distincts de celui qui est perçu sur le contrat de mariage. Art. 68, § 3, n° 1, al. 1^{er} et 3. Ces droits varient selon que les dispositions en question s'analysent en donations de biens présents, ou en donations de biens à venir.

114. Les donations pures et simples de biens présents ne donnent pas immédiatement ouverture au droit proportionnel; elles ne sont passibles que du droit fixe général tant que le mariage n'est pas célébré. C'est que l'art. 1088 du code civil subordonne à la condition suspensive de la célébration du mariage, toutes les donations faites par contrat de mariage. La pratique s'est établie en sens contraire : tous les droits de donations par contrat de mariage sont perçus immédiatement; mais en cas de rupture du mariage projeté, ils sont tous restitués, sauf la déduction du droit fixe représentant le salaire de la formalité. Ce cas de restitution n'étant pas indiqué par la loi, l'Administration, en restituant, reconnaît que la perception n'a pas été régulière *ab initio*.

Le tarif ordinaire des donations entre vifs est réduit de moitié en faveur des donations par contrat de mariage aux futurs époux. Art. 69, § 6, n° 1, et § 8, n° 1, de la loi organique, et art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1869. Cette réduction s'applique à toute donation de biens présents par contrat de mariage, sans qu'il y ait à considérer si elle émane de l'un

(1) Circulaire, 16 mars 1889. *Moniteur*, n° 2190.

des futurs époux ou d'un tiers intervenant au contrat; il suffit que la donation soit faite aux futurs ou à l'un d'eux.

Lorsqu'un contrat de mariage porte donation d'une rente viagère au profit de l'un des futurs époux, avec stipulation qu'en cas de prédécès du donataire, le service de la rente sera continué en faveur du conjoint survivant, cette stipulation constitue elle-même une seconde donation, qui donne ouverture au droit fixe général au jour de l'enregistrement, et au droit proportionnel, selon le tarif de faveur, au jour de la réalisation de la condition (1).

115. Les donations de biens à venir sont immédiatement passibles du droit fixe spécial établi par l'art. 68, § 3, n° 5 (supra n° 81). En cas de survie du donataire, elles donnent ouverture aux droits *de succession* établis par nos lois de 1817 et de 1851. Le tarif qui leur est applicable, est celui qui se trouve en vigueur au jour du prédécès du donateur.

116. Les donations de biens présents sous la condition suspensive du prédécès du donateur ou d'un tiers sont enregistrables au droit fixe général, comme donations conditionnelles. Le droit mitigé *d'enregistrement*, selon le tarif en vigueur lors de la passation du contrat de mariage, leur est applicable au jour de l'accomplissement de la condition : la survie du donataire. Ces décisions doctrinales sont admises par l'Administration belge, sauf en ce point que le tarif de faveur à appliquer serait celui du jour de la réalisation de la condition, et non pas celui du jour de la passation de l'acte (2).

La jurisprudence française consacre un système différent : toute donation, même de biens présents, affectée de la condition suspensive du prédécès du donateur, serait enregistrable au droit fixe spécial de l'art. 68, § 3, n° 5; au jour de l'accom-

(1) Cass. fr., 10 décembre 1889. *Moniteur*, n° 2240. Comp. Décision fr., 27 mars 1893. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 8103.

(2) Décision, 31 octobre 1851. *Moniteur*, n° 239. Circulaire, 22 juin 1870. *Moniteur*, n° 1215.

plissement de la condition, elle donnerait ouverture, non pas au droit proportionnel de donation entre vifs, mais au droit de *mutation par décès* (1).

Sans doute, l'art. 68, § 3, n° 5, semble tarifer expressément les testaments et *tous autres actes de libéralité qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès*; mais les textes concernant le droit proportionnel, qui sont la contre-partie de celui-là, ne rangent parmi les mutations par décès, que celles qui s'effectuent *soit par succession, soit par testament ou autre acte de libéralité à cause de mort*. Art. 69, § 4, n° 2, et § 7, n° 2. Cette locution : *autre acte de libéralité à cause de mort*, rapprochée de notre art. 68, § 3, n° 5, montre bien l'esprit de la loi de l'an VII : elle n'a voulu assujettir au régime des testaments que les libéralités entre vifs qui participent du caractère du testament en ce point capital que leur effet translatif s'opère uniquement à compter du décès du disposant, *sans rétroactivité au jour de la donation*. Or les seules donations à cause de mort qui subsistent dans le droit civil moderne, sont les donations de biens à venir ou institutions contractuelles.

Aussi la jurisprudence française est-elle bien forcée d'étayer son système sur cette affirmation arbitraire, qui est comme un *edictum tra'alitium*, reproduit littéralement d'arrêt en arrêt, que le législateur, pour asseoir la perception de l'impôt, n'a pas pris pour base le caractère que la loi civile imprime aux divers actes de libéralité et la définition qu'elle en donne !

SECTION 3^e. — **Des conventions à titre onéreux indépendantes du contrat de mariage.**

117. On a déjà cité ci-dessus (n° 111), certaines conventions à titre onéreux indépendantes du régime matrimonial. On peut encore indiquer la garantie promise par un tiers du paiement de la dot, la société établie entre les époux et les

(1) Cass. fr., 21 décembre 1870. GARNIER. Répertoire périodique, n° 3222.

père et mère de l'un d'eux, le bail d'une maison consenti aux futurs époux pour leur permettre d'entreprendre un commerce, etc.

Comment faut-il considérer la clause portant que le survivant des époux aura la faculté de reprendre, sur estimation, à la dissolution de la communauté, tous ou quelques-uns des biens de cette communauté? L'Administration admet que cette clause ne constitue pas une disposition indépendante au sens de l'art. 11 de notre loi. Mais elle décide, avec raison, que le droit proportionnel sera dû, suivant les règles ordinaires, sur l'acte de cession ou de partage qui, après la dissolution de la communauté, fixera dans le chef de l'époux survivant la propriété des biens visés par la clause de reprise ⁽¹⁾.

CHAPITRE VII. — DES ACTES DE CONSTITUTION ET DE DISSOLUTION DE SOCIÉTÉS ⁽²⁾.

SECTION 1^{re}. — Des actes de constitution de sociétés.

118. Tout contrat de société suppose essentiellement des apports effectués par chacun des associés. Ces apports font l'objet d'une véritable transmission, soit que la société constitue une personne morale, soit qu'elle n'ait pas une individualité juridique distincte de celle des associés. Ils sont, dans le premier cas, acquis directement à l'être moral, la société, et cessent complètement d'appartenir à leurs anciens propriétaires. Dans le second cas, il y a également aliénation, mais elle porte sur la copropriété seulement, au lieu de porter sur la pleine propriété, et elle s'opère non plus au profit d'un être moral, qui n'existe pas, mais au profit de chaque associé réciproquement. D'après les principes généraux

(1) Décision, 10 septembre 1890. *Moniteur*, n° 2269. Comp. Décision, 9 décembre 1891. *Revue pratique du notariat belge*, 1893, p. 3. Décision fr., 17 novembre 1891. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 7734.

(2) SCHICKS. *Du droit d'enregistrement dans ses rapports avec les sociétés civiles et commerciales*. Louvain, 1893.

raux, l'apport en société devrait donc subir le droit proportionnel. Il en est exempté par une faveur spéciale de la loi : l'art. 68, § 3, n° 4, ne soumet qu'au droit fixe de 7 fr. les actes de société (1).

Les seuls actes auxquels s'applique le bénéfice de l'art. 68, § 3, n° 4, sont ceux qui constatent la formation du contrat défini par l'art. 1832 du code civil : *La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice (et les pertes, art. 1855) qui pourra en résulter.* Il n'y a d'ailleurs aucune distinction à faire entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales.

Il résulte de la définition donnée par l'art. 1832, que les associations artistiques, charitables, scientifiques ou religieuses, ne sont pas de véritables sociétés, les associés n'ayant pas pour but de réaliser des bénéfices pécuniaires. L'acte qui porte formation d'une telle association ne tombe donc pas sous l'application de notre texte, encore que les parties l'aient qualifié de société. Il est régi uniquement par les principes généraux du droit fiscal, c'est-à-dire qu'il est enregistrable à tel ou tel droit proportionnel, ou au droit fixe général, selon qu'il opère ou non un effet translatif entre les parties contractantes (2).

Notre art. 68, § 3, n° 4, se termine par la restriction suivante : *qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou*

(1) Les actes constitutifs de certaines sociétés sont enregistrables *gratis*; ce sont : 1° les actes de sociétés coopératives. Art. 2 de la loi du 2 juillet 1875; 2° les actes de sociétés ayant pour objet exclusif la construction, l'achat, la vente ou la location d'habitations destinées aux classes ouvrières. Art. 12 de la loi du 9 août 1889; 3° les actes de sociétés ayant pour objet exclusif de faire des prêts en vue de la construction ou de l'achat d'immeubles destinés à des habitations ouvrières. Art. 2 de la loi du 30 juillet 1892; 4° les actes de sociétés mutualistes ayant leur siège social en Belgique. Art. 8 de la loi du 23 juin 1894.

(2) Décision, 15 janvier 1890. *Moniteur*, n° 2243. Comp. Tournai, 9 décembre 1891. *Moniteur*, n° 2360.

autres personnes. Evidemment cette restriction ne concerne pas toutes les obligations, libérations ou transmissions contenues dans les actes de société; l'entendre de cette manière absolue, ce serait rendre illusoire la disposition initiale du texte, car alors l'exception absorberait complètement la règle et ne lui laisserait aucun champ d'application. D'un autre côté, il ne faut pas l'entendre dans ce sens restreint que la perception du droit proportionnel ne serait réservée que pour les transmissions entre les associés eux-mêmes ou avec des tiers, et que toutes les transmissions indistinctement entre les associés et la société seraient toujours affranchies de l'impôt. Ce que la finale de notre texte a voulu dire, c'est qu'il faut appliquer à l'acte de société, comme à tout acte quelconque, la théorie des dispositions indépendantes : l'acte de société, quand il est *pur et simple*, n'est soumis qu'au droit de 7 fr.; lorsqu'il contient des clauses *accidentelles*, il subit, en outre, le droit proportionnel afférent à ces clauses. Il faut donc distinguer les clauses qui sont de l'essence du contrat de société et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires, et les conventions particulières intervenues à l'occasion du contrat de société, mais non pas en vertu de ce contrat, non pas à titre de société.

119. La perception du droit de 7 fr. couvre toutes les clauses relatives aux éléments essentiels du contrat de société. Telles sont les clauses qui déterminent les apports réciproques des associés et celles qui concernent la répartition des bénéfices et des pertes.

Le caractère propre de la clause d'apport social, c'est que l'associé met sa chose en commun uniquement en vue des bénéfices à réaliser par la société, de manière qu'il ne reçoit pour tout équivalent de sa mise, que des droits sociaux, c'est-à-dire des intérêts ou actions dans la société, et qu'ainsi son apport est soumis à tous les risques de l'entreprise (1).

(1) L'apport social qui a lieu en industrie, est vraiment soumis aux chances de l'entreprise, puisque le travail personnel de l'associé sera employé en pure perte pour lui, si la société ne fait pas de bénéfices.

Il est d'ailleurs indifférent que l'associé reçoive, en échange de son apport, des actions ordinaires ou des actions privilégiées, si le privilège consiste uniquement dans un droit de préférence à exercer sur la répartition des *bénéfices* de la société.

Il est de jurisprudence que l'acte dressé postérieurement à la formation de la société, et portant réalisation pure et simple de l'apport *promis* par l'un des associés, ne donne ouverture qu'au droit fixe général, à titre d'acte de complément du contrat de société. Cet acte tend, en effet, au même but que l'apport réalisé dans l'acte constitutif de société (1).

120. Toutes les fois que l'un des contractants reçoit, en retour de tout ou partie de ce qu'il apporte en société, un équivalent autre que des droits sociaux, c'est-à-dire un avantage dont il profite en dehors des chances sociales, avantage certain, payable à tout événement alors même que la société serait en perte, l'apport cesse, pour le tout ou pour portion, suivant les cas, de constituer une simple mise sociale; il forme l'objet d'un autre contrat, combiné accessoirement au contrat de société et passible, selon son espèce, d'un droit particulier. On dit alors que l'apport est à *titre onéreux*, par opposition à l'apport social que l'on appelle *apport pur et simple* (2).

C'est en vertu de ce principe que la jurisprudence a admis la perception du droit proportionnel sur les ventes, louages, prêts, etc., faits par les associés à la société dans l'acte même de constitution de celle-ci. Ainsi le droit proportionnel est exigible sur l'acte de société dans lequel l'un des associés fait apport d'un immeuble moyennant l'attribution d'un

(1) Décision, 27 octobre 1874. *Moniteur*, n° 1291.

(2) Cass., 13 août 1846, 11 décembre 1862 et 23 janvier 1864. *Journal*, nos 3576, 9328 et 9565. Cass. fr., 14 novembre 1893 et 5 février 1894. GARNIER. *Répertoire périodique*, nos 8213 et 8244.

certain nombre d'actions, et à charge pour la société de supporter les dettes hypothécaires qui grèvent l'immeuble apporté : il y a vente jusqu'à concurrence de la valeur représentée par l'avantage certain fait à l'associé; l'autre portion de la valeur de l'apport constitue seule une mise sociale (1). De même, la clause d'un acte de société pour l'exploitation d'une fabrique de sucre, par laquelle des associés sont tenus de fournir à la société, pendant sa durée et moyennant un prix déterminé, les betteraves à provenir de leur culture, est sujette au droit de marché-vente de l'art. 69, § 5, n° 1 (2).

Quid de la clause qui alloue un traitement à l'associé gérant? Il faut distinguer si le traitement doit être uniquement prélevé sur les bénéfices, ou si, à défaut de bénéfices, il doit être compris parmi les frais généraux de la société : dans le premier cas, il n'y a qu'un apport d'industrie pur et simple, couvert par le droit fixe de 7 fr.; dans le second, il y a un apport à titre onéreux, passible du droit de l'art. 69, § 3, n° 1, comme marché-entreprise (3).

121. Dans la pratique, la plupart des dispositions indépendantes du contrat de société interviennent entre les associés et la société; toutefois il en est aussi un grand nombre qui sont stipulées soit entre les associés et des tiers, soit entre les associés seuls.

Lorsque, dans l'acte authentique prescrit par l'art. 29 de la loi du 18 mai 1873, les fondateurs d'une société anonyme ne se bornent pas à déclarer qu'ils ont fait le versement du numéraire du dixième des actions par eux souscrites, mais font comparaître un tiers qui reconnaît avoir reçu le

(1) Bruxelles, 23 janvier 1882. *Journal*, n° 14532.

(2) Cass. fr., 14 janvier 1878. *Moniteur*, n° 1634. Comp. Dinant, 5 août 1881. *Journal*, n° 14409.

(3) Cass., 15 avril 1869 et 13 novembre 1873. *Moniteur*, nos 1148 et 1393. Comp. Cass. fr., 17 août 1870 et 25 juin 1890. GARNIER. *Répertoire périodique*, nos 3195 et 7431.

montant des versements effectués, l'intervention de cette personne étrangère à la société constitue une disposition indépendante, qui donne ouverture au droit proportionnel, à titre de reconnaissance de dépôt de sommes chez un particulier (1). Art. 69, § 3, n° 3.

Parmi les contrats accessoires formés entre les associés seuls, ceux qui se présentent le plus fréquemment ont pour objet des cessions de parts sociales subordonnées à l'éventualité du prédécès ou de la retraite de certains associés. Ces cessions éventuelles peuvent se trouver stipulées comme promesses synallagmatiques, ou bien comme simples promesses unilatérales acceptées; dans le premier cas, on les appelle cessions obligatoires, dans le second, cessions facultatives.

Constitue une cession *obligatoire* de part sociale, la clause portant que, en cas de décès de l'un des associés, ses droits sociaux appartiendront aux associés survivants, à charge pour eux d'en payer la valeur à ses héritiers, suivant les bases fixées par le dernier inventaire social. La transmission s'opère alors de plein droit, au moment même où l'événement du décès se produit, sans qu'il soit besoin d'un nouveau consentement des associés survivants, et le droit proportionnel devient exigible sur la clause en question de l'acte de société, en vertu des principes généraux sur la réalisation des conditions suspensives (2).

Constitue, au contraire, une cession simplement *facultative*, la clause qui, pour le cas de prédécès de l'un des associés, attribue aux associés survivants la faculté d'acquérir la part de l'associé décédé, à charge d'en payer la valeur à ses héritiers, d'après les résultats du dernier inventaire social. Cette faculté d'acquérir réservée aux associés survivants ne produit que les effets attachés à une simple promesse de vente unilatérale acceptée; la cession ne se réalise que par

(1) Cass., 9 décembre 1892. *Moniteur*, n° 2388.

(2) *Supra*, n° 82. Seine, 28 décembre 1893. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 8232.

l'option des associés survivants, manifestant leur intention d'acquiescer. D'où la conséquence que le droit proportionnel ne devient point rétroactivement exigible sur la clause en question de l'acte de société (1).

SECTION 2^e. — Des actes de dissolution de sociétés.

122. L'art. 68, § 3, n° 4, al. 2, tarife au droit de 7 fr. les actes de dissolution conventionnelle de sociétés, qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission entre les associés ou autres personnes. Cette disposition constitue une exception au principe général de l'art. 4, au moins en ce qui concerne les sociétés qui jouissent de la personnification civile. En effet, lorsqu'une telle société vient à se dissoudre, il s'opère une transmission, de l'être moral qui s'éteint, aux associés qui deviennent copropriétaires du fonds social (2). Mais du moment que le législateur de l'an VII voulait favoriser les sociétés, il ne pouvait s'arrêter à mi-chemin : il devait exempter les actes de dissolution conventionnelle aussi bien que les actes de constitution.

Notre alinéa fait la même réserve que l'alinéa précédent par les mots : *qui sont dans le même cas*. Il faut donc faire également ici application de la théorie des art. 10 et 11 de notre loi. C'est ainsi que la clause portant qu'un associé a reçu le remboursement de certaines avances de fonds qu'il avait faites à la société, opère une libération ordinaire, qui est passible du droit proportionnel de l'art. 69, § 2, n° 11. C'est ainsi encore que l'acte qui constate à la fois la disso-

(1) Seine, 23 janvier 1891. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 7643 et note au n° 8049. *Contra* SCHICKS, n° 70. Comp. Liège, 9 mai 1892. *Moniteur*, n° 2361.

(2) L'art. 111 de la loi sur les sociétés commerciales dispose cependant que ces sociétés sont, après leur dissolution, réputées exister encore pendant la durée de la liquidation. Sur la portée de cette règle spéciale et ses applications en droit fiscal, voyez : *Pasicristie*, 1886, 1, 264 ; *Revue pratique des sociétés civiles et commerciales*, 1892, p. 307 et 329 ; 1893, p. 9, 221 et 259 ; Décision, 5 mars 1887. *Moniteur*, n° 2096.

lution conventionnelle de la société et le partage des biens sociaux entre les associés, donne ouverture à deux droits de 7 fr. (1). D'un autre côté, il est admis que la clause d'un acte de dissolution qui porte nomination de liquidateurs, ne donne ouverture à aucun droit particulier, à titre de disposition dépendante.

123. Le partage des biens sociaux est soumis aux règles ordinaires des partages. L'art. 68, § 3, n° 2, décide *in terminis* que le droit fixe de 7 fr. s'applique à tout partage entre copropriétaires à *quelque titre que ce soit*, donc aussi bien à titre d'associés, qu'à titre de cohéritiers ou d'acquéreurs conjoints. Il résulte ainsi de la combinaison des n° 2 et 4 du § 3 de notre art. 68, qu'une société peut se former, se dissoudre et se partager, sans donner ouverture à aucun droit proportionnel.

L'application pure et simple de l'art. 68, § 3, n° 2, au partage entre associés n'est pas universellement admise. La jurisprudence française reconnaît que les biens acquis pendant la durée de la société peuvent être partagés sans qu'il y ait ouverture au droit proportionnel, et que ce droit n'est pas davantage exigible lorsque les biens apportés sont attribués par le partage à l'associé même dont ils proviennent; mais elle décide qu'il y a toujours et nécessairement ouverture au droit proportionnel, dès qu'un associé reçoit dans son lot des biens qui ont été apportés par un autre, et dont la mise en société a été protégée par la simple perception du droit fixe. Ainsi le partage de société qui attribue à deux des copropriétaires primitifs l'immeuble apporté conjointement par trois personnes, est passible du droit de vente sur le tiers de la valeur de cet immeuble (2).

La jurisprudence belge applique le texte clair et précis de l'art. 68, § 3, n° 2, sans se préoccuper des dangers de fraude vantés par l'Administration. Il n'est pas permis de

(1) Décision, 3 mai 1890. *Moniteur*, n° 2250.

(2) Cass. fr., 28 janvier 1895. *Revue de l'enregistrement*, n° 874.

distinguer là où ni le texte, ni l'esprit de la loi n'autorisent aucune distinction. Le système de la jurisprudence française aboutit à restreindre la faveur que la loi a accordée aux actes de sociétés par son art. 68, § 3, n° 4 (1).

CHAPITRE VIII. — DES TRANSFERTS DE RENTES SUR L'ÉTAT.

124. L'art. 70, § 3, n° 3, exempte de la formalité de l'enregistrement les inscriptions sur le grand livre de la dette publique, leurs transferts et mutations, les quittances des intérêts qui en sont payés, et tous les effets de la dette publique inscrits ou à inscrire définitivement. On explique cette immunité par une raison d'intérêt général : la nécessité de développer le crédit de l'Etat.

L'exemption accordée par notre article s'applique aux mutations de titres au porteur comme aux mutations de titres nominatifs (2), aux mutations à titre gratuit comme aux mutations à titre onéreux. Mais il faut observer qu'elle ne s'applique qu'autant que la rente sur l'Etat est l'objet direct de la convention avenue entre parties; elle cesse d'être applicable lorsque la rente est simplement le *prix* d'une transmission de quelque bien meuble ou immeuble. Ainsi la transmission d'un immeuble moyennant la cession d'une rente nominative sur l'Etat donne ouverture au droit de vente.

CHAPITRE IX. — DES EXEMPTIONS EN MATIÈRE D'EXPROPRIATION POUR CAUSE D'UTILITÉ PUBLIQUE.

125. L'art. 24 de la loi du 17 avril 1835, sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, dispose que l'enregistrement

(1) Cass., 28 novembre 1844 et 17 octobre 1845. *Journal*, nos 3194 et 3422.

(2) Décision, 12 août 1882. *Moniteur*, n° 1844.

de tous actes, jugements et arrêts relatifs au règlement de l'indemnité, à l'envoi en possession, à la consignation et au paiement, à l'ordre à ouvrir, au report de l'hypothèque sur des fonds autres que ceux cédés ou expropriés, ou bien à la rétrocession, aura lieu gratis (1).

Il résulte du terme *cédés*, employé par le texte, que l'exemption s'applique à la cession volontaire comme à l'expropriation forcée. Il suffit que la cession volontaire ait une cause, légalement constatée, d'utilité publique; il n'est pas nécessaire que les formalités préalables à l'expropriation aient été remplies : c'est à la cause d'utilité publique de l'acquisition, et non au mode suivi pour y arriver, que la loi attache l'exemption d'impôt (2).

Comme toute exception, la disposition de l'art. 24 de la loi de 1835 doit être limitée aux seuls cas qu'elle prévoit. On ne peut l'invoquer pour obtenir l'enregistrement gratis de l'acte qui constate le paiement de l'indemnité d'expropriation avec une clause particulière de subrogation *conventionnelle* (3).



TITRE V.

Des partages et licitations.

126. La loi de frimaire s'écarte ici du grand principe que le droit civil domine le droit fiscal : ses art. 68, § 3, n° 2, al. 2, et 69, § 5, n° 6 et 7, et § 7, n° 4 et 5, sont en contradiction

(1) L'art. 9 de la loi du 27 mai 1870, aussi sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, porte que les contrats de cession amiable, les quittances et autres actes relatifs à l'acquisition des immeubles, pourront être passés *sans frais*, à l'intervention soit du gouverneur agissant au nom de l'Etat ou de la province, soit du bourgmestre agissant au nom de la commune.

(2) Cass., 22 mai 1863 ; Circulaire, 11 août 1863 ; Décision, 17 décembre 1874. *Moniteur*, nos 850, 856 et 1464.

(3) Cass., 11 mai 1877. *Moniteur*, n° 1571.

avec la règle fondamentale de l'art. 883 du code civil, sans cependant qu'ils la repoussent d'une manière absolue. La loi tarife au droit proportionnel la soulte ou retour en matière de partage, et la part ou portion acquise en matière de licitation.

CHAPITRE I. — DES PARTAGES (1).

127. L'art. 68, § 3, n° 2, fait une distinction essentielle entre les partages sans soulte et les partages avec soulte. Aucune disposition de notre loi n'assimile au partage avec soulte le partage avec simple plus-value d'un lot sur un autre. Le texte de notre article ne laisse aucun doute : ce n'est que s'il y a retour, que le partage donne ouverture au droit proportionnel. Ailleurs, dans la matière de l'échange, la loi a assimilé l'hypothèse de la plus-value de l'un des immeubles sur l'autre à l'hypothèse de la stipulation d'une soulte; elle ne l'a pas fait ici, et dès lors son silence doit suffire pour que le partage avec simple plus-value reste protégé par la fiction civile qu'il est un acte purement déclaratif (2).

Cette décision ne va pas jusqu'à empêcher l'Administration d'établir, par les modes de preuve admissibles en matière fiscale, l'existence d'une soulte immobilière dans un partage dont l'acte instrumentaire se présente sans aucune stipulation de soulte ou retour (supra n° 74); elle peut même faire valoir l'importance considérable de la plus-value d'un lot sur les autres, parmi les faits destinés à constituer les présomptions graves, précises et concordantes admises comme mode de preuve par l'art. 1353 du code civil (3).

(1) Dissertation à la *Revue de droit belge*, 1886-1890, p. 273.

(2) Liège, 10 mars 1894. *Moniteur*, n° 2493. Comp. *Belgique judiciaire*, 1888, p. 543.

(3) Bruxelles, 41 mai 1881. *Moniteur*, n° 1794. Comp. Tongres, 6 novembre 1894 et Gand, 20 février 1893. *Moniteur*, n° 2501.

SECTION 1^{re}. — Des partages sans soulte.

128. Deux conditions sont nécessaires et suffisantes pour qu'un acte soit enregistré au simple droit fixe de l'art. 68, § 3, n° 2 :

1° Qu'il constitue un véritable partage. Le partage est essentiellement une formation de parts, la division d'une chose, ou d'une universalité de choses, en plusieurs portions. La cession de droits successifs n'est pas un partage, mais une vente ou une donation, selon qu'elle est faite à titre onéreux ou à titre gratuit.

Il ne saurait y avoir de partage là où il n'y a pas d'indivision. L'acte par lequel le nu propriétaire et l'usufruitier d'un même bien transforment, l'un sa nue propriété, l'autre son usufruit, en deux portions de la pleine propriété, n'est pas un partage, mais un échange⁽¹⁾. Il faut observer que l'application de l'art. 917 du code civil peut avoir pour résultat d'établir un état d'indivision de propriété entre le légataire d'un droit d'usufruit et les héritiers réservataires du *de cuius*.

Notre texte ne distingue pas entre le partage partiel et le partage total. Lorsque l'un des communistes reçoit des autres un ou plusieurs biens de la masse, pour le remplir de sa part, cet arrangement constitue un partage, quoique les autres copropriétaires restent entre eux dans l'indivision⁽²⁾.

Notre texte ne distingue pas non plus entre le partage provisionnel et le partage définitif.

La perception du droit fixe spécial couvre tout partage sans soulte entre copropriétaires à quelque titre que ce soit. Cette disposition incidente a été écrite en vue de trancher une controverse qui existait autrefois sur le point de savoir si le partage entre associés donnait ou non ouver-

(1) Cass. fr., 4 août 1869. *Journal*, n° 11037.

(2) Décision, 7 novembre 1877. *Moniteur*, n° 1602. Ne donne ouverture qu'au droit fixe général, comme acte innommé, l'acte par lequel les communistes attribuent à l'un d'eux certains biens à valoir sur ses droits dans la masse. Décision, 9 août 1888. *Moniteur*, n° 2227.

ture au droit proportionnel. Aujourd'hui la loi prohibe formellement toute distinction que l'on voudrait encore faire quant à la cause de l'indivision : ouverture de succession, acquisition en commun, dissolution de communauté ou de société.

2° Que les parties justifient, vis-à-vis de l'Administration, de leur qualité de copropriétaires des biens compris dans le partage. L'objet de cette justification est double : les parties doivent établir qu'il existait un titre les rendant toutes copropriétaires d'une masse commune, et que tous les biens repris au partage dépendaient réellement de cette masse commune (1). Lorsqu'un individu est venu à un partage et ne peut justifier, vis-à-vis du fisc, de la qualité de copropriétaire qu'il s'est attribuée et que les autres parties lui ont reconnue, il doit être considéré comme un acquéreur ordinaire et tenu, comme tel, au paiement du droit proportionnel sur la valeur du lot qui lui a été assigné. De même, quand on ne fournit pas la preuve que tous les biens compris dans le partage faisaient réellement partie de la masse commune, les biens à l'égard desquels cette justification n'est pas établie, doivent être considérés comme des soultes ou retours déguisés fournis par l'un des copartageants.

L'art. 68 ne détermine pas les éléments de la justification qu'il exige. Il faut conclure de son silence qu'il y a lieu de faire application des principes généraux du droit, tels qu'ils sont formulés aux art. 1341 et suiv. du code civil. L'Administration admet, avec raison, que les copartageants qui ont compris dans la masse des biens rapportés par l'un d'eux en vertu des règles du code civil, sont en droit, à la faveur de l'art. 1348, de prouver par tous moyens, même par de simples présomptions, l'existence de la donation ou de la dette qui a donné lieu au rapport (2).

(1) Cass., 10 août 1848. *Journal*, n° 4201. Liège, 10 mars 1894. *Moniteur*, n° 2493. Perpignan, 12 décembre 1892. *Moniteur*, n° 2434.

(2) Cass., 29 mai 1890. *Moniteur*, n° 2253. Décision, 16 avril 1891. *Moniteur*, n° 2297. Bruxelles, 3 mai 1887. *Moniteur*, n° 2104.

Notre texte ne prescrit point que les copartageants justifient de la part qui revenait à chacun d'eux dans la masse commune. Cela se comprend, puisque l'inégalité de répartition dans les divers lots du partage ne suffit point, par elle seule, à donner ouverture au droit proportionnel (1). Mais encore une fois, l'Administration reste entière dans le droit d'établir, même par de simples présomptions humaines, l'existence de soultes immobilières que les parties peuvent avoir dissimulées. Ce droit découle pour elle des principes généraux de la perception, et notamment de l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX.

129. Un acte de partage sans soulte peut contenir certaines dispositions indépendantes, qui donneront ouverture, selon leur espèce, à des droits particuliers, fixes ou proportionnels. Cela se présente quelquefois à l'occasion de l'obligation du rapport des dons et des dettes (2). En principe, il est vrai, la disposition d'un acte de partage qui constate l'exécution de l'obligation du rapport n'est qu'une partie intégrante de cet acte, aux termes mêmes de l'art. 829 du code civil. Mais le droit d'obligation devient exigible lorsque l'un des copartageants reconnaît être débiteur, envers la masse, d'une certaine somme *non établie par titre enregistré*, et qu'au lieu d'en effectuer le rapport, il la laisse placer dans le lot d'un de ses cohéritiers, où elle va figurer comme objet d'une créance à terme (3).

Une clause indépendante qui se rencontre souvent dans les actes de partage est celle par laquelle les copartageants donnent mandat à l'un d'entre eux d'acquitter le passif de la masse et lui remettent des valeurs communes qu'il devra employer à cette fin. Ce n'est pas là une stipulation de

(1) Cass, 4 mars 1886. *Moniteur*, n° 2034. Comp. observations au *Moniteur*, 1890, p. 186.

(2) Circulaire, 30 mars 1878. *Moniteur*, n° 1619. Comp. GARNIER. *Répertoire général*, v° *Partage*, nos 333 et 334.

(3) Bruxelles, 3 mai 1887. *Moniteur*, n° 2104.

soulte, mais une simple procuration, prévue par l'art. 68, § 1^{er}, n° 36.

130. La jurisprudence française fixe une règle toute spéciale à l'égard des indivisions qui comprennent à la fois des biens situés en France et des biens situés à l'étranger. Elle décide que s'il est fait attribution de biens français à l'un des copartageants, dans une proportion supérieure à ses droits, l'attribution que l'on fait aux autres d'un excédant dans les biens étrangers, en vue de rétablir l'égalité entre les parties, doit être considérée comme une soulte payée par l'attributaire sur loti de biens français ('). Cette règle n'est qu'une application *exagérée* du principe que les lois fiscales n'ont pas d'empire hors du territoire. Elle n'est pas suivie en Belgique.

SECTION 2^e. — Des partages avec soulte.

131. On sait qu'en droit fiscal, le partage avec soulte cesse d'être purement déclaratif; il donne ouverture au droit fixe spécial comme partage, et au droit proportionnel comme acte translatif à titre onéreux. Art. 68, § 3, n° 2.

L'exigibilité du droit proportionnel sur le partage avec soulte rend importante la détermination du caractère distinctif de la soulte. On entend par soulte ou retour de lot, tout bien quelconque du patrimoine propre de l'un des copartageants, presté par celui-ci comme contre-valeur des biens communs qu'il obtient au delà de la part en nature à laquelle il avait droit dans l'indivision. La soulte consiste ordinairement en argent ou en rente; telle est, en effet, la règle établie par l'art. 833 pour le partage judiciaire. Rien n'empêche les parties, dans le partage conventionnel, de la faire consister en d'autres biens, meubles ou même immeubles.

Souvent les parties contractantes constituent la soulte en stipulant que le copartageant sur loti devra payer, de ses deniers personnels, une somme supérieure à sa part légale

(') Cass. fr., 11 août 1884. *Moniteur*, n° 1972.

dans les dettes de l'indivision. Cette clause, qui donne au partage le caractère translatif, doit être soigneusement distinguée de celle par laquelle un copartageant ne reçoit certaines valeurs communes au delà de sa part qu'à titre de mandataire chargé de les réaliser et d'en affecter le produit à l'acquittement des dettes de la masse (1).

132. *S'il y a retour*, dit notre texte, *le droit sur ce qui en sera l'objet sera perçu aux taux réglés pour les ventes*. En s'exprimant de la sorte, le législateur veut simplement décider que la stipulation d'une soulte a pour effet de modifier la nature juridique du partage; il devient un acte mixte, déclaratif encore pour partie, mais translatif à titre onéreux quant à l'excédant d'attribution dont la soulte est le prix ou la contre-valeur; le copartageant surloti est l'acquéreur, les autres copartageants sont les aliénateurs.

Comme sur tous les actes translatifs, la perception du droit proportionnel sur les partages avec soultes doit s'opérer eu égard à la nature des biens transmis; la soulte n'est que l'expression d'une transmission à titre onéreux, c'est le bien dont elle est est le prix ou la contre-valeur, qui est le véritable objet de l'impôt. Aussi l'art. 69 tarife-t-il la soulte au droit de vente mobilière ou de vente immobilière, suivant qu'elle est stipulée dans un partage de biens meubles ou de biens immeubles.

Comment le partage avec soulte doit-il être tarifé lorsqu'il a pour objet des biens meubles ou immeubles dont la transmission à titre onéreux est régie par des dispositions spéciales de la loi, par ex.: des immeubles situés à l'étranger, des actions de sociétés, des créances, des rentes sur l'Etat? Il ne faut pas se préoccuper des § 5, n° 7 et § 7, n° 5 de l'art. 69, qui ne concernent que les cas ordinaires; il faut considérer uniquement la disposition fondamentale de notre art. 68, § 3, n° 2, dont l'esprit manifeste est d'imposer les

(1) Supra n° 129, in fine. Gand, 12 mai 1892 et 20 février 1895. *Moniteur*, n° 2362 et 2501. GARNIER. *Répertoire général*, v° *Partage*, n° 287.

partages avec soulte d'après la nature des biens dont la soulte constitue le prix ou la contre-valeur. Conséquemment on doit appliquer, suivant les cas, l'avis du Conseil d'Etat des 6 vendémiaire-10 brumaire an XIV sur les transmissions d'immeubles étrangers, notre art. 69, § 2, n° 6, sur les cessions d'actions, ou § 3, n° 3, sur les cessions de créances, ou notre art. 70, § 3, n° 3, sur les transferts et mutations de rentes sur l'Etat (1).

Il peut arriver que le lot du copartageant surloti, débiteur de la soulte, soit composé de biens de diverses espèces : de rentes sur l'Etat, d'actions de sociétés, de créances, de meubles corporels, d'immeubles belges, et d'immeubles étrangers ; le règlement de la perception dépend alors de la question de savoir quels sont les biens dont la soulte est le prix. Une décision ministérielle du 22 septembre 1807 prescrit aux receveurs de faire d'office, et de la manière la plus favorable aux contribuables, l'imputation qui, d'après les principes, devrait être faite par les parties elles-mêmes, à l'effet de déterminer les valeurs obtenues par le moyen de la soulte et de les distinguer de celles acquises directement par l'effet du partage. L'Administration admet donc, sauf volonté contraire des parties, exprimée dans l'acte, que la soulte doit être imputée tout d'abord sur les immeubles étrangers et les rentes sur l'Etat, puis successivement sur les actions de sociétés, les créances, les capitaux des rentes sur particuliers et les meubles corporels, et enfin sur les immeubles situés en Belgique. Ce système bienveillant s'applique à la liquidation des soultes dans tous les partages indistinctement, et non pas seulement dans les partages de biens héréditaires (2).

(1) Une autre conséquence de notre doctrine est que lorsqu'un copartageant cède des immeubles à lui propres en retour d'un excédant d'attributions de valeurs immobilières, il y a lieu de percevoir simplement le droit d'échange, et non le droit de vente. Décision, 7 novembre 1877. *Moniteur*, n° 1602.

(2) Compiègne, 14 mars 1894. GARNIER. *Repertoire périodique*, n° 8326. Comp. Décision, 10 mai 1867. *Moniteur*, n° 1083.



Le partage dont la soulte est immobilière, c'est-à-dire imputable sur des immeubles situés en Belgique, participe de la nature des actes translatifs immobiliers ; il tombe dès lors sous l'application des art. 22 et 38 de notre loi, ou de l'art. 4 de la loi de l'an IX, selon qu'il est fait par acte sous seing privé ou par simple convention verbale (1).

SECTION 3^e. — Des partages cumulatifs.

133. Il arrive fréquemment que des indivisions distinctes existent entre les mêmes personnes : indivisions procédant de plusieurs successions, ou d'une succession et d'une communauté conjugale, ou de diverses sociétés, etc. Que les intéressés puissent s'accorder pour partager simultanément et répartir à leur fantaisie les biens des différentes masses qui leur appartiennent, et que leur partage cumulatif produise toujours l'effet déclaratif déterminé par l'art. 883 du code civil, ce sont là des points qui ne sont mis en discussion par aucun civiliste.

Mais de quelle manière faut-il envisager leur opération au point de vue de l'application de la loi fiscale ?

Le partage cumulatif de deux indivisions n'est, au fond, qu'un double partage, parce que chacun des communistes possédait une part dans chacune des masses prises individuellement, et non pas une part unique dans l'agglomération des deux masses confondues.

— Par définition même, le partage est la transformation des droits de même nature qui concourent sur une même chose ou une même universalité, en des droits propres et exclusifs pour chacun des communistes. Comment donc la pluralité des indivisions n'entraînerait-elle pas forcément la pluralité des partages ?

Sans doute, en droit civil, le partage cumulatif est toujours purement et simplement déclaratif de propriété, quelque

(1) Bruxelles, 5 mai 1888. *Moniteur*, n° 2154

bizarre que soit la composition des lots; cela s'explique aisément : l'art. 883 décide, sans aucune restriction, que chaque cohéritier est censé avoir succédé seul à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation. Mais il en est autrement en droit fiscal : notre art. 68 ne laisse pas subsister l'effet déclaratif des partages quant aux biens attribués moyennant des soultes. Or, le partage cumulatif, qui n'établit l'égalité entre les copartageants que par la compensation des excédants et des manquants dans les biens de chacune des deux masses, est-il autre chose qu'un double partage fait avec la stipulation de deux soultes réciproques qui, au lieu de consister, comme à l'ordinaire, en rente ou en argent, consistent en d'autres valeurs de nature mobilière ou immobilière ?

Le partage cumulatif de deux indivisions est donc toujours passible de deux droits fixes; il donne, de plus, ouverture, selon les cas, au droit de vente ou au droit d'échange sur les soultes ou les transmissions réciproques qui y sont exprimées. Tel est le système de perception consacré par la jurisprudence belge (1). En France, au contraire, la jurisprudence traite le partage cumulatif comme un partage ordinaire; elle se fonde pour cela sur ces mots de l'art. 68 : *à quelque titre que ce soit*, qui autoriseraient les communistes à confondre dans une seule masse active tous les biens qui leur sont advenus de différentes sources (2). Cette interprétation est aussi contraire au sens naturel des termes de la loi qu'à leur origine historique (supra nos 123 et 128).

L'Administration admet quelques tempéraments d'équité à la rigueur du système juridique de notre jurisprudence (3).

(1) Verviers, 12 janvier 1887. *Moniteur*, n° 2087.

(2) Cass fr., 6 mars 1844. *Journal*, n° 3162.

(3) « Tous les biens meubles et immeubles appartenant aux mêmes personnes par transmission *en ligne directe* peuvent être compris dans un partage unique. — Si, avant le partage, l'un des cohéritiers est mort et que sa succession est échue aux autres, sa part peut être comprise dans le partage; mais il n'est pas permis d'y faire entrer les biens dont le défunt était propriétaire à titre singulier ou qu'il avait

CHAPITRE II. — DES LICITATIONS.

134. L'adjudication sur licitation n'est qu'une opération du partage; elle en a le caractère déclaratif lorsqu'elle est prononcée au profit d'un des colicitants. Art. 883 du code civil. Néanmoins notre loi frappe du droit de vente les parts et portions indivises acquises par licitation. Art. 69, § 5, n° 6, et § 7, n° 4.

Aucune difficulté ne peut se présenter si le bien licité compose à lui seul toute l'indivision. Mais quid si l'indivision comprend d'autres biens que ceux qui sont licités? Faut-il décider toujours et absolument qu'il y a portion acquise pour tout ce qui excède les droits antérieurs de l'adjudicataire dans la chose adjugée?

Le système de la loi, révélé par son origine historique, est que si la licitation entre copropriétaires donne lieu au droit proportionnel, c'est seulement sur la portion acquise, en tant que cette portion excède les droits de l'adjudicataire dans la masse commune; elle est affranchie de l'impôt dans les mêmes cas où le partage lui-même en est affranchi, c'est-à-dire dans les cas où aucun des copartageants ne doit rien déboursier de suo. En conséquence, si les droits de l'adjudicataire dans la masse sont tels qu'ils égalent la valeur du bien licité, et qu'on place précisément dans son lot cette valeur, représentée par le prix de l'adjudication, il ne doit en définitive aucun impôt, quoique la licitation lui fasse acquérir les portions des autres communistes dans le bien licité.

Mais quand cette preuve, que le colicitant adjudicataire

recueillis dans une autre succession que celle de ses auteurs. — Dans le partage de biens recueillis par les mêmes personnes en ligne directe, ne peuvent entrer les biens acquis à titre singulier et indivisément par les copartageants; mais tous les biens *immeubles* acquis à titre singulier par les mêmes personnes sont susceptibles d'être réunis dans un même partage. • Décision, 30 octobre 1877. *Moniteur*, n° 1609. Comp. Décisions, 3 septembre et 18 octobre 1890. *Moniteur*, nos 2297 et 2278.

n'est tenu de rien déboursier *de suo*, doit-elle être faite ? Il y a sur cette question une profonde divergence entre la jurisprudence française et la nôtre. La jurisprudence française exige la production d'un partage définitif réglant les droits de tous les communistes, au moment même de l'enregistrement de l'acte d'adjudication; sinon, dit-elle, le droit proportionnel est régulièrement perçu, d'après la teneur de l'acte d'adjudication, sur les parts indivises qui appartenaient aux autres colicitants dans le bien adjugé; la production ultérieure d'un partage qui placerait dans le lot de l'adjudicataire le prix entier de son adjudication, ne saurait motiver une restitution de l'impôt, en présence des termes formels de l'art. 60 de la loi (1). Notre jurisprudence, au contraire, s'inspire de la tradition et de l'esprit de l'art. 68, § 3, n° 2, pour considérer la perception du droit proportionnel établi par notre art. 69, §§ 5 et 7, comme purement provisoire; elle autorise le colicitant adjudicataire à faire la justification du partage définitif et à réclamer, le cas échéant, la restitution du droit perçu en trop sur l'acte de licitation, tant que le délai ordinaire de la prescription fiscale n'est pas expiré (2). Ce système nous paraît parfaitement juridique : l'art. 68, § 3, n° 2, ne prescrit pas, en effet, que la justification qu'il exige (titre commun de propriété) soit faite au moment même de l'enregistrement de l'acte de partage; pourquoi en serait-il autrement de la justification requise par notre art. 69 à l'égard d'un acte qui n'est qu'un des incidents du partage lui-même ?

135. L'Administration applique la décision ministérielle du 22 septembre 1807 (supra n° 132) aux actes de licitation qui embrassent des biens de diverse nature (3).

(1) Cass. fr., 7 mars 1893. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 8014.

(2) Cass., 2 décembre 1835 et 14 décembre 1882. *Journal*, n° 1001 et *Moniteur*, n° 1863. DEMOLOMBE, t. XVII, n° 303.

(3) Seine, 3 décembre 1880. *Journal*, n° 44380.

APPENDICE. — DES REPRISES DE COMMUNAUTÉ.

136. Les expressions *prélèvements* et *reprises* s'appliquent à l'exercice de tous les droits dont il s'agit aux art. 1470 et 1493 du code civil.

Notre loi ne contient aucune disposition spéciale sur la liquidation et l'exercice des reprises de communauté. Il suffit donc de combiner les principes du droit civil avec les principes ordinaires de la perception, pour déterminer les cas dans lesquels ces opérations peuvent donner ouverture au droit proportionnel.

SECTION 1^{re}. — Des reprises de la femme.

137. Le recouvrement des *propres parfaits* n'est jamais passible de l'impôt; il n'y a là, en effet, aucune opération translatrice. Ainsi la reconnaissance de la femme, par acte séparé du partage, d'avoir été mise en possession des objets corporels apportés par elle et dont son contrat de mariage l'autorisait à exercer la reprise en nature, n'est passible que du droit fixe général (1).

Quid du recouvrement des *propres imparfaits*? D'après la jurisprudence française, le mari n'est que l'administrateur des biens que la femme s'est réservés comme propres par son contrat de mariage. Art. 1428 du code civil. Lorsqu'à la dissolution de la communauté, il lui remet le montant de sa dot, il ne fait que s'exonérer envers elle du mandat qu'il avait reçu; ce n'est pas un débiteur qui obtient quittance, mais un administrateur qui reçoit décharge. La conséquence fiscale de cette doctrine civile est que l'acte qui constate la restitution d'une dot apportée en sommes ou valeurs n'est passible que du droit fixe de l'art. 68, § 1^{er}, n° 22 (2).

(1) Décision, 30 octobre 1868. *Moniteur*, n° 1144.

(2) Cass. fr., 30 janvier 1866. *Moniteur*, n° 1004.

Si l'on objectait contre cette solution que la communauté a eu sur les propres imparfaits les droits déterminés par l'art. 587 du code civil, on répondrait que la perception du simple droit de décharge a toujours été appliquée au remboursement des capitaux dus par le quasi-usufructier à l'expiration de son droit (1).

La jurisprudence belge n'admet pas ce système; elle ne voit dans la communauté qu'un débiteur ordinaire vis-à-vis de la femme. ~~La restitution des propres imparfaits est donc toujours possible du droit proportionnel~~: droit de libération si la restitution s'opère en sommes ou valeurs, droit de transmission si elle se fait par une dation en paiement, opération équivalente à la vente (2).

Belge

138. Quant aux autres récompenses ou indemnités dues à la femme par la communauté, les principes commandent de distinguer entre le cas où la femme répudie la communauté et le cas où elle l'accepte.

Aucun doute ne peut surgir dans l'hypothèse de la renonciation, car la femme devient alors complètement étrangère à la communauté, comme l'indique expressément l'art. 1492 du code civil. Les biens de la communauté dissoute sont la propriété exclusive du mari, qui est en même temps seul débiteur des récompenses auxquelles la femme a droit. Étrangère à la communauté, la femme n'est plus qu'une simple créancière de sommes d'argent. L'opération est donc un paiement ou une dation en paiement, selon que l'acquit-

Requis

(1) La décharge est l'acte qui constate que celui qui s'était obligé à conserver une chose pour le compte d'une autre personne, se trouve libéré de son obligation par la restitution de la chose qui en était l'objet. Il y a décharge non seulement lorsqu'on restitue des corps certains qui étaient restés la propriété du créancier, mais encore lorsqu'on restitue des sommes ou valeurs que le créancier n'avait pas directement aliénées par sa propre volonté, et qui n'avaient été acquises au débiteur qu'à raison de leur caractère fongible. NAQUET, n° 701. On dit brièvement que la quittance est l'acte qui constate une libération translatrice, tandis que la décharge implique une libération non translatrice.

(2) Décision, 9 novembre 1888. *Moniteur*, n° 2181.

tement des récompenses se fait en argent ou en d'autres biens. Le droit proportionnel à percevoir se trouve déterminé par la nature des choses fournies en paiement (1).

139. Lorsque la femme accepte la communauté, il faut de nouveau distinguer selon qu'elle exerce ses reprises sur les biens de la communauté, ou sur les biens personnels de son mari.

L'exercice des reprises sur les propres du mari amène toujours la perception du droit proportionnel, à titre de dation en paiement.

Au contraire, les prélèvements sur les biens de la communauté constituent toujours des dispositions essentiellement dépendantes du partage de cette communauté. Le mot *partage*, dans notre art. 68, § 3, n° 2, ne s'entend pas seulement de la composition et du tirage des lots, mais de toutes les opérations successives que le code civil reconnaît nécessaires pour la formation de la masse commune. Or, d'après les rubriques des art. 1467, 1468 et 1470, et leurs textes mêmes, les rapports et les prélèvements des époux sont au nombre des opérations du partage de la communauté. Les prélèvements participent si bien du caractère du partage, qu'ils en ont l'effet déclaratif : il est certain, en effet, que si le mari hypothéquait ses droits indivis dans un immeuble de la communauté *dissoute* et que cet immeuble serait ensuite prélevé par la femme, à titre de reprise, l'hypothèque devrait être considérée comme non avenue, en vertu des art. 883 et 1476 du code civil.

Sans doute, le titre en vertu duquel chacun des époux réclame ses récompenses est un droit de créance et non pas un droit de propriété, mais il faut aussi tenir compte de son mode d'exercice tel qu'il est institué par la loi civile. Si ce

(1) Comment apprécier le paiement des récompenses effectué par la dation d'un immeuble étranger ? La jurisprudence administrative prescrit la perception du droit de quittance. Décision, 7 novembre 1877. *Monteur*, n° 1602. Comp. RODENBACH. *Guide pour la perception des droits en matière de partage*, n° 31.

Comparation

n'est pas l'exercice d'un droit de propriété, ce n'est pas non plus un simple paiement, ni une dation en paiement. Par la dation en paiement, le créancier reçoit un bien sur lequel il n'avait aucun droit; l'acte qui constate cette dation est un acte translatif de propriété. Au contraire, par l'exercice du prélèvement, l'époux créancier est approprié d'un bien sur lequel il avait déjà des droits indivis : les droits qui appartiennent à tout communiste sur la chose commune; l'acte qui constate cette appropriation exclusive fait partie intégrante du partage de la communauté et se confond avec lui. Tous les civilistes indistinctement, même ceux qui enseignent que l'époux exerce toujours ses reprises à titre de simple créancier, aussi bien dans ses rapports avec son conjoint que dans ses rapports avec les créanciers de la communauté, s'accordent néanmoins à reconnaître ce caractère des prélèvements opérés sur les biens de la communauté (1).

La jurisprudence belge applique à l'exercice de tous les prélèvements, le système qu'elle a admis à l'égard de la restitution des propres imparfaits; le droit proportionnel est donc toujours encouru, soit à titre de quittance, soit à titre de dation en paiement (2).

SECTION 2^e. — Des reprises du mari.

140. Conséquence avec elle-même, la jurisprudence belge décide que l'acte de partage qui attribue au mari des valeurs de la communauté, pour le remplir des reprises auxquelles il a droit, est toujours de nature à donner ouverture au droit proportionnel (3).

SECTION 3^e. — Observations pratiques.

141. Si l'on admet, avec notre jurisprudence, que les reprises

(1) GUILLOUARD. *Traité du contrat de mariage*, 2^e édit., nos 966 à 968 Cass. fr., 3 août 1838. *Moniteur*, n° 598.

(2-5) Cass., 11 mars 1869. *Journal*, n° 40847. Gand, 21 juillet 1883. *Moniteur*, n° 4903.

des époux sur la communauté, et les récompenses de la communauté à charge des époux, doivent être considérées comme de pures créances exercées dans la liquidation et le partage des biens communs, on doit aussi reconnaître qu'il n'y a aucune raison de soustraire ces deux catégories de créances à l'empire de ces causes générales d'extinction des obligations : la compensation et la confusion.

Aussi est-il de pratique administrative ⁽¹⁾ que pour déterminer la perception du droit proportionnel sur l'acte par lequel les époux éteignent leurs reprises respectives à l'aide de prélèvements opérés sur l'actif de la communauté, il faut tout d'abord tenir compte :

1° De la compensation qui s'opère entre les récompenses dues par chaque époux à la communauté et les reprises auxquelles il a droit à charge de celle-ci. Chacun des époux n'est créancier ou débiteur de la communauté que d'après le résultat de la balance entre ses reprises ou récompenses actives, et ses récompenses passives.

2° De la confusion qui a lieu pour moitié dans la personne de l'époux créancier de reprise, lorsqu'il est lui-même débiteur de cette reprise pour moitié, en sa qualité d'époux commun en biens. Ainsi, par ex. : la femme acceptante a droit à une reprise de 10,000 francs après compensation de ses récompenses actives et passives; elle ~~prélève un immeuble~~ ^{commun} pour se payer; le droit de 5,50% sera liquidé sur 5,000 francs.

142. Il arrive parfois qu'au lieu de faire simultanément la liquidation et le partage de leur communauté, les époux se bornent à opérer la liquidation de leurs récompenses respectives, actives et passives, et à en arrêter le reliquat. De quel droit cet acte de liquidation est-il passible ?

Ici encore la jurisprudence française et la nôtre se trouvent en désaccord. En France, il est admis que le procès-verbal de liquidation n'est qu'un acte d'exécution du contrat de

(1) Circulaires, 1^{er} avril 1880 et 30 septembre 1881. *Moniteur*, nos 1725 et 1805. Comp. Hasselt, 7 juillet 1886. P. 1888, 3, 366.

mariage, ou de la loi civile qui en tient lieu. Chez nous, la jurisprudence décide que ce procès-verbal donne ouverture au droit d'obligation sur le reliquat dont la déduction à charge de l'un des époux ne résulte pas directement d'actes antérieurs enregistrés. Ainsi lorsqu'un acte de liquidation fixe le montant de la somme due à la femme du chef de ses reprises, le droit d'obligation doit être perçu sur ce qui lui revient comme prix de biens propres aliénés, si la réception de ce prix par le mari n'a pas été constatée par un acte antérieur enregistré (1).

TITRE VI.

Du tarif des transmissions immobilières.

143. La distinction des biens en meubles et immeubles présente un grand intérêt dans la matière de la fixation des droits proportionnels d'enregistrement : les transmissions immobilières sont frappées d'un impôt plus élevé que les transmissions mobilières.

Ce principe n'est plus vrai qu'à l'égard des transmissions en propriété ou en usufruit. La loi du 6 août 1887 a soumis au même tarif les baux de meubles et les baux d'immeubles.

CHAPITRE I. — DES TRANSMISSIONS D'IMMEUBLES PAR DESTINATION.

144. Le droit immobilier est certainement applicable à la transmission des immeubles par destination, aussi longtemps que dure leur destination, car c'est la nature juridique

(1) Bruxelles, 23 décembre 1880, et Tournai, 14 février 1881. *Moniteur*, nos 1784 et 1803. Décision, 19 janvier 1886. *Moniteur*, n° 2029. *Contra* GARNIER. *Répertoire général*, vis *Partage de communauté*, nos 40 et 31. *Comp. Décision*, 23 mai 1889. *Moniteur*, n° 2200. GARNIER, *Répertoire périodique*, n° 7326.

des objets transmis qui détermine le taux du droit à percevoir. Mais la nature immobilière des immeubles par destination tient uniquement à la destination du propriétaire, elle cesse par le seul fait d'une destination contraire. Or, cette destination contraire leur est imprimée par la transmission qui en est faite séparément du fonds par le propriétaire, celui-ci conservant le fonds ou le transmettant à une tierce personne. A raison de cette aliénation distincte et séparée, les objets dont il s'agit reprennent leur nature mobilière et doivent être imposés comme tels (1).

La transmission par un même acte, au même acquéreur, d'un fonds et de ses accessoires réputés immeubles par destination, cesse-t-elle d'être soumise exclusivement au tarif immobilier, lorsque l'aliénateur a donné aux accessoires la qualification de meubles, et que les parties se sont conformées, le cas échéant, aux dispositions de l'art. 9 de notre loi? La jurisprudence voit dans cette question une question de fait; il s'agit de rechercher si la mobilisation a été sérieuse, ou purement simulée en vue d'atténuer la perception de l'impôt (2).

CHAPITRE II. — DES TRANSMISSIONS D'IMMEUBLES PAR INCORPORATION (3).

145. Aux termes de l'art. 518 du code civil, les bâtiments sont immeubles par leur nature. Aucun texte de loi ne déroge à cette disposition générale et absolue, soit pour le cas où ils ont été construits par un autre que le propriétaire du sol, soit pour le cas où, par l'effet de certaines conventions des parties, ils ne doivent avoir qu'une durée essentiellement

(1) Gand, 31 mars 1875. *Journal*, n° 12722.

(2) Neufchâteau, 19 mars 1875. *Journal*, n° 12857. Courtrai, 21 juin 1892. *Moniteur*, n° 2381. St-Quentin, 13 juillet 1892. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 8002 Comp. DEMANTE, nos 282 à 285.

(3) Dissertation de M. S. RESIA. *Belgique judiciaire*, 1889, p. 1137.

temporaire. D'un autre côté, comme on l'a déjà dit, la quotité du droit d'enregistrement se détermine uniquement par la nature de la chose transmise au moment même où la transmission est opérée.

L'application de ces principes se présente fréquemment à l'égard de l'aliénation des constructions faites par un simple possesseur, usufruitier, ou preneur à bail ⁽¹⁾. Il importe peu d'ailleurs que l'aliénateur ne soit pas propriétaire du bâtiment : la vente d'un immeuble appartenant à autrui donne ouverture au droit proportionnel alors même que la cause de nullité est apparente, car il ne s'agit pas, à l'art. 1599 du code civil, d'une nullité empêchant la convention d'avoir l'existence juridique.

Il est essentiel de distinguer les conventions *translatives* de constructions élevées sur le fonds d'autrui, des conventions par lesquelles le tiers constructeur et le propriétaire du fonds se bornent à constater l'*accession légale* accomplie et à régler la question de l'indemnité (supra n° 90, 2°). Il faut aussi les distinguer des conventions par lesquelles les tiers constructeurs se bornent à transférer leur droit (purement mobilier) à une indemnité ⁽²⁾.

146. Il est de principe, en droit civil, que les matériaux, les substances minérales, les arbres et les fruits qui se trouvent incorporés au sol, doivent être considérés comme des meubles lorsqu'ils forment directement et en eux-mêmes la matière d'une convention ou d'une disposition, entre vifs ou testamentaire, faite en vue et sous la condition de leur séparation, sans qu'il soit nécessaire que les parties aient établi un délai pour la démolition, l'extraction ou la coupe. C'est par application de ce principe que la vente de récoltes sur pied et de coupes de bois taillis et de haute futaie n'est tarifée que comme vente mobilière par notre art. 69, § 5, n° 1 ;

(1) Cass., 21 mars 1872 *Moniteur*, n° 1302. Cass. fr., 11 août 1884. *Moniteur*, n° 1995.

(2) Seine, 30 novembre 1893. *Revue de l'enregistrement*, n° 707.

pareille vente n'a pour objet que des meubles futurs, et non une part de propriété dans l'immeuble frugifère. Art. 520 et 521 du code civil.

Les bâtiments sont immeubles, mais les matériaux à provenir de la démolition d'un édifice sont meubles. Art. 532 du code civil. La transmission d'un bâtiment, à charge de démolition, est une transmission mobilière, parce qu'elle n'a d'autre objet que les matériaux à provenir de la démolition. De même encore, la transmission de matières minérales non encore extraites, mais destinées à l'être, est une transmission mobilière.

147. L'acquéreur d'un fonds n'est jamais recevable à distinguer le sol des constructions ou des bois sur pied, de manière à ne payer que le tarif mobilier sur la valeur des constructions ou des bois. C'est que le bâtiment ou la coupe de bois fait réellement partie de l'immeuble au moment du contrat. On ne conçoit pas plus l'établissement, sur les constructions et les bois, d'un droit distinct concédé à celui qui devient en même temps propriétaire du sol, qu'on ne peut concevoir une servitude appartenant au propriétaire sur son propre fonds. La transmission simultanée du sol et de la superficie d'un fonds, au même acquéreur, quoique faite moyennant des prix distincts, n'est en réalité que la transmission d'une chose unique : l'immeuble tout entier.

148. Quid si l'acquéreur d'une construction à charge de démolition, d'une forêt à charge de coupe, ou d'une tourbière à charge d'extraction, vient à acquérir le fonds lui-même, avant que la construction ne soit démolie, les bois abattus, la tourbe extraite?

Les principes généraux de la perception des droits de mutation autorisent le fisc à établir, par les modes ordinaires de preuve, que les deux actes doivent être considérés comme *correspectifs*, c'est-à-dire comme ne formant qu'une seule et même opération. Un ancien auteur disait : " Les entiers droits sont dus si la propriété paraît cisailée en fraude et par collusion, pour acquérir par parties la totalité;

parce que la ruse et la fraude ne sauraient être plus favorables que la franchise et la simplicité. »

Mais, dans le système de la loi de frimaire, aucune présomption légale ne régissait la matière; les seules présomptions que le fisc demandeur pouvait invoquer étaient les présomptions de fait abandonnées à l'appréciation des magistrats. Art. 1353 du code civil.

L'art. 20 de la loi du 31 mai 1824 a établi certaines présomptions légales au profit du fisc : *Si celui qui a acquis, par acte entre vifs, la propriété de bois sur pied, acquiert, dans l'intervalle des dix-huit mois suivants et avant que les bois ne soient entièrement abattus, la propriété du sol, il sera tenu de payer le droit d'enregistrement, au taux fixé pour les mutations immobilières, sur la valeur de l'intégralité du bien, d'après la nature de la transmission, tant du bois que du sol; ce droit sera acquitté dans les trois mois de l'acquisition du sol, à peine du double droit, sauf déduction toutefois du droit qui aura été perçu précédemment, à raison de l'acquisition des bois.*

Ces dispositions seront également applicables :

1° *Aux transmissions de **bâtiments ou constructions** sans le fonds, lor. que le propriétaire acquerra postérieurement, n'importe à quelle époque, la propriété du fonds avant que les bâtiments ou constructions ne soient démolis.*

2° *Aux transmissions de la superficie d'une **tourbière**, lorsque le fonds est transmis postérieurement, n'importe à quelle époque, au propriétaire de la superficie, mais avant que la totalité de la tourbe ne soit extraite.*

Il importe de remarquer la différence faite par ce texte entre les bois sur pied, d'une part, les constructions et les tourbières, d'autre part : le droit immobilier ne devient applicable à l'acquisition de bois sur pied que si l'acquisition du sol s'opère dans l'intervalle des dix-huit mois suivants et avant que les bois ne soient entièrement abattus; quant aux constructions et aux tourbières, il suffit, pour la perception du droit immobilier, que l'acquisition du fonds

Benjamin

s'opère avant que les constructions ne soient démolies, que la tourbe ne soit entièrement extraite : il n'y a jamais à tenir compte du laps de temps écoulé entre les deux acquisitions.

CHAPITRE III. — DES TRANSMISSIONS SIMULTANÉES DE MEUBLES ET D'IMMEUBLES.

149. Lorsqu'un acte translatif à titre onéreux a cumulativement pour objet des meubles et des immeubles, le droit immobilier doit être perçu sur la totalité du prix, à moins que l'acte ne renferme : 1° la stipulation d'un prix particulier pour les biens meubles ; 2° la désignation et l'estimation de ces biens article par article. Art. 9.

Cette règle spéciale concerne tous les actes translatifs à titre onéreux, non seulement les ventes proprement dites, mais encore les apports à titre onéreux dans les sociétés ⁽¹⁾ et les soultes dans les contrats d'échange ⁽²⁾ ; elle s'applique à tous ces actes, dès qu'ils portent transmission simultanée de meubles et d'immeubles, sans qu'il y ait à distinguer entre les meubles corporels et les meubles incorporels ⁽³⁾.

Mais elle ne concerne pas les actes à titre onéreux qui se présentent comme renfermant deux contrats parfaitement distincts ⁽⁴⁾, ni même les conventions verbales qui ne comportent qu'un seul prix global.

Il est d'évidence, dit un auteur, que des deux conditions fixées par l'art. 9, la seconde comprend la première, car par cela seul que l'on estime les divers objets mobiliers, on fixe

⁽¹⁾ Bruxelles, 29 juillet 1869. *Moniteur*, n° 1172. Cass. fr., 23 mai 1859. *Moniteur*, n° 656.

⁽²⁾ Quant aux soultes de partage, la pratique admet une règle diamétralement contraire à celle de l'art. 9 : l'imputation des droits se fait en remontant du droit le plus faible au droit le plus élevé (supra n° 132).

⁽³⁾ Cass. fr., 19 février 1873. *Moniteur*, n° 1377. Comp. Décision, 23 février 1894. *Moniteur*, n° 2447.

⁽⁴⁾ *Moniteur*, année 1894, p. 230.

le prix de l'ensemble : il ne reste plus qu'une addition à faire (1).

On ne doit pas entendre les mots du texte : *article par article*, d'une manière trop rigoureuse. Cette expression comporte une interprétation raisonnable eu égard à la nature diverse des objets mobiliers compris dans la transmission simultanée (2).

TITRE VII.

Des principes de la liquidation des droits proportionnels.

150. La perception du droit proportionnel soulève les deux questions suivantes : Un droit est-il exigible et à quel taux est-il fixé ? — Comment ce droit doit-il être liquidé ?

Quand on sait à quelle disposition du tarif l'acte ou la mutation se rapporte, et par suite à quel taux le droit sera calculé, on ne sait pas encore de quelle valeur on devra prendre certains tantièmes pour cent ; il reste à *liquider* le droit proportionnel. Les règles de la liquidation ont pour objet de déterminer la marche à suivre pour obtenir cette fixation du capital sur lequel l'impôt sera prélevé.

CHAPITRE I. — DE L'ASSIETTE DU DROIT PROPORTIONNEL.

151. Le droit proportionnel, dit l'art. 4, al. 3, est assis sur les valeurs. Ce principe est organisé distinctement, par les art. 14 et 15, suivant la nature mobilière ou immobilière des biens qui font l'objet de la disposition imposable.

(1) NAQUET, n° 291. *Moniteur*, année 1894, p. 230.

(2) Décision fr., 18 août 1893. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 8326.

SECTION 1^{re}. — Des transmissions de propriété,
d'usufruit ou de jouissance.

§ 1^{er}. — DES TRANSMISSIONS DE PROPRIÉTÉ.

152. La valeur imposable est la valeur vénale de la chose qui fait l'objet de la transmission.

Dans la vente et les actes équipollents à ce contrat, par ex. les soultes d'échange, la valeur vénale résulte tout d'abord de l'accord établi sur le prix et les charges, entre les parties contractantes. Art. 14, n° 5, et art. 15, n° 6. Ce n'est que subsidiairement que la valeur moyenne, établie par comparaison avec les fonds voisins de même nature, sert de base à la liquidation du droit de mutation. Art. 17. Ainsi donc les parties, dans une vente immobilière, n'ont jamais le droit de faire figurer à l'acte un prix inférieur au prix réellement stipulé, ni de contester vis-à-vis du fisc, comme trop élevée, la valeur que leur convention même attribue au bien vendu. Si, à raison du prix d'affection, l'acquéreur a payé le fonds au-dessus de la valeur moyenne, il doit l'impôt sur le prix intégral ; à l'inverse, si le fonds a été vendu réellement au-dessous de sa valeur moyenne, l'impôt est dû sur cette valeur moyenne (1).

Sous la loi de frimaire, le droit proportionnel applicable aux immeubles transmis par contrat d'échange ou par donation entre vifs, était assis sur la valeur locative. Art. 15, 4° et 7°. Depuis la loi du 1^{er} juillet 1869, le droit proportionnel n'a plus qu'une seule et même assiette pour toutes les transmissions indistinctement : la valeur vénale du bien transmis.

153. La liquidation du droit exigible sur une transmission de nue propriété s'opère sur la valeur de la propriété pleine et entière. C'est que la nue propriété n'est autre chose que la pleine propriété retardée seulement dans l'exercice du *jus fruendi*, et qu'il a toujours été de principe que le terme

(1) Gand, 4 juillet 1883. *Journal*, n° 14827.

apposé à l'exercice du droit des parties ne fait pas obstacle à la perception de l'impôt ⁽¹⁾.

Le principe que l'acquéreur de la nue propriété doit payer l'impôt sur la valeur de la propriété entière, subit deux tempéraments introduits l'un par la loi, et l'autre par la jurisprudence :

1° Si l'acquisition de la nue propriété subit le même impôt que celle de la pleine propriété, c'est qu'une telle acquisition contient virtuellement, pour un temps plus ou moins éloigné, celle de la jouissance de la chose, du *jus fruendi*. Ce motif n'est plus applicable lorsque c'est l'usufruitier lui-même qui acquiert la nue propriété. De là, la disposition aussi équitable que juridique de notre art. 15, n° 8, al. 2: *Lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit, acquerra la nue propriété, il paiera le droit d'enregistrement sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit* ⁽²⁾.

2° A s'en tenir à la rigueur des principes, on devrait décider qu'en cas de transmissions successives d'une même nue propriété, chacun des acquéreurs intermédiaires est tenu d'acquitter le droit proportionnel sur la valeur de la pleine propriété. La jurisprudence décide cependant que dès que le nu propriétaire a acquitté le droit proportionnel sur la pleine propriété, les acquéreurs ultérieurs de la nue propriété ne doivent être tenus que sur la valeur de cette nue propriété ⁽³⁾.

(1) « Toute transmission de nue propriété contient et implique nécessairement une transmission de propriété pleine et entière, puisque, tôt ou tard, l'usufruit doit se réunir à la nue propriété. Ce qui est différé, ce n'est donc point l'acquisition de la propriété même, mais bien l'entrée en jouissance du propriétaire. Le droit exigible à raison de la mutation, l'est donc dans son intégralité du jour même de la convention. » BAUDRY et COLIN. *Des donations et des testaments*, t. I, n° 1777.

(2) Cette disposition n'est pas reproduite par nos lois de 1817 et de 1831 sur les droits de succession. Aussi y a-t-il controverse sur le point de savoir si l'usufruitier qui recueille la nue propriété par succession doit subir l'impôt sur la valeur de la pleine propriété.

(3) Cass. fr., Chambres réunies, 27 décembre 1847. *Journal*, n° 4428. Circulaire, 30 septembre 1861. *Journal*, n° 8923.

Ce système, qui ne repose sur aucune base juridique, n'est pas admis dans la matière des droits de succession. Art. 20 de la loi du 27 décembre 1817.

§ 2°. — DES TRANSMISSIONS D'USUFRUIT.

154. Ici aussi la valeur imposable est la valeur vénale du droit cédé. Les règles sont les mêmes que pour la propriété.

Toutefois, dans les donations, la loi fixe arbitrairement la valeur de l'usufruit à la moitié de la valeur de la pleine propriété du bien sur lequel il est établi. Art. 14, n° 11, de la loi de frimaire, et art. 1^{er}, al. 2, de la loi du 1^{er} juillet 1869. Cette règle spéciale conduit nécessairement à décider que la valeur de la nue propriété est de l'autre moitié de la valeur du bien, lorsqu'il s'agit de liquider l'impôt sur la transmission gratuite de la nue propriété à l'usufruitier (1).

155. L'usufruit se réunit à la propriété de deux façons distinctes : 1° par voie d'extinction ; 2° par acte de cession.

Aucun droit proportionnel n'est encouru sur l'extinction proprement dite de l'usufruit. C'est en vertu de son droit propre, *jure suo, non jure cesso*, que le propriétaire recouvre la jouissance de sa chose ; il n'est en rien l'ayant cause de l'usufruitier.

A l'inverse, toute cession de l'usufruit au nu propriétaire est, en principe, passible de l'impôt. L'usufruit ne cesse plus alors en vertu d'une cause inhérente au titre constitutif, il cesse en vertu d'une cause nouvelle : la cession consentie par l'usufruitier. Les civilistes font remarquer, avec raison, que jusqu'à l'époque normale de l'extinction de l'usufruit, le propriétaire est l'ayant cause de l'usufruitier, tenu conséquemment des hypothèques établies sur l'usufruit. Il y a là

(1) Décisions, 11 avril 1861 et 30 novembre 1894. *Moniteur*, nos 751 et 2501.

tous les éléments requis pour l'assiette du droit proportionnel (1).

Mais cette règle cesse d'être applicable toutes les fois que la transmission de l'usufruit s'opère au profit d'un nu propriétaire qui a payé l'impôt sur le plein domaine, lors de l'acquisition de sa nue propriété; il y a alors une cause de dispense de l'impôt, reconnue par l'art. 15, n° 6, al. 2, et n° 7, al. 2, et par l'art. 68, § 1^{er}, n° 42.

Cette cause de dispense n'existe pas au profit du nu propriétaire qui a acquis sa nue propriété dans une succession, s'il a usé du bénéfice du terme accordé par l'art. 20 de la loi du 27 décembre 1817. C'est que l'acquéreur d'une nue propriété par décès qui a profité de la surséance en question, est réputé n'avoir subi le droit de succession que sur la valeur de la moitié de la pleine propriété (2).

La jurisprudence n'admet pas non plus l'application de l'art. 15, n° 7, al. 2, au profit du nu propriétaire qui a acquis sa nue propriété par décès, s'il a été dispensé du droit de succession par application de l'art. 5 de la loi du 17 décembre 1851. Elle repousse ainsi la maxime que la dispense légale de l'impôt équivaut toujours au paiement (3).

D'un autre côté, la jurisprudence autorise l'application du droit fixe à l'acte de cession de l'usufruit au nu propriétaire qui n'a payé l'impôt que sur la valeur de sa nue propriété, si ce nu propriétaire est l'ayant cause d'un précédent acquéreur à l'égard duquel la liquidation du droit proportionnel s'est opérée sur la valeur du plein domaine. On ne peut donner aucune explication juridique de cette faveur; il est absurde de dire que le premier acquéreur de la nue propriété, en acquittant l'impôt sur la propriété entière,

(1) La question de savoir à quel titre s'opère la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque l'usufruitier renonce à son droit, est pure question de droit civil : il faut distinguer entre la renonciation unilatérale et la renonciation conventionnelle; la première est extinctive, la seconde translatrice.

(2) Circulaire, 21 mars 1867. *Moniteur*, n° 1047.

(3) Cass., 29 novembre 1888. *Moniteur*, n° 2174.

a payé pour l'expectative de l'usufruit, à la décharge de tous les acquéreurs ultérieurs (1).

§ 3°. — DES TRANSMISSIONS DE JOUISSANCE.

156. La valeur imposable est le prix cumulé de toutes les années du bail, avec les charges imposées au preneur. Loi du 6 août 1887.

SECTION 2°. — Des obligations.

157. La valeur imposable est le capital nominal de la créance ou de la rente qui fait l'objet de l'acte. Art. 14, n^{os} 2, 6, 7 et 9.

Cette règle s'applique non seulement aux actes constitutifs de créances ou de rentes, mais encore aux actes de cession de ces droits, quel que soit le prix du transport. Elle est contraire au principe de l'art. 4, car si, à raison des chances d'insolvabilité du débiteur, une créance est cédée au-dessous du pair, la vraie valeur de cette créance est accusée par le prix de la cession. Elle a été inspirée uniquement par une nécessité pratique : il fallait empêcher les parties de dissimuler la vraie valeur de la créance, par une fausse énonciation du prix. Pareille dissimulation n'étant pas à craindre dans les ventes aux enchères publiques, l'art. 16 de la loi du 31 mai 1824 dispose que la liquidation doit s'opérer sur le prix exprimé dans le procès-verbal d'adjudication, en y ajoutant les charges.

Quant aux ouvertures de crédit frappées anticipativement d'une fraction du droit proportionnel, par la loi du 24 mars 1873, le droit doit être liquidé sur les sommes pour lesquelles l'hypothèque ou le gage a été consenti au créancier. Art. 6 de cette loi.

158. Il faut appliquer à la transmission des créances en

(1) Cass. fr., 10 mai 1848. *Journal*, n^o 4124. Circulaire, 2 avril 1858, § 3. *Moniteur*, n^o 574.

nue propriété ou en usufruit, les règles qui ont été exposées ci-dessus, n^{os} 153 et suiv. (1).

SECTION 3^e. — **Des libérations.**

159. La valeur imposable est le total des sommes dont le débiteur se trouve libéré. Art. 14, 3^e. C'est le montant de la libération consentie par le créancier qu'il faut considérer, et non pas seulement le montant de la somme actuellement versée par le débiteur. Soit, par ex., une quittance de cent francs pour solde d'une obligation de mille francs ; le droit proportionnel doit être liquidé sur mille francs (2).

CHAPITRE II. — DE LA DÉTERMINATION DE LA VALEUR IMPOSABLE.

160. La détermination du capital imposable doit être faite par les parties contractantes. C'est un principe général, en matière fiscale, que les contribuables doivent se cotiser eux-mêmes ; le fisc n'intervient, le cas échéant, que pour exercer les moyens de contrôle que la loi a mis à sa disposition.

Nos art. 14, 15 et 16 établissent deux grands modes de détermination du capital imposable : 1^o les énonciations mêmes de l'acte ou du jugement qui donne lieu au droit proportionnel ; 2^o la déclaration estimative des parties, au pied de l'acte ou du jugement.

Quelquefois la loi opère elle-même la capitalisation des revenus et prescrit le recours aux mercuriales, afin d'éviter des déclarations estimatives. Le droit proportionnel exigible sur les rentes créées sans expression de capital se liquide sur un capital formé de vingt ou de dix fois la redevance annuelle, selon qu'il s'agit d'une rente perpétuelle ou d'une rente viagère ; si les arrérages consistent en denrées ou en autres objets payables en nature, on détermine leur valeur

(1) Décision, 30 novembre 1894. *Moniteur*, n^o 2501.

(2) Cass., 21 octobre 1852. *Journal*, n^o 5529.

d'après le taux commun des mercuriales des trois dernières années. Art. 14, n° 9, combiné avec le décret du 26 avril 1808. Deux autres cas de capitalisation légale du revenu et d'application des mercuriales sont fixés par l'art. 15, n° 2 et 3, pour les baux à durée illimitée et les baux à vie.

161. La déclaration estimative par les parties est un mode de liquidation essentiellement subsidiaire : on ne peut y recourir que lorsque les sommes et valeurs ne sont pas déterminées dans l'acte ou le jugement à enregistrer. Art. 16. Mais dès que l'instrumentum présenté à la formalité ne renferme pas toutes les indications nécessaires pour l'exacte application des tarifs, c'est aux parties que le receveur doit s'adresser pour les obtenir; aucune loi ne lui donne le pouvoir de faire d'office des déclarations estimatives ou des ventilations qui lieraient définitivement les parties. Aussi décidons-nous qu'il y a lieu à déclaration par les parties dans les deux cas suivants :

1° Lorsqu'un acte translatif comprend des biens distincts soumis à des tarifs différents, comme une vente de meubles corporels et de créances pour un seul et même prix. Si l'acte ne renferme pas les indications nécessaires pour la liquidation de l'impôt, les parties doivent souscrire une déclaration exprimant le montant des créances cédées et la portion du prix applicable aux meubles corporels. L'Administration ne trouve nulle part le droit de faire elle-même la répartition proportionnelle du prix sur chacune des valeurs transmises.

2° Lorsqu'un acte de société contient un apport à titre onéreux donnant ouverture à la perception de différents droits proportionnels, comme un apport de meubles corporels et de droits mobiliers, ou un apport d'immeubles et de meubles dans lequel les parties se sont conformées aux prescriptions de l'art. 9, mais sans distinguer les biens apportés purement et simplement de ceux apportés à titre onéreux (1).

(1) GARNIER. Répertoire général, v° Société, n° 233. Dictionnaire des Rédacteurs, v° Société, n° 665. Contra Gand, 1^{er} mars 1893. Moniteur, n° 2405. Comp. SCHICKS, n° 35 et 36.

162. Il n'est pas nécessaire que la déclaration estimative soit faite par toutes les parties à l'acte ou au jugement, il suffit qu'elle émane de l'une d'elles. Si l'art. 16 emploie l'expression : *les parties*, ce n'est pas dans un sens différent de celui qu'elle lui attribue dans d'autres dispositions, notamment dans l'art. 31.

La déclaration doit être certifiée et signée au pied de l'acte. Aucun texte n'empêche le déclarant d'y mentionner qu'il la fait uniquement pour la perception des droits d'enregistrement.

La déclaration doit être faite avant l'enregistrement. Cette prescription de l'art. 16 est en relation avec celle de l'art. 28 : les droits seront payés avant l'enregistrement.

La sanction de l'art. 16 consiste dans le refus d'enregistrer qui doit être opposé par le receveur, et le cas échéant, dans les doubles droits ou amendes comminées pour défaut d'enregistrement dans le délai légal (*). Lorsqu'il s'agit d'un acte dont l'enregistrement était obligatoire, il appartient à l'Administration de faire d'office une évaluation provisoire et de réclamer le droit proportionnel sur cette base. Qui veut la fin veut les moyens; comme la fin, c'est-à-dire la perception du droit et de l'amende, doit être atteinte, le moyen, qui est exclusivement la contrainte avec évaluation d'office, doit être consacré.

163. La jurisprudence belge décide qu'à défaut, par les parties à un acte notarié, d'avoir fait la déclaration estimative prescrite par notre art. 16, il doit y être suppléé par le notaire, au moment de la présentation de l'acte à l'enregistrement; le notaire se trouve alors substitué aux contractants dans le droit et l'obligation de faire cette déclaration, comme il l'est dans celle d'acquitter à leur décharge l'impôt dont ils sont tenus. Elle décide, en outre, que les parties ne peuvent répudier la déclaration faite par le notaire, bien que celui-ci ne soit pas compris dans le mot *parties* de l'art. 16,

(*) Nîmes, 6 mai 1885. *Moniteur*, n° 2026.

et qu'il n'agisse pas en qualité de mandataire légal lorsqu'il présente l'acte à la formalité. La jurisprudence se fonde principalement sur cette considération que la loi astreint le notaire à soumettre ses actes à l'enregistrement dans un délai de rigueur et le constitue débiteur direct et personnel des droits auxquels ils donnent ouverture; les art. 20, 28, 29 et 33, qui lui imposent cette double obligation, lui confèrent ainsi virtuellement qualité pour faire la déclaration estimative à défaut des parties. C'est là, dit-on, une dérogation au droit commun qui se justifie par les exigences propres au droit fiscal (1).

164. Il convient de rappeler que l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX impose à l'acquéreur d'un immeuble par convention verbale, l'obligation de déposer une déclaration détaillée et estimative, dans les trois mois, à peine d'un droit en sus.

CHAPITRE III. - DE L'EXPERTISE.

SECTION 1^{re}. — Des transmissions sujettes à expertise.

165. L'expertise est un moyen de contrôle que la loi accorde à l'Administration pour faire arbitrer définitivement la véritable valeur vénale des immeubles transmis en propriété ou en usufruit. Aucun texte ne lui accorde le droit d'expertise en ce qui concerne: 1^o les transmissions mobilières; 2^o les transmissions de simple jouissance immobilière; 3^o les partages d'immeubles avec soulte (2).

En matière d'enregistrement, les parties n'ont jamais la faculté de requérir une expertise préalable à la formalité, pour se dispenser de faire la déclaration estimative prescrite par notre art. 16, ou par l'art. 4 de la loi de l'an IX. Les parties n'ont pas non plus la faculté de paralyser l'action

(1) Cass, 27 mars 1881. *Moniteur*, n° 1931.

(2) Circulaire, 10 septembre 1886. *Moniteur*, année 1888, p. 480.

de l'Administration en faisant, après l'enregistrement, des évaluations supplémentaires qui majorent le prix porté dans leur acte, ou l'estimation énoncée dans leur déclaration (*). Ce sont là deux différences avec les règles de la législation sur les droits de succession.

166. Les art. 17 et 19 de notre loi organique et l'art. 2 de la loi du 1^{er} juillet 1869 consacrent le principe que l'Administration peut requérir l'expertise en toutes matières de transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles.

L'art. 21 de la loi du 31 mai 1824 fixe une conséquence naturelle des présomptions légales établies à l'égard des aliénations de bois sur pied, de matériaux de constructions et de superficie de tourbières (supra n° 148), en disposant que, dans les cas où le droit immobilier devient applicable à l'acquéreur, à raison de l'acquisition qu'il fait ensuite de la propriété du fonds, le fisc peut requérir l'expertise admise par nos articles, si le prix des bois, des matériaux ou de la tourbe, réuni au prix du fonds, ne paraît pas représenter la valeur entière de l'immeuble, objet unique des deux actes respectifs.

Par exception à notre principe, l'expertise n'est pas admise :

1^o A l'égard des *donations en ligne directe*, lorsque les parties ont fait l'évaluation de l'immeuble par la capitalisation de son revenu cadastral, conformément à l'art. 3 de la loi du 1^{er} juillet 1869.

2^o A l'égard des *ventes judiciaires* (2). On entend par là les adjudications faites par notaire commis en justice conformément à la loi du 15 août 1854 ou à celle du 12 juin 1816.

(1) Voyez cependant un arrêt de la Cour de Gand, du 10 mars 1892, où il est dit que l'acquéreur a le moyen d'échapper au risque de devoir payer le double droit et les frais de l'expertise, en acquittant le droit simple sur la plus-value affirmée par l'Administration dans l'acte initial de la procédure en expertise. *Moniteur*, n° 2353.

(2) Cass., 3 janvier et 18 avril 1889. *Moniteur*, nos 2180 et 2196. Comp. *Revue de droit belge*, t. II, p. 1.

Cette exception résulte plutôt de l'esprit général de la législation de l'an VII et de l'an IX, que d'un texte précis. *Subhastatio pretium justum decernit*, disait un ancien. Les diverses formalités de la vente judiciaire sont une garantie suffisante, pour le fisc comme pour tous les autres intéressés, que l'immeuble a été adjugé à sa véritable valeur vénale (1), et que le prix fixé par l'adjudication n'a pas été dissimulé dans le procès-verbal.

167. Le droit de l'Administration, de provoquer l'expertise des transmissions volontaires, est absolu; il existe aussi bien à l'égard des ventes publiques par ministère de notaire qu'à l'égard des ventes de gré à gré. C'est que le principe de notre art. 17 ne repose pas uniquement sur une présomption de fraude; les travaux préparatoires de la loi sont formels sur ce point (2).

L'Administration qui provoque une expertise, n'a pas à rendre compte de ses raisons de soupçonner que la valeur énoncée dans l'acte ou la déclaration des parties, est inférieure à la valeur vénale. Il n'appartient pas au tribunal de contrôler son appréciation et de déclarer sa demande non recevable par le motif qu'il n'existerait aucune probabilité d'insuffisance du prix ou de l'évaluation. L'expression *requérir*, employée par l'art. 17, et les formes de procédure

(1) C'est pour cette raison que l'art. 4684 du code civil décide que la rescision pour lésion n'a pas lieu en toutes ventes qui, d'après la loi, ne peuvent être faites que d'autorité de justice.

(2) • Mais, dira-t-on encore, l'on acquiert tous les jours pour 10,000 fr., un immeuble qui en vaut 15,000; il n'y a aucune fraude dans l'énonciation du prix; pourquoi donc faire payer le droit sur 15,000 fr.? — La réponse est simple. On exige ce droit parce que, dans le fait, l'objet acquis est de la valeur de 15,000 fr., et que c'est la valeur des biens vendus qui doit en déterminer les droits, et non un prix exprimé et souvent déguisé. Plus ce prix est modique, moins l'acquéreur a lieu de se plaindre. Il n'est au surplus question que d'un supplément démontré dû sur une plus-value, d'après un rapport contradictoirement fait. » Rapport de Duchâtel au Conseil des Cinq-Cents. GARNIER. Répertoire périodique, 1867, p. 443 et 565.

instituées par l'art. 18, prouvent manifestement l'exactitude de cette doctrine (1).

168. Le délai pour requérir l'expertise est fixé, pour tous les cas, à deux années après le jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration. Art. 22 de la loi du 31 mai 1824. Cette disposition suppose évidemment que l'acte ou la mutation dont il s'agit n'est affectée d'aucune condition suspensive.

SECTION 2^e. — De la procédure de l'expertise.

169. L'expertise doit être requise contre l'acquéreur, parce que c'est à lui qu'incombe normalement la charge définitive de l'impôt. Art. 18, in fine, et art. 31 de la loi de l'an VII.

La demande d'expertise doit être faite par exploit d'huissier, à signifier à l'acquéreur, avec indication tant de la somme à laquelle le préposé évalue le bien, que de l'expert choisi par l'Administration, et avec sommation de nommer un expert dans la huitaine. Faute par le notifié de satisfaire à cette sommation, le tribunal de première instance dans le ressort duquel le bien est situé (2), fait la nomination d'office. Art. 22 de la loi du 31 mai 1824.

170. Il résulte clairement de l'art. 17 de notre loi organique et de l'art. 2 de la loi du 1^{er} juillet 1869 :

7^o
1^o Que les experts doivent rechercher la valeur vénale de l'immeuble à l'époque de l'aliénation. Ils n'ont donc pas à tenir compte de la valeur des constructions élevées par l'acquéreur entre le jour de la mutation et le jour de l'enregistrement. L'Administration est d'ailleurs obligée

(1) Cass, 18 avril 1889. *Moniteur*, n° 2196. Gand, 21 mars 1894. *Moniteur*, n° 2456.

(2) La loi du 13 novembre 1808 prévoit l'hypothèse où le bien à expertiser est situé dans le ressort de plusieurs tribunaux.

d'accepter comme date de la mutation la date que les parties ont indiquée, à moins qu'elle n'en prouve la fausseté (1).

??
20
Quid s'il s'agit d'une mutation qui ne s'est opérée que par l'accomplissement d'une condition suspensive? En théorie, il faut décider que les experts doivent estimer l'immeuble à l'époque de la formation du contrat, et non à celle de la réalisation de la condition. La mutation, en effet, est censée s'être accomplie lors de la formation du contrat. Art. 1179 du code civil. C'est d'ailleurs la valeur du bien à ce jour que les parties ont prise en considération, et non celle qu'il pourrait avoir quand la condition s'accomplirait (*). Quant aux difficultés que présente, en fait, une pareille estimation, on ne doit pas s'en effrayer outre mesure; les experts feront ce qu'on fait souvent dans les expertises: ils prendront des renseignements sur l'état ancien de l'immeuble qu'ils estiment.

2° Que les experts doivent rechercher la valeur vénale de l'immeuble par comparaison avec les fonds voisins de même nature. Si cette base d'appréciation fait défaut, ils peuvent choisir celle que leurs lumières et leur conscience leur suggèrent.

En cas de vente d'usufruit, ils ont à apprécier la valeur vénale d'après la durée probable de l'usufruit, suivant l'âge et la santé de l'usufruitier. En cas de donation d'usufruit, au contraire, ils doivent apprécier simplement la valeur vénale de la pleine propriété, l'usufruit étant estimé par la loi elle-même, à la moitié de cette valeur.

171. L'art. 22 de la loi de 1824 prévoit l'hypothèse du partage d'opinions entre les experts: il décide que le tribunal de première instance leur adjoindra un tiers expert.

(1) LAURENT, t. V, n° 430. Comp. *Revue de droit belge*, t. I, p. 97.

(*) NAQUET, n° 1334. *Contra* Décision, 28 mars 1868. *Moniteur*, nos 1121 et 1270.

Quid si chacun des trois experts émet une appréciation différente? Dans le silence de notre loi, la jurisprudence décide, par analogie de l'art. 19 de la loi du 17 décembre 1851, que l'estimation qui n'est ni la plus haute, ni la plus basse, établit la valeur du bien ⁽¹⁾.

SECTION 3^e. — Des suites de l'expertise.

172. Il est généralement admis que l'art. 323 du code de procédure civile n'est point applicable en matière d'enregistrement : l'estimation des experts règle souverainement la valeur vénale de l'immeuble ⁽²⁾. En effet, c'est uniquement aux conclusions du rapport des experts que l'art. 18 de la loi de l'an VII et l'art. 5 de la loi de l'an IX s'attachent pour déterminer la déduction du supplément de droit, des frais de l'expertise et de l'amende.

Les experts ne statuent souverainement que sur la question de *fait*. C'est aux juges qu'il appartient d'apprécier s'ils ont régulièrement procédé en *droit*. Lorsque le tribunal annule l'expertise pour erreur de droit ou pour vice de forme, la nouvelle expertise doit encore être confiée à des experts nommés selon nos lois de l'an VII et de 1824, et non suivant l'art. 322 du code de procédure civile ⁽³⁾.

173. Pour déterminer les effets de l'expertise, il faut distinguer trois hypothèses :

72
1^o L'évaluation des experts est inférieure au prix exprimé dans l'acte, ou à la valeur énoncée dans la déclaration estimative. Les droits payés sur la différence ne sont pas restituables. Art. 60.

2^o L'évaluation donne un supplément de valeur, mais ce supplément ne dépasse pas le huitième du prix ou de la

(1) Liège, 26 janvier 1888. *Moniteur*, n^o 2161. Seine, 26 février 1892. GARNIER. *Répertoire périodique*, n^o 7801.

(2-3) Cass., 14 juillet 1887; Gand, 10 mars 1892; Liège, 16 décembre 1893. *Moniteur*, n^{os} 2113, 2333 et 2440.

déclaration estimative. L'Administration peut uniquement réclamer le droit simple sur le supplément d'estimation; les frais de l'expertise restent à sa charge. Art. 18.

3^e L'évaluation donne un supplément de valeur de plus d'un huitième. L'acquéreur doit acquitter le droit ordinaire et le double droit sur tout le supplément; les frais de l'expertise tombent à sa charge. Art. 18, in fine, de notre loi, et art. 5 de la loi de l'an IX.

CHAPITRE IV. — DES AUTRES GARANTIES DU FISC.

SECTION 1^{re}. — De la peine des contre-lettres.

174. L'art. 40 porte une disposition générale, applicable aux transmissions de meubles comme aux transmissions d'immeubles : il autorise le fisc à rechercher les contre-lettres sous signature privée qui ont pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte précédemment enregistré, et à leur appliquer le triple droit sur les sommes qui y sont stipulées.

Cette disposition est tout-à-fait remarquable quant aux transmissions mobilières : les parties, en ces matières, ont toute liberté de contracter sans acte, ou de ne pas produire l'acte privé qu'elles ont dressé; néanmoins, le fisc a le droit de rechercher les contre-lettres en question, à l'égal des actes dont le délai d'enregistrement est expiré. Art. 20 et suiv.

175. Les conditions d'application de notre art. 40 sont les suivantes :

7^o 1^o Que le fisc prouve l'existence d'une contre-lettre faite sous signature privée. La contre-lettre et l'acte ostensible ou principal sont essentiellement des actes correspectifs; un écrit n'a pas le caractère légal de contre-lettre lorsque les stipulations qu'il renferme ont été convenues postérieurement à l'acte auquel il se rattache. L'art. 40 n'est donc pas appli-

cable à l'acte qui se présente sérieusement comme ayant pour objet, non de constater le véritable prix stipulé antérieurement entre les parties, mais de l'augmenter par transaction, en vue d'éviter une action en rescision du chef de lésion.

Le caractère correspectif d'un acte ostensible et d'un acte secret est indépendant des dates différentes qu'il a plu aux parties de leur donner; les actes sous seing privé n'ont pas de date contre les tiers, et le fisc est un tiers. Art. 1328 du code civil. Seulement, il incombe toujours à l'Administration de démontrer la relation qui existe entre les deux écrits et comment ils ne révèlent ensemble qu'une seule et même opération juridique.

L'art 40 ne s'occupe pas des contre-lettres faites par devant notaire. C'est que ces dernières ne présentent aucun danger pour le fisc, puisque l'officier public est tenu de les soumettre à l'enregistrement dans les dix ou quinze jours de leur date. Art. 20.

2° Que la contre-lettre porte une augmentation du prix stipulé dans l'acte ostensible. La disposition de notre article n'est pas limitée à la seule hypothèse d'une vente proprement dite; comme à l'art. 9, la loi parle de *prix* en général. Or, les loyers et les fermages sont des prix, selon le droit civil, et les charges imposées à l'acheteur et au preneur font partie du prix, toujours selon le droit civil. D'un autre côté, les soultes d'échange et de partage ont le caractère de prix, en vertu des règles particulières de notre droit fiscal. Art. 69, § 5, n° 3 et 7, et § 7, n° 5.

3° Que l'acte ostensible ait été enregistré sans que la contre-lettre l'ait été simultanément. Le seul moyen d'enlever tout caractère délictueux à une contre-lettre sous signature privée portant augmentation de prix, est de la présenter à la formalité en même temps que l'acte auquel elle se rapporte.

176. L'art. 40 frappait de deux pénalités distinctes les contre-lettres sous signature privée ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte précédemment

enregistré : 1° la peine civile de la nullité ; 2° la peine fiscale du triple droit. Il est admis aujourd'hui que l'art. 1321 du code civil a rétabli la règle de la validité des contre-lettres entre les parties contractantes.

Le triple droit n'est dû que sur le supplément de prix stipulé dans la contre-lettre. Lorsque l'existence de la contre-lettre est démontrée sans que le montant du supplément de prix soit connu, l'Administration est fondée à décerner contrainte sur les bases d'une liquidation provisoire et approximative, sauf aux parties à représenter la contre-lettre pour faire réduire la demande.

177. Notre loi ne contient aucune disposition particulière à l'égard des autres contre-lettres. Ce sont uniquement les principes généraux de la perception qu'il faut leur appliquer. Ainsi la contre-lettre sous signature privée qui porte que le prix figurant dans l'acte ostensible comme payé comptant ne l'a pas été en réalité, n'est point enregistrable dans un délai de rigueur, et ne donne ouverture qu'à la perception du droit de fr. 1,40 %, à titre d'obligation de sommes. Au contraire, la contre-lettre sous signature privée qui porte que la vente immobilière contenue dans l'acte ostensible est purement simulée, est passible du droit de vente et doit être enregistrée dans les trois mois, à titre de rétrocession d'immeuble.

SECTION 2^e. — Comment, en matière de meubles, le fisc peut contrôler la sincérité des actes ou déclarations des parties.

178. Le droit de mutation 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. D'où la voie de l'expertise ouverte à l'Administration pour contrôler les énonciations des actes et les déclarations des parties.

Quant au droit d'acte, dit Demante, l'impôt est attaché aux

clauses de l'acte instrumentaire. Tant que la simulation n'est pas révélée par les parties elles-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 (1).

Ce n'est pas à dire que l'Administration soit absolument désarmée contre une simulation évidente, ou une évaluation manifestement fausse. D'abord, elle a le droit d'appliquer le tarif — plus élevé — des donations aux actes prétendument à titre onéreux où le prix exprimé est dérisoire. Ensuite, elle a le droit de repousser les déclarations estimatives qui portent en elles la preuve de leur fausseté. L'art. 16 veut une estimation sérieuse ; une déclaration estimative manifestement fausse n'est pas autre chose qu'un refus de déclaration. Il appartient alors à l'Administration de faire elle-même l'évaluation et de percevoir le droit proportionnel en conséquence, sauf aux parties à réclamer si l'évaluation du fise est exagérée (supra n° 162).

TITRE VIII.

De la restitution des droits et amendes.

179. *Tout droit perçu régulièrement en conformité de la présente ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente.* Art. 60. C'est là une importante dérogation à la règle d'équité consacrée par les art. 1235 et 1376 du code civil, d'après laquelle tout ce qui a été payé par erreur sans être dû est sujet à répétition.

(1) Comp. Liège, 11 avril 1878 et 24 décembre 1879. *Moniteur*, nos 1617 et 1709. Cass. fr. 20 février 1883 et 20 novembre 1889 ; Seine, 19 janvier 1894. GARNIER. *Répertoire périodique*, nos 6113, 7341 et 8243. *Revue de l'enregistrement*, n° 706.

L'art. 60 a pour but d'assurer la stabilité des ressources du Trésor, et de lui conserver ainsi la disposition des voies et moyens sur lesquels il a dû compter pour le paiement des dépenses du budget. Des perceptions provisoires compromettraient les services publics et l'ordre de la comptabilité de l'Etat (1).

180. Le principe consacré par l'art. 60 est que tout droit régulièrement perçu n'est point restituable. Cela signifie que les parties ne peuvent fonder une demande en restitution sur les erreurs qu'elles ont commises dans leur acte ou leur déclaration, ni sur l'effet rétroactif attaché par le code civil à la condition résolutoire accomplie et à l'annulation ou rescision judiciaire. La restitution n'est pas plus admissible pour erreur de fait antérieure ou concomitante à la perception, que pour survenance d'un événement ultérieur opérant avec rétroactivité. Si notre texte dit en terminant : quels que soient les événements ultérieurs, il ne fait par là qu'une précision particulière qui n'a nullement pour effet de restreindre la généralité de sa disposition initiale : tout droit perçu régulièrement ne pourra être restitué (2).

Une perception n'est irrégulière que lorsque le receveur a fait une fausse application des règles de l'exigibilité ou de la liquidation de l'impôt aux éléments contenus dans l'acte instrumentaire, le jugement, ou la déclaration à enregistrer. C'est que le receveur n'a pas à considérer autre chose que la teneur de l'acte, du jugement, ou de la déclaration qu'on lui présente ; ses investigations ne peuvent porter que sur l'écrit ; il doit faire abstraction de tout élément étranger. " Les perceptions régulières qui ne peuvent être restituées, quels que soient les événements ultérieurs, dit la jurispru-

(1) Comp. Dictionnaire des Rédacteurs, v^o Restitution, n^o 3.

(2) Cass., 13 mai 1882. Journal, n^o 14567. Cass. fr., 26 décembre 1894. Revue de l'enregistrement, n^o 851. Contra Dissertation de M. WAHL. Revue de l'enregistrement, n^o 632.

dence, sont celles opérées en appliquant exactement le tarif aux actes présentés et aux déclarations faites par les contribuables (1). »

181. La loi de frimaire prévoit seulement deux cas où la restitution d'un droit régulièrement perçu peut être effectuée ; ce sont deux cas d'erreur de fait : 1° celui de l'art. 48, lorsque, à défaut de mention de l'enregistrement d'un acte sur lequel un jugement a été prononcé, le droit ayant été exigé sur le jugement, il est ultérieurement prouvé que cet acte avait été enregistré ; 2° celui de l'art. 69, § 3, n° 3, où le droit ayant été perçu sur des délégations de prix stipulées dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, sans énonciation de titres enregistrés, il est plus tard justifié de l'enregistrement de ces titres.

L'avis du Conseil d'Etat des 18-22 octobre 1808 et la loi du 31 mai 1824 ont consacré deux nouvelles exceptions à la règle de l'art. 60 ; ce sont deux cas d'annulation judiciaire : 1° le droit de vente perçu sur une adjudication d'immeubles saisis est restituable lorsque l'adjudication est annulée par les voies légales (2). Avis du Conseil d'Etat ; 2° le droit de titre perçu sur un jugement est restituable lorsque ce jugement est annulé par une autre décision judiciaire. Art. 23 de la loi de 1824.

182. Le notaire a qualité pour réclamer la restitution des droits perçus irrégulièrement sur les actes de son ministère. Cette qualité lui appartient en vertu de l'art. 29 de notre loi, combiné avec l'art. 1235 du code civil : débiteur direct des droits réclamés lors de l'enregistrement, il a, par une conséquence nécessaire, le droit de répéter contre le fisc ce que celui-ci a perçu en trop lors du paiement. Dans la pratique, l'Administration avise les parties de la restitution qu'elle se propose de faire au notaire.

(1) Voir la note précédente.

(2) Décision, 30 décembre 1873. *Journal*, n° 12298.

Les parties à l'acte notarié ont aussi qualité pour agir en restitution des droits dont elles prouvent avoir remboursé le montant au notaire (1).

183. La demande judiciaire en restitution peut comprendre les intérêts moratoires de la somme réclamée, conformément à l'art. 1153 du code civil. Ce texte constitue, en effet, un principe applicable à toutes les matières de la compétence des tribunaux civils. " Il faudrait une disposition de loi expresse, pour affranchir le Trésor de l'obligation de payer les intérêts des sommes indûment perçues qu'il est condamné à restituer, lorsque ces intérêts ont été demandés devant les tribunaux (2). »

En opérant le recouvrement des impôts, l'Etat fait acte de souveraineté; il agit comme pouvoir public, et non comme personne civile. Il ne peut donc être rendu civilement responsable, en vertu de l'art. 1384 du code civil, des fautes que ses agents auraient commises dans l'exercice de leurs attributions. Aussi est-il de jurisprudence que l'Etat ne peut jamais être condamné à des dommages-intérêts proprement dits (3).

TITRE IX.

De la prescription.

184. La loi du 17 août 1873, qui abroge expressément l'art. 61 de notre loi organique, contient la théorie de la prescription applicable en matière d'enregistrement (4). Elle concerne à la fois l'action des parties en restitution de

(1) Courtrai, 21 juin 1892. *Moniteur*, n° 2381.

(2) Cass., 22 juin 1865. *Moniteur*, n° 949. Cass., 28 novembre 1892. P. 4893, 4, 40. *Comp. Revue de droit belge*, t. II, p. 353.

(3) Liège, 10 mai 1893. *Moniteur*, n° 2414. Genappe, 20 décembre 1893. P. 4894, 3, 74.

(4) Ajouter l'art. 47 de la loi du 9 août 1889, sur les habitations ouvrières.

droits et d'amendes irrégulièrement perçus et l'action du fisc en paiement de droits ou d'amendes régulièrement exigibles.

CHAPITRE I. — DU DÉLAI ET DE SON POINT DE DÉPART.

185. Nos art. 4 et 6 établissent un délai uniforme de deux ans. La supputation doit en être faite conformément aux principes généraux du droit (1).

Mais si le délai est le même, son point de départ varie selon qu'il s'agit de l'action en restitution des parties ou de l'action en paiement du fisc.

SECTION 1^{re}. — De l'action en restitution.

186. L'action en restitution commence à se prescrire du jour du paiement. Art. 4. Cette disposition n'est que l'expression du droit commun. Appliquée à l'action en restitution de droits supplémentaires, elle conduit à décider que la prescription ne court pas du jour où les droits ont été réclamés par le receveur, mais seulement du jour où ils ont été versés par les parties.

Lorsque l'action en restitution a pour cause, non pas l'irrégularité de la perception, mais l'annulation judiciaire de l'acte ou du jugement sur lequel l'impôt a été régulièrement perçu (supra n° 181), la prescription ne commence à courir qu'à partir du jour où le droit devient restituable. Art. 23 de la loi du 31 mai 1824.

SECTION 2^e. — De l'action en paiement.

187. L'action en paiement ne commence à se prescrire, par la prescription biennale, que du jour de la présentation à la

(1) Ainsi le *dies a quo* ne doit pas être compté. Tournai, 9 décembre 1891. *Moniteur*, n° 2238.

formalité, d'un acte ou autre document qui révèle à l'Administration la cause de l'exigibilité du droit ou de l'amende d'une manière suffisante pour exclure la nécessité de toute recherche ultérieure. Art. 5. Cette disposition présente un caractère tout-à-fait exceptionnel ; elle rétablit dans le sens le plus favorable au fisc, la maxime célèbre : *Contra non valentem agere non currit præscriptio*.

Deux conditions sont nécessaires pour que la prescription biennale commence à courir :

1^o Qu'il y ait présentation, à la formalité, d'un acte ou autre document. La loi s'est servie à dessein d'expressions très larges : le terme *formalité* comprend le visa des répertoires aussi bien que l'enregistrement des actes : visa et enregistrement sont l'un et l'autre des formalités de bureau ; quant au terme *document*, il s'applique aux déclarations de mutation entre vifs ou de succession ⁽¹⁾ comme aux répertoires.

La présentation à la formalité n'est légalement constatée que par l'accomplissement même de la formalité ⁽²⁾.

2^o Que l'acte ou le document présenté révèle la cause de l'exigibilité ⁽³⁾ du droit ou de l'amende, d'une manière suffisante pour exclure la nécessité de toute recherche ultérieure. La portée de cette seconde condition a été nettement déterminée dans les travaux préparatoires de la loi : il n'est certes pas nécessaire que l'écrit présenté à la formalité constitue un *nouveau titre* de nature à donner *par lui-même* ouverture à la perception qui a été négligée, mais il est indispensable que cet écrit *révèle la cause de l'exigibilité* du droit ou de l'amende, d'une manière assez évidente pour que l'Administration puisse la constater à l'instant, sans avoir besoin de se livrer à des rapprochements et à des recherches dans d'autres écrits antérieurement enregistrés. Il est particuliè-

(1) Liège, 30 mars 1887. *Moniteur*, n^o 2491.

(2) Verviers, 14 mars 1893. *Moniteur*, n^o 2453.

(3) Remarquer que la loi ne parle que de l'exigibilité ; elle ne parle pas des éléments de la liquidation.

rement intéressant de faire application de cette condition à la prescription des droits dus sur une mutation clandestine de propriété immobilière et à celle des droits devenus exigibles sur un acte conditionnel dont la condition se trouve accomplie (1).

188. On dit souvent que les actes et les mutations dont les droits sont prescrits doivent être considérés comme enregistrés (2). La vérité est qu'aucun texte ne dispose de cette sorte : notre art. 4 dit uniquement que toute demande ou poursuite de droits ou d'amende est prescrite après un délai de deux ans. Aussi faut-il décider que la *présentation volontaire* à la formalité d'un acte protégé par la prescription, donne régulièrement ouverture à la perception des droits. Le fisc n'intente alors aucune demande ou poursuite; il se borne à n'accorder l'enregistrement que contre paiement des droits dont l'acte est passible suivant sa teneur.

189. L'Administration autorise les contribuables à se prévaloir de la prescription trentenaire de l'art. 2262 du code civil, lorsqu'ils ne se trouvent point dans les conditions requises pour invoquer la prescription biennale de l'art. 4 de la loi de 1873 (3). Le point de départ de la prescription trentenaire reste déterminé par les principes généraux du code civil, sauf l'application de l'art. 62 de notre loi de l'an VII : *La date des actes sous signature privée ne pourra cependant être opposée à l'Etat pour prescription des droits et*

(1) Courtrai, 21 décembre 1893. *Moniteur*, n° 2440. Comp. *Revue de droit belge*, t. 1, p. 339.

(2) Charleroi, 2 août 1860 et Décision, 18 janvier 1861. *Moniteur*, nos 724 et 730. GARNIER. *Répertoire général*, v° *Prescription*, n° 270.

(3) Cons. *Journal*, nos 14218 et 14624. Cette question ressemble beaucoup à celle qui s'agite en droit civil, quant à savoir si les dispositions spéciales de l'art. 1304 du code forment obstacle à l'application des règles générales établies au titre de la prescription. AUBRY et RAU, t. IV, p. 282; DEMOLOMBE, t. XXIX, nos 164 et 163; LAURENT, t. XIX, n° 33.

peines encourues, à moins que ces actes n'aient acquis une date certaine par le décès de l'une des parties, ou autrement.

CHAPITRE II. — DE LA SUSPENSION ET DE L'INTERRUPTION.

190. La loi de 1873 n'admet aucune cause de suspension. Ainsi la *minorité ou l'interdiction du créancier du fisc* n'a pas pour conséquence de prolonger le cours de la prescription de l'action en restitution.

191. L'art. 7 de la loi n'admet qu'une seule cause d'interruption, en ces termes : *Les prescriptions établies par les art. 4 et 6 ci-dessus seront interrompues par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais.* Contrairement au droit commun, la signification de la demande en restitution ou en paiement ne suffit donc point pour opérer l'interruption; il faut de plus, et de toute nécessité, l'enregistrement de l'exploit avant l'expiration du délai.

192. La finale de l'art. 7 est ainsi conçue : *Mais ces prescriptions seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont interrompues pendant une année sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents, quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré.* Cette disposition est tout-à-fait exorbitante du droit commun, puisqu'elle détruit le droit d'action du contribuable ou du fisc quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré. Par conséquent, elle doit être interprétée strictement. Or, elle parle de poursuites abandonnées pendant une année sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents (¹). Elle cesse donc d'être applicable du moment qu'il intervient un acte d'instance devant un juge compétent; ce sont alors les règles ordinaires du code de procédure civile, sur la péremption d'instance, qu'il faut suivre.

(¹) Remarquer que l'instance devant un juge incompétent ne produit aucun effet. Comp. art. 2246 du code civil.

D'un autre côté, rien n'empêche le fisc d'éviter cette prescription annale en faisant diriger, contre son débiteur, un nouvel acte de poursuite, tel qu'un commandement, dans l'année qui suit la signification de la contrainte, car la prescription n'est irrévocablement acquise que par la réunion de ces deux circonstances : 1^o que les poursuites commencées aient été interrompues pendant une année; 2^o que, pendant cette année, il n'y ait pas eu une instance engagée devant les juges compétents.

193. Il est clair que la réquisition d'expertise, faite dans les formes de l'art. 22 de la loi de 1824, interrompt la prescription biennale des droits éventuellement exigibles sur le supplément d'estimation, et que la prescription annale établie par notre art. 7 se trouve elle-même arrêtée pendant tout le cours de l'expertise (*).

TITRE X.

Des poursuites et instances.

194. L'instance administrative dont il est question à l'art. 63 de la loi organique n'a aucun caractère obligatoire; elle est purement officieuse. Aussi ne suspend-elle pas le cours des délais d'enregistrement et n'interrompt-elle pas le cours de la prescription biennale.

Cette instance s'introduit par une simple requête, sur papier libre, adressée au Ministre des finances.

195. Normalement, le premier acte de poursuite du fisc, pour le recouvrement des droits et amendes, est une contrainte. On entend par là une injonction officielle émanée d'un fonctionnaire de l'Administration, visée et

(*) Liège, 16 décembre 1893. *Moniteur*, n^o 2440.

déclarée exécutoire par le juge de paix du canton dans lequel se trouve le bureau où le paiement doit s'effectuer (1).
Art. 64.

Notre loi ne règle pas les conditions intrinsèques de la contrainte. On supplée à son silence en appliquant par analogie les dispositions de l'art. 61 du code de procédure civile sur les exploits d'ajournement; c'est ainsi que la contrainte doit renfermer l'exposé sommaire des moyens de l'Administration.

Notre art. 64 dit simplement que la contrainte sera *signifiée*. Les formes de toutes les significations sont réglées par les art. 68, 69 et 70 du code de procédure civile, sur les exploits d'ajournement.

196. Il est de jurisprudence belge que l'Administration peut joindre à sa demande principale des droits et amendes la demande des intérêts de la somme réclamée; dans ce cas les intérêts prennent cours à compter du jour de la signification de la contrainte (2). Art. 1153 du code civil.

~~197. La contrainte n'a que la force d'un jugement par défaut. Le redevable a le droit d'en arrêter l'exécution, au moyen d'une opposition formée selon les règles de notre art. 64, al. 2. L'élection de domicile que l'opposant doit faire dans la commune où siège le tribunal appelé à connaître du procès, n'est point prescrite à peine de nullité.~~

La recevabilité de l'opposition n'est soumise à aucune condition de délai.

198. L'art. 18 de la loi du 25 mars 1876 a abrogé la disposition de notre art. 64, qui attribuait aux tribunaux de première instance une compétence exclusive en matière

(1) La signature du receveur et le visa du juge de paix ne sont prescrits qu'en ce qui concerne l'original de la contrainte. La copie est régulière dès qu'elle relate l'accomplissement de ces formalités sur l'original. Bordeaux, 16 décembre 1891. GARNIER. Répertoire périodique, n° 7835.

(2) Comp. Revue de droit belge, t. II, p. 353.

d'enregistrement; il faut suivre aujourd'hui les règles ordinaires de la compétence d'attribution et du ressort.

L'art. 40 de la même loi règle la compétence territoriale, en disposant que l'opposition doit être portée devant le juge du lieu dans le ressort duquel est situé le bureau où la perception doit être faite.

199. L'Administration n'a la qualité de défenderesse au procès qu'en apparence, par suite du caractère exécutoire de la contrainte, premier acte de la poursuite, selon l'expression de l'art. 64. Au fond, elle est vraiment demanderesse, et doit être traitée comme telle dans tout le procès (1). Notamment c'est à elle qu'incombe la charge de la preuve, selon le principe de l'art. 1315 du code civil : elle doit fournir la justification de la perception qu'elle prétend opérer.

200. Sous l'empire de l'art. 65 de notre loi et de l'art. 17 de la loi de l'an IX, l'instruction des affaires d'enregistrement se faisait toujours sans ministère d'avoués, par simples mémoires respectivement signifiés, sans plaidoiries. La loi du 21 février 1870 a abrogé ces deux articles et a soumis l'instruction des affaires fiscales aux règles du code de procédure civile applicables aux matières sommaires.

201. Quels sont les modes de preuve auxquels l'Administration peut recourir, lorsqu'elle se trouve demanderesse en justice ?

La jurisprudence française décide, avec raison, que le législateur de l'an VII n'a pas entendu lui accorder le bénéfice de tous les modes de preuve du droit commun. L'enquête, l'interrogatoire sur faits et articles et la délation de serment sont aussi contraires à l'esprit de la loi fiscale qu'au texte de son art. 65, qui n'admet d'autre procédure que l'instruction par simples mémoires respectivement signifiés.

(1) Bruxelles, 17 novembre 1888 et Verviers, 21 décembre 1889. *Moniteur*, nos 2215 et 2233.

Au contraire, l'Administration peut toujours recourir aux preuves résultant soit des actes émanés des parties elles-mêmes ou de leurs auteurs, soit des présomptions tirées des actes qui parviennent à sa connaissance par l'enregistrement, ou que la loi soumet à son droit d'investigation (1).

Cette doctrine doit encore être suivie en Belgique, malgré l'abrogation de l'art. 65 de la loi de l'an VII par notre loi du 21 février 1870. Le législateur de 1870 n'a entendu innover qu'en matière de procédure, sans rien changer à l'esprit général de la loi fondamentale.

(1) Cass. fr., 27 juin 1883. GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 6188. Cass. fr., 20 novembre 1889. *Moniteur*, n° 2240.

DES DROITS DE SUCCESSION.

Notions préliminaires (1).

202. Le droit de succession, sensu lato, est l'impôt établi sur les mutations par décès, c'est-à-dire sur les acquisitions à titre successif. Art. 1^{er} de la loi du 27 décembre 1817 et art. 1^{er} de la loi du 17 décembre 1851.

L'enregistrement est la formalité destinée à servir de base à la perception de cet impôt. Elle consiste dans la relation des déclarations de succession sur un registre à ce destiné par la loi.

Les lois du 27 décembre 1817 et du 17 décembre 1851 sont les lois organiques de l'impôt de succession.

203. Il existe aujourd'hui trois espèces d'impôt de succession :

7^e 1° Le droit de mutation par décès de non-habitant.

Il est assis sur la valeur brute des immeubles belges recueillis ou acquis dans la succession d'un non-habitant du royaume.

20 2° Le droit de succession en ligne collatérale.

Il est assis sur l'actif net réel de la succession d'un habitant du royaume, recueilli ou acquis par des collatéraux, le conjoint survivant sans postérité, ou des étrangers.

30 3° Le droit de succession en ligne directe.

Il est assis sur l'actif net notoire de la succession d'un habitant du royaume, recueilli ou acquis par des parents en ligne directe, ou le conjoint survivant avec postérité.

(1) GALOPIN. *Les droits de succession*. Discours inaugural du 17 octobre 1893.

imp
L'actif notoire d'une succession comprend uniquement les immeubles situés en Belgique et les rentes et créances hypothécaires inscrites sur des immeubles belges; le passif notoire ne comprend que les rentes et créances hypothécaires inscrites sur des immeubles situés en Belgique.

204. La loi de 1817, qui est très mal rédigée, n'avait organisé que deux espèces d'impôt : le droit de mutation sur les successions de non-habitants, et le droit de succession (en ligne collatérale) sur les successions d'habitants. Art. 1^{er} de cette loi.

Elle accordait à l'Administration la faculté absolue de requérir l'expertise de tous les immeubles héréditaires situés dans le royaume. Art. 16.

Elle exemptait du droit de succession tous les successeurs en ligne directe et le conjoint survivant ayant un ou plusieurs descendants de son union avec le défunt. Art. 24, 1^o et 2^o.

205. La loi de 1851 a eu deux objets distincts, qu'elle a réglés en deux titres différents :

1^o Son titre premier établit un droit improprement dit de mutation, à charge des successeurs qui se trouvaient exemptés du droit de succession par l'art. 24 de la loi de 1817. Ce nouveau droit est, au fond, un véritable droit de succession, et non un droit de mutation; la matière imposable n'est pas, en effet, comme dans le système de l'art. 1^{er}, in fine, de la loi de 1817, certains biens héréditaires considérés individuellement : c'est l'hérédité elle-même, l'universum jus du défunt, mais l'hérédité envisagée uniquement dans ses éléments notoires, tels qu'ils peuvent être connus de tous à la conservation des hypothèques. Sa véritable dénomination est donc celle de droit de succession en ligne directe. Art. 27 de cette loi.

2^o Son titre second, sous la rubrique : *Dispositions générales*, comble diverses lacunes de la loi de 1817 et en corrige plusieurs imperfections. Toutes les règles qu'il renferme sont naturellement applicables à chacune des trois espèces d'impôt de succession.

Les deux lois de 1817 et de 1851 forment un ensemble de dispositions qui se complètent les unes les autres; on doit toujours les combiner dans la perception de l'impôt.

206. La mort est le seul événement qui donne irrévocablement ouverture à l'impôt de succession. Art. 1^{er}, 1817, et art. 1^{er}, 1851, combinés avec l'art. 718 du code civil.

Depuis la loi de 1851, l'absence peut entraîner la perception provisoire de l'impôt, en conformité des art. 6, 1^o, et 8 de cette loi (1).

207. De même que les droits d'enregistrement, les droits de succession sont de statut réel. Par exception, le droit de succession en ligne collatérale atteint les immeubles héréditaires situés à l'étranger.

208. 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 avec lui, cette recherche ne peut être faite que suivant les principes généraux du droit civil. Ainsi spécialement la parenté naturelle n'existe légalement que dans les limites des art. 756 à 766 du code civil, et ne peut être prouvée valablement que selon les règles des art. 334 à 342 (2).

Par dérogation au droit civil, le titre second de la loi de 1851 dispose :

1^o Que l'adopté ou ses descendants qui succèdent à l'adoptant doivent toujours être traités comme des successeurs en ligne collatérale. Art. 6, 2^o.

2^o Que l'enfant naturel qui recueille toute la succession de son père ou de sa mère, à défaut de parents légitimes au degré successible, doit être considéré comme un successeur en ligne collatérale au douzième degré (3). Art. 10.

209. Les diverses quotités de l'impôt sont les mêmes pour

(1) Décisions, 18 août 1863 et 31 mars 1883. *Moniteur*, nos 966 et 1989.

(2) Décision fr., 6 juillet 1894. GARNIER. *Répertoire périodique*, n^o 8470.

(3) Décision, 13 décembre 1886. *Moniteur*, n^o 2111.

les meubles et pour les immeubles ; c'est là une différence remarquable avec le système de la loi de l'an VII.

210. Les transmissions en usufruit ne sont passibles que d'un demi-droit, qui se liquide sur la valeur de la pleine propriété. D'un autre côté, les transmissions en nue propriété donnent ouverture à un droit entier sur la valeur du plein domaine. Lors donc qu'un même bien se trouve transmis simultanément à deux personnes : 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 propriété pleine et entière.

En principe aussi, les diverses transmissions par décès qui s'opèrent pendant la durée de l'usufruit, sont passibles chacune d'un droit entier sur la valeur du plein domaine.

Ces règles rigoureuses subissent quelques tempéraments d'équité, établis par l'art. 20, 1817. De plus, lorsqu'il s'agit, non pas de la liquidation de l'impôt, mais de déterminer, en vue de son exigibilité ⁽¹⁾, la valeur immédiatement réalisable d'une nue propriété, l'Administration admet que cette valeur ne correspond qu'à la moitié de celle du plein domaine, l'usufruit valant déjà à lui seul une moitié ⁽²⁾.

211. L'impôt de succession n'atteint que les biens qui ont une consistance actuelle et ne dépendent d'aucune éventualité.

Ce principe exclut la perception immédiate relativement aux droits subordonnés à l'événement d'une condition suspensive ; l'impôt les atteint seulement après la réalisation de la condition. Il en est de même des droits litigieux ; la décision du procès doit être assimilée à l'événement de la condition ; jusque là ces droits n'ont pas encore de consistance actuelle, puisque leur existence même est en question ⁽³⁾.

(1) Pour la supputation des parts ab intestat et le calcul du minimum imposable. Art. 17, 1817, et 5, 1831.

(2) Circulaire, 9 avril 1856, § 33. Décision, 24 juin 1864. *Moniteur*, nos 476 et 903.

(3) Comp. Cass. 13 mars 1890. P. 1890, 1, 113 et la note. Décision, 12 octobre 1891. *Moniteur*, n° 2325.

TITRE I.

Des acquisitions à titre successif.

212. Toute acquisition qui s'opère au décès n'est pas une acquisition à titre successif. De droit commun, les seules causes d'acquisition par décès sont les dispositions de la loi civile sur les successions ab intestat, et les dispositions de l'homme exprimées par testament ou par institution contractuelle.

Par exception aux principes du droit civil, la loi de 1851 attribue le caractère de legs aux dettes uniquement reconnues par testament, et le caractère d'institution contractuelle à certaines conventions matrimoniales de partage inégal des biens communs. De plus, cette loi établit un véritable système de fictions à l'égard des bénéficiaires de renonciation à communauté ou à succession.

213. Nos lois ne contiennent aucune disposition particulière à l'égard de certaines opérations qui se présentent fréquemment dans la pratique : les assurances sur la vie, et les clauses de réversion ou d'accroissement.

Quant au capital stipulé dans un contrat d'assurance sur la vie et payable au décès de l'assuré, il faut distinguer suivant que l'assurance a été contractée au profit d'une personne déterminée, ou au profit des héritiers, représentants ou ayants droit de l'assuré (1). Dans le premier cas, le capital stipulé appartient *jure proprio* et non *jure hereditario* au tiers désigné par la police, encore que ce tiers vienne également recueillir la succession de l'assuré, en qualité d'héritier, de

(1) Le cas où l'assuré s'est réservé, par sa police, le droit de désigner ultérieurement le bénéficiaire de l'assurance ne constitue pas une troisième hypothèse distincte des deux précédentes. En effet, de deux choses l'une : ou l'assuré est mort sans user du droit qu'il s'était réservé, et on tombe dans la ^{seconde} première hypothèse, ou bien il en a usé, et alors on tombe dans la ~~seconde~~ première

légataire universel ou d'institué contractuel. Art. 43 de la loi du 11 juin 1874. Dans le second cas, le capital stipulé fait partie du patrimoine délaissé par l'assuré; ses héritiers ou autres successeurs ne peuvent le recueillir qu'en vertu et dans les limites de leur vocation héréditaire, *jure hæreditario* et non pas *jure proprio*. Art. 1122 du code civil. La stipulation du contrat d'assurance que le capital serait payé, lors du décès de l'assuré, à ses héritiers, représentants ou ayants droit, n'a pu conférer aucun droit propre à des personnes encore tout à fait incertaines, car on n'a ni héritiers, ni légataires définitifs, de son vivant; l'indétermination des bénéficiaires a eu fatalement pour résultat de maintenir le droit au capital dans le patrimoine de l'assuré. L'effet juridique de la stipulation a été absolument le même que si l'assuré s'était borné à stipuler que le capital lui serait payé au jour de son décès (1).

Pendant longtemps, on a envisagé comme une acquisition à titre successif, l'acquisition que font les communistes, ou les associés survivants, de la part de chacun de leurs conjoints prémourants, en vertu d'une clause indépendante, dite de réversibilité, réversion ou accroissement, insérée dans le contrat d'acquisition en commun ou de constitution de société. Il est aujourd'hui de jurisprudence que toute acquisition de ce genre s'opère en vertu d'une pure convention synallagmatique aléatoire: chaque copropriétaire ou associé a stipulé le droit de recueillir la part des autres, s'il leur survit, comme contre-valeur de la transmission éventuelle de sa propre part à lui, s'il précède. Si la clause d'accroissement constitue un contrat bilatéral, il est clair que les acquisitions qui en résultent sont également à titre onéreux; le décès de l'un des copropriétaires ou associés n'est que l'occasion de l'acquisition de sa part; ses conjoints survivants ne recueillent rien dans sa succession (2).

(1) Cass., 21 janvier 1893. *Moniteur*, n° 2501. BAUDRY, t. II, nos 880 bis et suiv.

(2) *Journal*, n° 14392. Cass., 25 avril 1882. P. 1882, 4, 214.

CHAPITRE I. — DES SUCCESSIONS AB INTESTAT.

214. Toute acquisition en vertu de l'ordre légal des successions ab intestat est une acquisition à titre successif. Il n'y a pas à distinguer entre les successions légitimes et les successions irrégulières, entre les successions ordinaires et les successions anormales des art. 351, 352, 747 et 766 du code civil (1). Le terme *héritiers*, qui se rencontre fréquemment dans nos textes, y désigne tous les successeurs ab intestat, les successeurs irréguliers comme les héritiers proprement dits.

215. Les biens acquis par un parent réservataire, en suite de l'action en réduction des art. 920 et suiv. du code civil, lui sont acquis à titre successif. 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 la réduction des libéralités qui excèdent la quotité disponible ne s'opère pas de plein droit. Il suit de là : 1° que tant que la réduction n'est pas prononcée en justice ou consentie volontairement entre parties, l'impôt de succession ne peut être exigé, du réservataire, sur les biens impossibles dont le défunt a disposé à son préjudice; 2° que quand une disposition testamentaire excédant la quotité disponible est énoncée purement et simplement dans la déclaration de succession, l'impôt doit être perçu sur le montant intégral du legs, sans que le fisc ait à se préoccuper du droit de réduction du réservataire (2).

216. Lorsqu'il s'agit de biens donnés entre vifs et rapportés en exécution des art. 843 et suiv. du code civil, leur valeur

(1) Quand le Gouvernement réduit un legs universel fait à un établissement public, à quel titre les parents profitent-ils de la part ou valeur qui n'est pas comprise dans l'arrêté d'autorisation? *Jurisprudence de Liège*, 1893, p. 241. Cass. 14 juin 1894. *Moniteur*, n° 2487.

(2) Gand, 12 août 1884. *Moniteur*, n° 1987.

reste en dehors de l'hérédité imposable : ce n'est que l'excédant de la part héréditaire du donataire, sur le montant de son avancement d'hoirie, qui peut être frappé de l'impôt de succession (1).

217. L'usufruit légal du survivant des père et mère, sur les biens recueillis par ses enfants, dans la succession de son conjoint prédécédé, ne constitue pas un droit d'hérédité; aussi ne peut-il être assujéti à l'impôt (2).

CHAPITRE II. — DES SUCCESSIONS TESTAMENTAIRES.

218. Toute acquisition en vertu d'une disposition testamentaire est une acquisition à titre successif.

L'exécution volontaire d'un legs *verbal*, par les héritiers du défunt, autorise la perception du droit de succession; car s'il est vrai que le legs verbal est nul de plein droit et d'une nullité telle qu'elle ne puisse pas être couverte, même par l'aveu des héritiers, il n'en est plus ainsi lorsque cet aveu est suivi de la délivrance réelle du legs, au légataire particulier; cette délivrance constitue, en effet, un acte d'exécution contre lequel les héritiers qui l'ont effectué ne sont pas restituables (3). Art. 1340 du code civil. Cette décision suppose d'ailleurs que l'acte de délivrance exprime nettement que les héritiers exécutent un legs qui leur a été *imposé* verbalement par le défunt. L'Administration ne serait pas fondée à voir l'exécution d'un legs verbal dans une donation entre vifs qui mentionnerait simplement que les héritiers veulent se conformer aux intentions de leur auteur, remplir un vœu qu'il leur a exprimé, etc. (4).

219. Toute dette uniquement reconnue par testament, sera considérée comme legs, pour la liquidation du droit de succession. Art. 12, 1851. D'après les principes du droit civil, ce serait au

(1) Décisions, 13 avril 1867 et 5 juillet 1881. *Moniteur*, nos 4058 et 4813.

(2) Comp. supra n° 89. Cass., 3 juin 1869. *Moniteur*, n° 1157.

(3 et 4) DEMOLOMBE, t. XXIX, n° 750. Gand, 12 août 1882. *Journal*, n° 44669.

fisc à prouver que la reconnaissance dissimule un legs. En vertu de ce texte, c'est aux déclarants à prouver l'existence de la dette, par d'autres moyens légaux que l'aveu consigné dans le testament; à défaut de ce faire, le montant de la dette est considéré comme un legs.

220. Tout legs frappé de caducité, par suite du décès du légataire ou de toute autre cause, ne saurait donner ouverture à l'impôt.

Il est de jurisprudence que le legs d'un usufruit ou d'une rente viagère doit être réputé caduc, lorsque le légataire vient à mourir, même après l'ouverture de la succession, mais avant d'avoir formé sa demande en délivrance conformément à l'art. 1014 du code civil. En effet, à défaut de demande en délivrance, le légataire décédé n'a rien acquis, ni rien transmis à ses héritiers; il n'y a plus d'usufruit, il n'y en a jamais eu; vainement ses héritiers déclareraient accepter du chef de leur auteur, aucun droit ne naîtrait pour eux et ils n'auraient rien à réclamer (1).

CHAPITRE III. — DES SUCCESSIONS CONTRACTUELLES.

221. L'art. 2 de la loi de 1817 et l'art. 1^{er} de la loi de 1851 parlent l'un et l'autre de *donataires qui succèdent* au défunt; ils font ainsi allusion au troisième mode d'acquisition à titre successif : la donation à cause de mort. Par cette expression, il faut entendre non pas la donation connue sous ce nom dans l'ancien droit : le code civil l'a abolie, mais l'institution contractuelle et ses variétés (2).

Le caractère propre de l'institution contractuelle est qu'elle ne confère au donataire qu'un simple droit d'hé-

(1) Décision, 3 juillet 1848. *Moniteur*, n^o 73. GARNIER. *Répertoire général*, v^o *Succession*, n^o 497. Comp. NAQUET, n^o 866.

(2) *Recueil Parent*, p. 378 et 379.

dité, le droit de se porter héritier réservataire du donateur. L'institué n'acquiert entre vifs aucun droit de propriété ni de créance sur les biens qui font l'objet de la libéralité. Son droit ne s'ouvre qu'à la mort de celui auquel il est appelé à succéder, et l'événement du décès, en donnant efficacité à la donation, n'opère pas avec l'effet rétroactif ordinaire des conditions accomplies. Art. 1083 du code civil.

CHAPITRE IV. — DES CONVENTIONS MATRIMONIALES ASSIMILÉES A L'INSTITUTION CONTRACTUELLE.

222. L'époux survivant qui obtient plus de la moitié de la communauté, en vertu d'une convention matrimoniale stipulée aléatoirement, est réputé tenir tout ce qu'il acquiert au delà de la moitié, en vertu d'une disposition testamentaire de son conjoint défunt. Art. 7, al. 1^{er}, 1851.

La disposition de notre art. 7 s'applique à toute convention matrimoniale qui déroge aléatoirement à la règle du partage égal de la communauté; elle s'applique donc aux clauses de préciput et d'assignation de parts inégales, comme à celle d'attribution de la totalité de la communauté (supra n° 108).

Cette disposition exceptionnelle est limitée aux clauses stipulées aléatoirement. Il résulte des discussions parlementaires, que la clause n'est aléatoire, au sens du législateur, qu'autant qu'elle est stipulée au profit du survivant des époux indéterminément. L'aléa exigé par la loi git 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 le bénéfice de la clause en question (1).

(1) *Recueil Parent*, p. 251 et 254. Cass., 1^{er} décembre 1887. *Moniteur*, n° 2142. Comp. Dissertation au *Moniteur*, n° 2187.

CHAPITRE V. — DES RENONCIATIONS A COMMUNAUTÉ.

223. Le mari ou ses héritiers seront également, pour la perception des droits, réputés donataires de la portion des biens existants à la dissolution de la communauté dont ils profitent par la renonciation de la femme ou de ses héritiers. Art. 7, al. 2, 1851.

Cette disposition déroge au principe de droit civil que la renonciation à communauté n'est translatrice, ni entre vifs ni par décès, mais purement extinctive. Art. 1492 du code civil. Son but, comme celui de l'art. 15 sur la renonciation à succession, est d'empêcher qu'on n'élude les droits de succession et d'enregistrement, par des renonciations fictives.

Notre texte est très mal rédigé : il embrasse, en effet, deux hypothèses distinctes ; or, sa disposition ne présente d'utilité que dans la première, elle est superflue dans la seconde.

La première hypothèse est celle du prédécès de la femme et de la renonciation de ses héritiers à la communauté. Le texte se comprend alors aisément : le mari est réputé recueillir, comme légataire de la défunte, la portion des biens communs dont il profite par la renonciation des héritiers de celle-ci ; il s'agit donc d'une fiction destinée à écarter l'application de l'art. 1492 du code civil.

La deuxième hypothèse est celle du prédécès du mari et de la renonciation de la femme à la communauté. Le texte est alors inexplicable, car de deux choses l'une : ou il répute les héritiers du mari donataires à cause de mort de la femme, et cela est impossible puisque la succession de la femme n'est pas ouverte, ou bien il les répute donataires à cause de mort de leur auteur, et cela est inutile puisque le principe de l'art. 1492 opère déjà cet effet que la succession du mari comprend indistinctement *t us* les biens de la communauté. Pourquoi établir une fiction quand les principes généraux suffisent à procurer le résultat que l'on a en vue (1) ?

(1) Décision, 15 septembre 1860. *Moniteur*, n° 724.

CHAPITRE VI. — DES RENONCIATIONS A SUCCESSION.

224. L'art. 15 de la loi de 1851 déroge au principe de l'art. 785 du code civil, suivant lequel la renonciation d'un héritier, légataire ou institué, a pour effet que tous les biens qui lui étaient dévolus sont attribués à ceux auxquels sa présence faisait obstacle, absolument comme si le renonçant n'avait jamais existé quant à la succession.

Il confère au fisc une véritable option vis-à-vis du bénéficiaire de la renonciation. La perception, sur les biens formant l'objet de l'accroissement, s'opère, au gré de l'Administration, 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 contractuelle.

Le but de cet article n'est pas uniquement, comme on le dit quelquefois, de rendre la saisine fiscale irrévocable. Sa portée est beaucoup plus étendue : la loi veut empêcher qu'on ne fraude les droits de succession et d'enregistrement par des renonciations fictives, et elle veut rendre la fraude impossible, en enlevant au contribuable tout intérêt à la commettre (1).

225. L'esprit de notre disposition est des plus larges ; l'Administration est investie du droit d'option dont il s'agit, dès qu'une renonciation à une succession quelconque est de nature à préjudicier aux intérêts du Trésor. *En cas de répudiation d'une part ab intestat ou d'une disposition testamentaire*, ces expressions embrassent toute renonciation, soit à une succession ab intestat, légitime ou irrégulière, ordinaire ou anormale (2), soit à une disposition de dernière volonté, testamentaire ou contractuelle (3). Quant à l'ex-

(1) *Recueil Parent*, p. 380 et 387.

(2) Décision, 26 novembre 1887. *Moniteur*, n° 2130.

(3) Charleroi, 17 mars 1877. *Moniteur*, n° 1383.

pression : liquidation du droit, elle s'applique naturellement à la perception de tout impôt quelconque de succession, à la matière du droit de mutation par décès comme à celles du droit de succession en ligne directe et du droit de succession en ligne collatérale. On ne saurait élever de difficulté sur ce point qu'en ne tenant aucun compte de la place de l'art. 15, parmi les *dispositions générales* de la loi de 1851, et de son esprit manifeste, qui est de prévenir la fraude de l'impôt, pratiquée par des renonciations fictives (1).

Notre texte entend par le mot *accroissement*, le profit qui résulte de la renonciation. Ce sens large, qui comprend aussi bien la *dévolution* aux héritiers du degré subséquent que l'*accroissement* aux héritiers du même degré, est en harmonie avec le principe de l'art. 785 du code civil. Les travaux préparatoires de notre loi ne laissent d'ailleurs aucun doute sur ce point.

226. Il y a des renonciations qui n'opèrent aucun accroissement. Telle est la renonciation à la succession *ab intestat* dans le but de conserver un legs avantageux qui 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 en réalité. Telle est, dans le cas d'une succession testamentaire déférée au frère du *de cuius* pour la nue propriété et à son père pour l'usufruit, la renonciation du père au legs de l'usufruit, pour s'en tenir à sa réserve légale d'ascendant (2).

Mais dès qu'il y a un accroissement véritable, le fisc a le droit d'appliquer l'art. 15 d'une manière absolue, alors même qu'il s'agit d'une succession testamentaire dans laquelle le bénéficiaire de la renonciation ne recueille pas encore toute la part qu'il aurait acquise si le *de cuius* était mort intestat. Soit une succession d'habitant; le défunt a laissé deux frères; il a institué quatre légataires universels, parmi

(1) Cass., 24 février 1866. *Moniteur*, n° 984.

(2) Décision, 24 juin 1864. *Moniteur*, n° 903.

lesquels l'un de ses frères; un des légataires universels renonce (1).

227. On s'est demandé si la renonciation à un legs d'usufruit peut donner ouverture à l'application de l'art. 15, contre l'héritier, légataire ou donataire de la nue propriété. La raison de douter est que le droit exigible du chef de la transmission de la nue propriété se liquide toujours sur la valeur de la pleine propriété. 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, indépendamment du droit entier à percevoir sur la nue propriété (2).

— Quand ce cas de renonciation à un legs d'usufruit se présente dans la succession d'un habitant du royaume, le fisc doit tenir compte de ce que la renonciation fait perdre au nu propriétaire le bénéfice du terme auquel il avait droit pour le paiement de l'impôt sur la nue propriété. Art. 20, 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 (3).

TITRE II.

Des principes de l'exigibilité des droits.

CHAPITRE I. — DU DOMICILE FISCAL.

228. Pour déterminer lequel de nos trois impôts est applicable, il faut tout d'abord examiner si le *de cujus* avait ou non la qualité d'*habitant* du royaume, au jour de son

(1) Décision, 10 août 1833. *Moniteur*, n° 335.

(2) Cass., 4 juin 1837. *Moniteur*, n° 536.

(3) Décision, 29 décembre 1854. *Moniteur*, n° 404.

décès. N'avait-il pas la qualité d'habitant, ses successeurs ne peuvent être passibles que du droit de mutation de la loi de 1817. Avait-il cette qualité, le droit applicable sera le droit de succession en ligne collatérale de la loi de 1817, ou le droit de succession en ligne directe de la loi de 1851, suivant la qualité des personnes appelées à l'hérédité; ce sera l'un et l'autre distributivement, si le *de cujus* laisse à la fois des successeurs en ligne directe et des successeurs en ligne collatérale.

229. Est réputé habitant de ce royaume, pour l'application de la présente loi, celui qui y a établi son domicile ou le siège de sa fortune. Art. 1^{er}, al. 2, 1817. Les travaux préparatoires de la loi (1) expriment très nettement la volonté du législateur, d'instituer, par cette disposition, un domicile fiscal distinct du domicile civil. Ce domicile fiscal se détermine uniquement par le siège effectif de la fortune; il diffère du domicile civil en ce que ce dernier peut dépendre de purs liens de *droit* (domicile légal), tandis que le nôtre ne dépend jamais que de purs liens de *fait*. On comprend que la loi ait statué de la sorte : quoi de plus naturel que le seul élément constitutif du domicile fiscal soit le siège de la fortune, puisque c'est la transmission des biens que la loi a particulièrement en vue. Ainsi, un mineur domicilié de droit en Belgique peut ne pas avoir la qualité d'habitant, comme un interdit domicilié de droit à l'étranger peut avoir cette qualité (2).

Le siège effectif de la fortune est seul à considérer dans notre matière; la loi ne permet pas que l'on s'attache à la nationalité du défunt, ni au lieu de son décès. Ainsi, un étranger qui meurt en pays étranger peut y mourir avec la

(1) *Observateur belge*, t. XIII, p. 402. — L'expression du texte hollandais est significative : *ingezeten*. En latin, on dirait *incola*.

(2) Liège, 28 décembre 1881 et 27 mars 1890. *Moniteur*, nos 1820 et 2254. Bruxelles, 21 mai 1890. *Moniteur*, n° 2259.

qualité d'habitant de la Belgique, comme un belge peut mourir en Belgique avec la qualité de non-habitant.

CHAPITRE II. — DE LA SAISINE FISCALE.

230. L'effet déclaratif du partage est-il applicable en matière de droit de succession?

On s'accorde à reconnaître que le partage qui ne serait point relaté dans la déclaration de succession, ne saurait avoir d'influence sur la perception de l'impôt. Art. 23, 1817.

La difficulté est uniquement de savoir si le partage relaté dans la déclaration de succession y opère son effet rétroactif ordinaire. Sous la loi de 1817 seule, cette question ne présentait d'intérêt qu'à l'égard des successions de non-habitants; elle est de nature à influencer sur la quotité du droit de mutation exigible. Elle était, et est encore aujourd'hui, tout à fait indifférente en matière d'exigibilité du droit de succession en ligne collatérale; la raison en est que ce droit est établi, non pas sur certains biens déterminément, mais sur le montant net de ce que chacun des héritiers, légataires ou donataires, recueille dans la succession. La question a acquis un intérêt considérable depuis l'établissement du droit de succession en ligne directe, par la loi de 1851; elle est de nature à influencer sur l'exigibilité même de ce droit.

Soit une succession de non-habitant comprenant 60,000 fr. de valeurs mobilières et 20,000 fr. d'immeubles belges, recueillie par le père et le frère du défunt; le partage assigne au père tous les immeubles. Le fisc n'obtiendrait le droit de mutation qu'au taux de 1,40 %, s'il devait tenir compte du partage.

Soit une succession d'habitant comprenant les mêmes biens et dévolue aux mêmes héritiers; le partage n'assigne au père que des meubles corporels et des créances chirographaires. Le fisc n'obtiendrait aucun impôt sur les biens recueillis par le père, s'il devait tenir compte du partage.

231. La jurisprudence décide, d'une manière absolue, que l'effet déclaratif du partage n'est jamais à considérer pour régler la perception de l'impôt de succession; les droits des héritiers, légataires ou donataires, doivent être appréciés uniquement selon leur objet divis ou indivis au jour de l'ouverture de la succession, de la même manière que si l'impôt devait être acquitté à ce moment; l'instant de l'ouverture de la succession, qui est celui de la mutation qui donne ouverture à l'impôt, détermine également cet impôt d'une manière irrévocable. Cette doctrine s'appelle la théorie de la saisine fiscale (1).

Lors donc qu'une succession se trouve dévolue à plusieurs héritiers ou légataires universels, c'est la part indivise de chacun des successeurs dans chaque nature de biens et dans chaque objet de la succession, qu'il faut uniquement envisager pour déterminer l'exigibilité de l'impôt.

Lors encore qu'une succession comprend des droits que le défunt avait dans une société sans individualité juridique, une succession ou une communauté conjugale, il suffit de liquider les droits du défunt dans cette indivision tels qu'ils existaient au jour de son décès; c'est uniquement sa quote-part dans chacune des choses de la masse commune qui doit servir de base à la perception de l'impôt vis-à-vis de ses successeurs.

232. Les divers arguments qu'on invoque à l'appui du système de la jurisprudence ne sont pas tous également décisifs. Notamment, c'est une grave erreur d'affirmer en principe que les fictions du droit civil sont de leur nature même inapplicables en matière fiscale, et de vouloir justifier ce prétendu principe en invoquant la disposition toute spéciale de l'art. 15 de la loi de 1851 (2).

(1) Circulaire, 9 avril 1856, § 34. *Moniteur*, n° 476. Cass., 11 juin 1870. *Moniteur*, n° 1210. Gand, 23 novembre 1889. *Moniteur*, n° 2233.

(2) Conclusions de M. Faider. P. 1876, I, 231.

La seule base juridique du système de la jurisprudence se trouve dans la combinaison des textes qui organisent la perception des divers impôts de succession, avec ceux qui en fixent l'assiette.

La déclaration de succession est la formalité qui sert de base à la la perception de tout droit de succession. La loi détermine toutes les énonciations que cette déclaration *doit* contenir et le délai endéans lequel elle doit être déposée. Art. 4 et 9, 1817, et 27, 1851. Puis elle 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. Art. 23, 1817, et 27, 1851. Or, la loi n'autorise aucune énonciation de convention de partage dans la déclaration de succession; au contraire, c'est à l'époque de l'ouverture de la succession que l'art. 4, 1817, se réfère manifestement, quand il prescrit d'énoncer, dans la déclaration, *la nature et la valeur de tout ce qui fait partie de la succession, et la part recueillie ou acquise par chacun des héritiers, légataires ou donataires*. La relation de l'art. 4 de la loi de 1817 avec l'art. 1^{er} de cette loi et avec les art. 1 et 2 de la loi de 1851, exclut ainsi toute application de l'effet rétroactif du partage.

On peut encore ajouter qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi de 1817 que le délai accordé par l'art. 9 de cette loi, pour le dépôt de la déclaration de succession, l'a été uniquement pour permettre aux successeurs universels de rechercher tous les éléments divis ou indivis de l'hérédité, et non pour leur permettre de procéder à un partage qui réglerait l'exigibilité de l'impôt. Dans le projet primitif de la loi de 1817, les successeurs universels ne pouvaient même procéder au partage de la succession, par acte notarié, avant d'avoir acquitté l'impôt.

233. Le principe de l'inapplicabilité absolue de l'effet déclaratif du partage, à la matière de l'impôt de succession, n'empêche pas les successeurs universels d'une personne qui était mariée sous le régime de la communauté, d'opérer la liquidation de cette communauté dans la déclaration de

succession. Autre chose est le partage, autre chose la simple liquidation de la communauté selon les règles des art. 1468 et suiv. du code civil. Cette liquidation peut avoir pour effet de diminuer les valeurs imposables qui passent de la communauté dans la succession du défunt (1).

CHAPITRE III. — DU DROIT DE MUTATION PAR DÉCÈS.

SECTION 1^{re}. — De la base de l'impôt

234. L'impôt est assis exclusivement sur la valeur de la part indivise que chacun des successeurs recueille ou acquiert dans les immeubles belges de la succession. Les autres biens héréditaires ne sont assujettis à aucun droit par nos lois belges. Art. 1^{er}, al. 3, 1817.

La loi de 1817 ne contient aucune disposition qui permette de distinguer entre les immeubles par nature, les immeubles par destination, et les droits réels immobiliers. Quant aux actions qui ont pour objet de faire recouvrer la propriété d'un immeuble, elles ne sont pas directement assujetties à l'impôt, parce que la loi ne frappe que les biens qui ont une consistance actuelle et ne dépendent d'aucune éventualité. Mais le droit du fisc n'est que suspendu; si l'action est exercée par les héritiers, et s'ils obtiennent leur réintégration dans l'immeuble, ils doivent acquitter l'impôt, car ils recueillent l'immeuble *jure hæreditario*, comme s'ils l'avaient trouvé dans le patrimoine au jour du décès.

Les droits indivis du défunt dans une succession ou dans une communauté conjugale composée de meubles et d'immeubles situés en Belgique, sont passibles de l'impôt sur la fraction qui concerne les immeubles. Il en est de même des droits du défunt dans une société à laquelle la loi ne reconnaît point une individualité juridique.

(1) Circulaires, 9 avril 1836, § 34, et 1^{er} avril 1880. *Moniteur*, nos 476 et 1725.

235. L'impôt 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, 1817.

Quant aux servitudes réelles qui grèvent les immeubles frappés de l'impôt, elles en constituent des restrictions perpétuelles, et dès lors en diminuent la valeur imposable.

SECTION 2^e. — De la quotité de l'impôt.

236. Nos lois n'accordent aucune exemption du droit de mutation.

237. Elles établissent deux quotités différentes, d'après la qualité des successeurs : 1, 40 % pour les parents en ligne directe ; 6, 80 % pour tous les autres successeurs. Art. 17, in fine, 1817 (*). Aucun tarif de faveur n'est introduit pour l'époux survivant, qu'il ait ou non retenu des enfants de son union avec le défunt.

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

SECTION 1^{re}. — De la base de l'impôt.

238. L'impôt est assis sur le montant net de tout ce que chacun des successeurs recueille ou acquiert dans la succession, déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes. Art. 1^{er}, al. 1^{er}, et art. 18, al. 1^{er}, 1817.

On doit tenir compte de toutes les valeurs actives et passives de l'hérédité, sans aucune distinction entre les capitaux et les revenus. Les intérêts et les arrérages des créances et des rentes doivent être compris dans le règlement de l'actif et du passif pour tout ce qui s'en est trouvé

(*) L'adopté ou ses descendants sont assimilés à des successeurs en ligne collatérale. Art. 9, 2^o, 1851. Il en est de même de l'enfant naturel dans le cas de l'art. 10 de la loi de 1851 (supra n^o 208).

échu et non payé au jour du décès. Art. 11, B et G, et art. 12, A.

§ 1^{er}. — DE LA FORMATION DE L'ACTIF.

239. En principe, aucun bien du patrimoine du défunt n'échappe au droit de succession en ligne collatérale : les meubles comme les immeubles, les droits indivis comme les droits propres et exclusifs, les droits mobiliers comme les meubles corporels, les rentes et les créances chirographaires comme les rentes et les créances hypothécaires, les créances que le défunt avait contre ses héritiers (1) comme celles qu'il avait contre d'autres personnes, les immeubles situés à l'étranger comme les immeubles situés en Belgique, quoique les immeubles étrangers soient déjà frappés d'un droit de mutation par la loi du pays où ils sont situés.

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

§ 2^e. — DE LA FORMATION DU PASSIF.

240. Toutes les dettes qui existaient à la charge du défunt, au jour de son décès, sont de nature à être admises au passif.

Les dettes dont le défunt était débiteur avec d'autres en vertu d'une solidarité conventionnelle ou légale, et aussi les dettes dont il était tenu avec son conjoint en vertu du régime matrimonial de la communauté, ne peuvent être portées au passif que jusqu'à concurrence de sa part contributive ; quant aux dettes dont il était simple caution et à celles dont il n'était tenu qu'hypothécairement, elles ne sont point admissibles au passif. Arg. de l'expression : *dettes à la charge du défunt*, de l'art. 12, 1817.

(1) Le débiteur succédant à son créancier acquiert une valeur égale au montant de la dette dont il se trouve libéré ; la confusion n'est qu'une conséquence de la transmission de la créance. Gand, 30 juillet 1890. *Moniteur*, n° 2270.

Ce principe doit subir un tempérament : il peut arriver que le codébiteur solidaire du de cuius, ou le débiteur principal de la dette dont le de cuius n'était tenu qu'accessoirement, se trouve en état d'insolvabilité absolue, 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 certaine et définitive de l'hérédité dont l'actif se trouve, par le fait, diminué d'autant (1).

241. Deux observations particulières doivent être faites au sujet des dettes de communauté :

1^o Il y a lieu d'admettre au passif de la succession d'un époux, la totalité d'une dette qui n'est entrée en communauté, du chef de cet époux, que sauf récompense, par exemple : le prix encore dû d'un immeuble acheté avant le mariage (2). Art. 1409, 1^o, du code civil.

2^o Il n'y a pas toujours lieu de faire application du principe que la femme ou ses héritiers ne sont tenus des dettes de la communauté que jusqu'à concurrence de leur émolument. On ne doit voir dans l'art. 1483 du code civil que la concession d'une simple faculté, à laquelle la femme ou ses héritiers peuvent renoncer, en vue de se tenir à la règle de la contribution égale au passif commun. Cette renonciation peut être expresse ou tacite; elle est tacite lorsque la femme ou ses héritiers n'accomplissent pas la condition de la confection d'un inventaire dans le délai légal (3).

242. Les dettes atteintes par la prescription trentenaire, ou par la prescription quinquennale du droit commun, doivent

(1) Liège, 10 février 1891. *Moniteur*, n° 2301. Dans la pratique, l'Administration exige la preuve que l'héritier a payé la totalité de la dette. Décision, 28 mars 1890. *Moniteur*, n° 2254.

(2) Décision, 9 octobre 1882. *Moniteur*, n° 1857.

(3) Décision, 24 février 1883. *Moniteur*, n° 1893.

être rejetées du passif. Arg. des art. 2225, 2262 et 2277 du code civil.

Il n'en est pas de même des dettes contre lesquelles les héritiers ne pourraient invoquer que l'une des courtes prescriptions particulières du code civil. Arg. de l'art. 2275.

243. En principe, les simples charges de la succession ne sont pas admissibles au passif. Tels sont les frais de scellés, d'inventaire et d'exécution testamentaire; tel est encore l'honoraire proportionnel dû au notaire qui a reçu le testament du défunt. Arg. des n^{os} 101 et 102 du tarif des honoraires des notaires (1).

Par exception, l'art. 12, E, 1817, admet au passif les frais funéraires du *de cuius*. On entend par frais funéraires toutes les dépenses relatives à l'inhumation et aux obsèques, selon les usages de la localité. A la différence de l'art. 19, 2^o, de la loi hypothécaire, notre loi ne fait pas cette limitation : en rapport avec les conditions et la fortune du défunt.

SECTION 2^e. — Des successeurs passibles de l'impôt et du tarif à leur appliquer.

244. Le droit de succession établi par la loi de 1817 est appelé droit de succession en ligne collatérale, parce que l'art. 24, 1^o, de cette loi en exempte formellement tout ce qui est recueilli ou acquis en ligne directe. Cette disposition a été modifiée par les art. 6, 2^o, et 10 de la loi de 1851, quant à l'adopté ou ses descendants, et quant à l'enfant naturel appelé à la succession à défaut de parents légitimes (supra n^o 208).

L'art. 24, 2^o, 3^o et 4^o, exempte encore du droit de succession en ligne collatérale :

a) Tout ce qui est recueilli ou acquis entre époux laissant un ou plusieurs enfants nés de leur commun mariage, ou des descendants d'eux.

(1) Décision, 2 juin 1865. *Moniteur*, n^o 958.

b) Tout ce qui est recueilli ou acquis par l'époux survivant dans la succession de l'époux prédécédé, en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique, si, par le décès du premier mourant, ses enfants issus d'un précédent mariage, ou les descendants d'iceux, ont acquis la propriété ou sont chargés de la pension ou de la rétribution périodique.

c) Tout ce qui est recueilli ou acquis dans la succession, si la totalité de la valeur de la succession, distraction faite des dettes, ne s'élève pas au delà de 300 florins.

Les hospices, bureaux de bienfaisance, séminaires et fabriques d'église, qui jouissent de l'exemption du droit proportionnel d'enregistrement quand ils acquièrent par donation entre vifs, ne sont pas exemptés du droit de succession lorsqu'ils acquièrent par donation testamentaire (1).

L'art. 21 de la loi du 24 mai 1854, sur les brevets d'invention, dispose que la transmission de brevet, par acte entre vifs ou testamentaire, sera enregistrée au droit fixe de 14 fr.

245. Les différentes quotités du droit de succession sont ainsi fixées par l'art. 17 de la loi de 1817 modifié par l'art. 9 de la loi de 1851 et par la loi du 28 juillet 1879 :

5,50 % à l'égard du conjoint survivant, lorsqu'il succède en qualité de successeur irrégulier ou en qualité de légataire ou d'institué contractuel (2).

L'époux au profit duquel le divorce a été prononcé conserve en qualité d'époux les avantages qui lui ont été faits par son conjoint. Art. 300 du code civil. En conséquence, lorsqu'il recueille, après la mort de celui-ci, le bénéfice d'une institution contractuelle qui lui avait été faite par contrat de mariage, c'est le tarif des successions entre époux,

(1) Gand, 7 novembre 1894. *Moniteur*, n° 2486.

(2) Quid s'il succède en qualité d'héritier légitime, p. ex. à titre de cousin? Dissertation de M. D'HONDT. *Revue pratique du notariat belge*, 1888, p. 1.

et non le tarif des successions entre étrangers, qui lui est applicable (1).

6,80 % sur la part héréditaire, et 13,80 % sur l'excédant, à l'égard des frères et sœurs.

8,20 % sur la part héréditaire, et 13,80 % sur l'excédant, à l'égard des neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces, oncles et tantes, grands-oncles et grandes-tantes.

8,20 %, sans distinction, à l'égard de l'adopté ou de ses descendants.

13,80 % à l'égard des collatéraux ordinaires, de l'enfant naturel appelé à défaut de parents légitimes, et des étrangers.

246. Les collatéraux privilégiés qui viennent à la succession testamentaire ou contractuelle du *de cuius*, ne doivent le haut droit de 13,80 % que sur ce qu'ils acquièrent au delà de leur part héréditaire. Comment faire la supputation des parts ab intestat de ceux des légataires ou institués qui ne sont appelés à recueillir des biens du défunt qu'en usufruit ou en nue propriété ?

On sait que le législateur tarife invariablement l'usufruit à la moitié du droit établi sur la pleine propriété. Art. 17, 1817. La jurisprudence administrative déduit de ce principe général la règle fort sage que l'on peut recueillir, comme simple part héréditaire, en usufruit ou en nue propriété, le double de ce que l'on aurait recueilli, au même titre, en propriété pleine et entière (*). Soit la nue propriété d'un bien de 12,000 fr. léguée à un frère du *de cuius*; ab intestat, ce légataire n'aurait recueilli que 3000 fr. en pleine propriété; il subira le droit de 6,80 % sur 6000 fr. et le droit de 13,80 % sur 6000 fr.

(1) *Revue critique de législation*, 1894, p. 214.

(*) Circulaire, 9 avril 1856, § 35. Décision, 24 juin 1864. *Moniteur*, nos 476 et 903. — Quid si un collatéral privilégié recueille à la fois un usufruit, une nue propriété et une pleine propriété? Décision, 10 mars 1854. *Moniteur*, n° 394.

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

SECTION 1^{re}. — De la base de l'impôt.

247. Le principe est que le droit de succession introduit sous le faux nom de droit de mutation par le titre I de la loi de 1851, est assis sur la valeur des immeubles situés en Belgique et des rentes et créances hypothécaires inscrites sur des immeubles de même situation, déduction faite des dettes hypothécaires inscrites sur des immeubles situés en Belgique.

L'esprit de la loi est que les *capitaux* seuls doivent entrer en ligne de compte pour la perception de cet impôt. Les arrérages et intérêts des rentes et créances hypothécaires ne doivent donc jamais figurer soit à l'actif, soit au passif de l'hérédité, alors même qu'ils seraient garantis par l'inscription de l'hypothèque, selon l'art. 87 de la loi hypothécaire (1).

§ 1^{er}. — DE LA FORMATION DE L'ACTIF.

I. — Des immeubles.

248. D'après le droit commun, on devrait entendre le terme *immeuble*, à l'art. 2, 1851, comme on l'a entendu à l'art. 1^{er}, 1817 (supra n° 234). Mais en rapprochant les art. 2 et 3 de la loi, on arrive à reconnaître que le législateur belge n'a voulu atteindre que les immeubles qui figurent au cadastre, ou sont susceptibles d'y être portés. Or, l'évaluation cadastrale se restreint au sol, aux constructions, aux plantations, et aux immeubles par perpétuelle demeure. Il suit de là que les immeubles par simple destination agricole, industrielle ou commerciale ne sont pas soumis au droit de succession en ligne directe (2).

(1) Circulaire, 31 juillet 1852, et Décision, 6 juin 1887. *Moniteur*, nos 276 et 2098.

(2) Circulaire, 15 juin 1860. *Moniteur*, n° 688.

249. On s'est demandé quel est l'effet du défaut de transcription d'un acte d'aliénation entre vifs, au point de vue de l'exigibilité du droit de succession en ligne directe : quid lorsque l'aliénateur ou l'acquéreur vient à mourir avant l'accomplissement de la formalité ?

L'art. 1^{er} de la loi hypothécaire ne subordonne le dessaisissement de l'aliénateur à la formalité de la transcription que dans l'intérêt des tiers qui auraient contracté sans fraude; il ne peut donc recevoir d'application dans les rapports du fisc avec les contribuables, mais seulement dans les rapports des particuliers entre eux. Cet article étant étranger à notre matière, il faut régler la perception de l'impôt en continuant à appliquer le principe des art. 711, 1138 et 1583 du code civil, d'après lequel la propriété se transmet par le seul consentement des parties contractantes.

II. — *Des rentes et créances hypothécaires.*

250. Parmi les éléments mobiliers du patrimoine du défunt, la loi ne frappe que les rentes et créances hypothécaires inscrites sur des immeubles belges.

L'impôt n'atteint que les biens qui ne dépendent d'aucune éventualité (supra n° 211). Ainsi donc, lorsqu'une inscription hypothécaire garantit une ouverture de crédit, l'exigibilité du droit dépend de la réalisation du crédit au jour du décès du créancier; si le crédit n'est pas réalisé, l'impôt n'est pas exigible.

251. L'art. 2 de la loi de 1851 n'a voulu frapper de l'impôt que les rentes et créances hypothécaires inscrites au jour du décès du *de cuius*. Les travaux préparatoires ne laissent aucun doute sur ce point (1). Les rentes et créances hypothécaires qui ne sont pas encore inscrites au jour du décès, et celles dont l'inscription se trouve déjà radiée ou périmée à la même époque, ne sont donc pas soumises au droit de succession en ligne directe.

(1) *Recueil Parent*, p. 331 et 347.

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 lorsque l'hypothèque qui les garantit 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 (1).

252. Il est de principe, en matière hypothécaire, que les privilèges immobiliers ne sont, en définitive, que des hypothèques privilégiées, et que la transcription de l'acte constitutif d'une créance privilégiée vaut inscription sur l'immeuble affecté au privilège. La jurisprudence administrative applique ces principes pour soumettre au droit de succession en ligne directe, les créances privilégiées sur des immeubles qui représentent des prix de vente ou de licitation, des soultes d'échange ou de partage, ou des charges de donation, lorsque la transcription du titre de la créance a été opérée avant le décès du créancier. 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 du vendeur, du colicitant, du co-échangiste, du copartageant et du donateur ne prennent naissance qu'avec la transcription, sans effet rétroactif (2). Ainsi, à supposer qu'un immeuble ait été vendu à crédit et que l'acte n'ait pas encore été transcrit au décès du vendeur, le fisc ne peut percevoir l'impôt ni sur l'immeuble, ni sur la créance du prix. Cette bizarrerie fiscale dérive uniquement de la bizarrerie civile de notre loi hypothécaire, dans ses articles 1^{er} et 30 à 34, relatifs à la transcription.

§ 2^o. — DE LA FORMATION DU PASSIF.

253. La loi n'admet au passif que les dettes hypothécaires grevant les biens soumis à l'impôt. Art. 2, 1851.

(1) Cass., 3 décembre 1857. *Moniteur*, n^o 561.

(2) Cass., 12 mai 1887. *Moniteur*, n^o 2094.

Trois conditions sont nécessaires pour qu'une dette puisse figurer au passif :

1° Il faut qu'elle constitue une charge certaine de la succession. L'art. 2, 1851, il est vrai, ne porte pas expressément, comme l'art. 12, 1817, que les dettes à la charge du défunt sont seules admissibles au passif. Mais il résulte de la nature même de l'impôt établi par le titre I de la loi de 1851, qu'une dette ne peut être admise en déduction de l'actif imposable que si elle diminue réellement la valeur de cet actif. Le droit de mutation des art. 1 et 2 de cette loi n'est, en effet, autre chose que le droit de succession de la loi de 1817 limité aux éléments notoires du patrimoine du défunt.

On doit donc appliquer ici tout ce qui a été enseigné dans la matière du droit de succession en ligne collatérale, aux nos 240 et 241. 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, sauf le cas où, par suite de l'insolvabilité constatée du débiteur, la dette tombe à la charge définitive de l'hérédité (1).

2° Il faut que la dette soit garantie par une hypothèque inscrite au jour du décès. On a déjà dit 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 au jour du décès (supra n° 251).

Cette condition a pour effet d'exclure du passif de la succession du mari toutes les dettes garanties au profit de la 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 (2).

De même, la dette du prix d'acquisition d'un immeuble n'est pas admissible au passif de la succession de l'acheteur, lorsque celui-ci est venu à mourir avant la transcription de l'acte de vente (comp. supra n° 252).

(1) Cass., 27 novembre 1885. *Moniteur*, n° 2020.

(2) Cass., 13 avril 1867. *Moniteur*, n° 1035.

En cas d'ouverture de crédit sur hypothèque, les sommes versées par le créateur au crédité ne peuvent être portées au passif de la succession de ce dernier que jusqu'à concurrence du montant de l'inscription hypothécaire.

3^e Il faut que l'inscription hypothécaire frappe des immeubles situés en Belgique. L'admission au passif n'est pas autorisée si les immeubles hypothéqués sont situés à l'étranger.

Cette expression de l'art. 2 : grevant les biens soumis à l'impôt, doit s'entendre d'une manière absolue, et non pas seulement par relation aux seuls immeubles de la succession du défunt. Toute dette héréditaire garantie par une inscription hypothécaire prise en Belgique est admissible au passif, sans qu'il faille distinguer si les immeubles grevés font ou non partie de la succession. L'esprit de la loi est d'admettre indistinctement au passif toutes les dettes notoires du défunt (1).

254. Par dérogation au principe de l'art. 2, la dette hypothécaire dont l'inscription se trouve périmée ou rayée au jour du décès du de cujus est néanmoins admissible au passif. Arg. du n° 1 et du § final de l'art. 11, 1851. Cette exception trouve sa justification dans la publicité qui a rendu la dette notoire, et dans la circonstance que la péremption ou la radiation de l'inscription peut n'avoir été que le résultat de la négligence du créancier à la renouveler, ou de sa confiance dans la solvabilité de son débiteur, qui, dans l'un et l'autre cas, ne doit point souffrir d'un fait qui lui est étranger (2).

SECTION 2^e. — Des successeurs passibles de l'impôt et du tarif à leur appliquer.

255. Le principe est que le droit de succession de la loi de 1851 frappe tous les successeurs qui se trouvent exemptés du droit de succession de la loi de 1817.

(1) Décision, 14 juillet 1863. *Moniteur*, n° 849.

(2) Cass, 13 avril 1867. *Moniteur*, n° 1055.

Sont donc passibles de ce droit :

1° Les parents en ligne directe, ascendante ou descendante, du défunt. L'art. 1^{er}, 1851, entend par héritiers, donataires ou légataires qui succèdent en ligne ascendante ou descendante à un habitant du royaume, tous ceux que le code civil appelle éventuellement à la succession ab intestat, à raison de leur parenté, légitime ou naturelle, en ligne directe avec le défunt. Les père et mère qui recueillent la succession de leur enfant naturel reconnu sont des héritiers en ligne directe. Tel est encore l'enfant légitime du fils naturel reconnu du défunt (').

On a déjà signalé les dispositions spéciales de la loi de 1851, à l'égard de l'adopté ou de ses descendants, et à l'égard de l'enfant naturel appelé à défaut de parents légitimes (supra n^{os} 208 et 244).

Les alliés en ligne directe sont toujours frappés du droit de succession en ligne collatérale, au taux de 13,80 %.

2° L'époux survivant ayant un ou plusieurs enfants ou descendants de son union avec le défunt.

3° L'époux survivant sans postérité, quant à l'usufruit ou à la rétribution périodique qu'il recueille dans l'hypothèse spéciale de l'art. 24, 3^o, de la loi de 1817. Il est soumis au droit de succession en ligne collatérale quant aux autres biens qu'il peut recueillir.

256. La quotité du droit de succession en ligne directe est toujours de 1, 40 %⁰, sans aucune distinction entre la part héréditaire et celle recueillie au delà, par testament ou institution contractuelle. *Comment est-ce possible???*

257. Il existe une disposition de faveur pour les familles nombreuses : Est exempté du droit de succession en ligne directe, la part nette de chaque successeur ne s'élevant pas, en biens imposables, à la somme de 1.000 francs. Art. 5, 1851.

(') Décision, 18 septembre 1880. *Moniteur*, n^o 1771.

Pour régler l'application de cette exception, 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 atteint mille francs, et n'est pas dû par ceux qui recueillent une part inférieure.

La part en usufruit ou en nue propriété doit être estimée à la moitié de la valeur de la pleine propriété pour le calcul du minimum imposable (supra n° 210, in fine). Ainsi, le fils qui ne recueille en biens imposables, dans la succession de son père, qu'un simple droit de nue propriété sur des immeubles évalués à 1.980 francs, est exempt de tout impôt.

258. Il peut arriver qu'une succession présente un actif net notoire considérable, et que son actif réel se réduise à zéro ou à peu près. Il est important d'appliquer alors le principe que le droit de mutation de la loi de 1851 n'est, au fond, que le droit de succession de la loi de 1817 étendu aux parents en ligne directe et au conjoint survivant avec postérité; ce principe permet aux successeurs déterminés par l'art. 1^{er} de la loi de 1851 d'obtenir le bénéfice de l'exemption établie par l'art. 24, 4^o, de la loi de 1817, sous la seule condition de faire connaître la consistance réelle du patrimoine du défunt.

APPENDICE.

Des successions dévolues à la fois en ligne directe et en ligne collatérale.

259. La perception simultanée du droit de succession en ligne collatérale et du droit de succession en ligne directe ne peut rencontrer aucune difficulté sérieuse; il suffit que le receveur envisage successivement le patrimoine héréditaire sous les deux aspects différents que commandent les principes respectifs des deux lois de 1817 et de 1851, et qu'il détermine ainsi la part imposable qui revient à chacun des successeurs de chacune des deux lignes de parenté.

Il s'agit donc de former deux masses distinctes : l'une selon les règles de la loi de 1817 et du titre II de la loi de 1851 ; l'autre selon les règles de la loi de 1851 uniquement. La première doit comprendre tous les biens et toutes les dettes de l'hérédité ; on en dégage l'actif net *réel* de la fortune du défunt ; les successeurs en ligne collatérale subissent le droit de succession de la loi de 1817 sur les biens qu'ils recueillent dans cette masse. La seconde masse ne doit comprendre que les biens et les dettes déterminées par l'art. 2 de la loi de 1851 ; on en dégage l'actif net *notoire* de la fortune du défunt ; les parents en ligne directe et le conjoint privilégié subissent à leur tour le droit de succession de la loi de 1851 sur les biens qu'ils recueillent dans cette masse.

CHAPITRE VI. — DU RÉGLEMENT DE L'IMPOT A L'ÉGARD DE CHACUN DES SUCCESSEURS.

260. L'art. 18 de la loi de 1817 dispose que le droit de succession est assis sur le montant net de ce que chacun des successeurs recueille ou acquiert, déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes légalement admissibles au passif.

Cette disposition permet de fixer la règle suivante, à l'égard des legs de valeurs qui ne se trouvent pas en nature dans une succession dévolue en ligne collatérale : tous ces legs doivent être déduits du montant imposable de la part des héritiers ou autres successeurs qui sont chargés de les acquitter. Cela se comprend aisément, puisque les légataires en question subissent eux-mêmes le droit de succession sur les valeurs qu'ils acquièrent en vertu de leur vocation propre. *Non bis in idem* (1). L'art. 14 de la loi de 1851 a cru

(1) Comp. Décision, 29 février 1892, sur la question de savoir s'il faut tenir compte, pour la perception du droit de succession, de la charge imposée à un légataire universel, concurremment avec des légataires particuliers, de supporter seul tous les droits de succession. *Moniteur*, n° 2343.

devoir lever toute difficulté sur ce point à l'égard des legs de *rentes viagères*; il dispose que le capital imposable d'une rente viagère léguée par le défunt, doit être déduit du restant net de la succession pour le règlement de l'impôt à l'égard de ceux des héritiers qui doivent supporter le service de la rente.

Il ne faut pas exagérer la portée de notre art. 18 de la loi de 1817, et de l'art. 12 de la loi de 1851 : ils n'autorisent que la déduction des legs sur lesquels le droit est perçu et celle des dettes mentionnées à l'art. 12 de la loi de 1817. Cette observation est particulièrement intéressante à l'égard du diamant laissé à l'exécuteur testamentaire, et des fonds alloués pour la célébration d'anniversaires.

Quant au diamant laissé à l'exécuteur testamentaire, il faut apprécier s'il constitue l'objet d'un legs proprement dit, ou d'une simple dation en paiement d'honoraires. Cette appréciation dépend des circonstances et spécialement de l'importance des soins que l'exécution du testament peut demander ⁽¹⁾. Lorsqu'il est reconnu que l'exécuteur testamentaire n'obtient qu'un simple honoraire, les successeurs universels du défunt ne peuvent prétendre à aucune déduction du diamant : ils ne sauraient invoquer le principe de la déduction des legs, puisqu'on suppose admis que l'exécuteur n'est, dans l'espèce, qu'un mandataire salarié, ne subissant lui-même aucun impôt de succession; ils ne sauraient invoquer non plus le principe de la déduction des dettes du défunt, puisque la dette dont il s'agit ne prend naissance qu'après le décès du *de cuius*, par les soins que l'exécuteur apporte à l'accomplissement de ses dernières volontés (supra n° 243).

La disposition par laquelle le testateur affecte une certaine somme à la célébration de messes une fois dites, ne

¹⁾ Cass., 25 mai 1855 et Gand, 13 novembre 1893. *Moniteur*, nos 431 et 2444. Circulaire, 9 avril 1856, § 38. Décision, 23 février 1878. *Moniteur*, nos 476 et 1615.

constitue, en général, qu'une simple charge d'hérédité, et non un legs au profit du culte; les successeurs universels ne peuvent donc faire déduire la somme allouée, du restant net de la succession, pour le règlement de l'impôt à leur égard. Il en est autrement quand la disposition institue une fabrique d'église pour l'exécution des services religieux dont le testateur prescrit l'accomplissement à ses héritiers; la disposition présente alors le caractère d'un legs pie (1).

261. Comment appliquer le principe : *Non bis in idem*, lorsque la succession est dévolue à la fois en ligne directe et en ligne collatérale, et que les legs faits à des collatéraux ont pour objet des valeurs qui ne se trouvent pas en nature dans le patrimoine du défunt ?

Les successeurs universels en ligne directe ne peuvent exiger que l'on défalque ces legs du restant net imposable à leur égard, qu'à la condition de justifier que le patrimoine entier du *de cuius*, déduction faite du passif admissible en ligne collatérale, ne présente pas de valeurs suffisantes pour les acquitter, en dehors des immeubles situés en Belgique et des rentes et créances hypothécaires inscrites sur des immeubles situés aussi en Belgique (2).

TITRE III.

Des principes de la liquidation des droits.

CHAPITRE I. — DES BIENS ACQUIS EN NUE PROPRIÉTÉ.

262. En principe, l'acquisition de la nue propriété doit être traitée exactement comme celle du plein domaine; les textes

(1) Circulaire, 20 octobre 1884. *Moniteur*, n° 1960. Arlon, 14 novembre 1889. *Moniteur*, n° 2283.

(2) Décisions, 24 mai 1854, 23 août 1856 et 10 septembre 1860. *Moniteur*, nos 435, 493 et 718.

qui fixent la quotité du droit et ceux qui déterminent la base imposable, ne font point de distinction entre la nue propriété et la propriété pleine et entière.

A la différence de la loi du 22 frimaire an VII, nos lois de 1817 et de 1851 ne contiennent aucune disposition particulière à l'égard de l'usufruitier qui acquiert par succession la nue propriété des biens sur lesquels son usufruit est établi. Faut-il conclure de leur silence que cet usufruitier devra subir l'impôt sur la valeur des biens en plein domaine? L'affirmative ne pourrait être admise que si la règle de l'art. 15, n° 8, al. 2, de la loi de l'an VII présentait un caractère *exceptionnel*; nous avons admis, au contraire, qu'elle est conforme aux principes généraux du droit fiscal (1).

263. L'art. 20 de la loi de 1817 apporte deux tempéraments à la rigueur du principe que l'acquisition de la nue propriété subit l'impôt sur la valeur du plein domaine :

1° La première faveur consiste dans la concession d'un sursis de paiement, jusqu'au jour de l'extinction de l'usufruit (2). Cette concession est subordonnée à la condition que le redevable fournisse au fisc une caution suffisante pour le droit dû; le texte ne distingue pas d'ailleurs entre la caution réelle et la caution personnelle.

Le droit dont le paiement a été laissé en suspens devient exigible dès le jour de l'extinction de l'usufruit, sans que notre art. 20 fasse aucune distinction entre les divers modes d'extinction prévus par le code civil, *ni aucune réserve pour le cas spécial de consolidation*. La loi ne s'attache qu'au fait de la réunion de l'usufruit à la nue propriété; toute distinction ou restriction tirée des diverses circonstances qui peuvent produire ce fait, serait purement arbitraire et sans fondement.

(1) Voir supra n° 153, 1°. *Contra* Bruxelles, 24 juillet 1872. *Moniteur*, n° 1320.

(2) La jurisprudence administrative considère que le paiement à terme du droit entier sur la valeur du plein domaine, équivaut, pour le contribuable et pour le fisc, au paiement immédiat du demi-droit sur la même valeur. Circulaire, 21 mars 1867. *Moniteur*, n° 1047.

L'art. 5, al. 2, 1817, montre d'ailleurs, par ces mots : *l'endroit où l'acte ou la convention a été faite*, que l'hypothèse de la consolidation n'a pas échappé à l'attention du législateur (1).

20
2° Le second tempérament consiste dans la réduction, au taux maximum de 19,50 % (additionnels compris), du total des différents droits qui peuvent être dus lorsque la même nue propriété devient l'objet de nouvelles mutations héréditaires avant l'extinction de l'usufruit. Les termes indéfinis de notre art. 20 : *celui qui parvient à la jouissance de la pleine propriété*, et cette expression : *l'héritier définitif*, veulent désigner une seule et même personne : le dernier de la série des héritiers qui se sont transmis successivement la même nue propriété.

264. Les tempéraments introduits par l'art. 20 de la loi de 1817 ne s'appliquent qu'en matière de droit de succession ; ils ne peuvent jamais être invoqués à l'égard de la perception du droit de mutation par décès.

Ils ne concernent que la déduction de l'impôt proprement dit ; ils sont étrangers à la déduction des amendes que les héritiers, légataires ou donataires, peuvent avoir encourues à raison des fraudes commises dans la déclaration de succession.

CHAPITRE II. — DES BIENS ACQUIS EN USUFRUIT.

265. La perception de l'impôt s'opère toujours sur la valeur des biens héréditaires envisagés en pleine propriété ; mais l'impôt n'est jamais que de moitié sur la valeur des biens dont les héritiers, légataires ou donataires, n'acquièrent que l'usufruit. Art. 17, in fine, 1817, et art. 4, 1851.

Quid si l'usufruit légué par le défunt comprend des biens qui ne sont susceptibles de procurer aucun avantage appréciable au légataire, pendant toute la durée de son droit, comme une créance non productive d'intérêts et rem-

(1) Cass., 3 juillet 1864. *Moniteur*, n° 900. *Comp. Revue de droit belge*, t. I, p. 145.

117
boursable seulement à l'expiration de l'usufruit ? La loi ne contient aucune disposition particulière pour cette hypothèse ; il faut donc appliquer la règle que la valeur réalisable de la pleine propriété des biens héréditaires, au jour du décès du de cuius, est la base unique de la liquidation du droit entier à charge du nu propriétaire, et du demi-droit à charge de l'usufruitier (1).

266. L'attribution d'un véritable droit d'usufruit sur certains biens de l'hérédité, se dissimule souvent sous l'apparence d'un simple legs payable à la mort de l'héritier, ou dans un délai plus ou moins éloigné de la mort du testateur ; le légataire en question n'est qu'un nu propriétaire ; l'héritier débiteur du legs est un véritable usufruitier des biens légués. Quand y a-t-il ainsi établissement déguisé d'un véritable usufruit, ou simple octroi du bénéfice d'un terme en vue de faciliter l'exécution du testament, c'est là une question de fait à apprécier d'après les circonstances et spécialement d'après la durée du délai pendant lequel l'héritier doit profiter des revenus des biens légués.

Cette théorie s'applique aux legs de sommes d'argent payables à terme, sans intérêts, comme aux legs de corps certains ; rien ne s'oppose, en droit, à ce que la portion de solde actif correspondante à la somme léguée puisse être considérée comme recueillie en usufruit par l'héritier et en nue propriété par le légataire particulier. En pratique, on suit les règles équitables tracées par le § 39 de la circulaire ministérielle du 9 avril 1856 (2).

(1) Décision, 15 janvier 1877. *Moniteur*, n° 4571. Comp. Décision fr., 5 mai 1891. *Moniteur*, n° 2361.

(2) « Lorsqu'un legs en numéraire est payable à terme, sans intérêts, les déclarants sont libres d'évaluer, pour être soumis séparément à l'impôt, l'avantage qui, pour le débiteur du legs, résulte du terme de la délivrance, ou de s'abstenir de cette évaluation. Dans le silence de la déclaration, les droits sont liquidés comme si la délivrance devait se faire sans terme. En cas d'évaluation, l'avantage est considéré, non pas comme un usufruit, mais comme une valeur recueillie en propriété par le débiteur du legs, et un droit particulier est perçu, de ce chef, à sa charge. Par

CHAPITRE III. — DE L'ÉVALUATION DES BIENS.

SECTION 1^{re}. — Règles générales.

§ 1^{er}. — ESTIMATION DES BIENS A LEUR VALEUR VÉNALE, AU JOUR DU DÉCÈS.

267. En principe, la valeur qui doit servir de base à la liquidation de tout impôt de succession, est la valeur vénale de la pleine propriété, fixée par une estimation en capital (1). Art. 11, 1817, et art. 3, 1851. Ce n'est que dans certains cas particuliers que la valeur imposable est déterminée par une capitalisation légale du revenu annuel.

Les biens assujettis à l'impôt doivent être estimés à leur valeur vénale, telle qu'elle était réalisable au jour du décès du de cuius. L'art. 11 de la loi de 1817 consacre expressément cette décision, qui n'est, dans les cas ordinaires, qu'une conséquence du principe que la saisine fiscale se greffe sur la saisine héréditaire.

268. La règle que le liquidateur doit se reporter au jour de l'ouverture de la succession, est tout à fait générale; il faut l'appliquer même aux biens qui ne sont entrés dans l'hérédité que postérieurement au décès du de cuius, par l'effet de l'accomplissement d'une condition quelconque, ou par l'exercice d'une action en résolution ou en revendication.

Quid des biens acquis postérieurement au décès du testateur, par un légataire dont le droit avait été affecté d'une condition suspensive? Ce légataire doit souffrir l'impôt sur les objets de son legs, d'après leur valeur au jour du décès de son auteur, sans qu'on puisse avoir égard à la plus-

contre, le montant de l'évaluation est déduit de la somme léguée, pour liquider le droit dû par le légataire de cette somme. • *Moniteur*, n° 481. Comp. Décision, 21 septembre 1892. *Moniteur*, n° 2410.

(1) Quid du bien qui est l'objet d'un bail à long terme ou d'un bail emphytéotique? Cass., 30 mars 1854. *Moniteur*, n° 370. Circulaire, 9 avril 1856, § 36. *Moniteur*, n° 476. Comp. Gand, 21 mars 1894. *Moniteur*, n° 2466.

value qu'ils ont acquise ou à la dépréciation qu'ils ont subie depuis cette époque.

Notre doctrine se fonde sur le principe civil de la rétroactivité de l'accomplissement des conditions : le droit à la chose léguée doit être considéré comme ayant été acquis au légataire ut ex tunc, dès le jour du décès du *de cuius*, et non pas seulement ut ex nunc, du jour de l'événement de la condition. Sans doute, il peut arriver ainsi que le légataire soit astreint à payer l'impôt sur une valeur supérieure à celle dont il profite aux yeux du vulgaire, ou que la plus-value que le bien légué a acquise depuis l'ouverture de la succession échappe à la taxe; mais il n'y a là aucune absurdité juridique, puisque, selon les principes du droit civil, le *periculum* et le *commodum* de la chose léguée ont été pour le compte personnel du légataire, depuis le jour du décès du testateur (1). Art. 711, 718 et 1179 du code civil.

Les auteurs admettent une restriction à notre règle, en matière de legs d'usufruit : la valeur imposable à l'égard d'un légataire conditionnel d'usufruit, est la valeur des biens tels qu'ils existent au jour de l'accomplissement de la condition, et non pas tels qu'ils pouvaient se trouver au jour de la mort du testateur (2). Cette restriction nous semble plus équitable que juridique.

§ 2°. — ESTIMATION ARTICLE PAR ARTICLE.

269. En règle générale, les divers biens de l'hérédité doivent être estimés article par article. Art. 4 et 11, 1817. C'est pourquoi chacun des immeubles doit être évalué séparément. Mais on est autorisé à ne considérer que comme un

(1) On sait que notre doctrine n'est pas reçue dans la pratique, la jurisprudence fiscale repoussant arbitrairement toutes les fictions du droit civil (supra n° 40). Circulaire, 22 juin 1870. *Moniteur*, n° 4213. Cass., 13 décembre 1887. *Moniteur*, n° 2123.

(2) GARNIER. *Répertoire périodique*, n° 2924. *Dictionnaire des Rédacteurs*, v° *Suc-cession*, n° 4819.

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 (1).

§ 3°. — ESTIMATION PAR LES DÉCLARANTS EUX-MÊMES, OU EXPERTISE PRÉALABLE A LA DÉCLARATION.

270. 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, 1817. Le droit du fisc consiste seulement à contrôler les évaluations des parties déclarantes, en recourant aux modes de preuve autorisés par la loi. Art. 19, 20 et 22, 1851.

Il existe plusieurs catégories de biens que les contribuables ne sont pas tenus d'évaluer eux-mêmes : ce sont les immeubles situés en Belgique, les rentes perpétuelles hypothéquées ou non (2), les créances hypothécaires inscrites en Belgique, les navires, bateaux et autres meubles corporels. Les contribuables peuvent, à leurs frais, avant de déposer leur déclaration (3), faire procéder contradictoirement avec le fisc, à l'expertise de tout ou partie de ces biens ; l'expertise ainsi préalablement faite, sert de base définitive à la perception de l'impôt. Art. 19, § final, 1851.

§ 4°. — ESTIMATION PAR LA LOI.

271. A défaut d'évaluation dans la déclaration et d'expertise contradictoire préalable, la valeur des rentes perpétuelles hypothéquées est déterminée par un capital formé de vingt fois l'arrérage annuel. Art. 13, al. 1 et 2, 1851.

(1) Cass., 18 mars 1886. *Moniteur*, n° 2037. Circulaire, 11 mars 1887. *Moniteur*, n° 2083. Conclusions de M. DE HOON. *Moniteur*, n° 2347.

(2) L'omission des mots : *rentes hypothéquées*, dans le texte de l'art. 19, § final, de la loi de 1851, n'est que le résultat d'une inadvertance. *Recueil Parent*, p. 385. REMY. *Exposé des lois fiscales sur les successions*, n° 163.

(3) Comp. Décision, 12 mai 1894. *Moniteur*, n° 2463.

272. Le capital imposable d'une rente viagère doit être formé au moyen de la multiplication de l'arrérage annuel par le nombre probable d'années de vie de la personne sur la tête de laquelle la rente est créée, et ce nombre d'années de vie doit lui-même être fixé selon la table de mortalité écrite à l'art. 11, litt. E, de la loi de 1817.

273. Le capital imposable d'une pension ou rétribution périodique autre qu'une rente viagère, consiste dans le montant cumulé de tous les arrérages à échoir, sans que cette cumulation puisse jamais excéder vingt fois l'arrérage annuel. Art. 19, 1817.

SECTION 2^e. — Règles spéciales à la liquidation du droit de succession en ligne collatérale.

§ 1^{er}. — IMMEUBLES SITUÉS A L'ÉTRANGER.

274. L'art. 20, al. 2, de la loi de 1851, dispose que l'évaluation des immeubles situés à l'étranger ne peut jamais être inférieure à un capital de vingt fois le produit annuel ou le prix des baux courants, pour les propriétés bâties, et de trente fois pour les propriétés non bâties, en y ajoutant toutes les charges en capital.

Ce n'est là que la fixation d'un *minimum* légal d'évaluation; le fisc peut toujours établir, par toutes voies de droit, que la valeur vénale est supérieure au montant de la capitalisation du revenu. Arg. de la combinaison des deux alinéas de l'art. 20 et de l'art. 22 (1).

§ 2^e. — EFFETS PUBLICS, ACTIONS ET INTÉRÊTS COTÉS A LA BOURSE DE BRUXELLES.

275. Le capital imposable des effets publics, actions et intérêts cotés à la Bourse de Bruxelles, se trouve déterminé

(1) *Recueil Parent*, p. 41 et 370. Comp. Bruxelles. 26 avril 1890. *Moniteur*, n° 2230.

invariablement par le prix courant officiel dressé en exécution de l'art. 11, litt. D, al. 2, de la loi de 1817, et de l'arrêté royal du 29 décembre 1843; ce prix courant est hebdomadaire et paraît le mardi au *Moniteur belge*.

C'est le prix-courant dressé pour la semaine du décès qu'il faut appliquer ⁽¹⁾; on entend par semaine du décès, la période du dimanche au samedi durant laquelle le décès a eu lieu.

§ 3°. — CRÉANCES CHIROGRAPHAIRES.

276. Les déclarants peuvent faire une évaluation globale des créances chirographaires. Art. 11, litt. G, 1817.

§ 4°. — MEUBLES CORPORELS AUTRES QUE LES NAVIRES,
BARQUES ET BATEAUX.

277. Les déclarants peuvent aussi faire une évaluation globale de ces meubles. Art. 11, litt. H, 1817. Mais ils ne peuvent les réunir et les estimer globalement avec les créances chirographaires ou d'autres meubles incorporels.

SECTION 3°. — Règles spéciales à la liquidation du droit de succession en ligne directe.

§ 1°. — IMMEUBLES SITUÉS EN BELGIQUE.

278. L'art. 3 de la loi de 1851 autorise les déclarants à faire une évaluation souveraine des immeubles soumis à l'impôt, au moyen d'une certaine capitalisation du revenu cadastral.

Un arrêté royal du 20 janvier 1894, porté en exécution de cet article, détermine, pour chaque commune du pays, le rapport moyen qui existe entre la valeur vénale et le revenu cadastral ⁽²⁾, quant à trois catégories distinctes d'immeubles.

(1) *Contra* Circulaire, 40 décembre 1861.

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

Ces trois catégories sont ainsi composées : la première comprend les propriétés bâties; la deuxième, les prés (*hooilanden*) et les vergers; la troisième, les terres labourables, les pâtures, les pâtures-prés (*weilanden*), les jardins, les vignes et les houblonnières. Le chiffre représentant, pour chaque catégorie, le rapport moyen du revenu cadastral à la valeur vénale, sert de *multiplicateur* au revenu cadastral (¹). Le produit de la multiplication fixe souverainement la valeur de l'immeuble dont il s'agit; les déclarants sont à l'abri de toute réclamation du fisc.

279. Tous les immeubles qui ne se trouvent pas compris dans l'une des catégories du tableau de l'arrêté de 1894, et aussi les propriétés nouvellement bâties dont le revenu n'est pas encore constaté au cadastre, doivent être évaluées directement par les parties, conformément à l'art. 11, litt. A, de la loi de 1817, ou bien être l'objet d'une expertise préalable à la déclaration, selon la disposition de l'art. 19, § final, de la loi de 1851.

280. L'application du multiplicateur n'est subordonnée qu'à deux conditions :

1^o Il faut que le revenu de l'immeuble soit indiqué à la matrice cadastrale. Art. 3, § final, 1851.

Du moment que le revenu constaté au cadastre sert régulièrement de base à la perception de l'impôt foncier, il n'y a pas à examiner si la culture de l'immeuble, telle qu'elle est indiquée au cadastre, a été ou non transformée au jour du décès. L'erreur de ceux qui soutiennent une opinion 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 est *immuable*, c'est-à-dire qu'il ne peut

(¹) Le revenu cadastral d'une propriété bâtie se compose de deux éléments : le revenu de la superficie et le revenu du sol ; c'est donc la somme de ces deux éléments qui doit subir l'application du multiplicateur des propriétés bâties. Circulaire, 9 avril 1856, § 32. *Moniteur*, n^o 476.

être changé qu'en suite d'une revision générale du cadastre, décrétée par une loi. Le même principe n'est pas applicable aux propriétés bâties : leur revenu cadastral cesse d'être réputé vrai lorsque des changements sont apportés aux constructions. Art. 115 de l'arrêté du 26 juillet 1877.

2° Il faut que la nature de l'immeuble, au jour du décès, le fasse rentrer dans l'une des catégories de l'arrêté de 1894.

C'est uniquement la nature de l'immeuble, telle qu'elle existe au jour du décès, qu'il faut considérer pour déterminer l'application du multiplicateur. Il n'y a pas à se préoccuper, à cet égard, des énonciations de la matrice cadastrale qui peuvent n'être plus d'accord avec la réalité (1).

Un bien qui est cadastré comme terre labourable, est devenu houblonnière; un bien qui est cadastré comme bois, est devenu terre labourable; le multiplicateur est applicable dans l'un et l'autre cas. Au contraire, le multiplicateur ne peut être admis dans ces deux cas : un bien qui est cadastré comme verger, est devenu propriété bâtie; un bien qui est cadastré comme pâture est devenu sapinière.

281. En principe, les déclarants ont la faculté de n'invoquer la capitalisation du revenu cadastral que pour ceux des immeubles héréditaires qu'ils entendent soumettre à ce mode d'évaluation.

Toutefois, l'art. 2 de l'arrêté de 1894 dispose que les déclarants doivent toujours appliquer le multiplicateur de chaque catégorie d'immeubles à toutes les propriétés de cette catégorie situées dans la même commune.

282. La disposition de l'art. 3 de la loi de 1851 est spéciale à l'évaluation des immeubles soumis au droit de succession en ligne directe; la valeur vénale des immeubles soumis au droit de succession en ligne collatérale, ou au droit de mutation par décès, ne peut jamais être fixée par la capitalisation du revenu cadastral.

(1) Circulaire, 23 juin 1874. *Moniteur*, n° 1530. Décision, 18 novembre 1876. *Moniteur*, n° 1563.

§ 2°. — RENTES ET CRÉANCES HYPOTHÉCAIRES.

283. Lorsqu'on procède à l'estimation d'une rente ou créance soumise à la perception du droit de succession en ligne directe, on ne doit tenir compte que d'une seule chose : l'importance de la garantie hypothécaire inscrite en Belgique. L'art. 2 de la loi de 1851 n'atteignant que les rentes et créances hypothéquées sur des immeubles sis en Belgique, on ne doit avoir égard ni à l'inscription prise sur des immeubles situés à l'étranger, ni à la solvabilité personnelle du débiteur.

CHAPITRE IV. — DE LA JUSTIFICATION DES
DETTES.

284. 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 les art. 11 et 12 de la loi de 1851; elles tendent à empêcher des fraudes qui se commettaient fréquemment sous l'empire de la loi de 1817.

SECTION 1^{re} — Du principe de la loi de 1817.

285. Cette expression de l'art. 12, litt. A : constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales, signifie uniquement que l'existence des dettes portées au passif doit être établie selon les règles ordinaires du droit privé. Il faut faire application de toute la théorie du droit civil et du droit commercial sur la preuve des obligations. La preuve litté-

rale des dettes civiles n'est donc pas rigoureusement indispensable, et quant aux dettes commerciales, leur existence peut toujours être prouvée par tous les moyens de preuve admis en matière de commerce (1).

286. Le mode habituel de preuve des dettes civiles est la preuve littérale; aussi l'art. 12 parle-t-il d'abord des actes qui en existent. Il ne fait pas de distinction entre les actes notariés et les actes sous signature privée (2), ni entre les actes enregistrés et ceux qui ne le sont point (3). Mais la production du titre constitutif d'une dette n'est suffisante que si ce titre a moins de trente ans de date et est pleinement valable en la forme. Ainsi une dette de plus de 300 francs ne peut être établie par un billet à ordre notarié passé en brevet (4).

287. Quand la preuve testimoniale et la preuve par présomptions humaines se trouvent recevables selon les règles ordinaires du droit privé, le fisc ne peut s'opposer à leur admission que s'il existe quelque disposition exceptionnelle introduite en sa faveur. Ainsi la preuve des frais funéraires peut toujours être fournie par témoins ou par présomptions humaines même lorsque ces frais s'élèvent à une somme considérable.

Lorsque la preuve d'une dette peut être faite par simples présomptions humaines, l'Administration se contente ordinairement d'exiger la production d'une facture émanée du créancier apparent, à l'appui de la déclaration de succession.

288. La preuve des impositions publiques s'opère par la simple production d'extraits de rôle.

(1) Liège, 27 mars 1890. *Moniteur*, n° 2251.

(2) Il est clair que les héritiers du débiteur d'une dette unilatérale ont le droit d'exiger que le créancier fasse la production du titre sous seing privé qu'il a entre les mains.

(3) On doit se rappeler que les actes émanés du débiteur acquièrent date certaine par son décès. Art. 1328 du code civil.

(4) Cass., 24 juillet 1873. *Moniteur*, n° 1372.

La contribution foncière, charge du fonds lui-même, ne peut être admise que pour le prorata dû au jour du décès. Les autres contributions, charges de la personne inscrite au rôle, sont admissibles pour l'année entière.

SECTION 2^e. — Des exceptions introduites dans l'intérêt des particuliers.

289. Dans le système de l'art. 12 de la loi de 1817, les dettes relatives à la profession du défunt et les dettes concernant sa dépense domestique (1), telles qu'elles existent au jour du décès, peuvent toujours être établies par de simples présomptions humaines, même lorsqu'elles excèdent 150 francs. Arg. de la comparaison des litt. b et c avec le litt. a, et aussi des travaux préparatoires de la loi (2).

Ce système est modifié par l'art. 11, 3^o, de la loi de 1851, quant aux dettes relatives à la dépense domestique. Ces dettes ne peuvent plus être justifiées par de simples présomptions humaines au delà de 150 francs, qu'autant qu'elles se rapportent à l'année du décès ou à l'année antérieure; les dettes des autres années sont présumées acquittées, leur déduction au jour du décès doit être établie selon les règles ordinaires de preuve.

Les frais de nourriture et d'entretien du de cujus ne constituent pas toujours des dettes de sa succession. Art. 203 et 385 du code civil. Aussi la justification d'une dette résultant de soins, d'aliments, etc., procurés au défunt, doit-elle porter non seulement sur le fait matériel des prestations alléguées, mais encore sur le droit de l'auteur de ces prestations d'obtenir un salaire ou le remboursement des dépenses qu'il a faites (3).

(1) Cette dernière catégorie comprend les frais de dernière maladie.

(2) Décision, 15 juin 1889. *Moniteur*, n^o 2204.

(3) Circulaire, 2 avril 1858, et décision, 5 mai 1885. *Moniteur*, n^{os} 574 et 1987.

SECTION 3^e. — Des exceptions introduites dans l'intérêt
du fisc. —

§ 1^{er}. — DU SYSTÈME DE L'ART. 11 DE LA LOI DE 1851.

290. La rédaction de l'art. 11 de la loi de 1851 est singulièrement obscure, elle confond la question de la justification du passif avec celle de sa formation; la portée de chacun de ses numéros ne peut être bien comprise qu'en recourant aux travaux préparatoires. Toutes ses dispositions se trouvent d'ailleurs dominées par le principe écrit au paragraphe final : le droit perçu par suite du rejet d'une dette non régulièrement justifiée sera restitué, si l'existence de cette dette est régulièrement établie dans les deux années du paiement de l'impôt (1).

I. — Des dettes hypothécaires.

291. Les dettes hypothécaires dont l'inscription était périmée depuis un an avant le décès, et celles dont l'inscription était radiée au jour du décès, ne peuvent plus être justifiées par la seule production des titres constitutifs; l'art. 11, 1^o, présume, avec raison, que ces dettes n'existent plus. Mais cette présomption n'est pas absolue; elles seront maintenues au passif, si l'on réussit à prouver que nonobstant la péremption ou la radiation de l'inscription, elles existaient encore à la charge du défunt au jour de son décès (2).

II. — Des dettes d'intérêts, loyers et fermages.

292. 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 cou-

(1) Bruxelles, 17 juin 1872. *Moniteur*, n° 1317.

(2) *Recueil Parent*, p. 109, 110 et 347. Décision, 15 avril 1871. *Moniteur*, n° 1268.

3 années
et années
2 années

rante, les loyers et les fermages au-delà de deux années et de l'année courante (1), ne peuvent plus être justifiés par la seule production du titre constitutif de la dette ou du bail. L'art. 11, 3°, présume jusqu'à preuve contraire que ces intérêts, loyers ou fermages ont été acquittés par le de cujus (2).

III. — *Des dettes remboursables par annuités.*

293. Les annuités échues depuis plus d'un an avant le décès ne peuvent plus être justifiées par la seule production du titre constitutif de la dette. Art. 11, 4°. Ici encore, il y a présomption juris tantum que les annuités en question ont été payées par le défunt; elles ne seront maintenues au passif que si les déclarants en établissent la déduction par des éléments postérieurs à la date de leur échéance.

Dans l'admission au passif des annuités à échoir après le décès, on doit tenir compte du principe que les intérêts *futurs* ne peuvent jamais être pris en considération. La somme à déduire de l'actif n'est donc pas égale au montant cumulé de toutes ces annuités, mais seulement au *capital* que les héritiers devraient rembourser immédiatement pour être libérés de la dette (3).

IV. — *Des dettes envers les héritiers, légataires ou donataires du défunt.*

X 294. Les dettes du défunt envers ses héritiers, légataires ou institués contractuels, ne peuvent plus être justifiées par de simples actes de reconnaissance du défunt, si ces actes n'ont pas été enregistrés trois mois au moins avant son décès. L'art. 11, 5°, présume que l'acte de reconnaissance, même notarié, qui n'a pas été enregistré avant ces trois mois, a été

(1) C'est ainsi que le texte du n° 3 doit être rétabli pour exprimer la véritable pensée du législateur. Décision, 15 mars 1856. *Moniteur*, n° 476.

(2) Comp. Dissertation de MARTOU au *Moniteur*, n° 784.

(3) Décision, 25 janvier 1872. *Moniteur*, n° 1307.

souscrit frauduleusement par le défunt, en vue de diminuer l'actif réel de sa succession et d'affranchir ainsi ses successeurs d'une partie de l'impôt.

Cette présomption de simulation est applicable alors même que le bénéficiaire de l'acte de reconnaissance vient à répudier la succession; le texte ne fait, en effet, aucune réserve pour le cas de renonciation (1).

De même que toute présomption légale, la présomption de notre art. 11, 5°, est de stricte interprétation. Or, elle concerne uniquement les actes unilatéraux de reconnaissance de dette passés directement au profit des héritiers, légataires ou donataires présomptifs du défunt. On ne peut donc l'appliquer :

1° Aux actes des contrats synallagmatiques conclus entre le *de cuius* et l'un de ses héritiers, légataires ou donataires (2).

2° Aux actes unilatéraux passés par le défunt au profit du conjoint de l'un de ses héritiers, légataires ou donataires (3).

3° Aux actes unilatéraux de reconnaissance de dette dont l'un des héritiers, légataires ou donataires du défunt ne profite que comme ayant-cause d'un tiers étranger en faveur duquel ils avaient été souscrits directement (4).

L'art. 11, 5°, ne proscriit qu'un mode de preuve déterminé; il n'empêche pas les héritiers, légataires ou donataires de justifier par d'autres modes du droit commun la dette dont le défunt était tenu envers l'un d'eux (5).

V. — *Des titres quittancés.*

295. Le titre quittancé ne peut servir de preuve vis-à-vis du fisc, si la quittance ne porte pas une date postérieure au décès du *de cuius*. Art. 11, 2°.

(1) Charleroi, 40 juillet 1880. *Moniteur*, n° 1745.

(2) Décision, 7 février 1891. *Moniteur*, n° 2289.

(3) Gand, 13 novembre 1893. *Moniteur*, n° 2444.

(4) Gand, 4 janvier 1877. *Moniteur*, n° 1370.

(5) Liège, 27 mars 1890. *Moniteur*, n° 2251.

§ 2°. — DE LA PRÉSUMPTION DE L'ART. 12 DE LA LOI DE 1851.

296. Toute dette uniquement reconnue par testament est considérée comme legs pour la liquidation de l'impôt (supra n° 219).

SECTION 4°. — Des règles applicables au droit de succession en ligne directe.

297. Le principe résulte de l'art. 2 de la loi de 1851 : il faut et il suffit que les dettes portées au passif soient constatées par des inscriptions prises sur les registres des hypothèques.

En ce qui concerne les hypothèques légales et les hypothèques consenties pour des créances conditionnelles, l'inscription ne suffit pas; les déclarants doivent justifier, en outre, de l'existence de la dette garantie par l'inscription. Il en est spécialement ainsi lorsqu'il s'agit d'une inscription prise pour sûreté d'un crédit ouvert; la justification de la délivrance des fonds au crédit défunt peut d'ailleurs être faite par tous les moyens légaux dont parle l'art. 80 de la loi hypothécaire.

298. Le principe de l'art. 2 se trouve modifié par les règles spéciales de l'art. 11. Les dettes dont l'inscription étaient périmée depuis un an ou radiée au jour de l'ouverture de la succession, et les termes échus depuis plus d'un an avant le décès, des dettes remboursables par annuités, ne peuvent être maintenus au passifs sur la seule production du certificat d'inscription hypothécaire; 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.

299. Les dispositions des n° 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 ou arrérages échus des dettes ou rentes hypothécaires ne doivent jamais entrer en ligne de compte, dans la liquidation de cet impôt (supra n° 247, in fine). Quant à la cause de l'inapplicabilité du n° 5,

elle est dans l'impossibilité de supposer, en ce qui concerne les successions en ligne directe, la fraude que cette disposition exceptionnelle a eu pour but de prévenir. Il faut savoir, en effet, que tout acte authentique de reconnaissance de dette est passible d'un droit d'enregistrement de 1, 40 ‰, et que toute inscription hypothécaire donne ouverture à un impôt de 1, 30 ‰.

CHAPITRE V. — DE L'ÉVALUATION DES DETTES.

300. En principe, toute dette admissible au passif peut y être portée pour son capital nominal; cette règle découle naturellement de l'art. 12 de la loi de 1817. Aucun texte ne contient de disposition particulière à l'égard des dettes non productives d'intérêts et payables à un terme éloigné du décès; dans l'état actuel de la législation, rien n'empêche les déclarants de les déduire de l'actif pour leur capital nominal (1).

Quant aux rentes perpétuelles, hypothécaires ou non, aux rentes viagères et aux pensions périodiques, elles ne peuvent être portées au passif pour des capitaux plus élevés que ceux dont l'Administration doit se contenter à l'actif. Telle était la jurisprudence sous la loi de 1817, et cette jurisprudence a été consacrée par l'art. 13, al. 3, de la loi de 1851, à l'égard des rentes perpétuelles hypothéquées (2). Une rente perpétuelle n'est donc admissible 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, pour le montant cumulé des arrérages sous la limitation fixée par l'art. 19, al. 1^{er}, de la loi de 1817.

301. En principe, toute dette admissible au passif d'une succession en ligne directe, peut y être portée pour le capital

(1) Décision, 30 octobre 1889. *Moniteur*, n° 2222.

(2) *Recueil Parent*, p. 168.

nominal de l'inscription hypothécaire, sans que le fisc puisse rechercher si les biens hypothéqués sont ou non suffisants pour répondre du paiement ou si l'inscription viendra ou non en ordre utile (1).

Quant aux rentes, il faut appliquer les règles tracées ci-dessus. Art. 13 de la loi de 1851.

TITRE IV.

De la déclaration de succession.

CHAPITRE I. — DE LA DÉCLARATION ORDINAIRE.

SECTION 1^{re}. — Généralités.

302. La déclaration de succession est la base de la perception de l'impôt. Le receveur doit y trouver tous les éléments propres à déterminer la nature du droit exigible, sa quotité et les valeurs sur lesquelles il est assis.

La déclaration de succession et le paiement de l'impôt sont des actes nécessaires d'administration ; ils n'emportent donc pas acceptation de l'hérédité.

La déclaration de succession n'a qu'une portée purement fiscale ; on ne peut donc considérer ses énonciations comme de nature à former titre en faveur des tiers (2).

303. La succession d'un non-habitant ne donne lieu à déclaration que lorsqu'elle comprend des immeubles situés en Belgique. Art. 4, al. 2, de la loi de 1817.

En principe, toute succession d'habitant donne lieu à déclaration. Art. 4, al. 1^{er}, de la loi de 1817. Par exception, les successions d'habitants cessent d'être sujettes à déclaration, lorsqu'il est justifié, par un certificat de l'autorité

(1) *Recueil Parent*, p. 385 et suiv.

(2) *Bruxelles*, 22 mai 1895. P. 1895, 3, 244.

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. Lorsqu'il s'agit d'une succession en ligne directe, il suffit naturellement que le certificat de l'autorité communale porte qu'il n'est pas à sa connaissance que le défunt ait délaissé des immeubles situés dans le royaume ou des rentes ou créances inscrites sur des immeubles belges (1).

Aujourd'hui le certificat prévu par l'art. 16 de la loi de 1851 est adressé d'office par l'autorité communale au receveur des droits de succession, conformément aux prescriptions de l'arrêté du 28 octobre 1886.

304. La déclaration doit être faite par écrit. Art. 4 de la loi de 1817. Elle peut être écrite sur papier libre. Art. 62, n° 37, du code du timbre. Les ratures ou changements de mots et de chiffres doivent être approuvés en marge et signés ou paraphés. Si la déclaration est faite par un mandataire conventionnel, il doit y être joint une copie authentique de la procuration (2). Art. 4 de l'arrêté du 29 janvier 1818.

Quand, dans une succession en ligne directe, les déclarants adoptent la capitalisation légale du revenu cadastral, leur déclaration doit être appuyée d'un extrait de la matrice cadastrale. Art. 3 de la loi de 1851. Cet extrait jouit aussi de l'exemption du timbre. Art. 62, 2°, du code du timbre.

Le receveur constate, sur son registre, la date du dépôt de la déclaration; il en donne récépissé aux déclarants. Il agit ainsi dans le cercle de ses attributions administratives; son registre fait donc pleine foi de la date du dépôt (3).

(1) Circulaire, 31 décembre 1851. *Moniteur*, n° 247.

(2) L'Administration admet cependant les procurations sous seing privé non enregistrées. Circulaire, 18 mars 1885. *Moniteur*, n° 1981. Le receveur a le droit de refuser la déclaration faite par un simple porte-fort. Décision, 2 avril 1873. *Moniteur*, n° 1375.

(3) Cass., 15 décembre 1881. *Moniteur*, n° 1810.

SECTION 2^e.—Des personnes tenues de faire la déclaration.

305. Lorsqu'il s'agit de la succession d'un non-habitant, l'obligation de faire la déclaration incombe à l'héritier, légataire ou donataire qui recueille les immeubles assujettis à l'impôt. Art. 4, al. 2, de la loi de 1817.

306. Lorsqu'il s'agit de la succession d'un habitant, l'obligation incombe aux héritiers et légataires universels du défunt. Art. 4, al. 1^{er}, de la loi de 1817. Le terme héritiers comprend tous les successeurs universels *ab intestat*; l'expression : *légataires universels*, embrasse les donataires universels (1). L'obligation leur incombe alors même que la succession est complètement absorbée par des legs à titre universel ou particulier, car la loi ne distingue pas.

Les légataires universels ne sont tenus de faire la déclaration que s'ils ont la saisine ou s'ils ont obtenu la délivrance de leur legs. De leur côté, les héritiers non réservataires n'y sont pas obligés, lorsqu'ils sont exclus de la succession par l'institution d'un légataire universel (2).

Lorsque les héritiers ou légataires universels sont mineurs non émancipés ou interdits, l'obligation incombe à leurs représentants légaux, selon les principes 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 héritiers inconnus.

Les légataires ou donataires simplement à titre universel ne sont jamais tenus de faire la déclaration (3). Il en est de même de l'exécuteur testamentaire, car cette obligation ne lui est imposée par aucun texte de nos lois fiscales, et ne dérive point non plus des principes du droit civil sur l'exécution testamentaire (4).

(1) Liège, 23 décembre 1885. *Moniteur*, n° 2202

(2) Liège, 6 juillet 1859. *Moniteur*, n° 646. *Jurisp. Liège*, 1893, p. 241.

(3) Bruxelles, 23 mai 1890. *Moniteur*, n° 2268.

(4) Louvain, 6 février 1886. *Belgique judiciaire*, 1886, p. 1204. Mons, 4 février 1887. *Moniteur*, n° 2097.

307. L'acceptation sous bénéfice d'inventaire n'exempte pas de l'obligation de faire la déclaration; la renonciation seule peut soustraire l'héritier à cette obligation. Art. 7 de la loi de 1817.

308. Les frais de la déclaration ne sont pas à la charge exclusive des héritiers ou légataires universels; ils doivent être supportés par tous les successeurs, même à titre particulier, dans la mesure de leurs intérêts respectifs. On doit comprendre dans ces frais ceux de l'expertise préalable que les héritiers ou légataires universels peuvent provoquer dans les cas de l'art. 19 de la loi de 1851 (1).

SECTION 3^e. — **Du délai de la déclaration et du bureau où elle doit être déposée.**

309. En règle générale, le délai de la déclaration est de six mois à compter du jour du décès. Par exception, le délai est porté à huit, douze ou vingt-quatre mois, selon les cas, lorsque le décès a eu lieu à l'étranger. Art. 9 de la loi de 1817. Pour déterminer l'augmentation du délai, on ne doit tenir compte que du lieu du décès; la loi ne considère ni le domicile du défunt, ni celui de ses héritiers ou légataires universels (2).

Le délai établi pour le cas de décès à l'étranger est réduit à six mois dans l'hypothèse prévue par le second alinéa de l'art. 9 précité.

Le *dies a quo*, c'est-à-dire le jour du décès, ne compte pas. Si le *dies ad quem* est un jour férié, le lendemain est encore jour utile. Les mois se comptent de quantième à quantième.

Le délai de la déclaration peut être prolongé par le Roi.

310. La déclaration de succession d'un non-habitant doit être faite au bureau de la situation des immeubles soumis à

(1) Tongres, 21 juillet 1869. *Monteur*, n° 4211. Liège, 10 juillet 1895. P. 1896, 2, 27.

(2) Pour le cas d'absence, voir l'art. 8 de la loi de 1851.

l'impôt. Art. 4, al. 2, de la loi de 1817. Il faut donc autant de déclarations qu'il y a de bureaux dans le ressort desquels le *de cuius* a délaissé des immeubles (1).

La déclaration de succession d'un habitant doit être faite au bureau du dernier domicile *de fait* du *de cuius* dans le royaume (2). Art. 4, al. 1^{er}, précité. Les règles tracées à ce sujet par l'arrêté du 18 mars 1866 n'ont d'autre but que de trancher des conflits qui surgissent parfois entre les receveurs de l'impôt.

SECTION 4^e. — Des énonciations de la déclaration

311. Le principe est que la déclaration doit contenir tous les éléments nécessaires pour l'exacte application des règles d'exigibilité et de liquidation de l'impôt. Art. 4 de la loi de 1817.

Elle doit renfermer, en outre, l'élection, par tous les déclarants, d'un seul domicile dans le ressort du bureau où elle est reçue, et ce pour toutes les poursuites qu'il pourra appartenir au fisc d'exercer. Art. 8 de la loi de 1817.

Enfin, lorsqu'il s'agit de la succession d'un habitant, la déclaration doit énoncer si le défunt avait l'usufruit de quelque bien, et, dans l'affirmative, quel en était l'objet, avec indication des personnes parvenues à la jouissance de la propriété (3). Art. 4, in fine, de la loi de 1817.

Lorsque l'actif net d'une succession d'habitant dévolue en ligne collatérale ne dépasse pas 300 florins, la déclaration peut se borner à quelques indications sommaires, à titre de renseignements. Art. 4 précité.

312. Aucun texte n'exige que les divers héritiers ou légataires universels fassent une déclaration collective; chaque héritier ou légataire peut faire une déclaration séparée et

(1 et 2) Pour le cas d'absence, voir l'art. 8 de la loi de 1851.

(3) Mention spéciale doit aussi être faite des nues propriétés transmises par le décès, dont l'usufruit appartient à autrui. Art. 6 de la loi de 1817.

des évaluations toutes différentes de celles de ses cohéritiers ou co-légataires.

313. Le receveur ne peut être tenu d'accepter un papier improprement qualifié de déclaration, tel un écrit qui se bornerait à reproduire les dispositions testamentaires du défunt, ou qui ne serait pas signé. Mais il ne peut refuser de recevoir une déclaration sous prétexte qu'elle est incomplète (1).

CHAPITRE II. — DES DÉCLARATIONS SUPPLÉMENTAIRES.

314. Pendant six semaines, à dater du jour du dépôt de la déclaration, les parties sont admises à la rectifier par une ou plusieurs déclarations supplémentaires. Art. 17 de la loi de 1851.

Les déclarations rectificatives peuvent porter sur tous les éléments de l'exigibilité ou de la liquidation de l'impôt.

Aucun texte ne donne au gouvernement le pouvoir de prolonger le délai de rectification (2). Les déclarants ne sauraient non plus se procurer le bénéfice d'un délai plus considérable par des réserves insérées dans la déclaration ordinaire. Il est de principe, en effet, que toute réserve faite dans une déclaration de succession est absolument inopérante, comme contraire à une loi d'impôt, c'est-à-dire d'ordre public (3).

315. Dès que le délai de six semaines est expiré, la déclaration, rectifiée ou non, devient un titre définitif au profit du fisc. Toute déclaration ultérieure ne peut plus avoir d'autre effet que d'autoriser la remise ou la réduction des amendes encourues par les parties déclarantes (4).

(1) Comp. Décisions, 19 décembre 1870, et 12 mai 1894. *Moniteur*, nos 1242 et 2463.

(2) Décision, 19 juin 1890. *Moniteur*, n° 2253.

(3) Bruxelles, 31 juillet 1891. *Moniteur*, n° 2334.

(4) Bruxelles, 23 novembre 1895. *Moniteur*, n° 2544.

CHAPITRE III. — DES DÉCLARATIONS EXTRAORDINAIRES.

316. Lorsque quelque événement, comme la renonciation d'un héritier ou la découverte d'un testament, vient à donner ouverture, postérieurement au délai de rectification, à l'exercice d'un droit héréditaire et à la perception d'un supplément d'impôt, cet événement doit faire l'objet d'une nouvelle déclaration à souscrire par les héritiers ou légataires universels. Arg. de l'art. 4 de la loi de 1817. C'est à compter de cet événement que courent alors les délais établis par l'art. 9 de la loi de 1817 et par l'art. 17 de la loi de 1851 (1).

Cette règle n'est pas toujours applicable aux biens rentrés dans l'hérédité à la suite d'un litige. Lorsque la succession comprend un bien litigieux, il dépend de l'héritier de le mentionner et de l'évaluer simplement pour mémoire dans sa déclaration ordinaire; si, plus tard, le droit litigieux est reconnu par la justice, l'héritier n'est pas tenu de déposer une nouvelle déclaration, il a pleinement satisfait à la loi par sa déclaration primitive; la sentence rendue suffit à elle seule pour que le fisc puisse opérer le recouvrement de l'impôt (2).

317. L'extinction, par le décès de l'usufruitier, de l'usufruit qu'il avait acquis dans une succession, doit faire l'objet d'une déclaration spéciale par le nu-propriétaire, dans le délai de l'art. 9, au bureau où précédemment l'acquisition de l'usufruit par décès a été déclarée. Art. 5, al. 1^{er}, de la loi de 1817.

L'extinction, durant la vie de l'usufruitier, de l'usufruit qu'il avait acquis dans une succession, doit aussi faire l'objet d'une déclaration spéciale imposée à la fois à l'usufruitier et au nu propriétaire; cette déclaration doit être faite dans le même délai et au même bureau que celle dont on vient de parler. Art. 5, al. 2, précité.

(1) Décision, 10 avril 1869. *Moniteur*, n° 1158. Liège, 23 novembre 1892. *Moniteur*, n° 2392.

(2) Cass., 13 mars 1890. *Moniteur*, n° 2290.

Ces déclarations extraordinaires s'appellent *déclarations de cessation d'usufruit*. Elles ont pour but de mettre l'Administration à même d'exiger immédiatement du nu propriétaire le paiement de l'impôt dont il a obtenu la surséance lors de l'ouverture de son droit, en vertu de l'art. 20 de la loi de 1817. Aussi notre art. 5 ne parle-t-il pas de tout usufruit indistinctement, mais seulement de l'usufruit qui avait été acquis *par décès*. C'est là une différence avec la disposition générale du paragraphe final de l'art. 4 de la même loi (supra n° 311).

La déclaration de cessation d'usufruit est-elle encore obligatoire, lorsque le droit dû par le nu propriétaire n'a pas été tenu en suspens à l'époque de son acquisition de la nue propriété? La négative paraît certaine, puisqu'en ce cas la déclaration n'offrirait plus aucune utilité. L'Administration prétend, à tort, qu'il faut distinguer entre le cas où l'acquéreur de la nue propriété n'a pas pu obtenir le bénéfice de la surséance parce qu'il s'agissait d'une succession de non-habitant, et le cas où il n'a pas voulu en profiter alors qu'il s'agissait d'une succession d'habitant (1).

TITRE V.

De la répression des fraudes en matière de droits de succession.

CHAPITRE I. — DES MODES DE PREUVE DU FISC.

SECTION 1^{re}. — Prolégomènes.

318. Cette matière est réglée par les art. 18, 19, 20, al. 1^{er}, et 22 de la loi de 1851.

La disposition capitale est celle de l'art. 22; elle concerne

(1) Décision, 26 mai 1873. *Moniteur*, n° 1576.

toute fraude quelconque de l'impôt. La disposition de l'art. 20, al. 1^{er}, n'en est qu'une application anticipée; on ne doit donc pas l'interpréter restrictivement. Quant aux art. 18 et 19, ils constituent des dispositions de faveur pour le fisc : le premier introduit certaines présomptions analogues à celles de l'art. 12 de la loi du 22 frimaire an VII; le second organise une expertise spéciale à l'effet de contrôler les évaluations des parties déclarantes.

Aucun texte de notre matière n'autorise le fisc à recourir à la preuve par commune renommée, ni à requérir la mise sous scellés et l'inventaire des biens de la succession (1).

319. C'est particulièrement en matière de droits de succession qu'il est important d'observer que le fisc a toujours le droit de contester l'existence juridique des actes qu'on lui oppose, et de se prévaloir des nullités d'ordre public dont ils peuvent être infectés (2).

SECTION 2^e. — Des modes de preuve du droit commun.

320. Aux termes de l'art. 22, le fisc peut toujours établir par tous les modes de preuve du droit commun, à l'exception du serment, la base des droits et des amendes dont il poursuit l'application. Il peut donc avoir recours même à l'interrogatoire sur faits et articles, mais sans prestation de serment par les parties interrogées (3).

La conséquence la plus importante de l'art. 22 est que le fisc est toujours fondé à invoquer la preuve par présomptions humaines. Il est bien entendu, d'ailleurs, que conformément à l'art. 1353 du code civil, ces présomptions doivent être graves, précises et concordantes, de nature à démontrer la réalité d'une fraude en sorte qu'il ne reste aucun doute dans l'esprit des juges. Dès que les contribuables opposent à

(1) Recueil Parent, p. 261, 373 et 374. Belgique judiciaire, 1863, p. 562 et 593.

(2) Supra nos 9 et 12. Bruges, 24 avril 1885. Moniteur, n° 2043.

(3) Recueil Parent, p. 373 et 374. Bruxelles, 6 juillet 1892. Moniteur, n° 2380.

l'Administration des présomptions contraires aussi graves, aussi précises, la concordance dans l'ensemble fait défaut, il y a doute, et par conséquent manque de preuve (1).

La preuve par présomptions humaines est surtout utile au fisc lorsqu'il prétend que des capitaux touchés par le de cujus peu de temps avant sa mort se trouvaient encore dans son patrimoine au jour de son décès (2). Aux présomptions résultant, en pareil cas, des faits et circonstances établies par le fisc, les déclarants ne peuvent se contenter d'opposer de simples allégations de folles dépenses ou de libéralités manuelles que le de cujus aurait faites après la réception des capitaux en question; pour combattre la preuve fournie par le fisc, il faut de toute nécessité qu'ils fournissent une preuve contraire (3). Cette preuve, ils peuvent d'ailleurs, eux aussi, toujours la faire pour toutes voies de droit, témoins compris. Rien ne les empêche d'établir, même par de simples témoignages, l'existence de dons manuels que le de cujus aurait faits in extremis dans le but unique d'éviter à ses héritiers la charge des droits de succession (4).

SECTION 3^e. — Des présomptions légales.

321. L'art. 18 contient une disposition générale et plusieurs dispositions particulières. Sa disposition générale

(1) Gand, 13 août 1884. *Moniteur*, n° 2013. Liège, 1^{er} décembre 1886. *Belgique judiciaire*, 1887, p. 467.

(2) Du fait constant que le défunt avait touché un certain capital quelques mois ou quelques semaines seulement avant sa mort, il ne suit pas nécessairement que ce capital se trouvait encore dans son patrimoine au jour même de son décès, le fisc doit faire la preuve que les fonds étaient restés dans les mains du défunt; mais cette preuve, il peut la faire par tous moyens quelconques, et spécialement par présomptions humaines. *Journal*, n° 14707.

(3) Liège, 23 juillet 1887. Bruxelles, 28 mars 1888, 10 mars et 8 décembre 1894. *Moniteur*, nos 2127, 2206, 2433 et 2487.

(4) *Journal*, n° 14720. Verviers, 3 juin 1891. *Moniteur*, n° 2326. *Contra Courtrai*, 1^{er} juin 1889. *Moniteur*, n° 2206.

porte que la poursuite du fisc, pour défaut de déclaration ou pour omission de biens dans la déclaration, est suffisamment établie, jusqu'à preuve contraire, par des actes passés par le défunt, à son profit ou à sa requête (1), et constatant sa propriété.

Quand l'art. 18 parle des actes passés par le défunt, il entend parler non seulement des actes qui ont été passés par le défunt lui-même, mais aussi de ceux qui ont été passés par ses auteurs, et qu'il est censé avoir faits lui-même, en vertu du principe que l'héritier continue la personne du défunt (2). Le texte ne renferme d'ailleurs aucune condition quant à la date des actes dont il s'agit; il suffit donc qu'ils ne remontent pas à plus de trente ans.

Cette présomption du premier alinéa de l'art. 18 est susceptible de s'appliquer à des meubles corporels ou incorporels comme à des immeubles, pourvu qu'il s'agisse de biens individuellement déterminés. Elle peut s'appliquer à des meubles corporels, des créances, des actions, etc., car le texte emploie le mot *biens* sans aucune restriction, et il ressort de l'exposé des motifs que le législateur n'a pas voulu distinguer (3). Sans doute, il peut paraître étrange de voir employer l'expression *propriété* en fait de créances, mais cette expression se justifie, ici comme à l'art. 711 du code civil, parce que les créances sont des biens, c'est-à-dire des éléments constitutifs du patrimoine.

D'autre part, 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 mot *propriété* visant essentiellement des objets déterminés. La disposition générale

(1) *A son profit*, tel un acte d'acquisition ou de partage; *à sa requête*, tel l'inventaire d'une succession ou l'inventaire préalable à une communauté d'acquêts.

(2) Verviers, 4 décembre 1889. *Moniteur*, n° 2243.

(3) *Recueil Parent*, p. 8. Bruxelles, 13 janvier 1886, et Gand, 23 novembre 1889. *Moniteur*, nos 2044 et 2233.

de l'art. 18 est donc toujours inapplicable au numéraire et aux titres au porteur (1).

322. A s'en tenir à la lettre de la loi, on ne devrait pas distinguer, pour l'application de notre disposition aux titres de créances, entre ceux qui ne portent aucun terme ou dont le terme n'est pas encore échu, et ceux dont l'échéance était déjà arrivée avant l'ouverture de la succession. Cependant il résulte clairement de la comparaison de notre texte avec le n° 2° du même article, et aussi de l'exposé des motifs de la loi, que la présomption générale de notre art. 18 vient à disparaître quand l'acte invoqué par le fisc établit un ou plusieurs termes de paiement déjà arrivés avant le décès du *de cuius*; ce n'est plus alors que dans une inscription hypothécaire subsistant encore au jour du décès que le fisc peut puiser la présomption légale nécessaire au succès de sa prétention (2).

323. Les présomptions spéciales établies par les n°s 1°, 3° et 4° de l'art. 18 ne soulèvent aucune difficulté. Quant à la présomption du n° 2°, relative aux rentes et créances hypothécaires, il faut remarquer qu'elle est attachée purement et simplement au fait de l'inscription hypothécaire existant encore au jour du décès sur les registres de la conservation des hypothèques; il n'y a pas de restriction à faire pour les créances hypothécaires devenues exigibles antérieurement au décès. " Combien de fois, disait l'exposé des motifs, n'arrive-t-il pas que les créanciers, ayant toute la garantie désirable, ne songent aucunement à demander le remboursement de sommes dont le placement ne doit pas leur inspirer de l'inquiétude? Les renouvellements d'inscrip-

(1) Gand, 19 décembre 1892. *Revue pratique du notariat*, 1893, p. 27. *Contra* Bruxelles, 23 novembre 1895. *Moniteur*, n° 2544.

(2) Arlon, 15 juillet 1886, et Malines, 5 août 1886. *Moniteur*, n°s 2058 et 2059. *Contra* Dissertation de M. VAN DER MEERSCH. *Revue pratique du notariat*, 1895, p. 475.

tions prouvent très souvent qu'ils ont rapport à des créances dont le terme d'exigibilité est passé depuis plusieurs années (1). »

324. Les diverses présomptions légales de l'art. 18 admettent la preuve contraire. Notre loi n'établissant aucune règle particulière, le mode à suivre, pour administrer cette preuve contraire, doit être réglé par les principes généraux du droit. Cette application amènera ou non, suivant les circonstances, l'admissibilité ou le rejet de la preuve par témoins et de la preuve par présomptions humaines dans les litiges supérieurs à 150 francs (2).

SECTION 4^e. — De l'expertise.

325. Le fisc ne peut pas requérir l'expertise de tous les biens imposables, mais seulement des biens suivants : 1^o les immeubles situés dans le royaume ; 2^o les créances hypothécaires y inscrites ; 3^o les rentes perpétuelles hypothécaires dont le capital n'a pas été porté à vingt fois l'arrérage annuel ; 4^o les navires, barques et bateaux. Art. 13 et 19 de la loi de 1851.

L'expression requérir des art. 13 et 19 donne clairement à entendre que des qu'il s'agit d'un bien de l'une des catégories déterminées ci-dessus, tout est abandonné à l'appréciation du fisc ; le tribunal n'a pas à examiner l'utilité de l'expertise. L'Administration ne doit pas appeler les déclarants en justice pour faire prononcer l'admission de l'expertise ; le tribunal n'intervient que pour nommer le troisième expert, et la nomination de ce tiers expert se fait sur simple requête de l'Administration poursuivante.

Le fisc ne doit pas toujours et nécessairement recourir à

(1) *Recueil Parent*, p. 9.

(2) *Comp. Gand*, 23 novembre 1889, et *Verviers*, 4 décembre 1889. *Moniteur*, nos 2233 et 2243. Voir aussi la seconde note de la page précédente.

l'expertise pour établir l'insuffisance des évaluations des parties déclarantes; il peut, si bon lui semble, recourir aux modes de preuve du droit commun, selon le principe de l'art. 22; c'est en ce sens qu'il faut entendre ces mots de l'art. 19 : si l'insuffisance d'évaluation ne peut pas être autrement constatée.

L'Administration n'est pas obligée de requérir l'expertise de tous les biens qui y sont sujets; elle peut se borner à critiquer certaines évaluations, en acceptant les autres.

Il peut arriver que la réquisition d'expertise ne soit pas formée contre tous les déclarants; si certains d'entre eux ont fait une déclaration rectificative, l'Administration ne poursuivra l'expertise que contre les autres.

La procédure de l'expertise est réglée par l'art. 19 de la loi de 1851. La détermination du tribunal compétent pour nommer le tiers expert et connaître des questions *de droit* soulevées au sujet de l'expertise, est faite par ce même art. 19, combiné avec la loi du 25 mars 1876 sur la compétence civile.

326. L'estimation par la majorité des experts détermine définitivement la valeur des biens. Si chacun des trois experts a émis un avis différent, c'est l'estimation qui n'est ni la plus haute, ni la plus basse, qui doit être suivie. Art. 19, al. 8 et 9.

Ces dispositions impliquent une dérogation à ce principe de procédure civile 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* (1).

327. 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; il est consacré par l'art. 19,

(1) Supra n° 172. Namur, 29 juillet 1881. *Journal*, n° 14451.

al. 10, en ce qui concerne la déduction des frais de l'expertise (1).

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 que lorsque le supplément de valeur est d'un huitième au moins. Art. 19, al. 10.

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

L'Administration agit par voie de contrainte pour le recouvrement des sommes dues au Trésor après expertise (2).

328. Les dispositions restrictives des art. 13 et 19 de la loi de 1851 n'empêchent pas les tribunaux d'admettre le fisc à faire la preuve d'une insuffisance d'évaluation de biens meubles, et spécialement d'actions non cotées à la bourse, en autorisant l'expertise de droit commun organisée par le code de procédure civile (3). Arg. de l'art. 22 de la loi de 1851.

CHAPITRE II. — DES PÉNALITÉS CIVILES ÉTABLIES AU PROFIT DU FISC.

329. Les pénalités civiles édictées par nos lois de 1817 et de 1851 consistent, sauf une seule, en des amendes proportionnelles à taux variable : dixième du droit, moitié du droit, double ou triple droit, selon les cas. Cette gradation des amendes est établie en raison de la facilité de la fraude pour les déclarants et de la difficulté du contrôle du fisc, dans les diverses hypothèses qui peuvent se présenter.

Les fraudes punies d'amende sont les suivantes :

1° Le défaut de déclaration dans le délai légal. Art. 10 de la loi de 1817. Lorsque la déclaration omise a rapport à une

(1) Décision, 19 novembre 1886. *Moniteur*, n° 2080.

(2) Circulaire, 12 janvier 1893. *Moniteur*, n° 2390.

(3) Liège, 12 janvier 1878, et Bruxelles, 8 avril 1887. *Moniteur*, nos 1610 et 2103.

succession non passible de l'impôt, l'amende est de 7 francs, et la loi en subordonne la débetion à la mise en demeure des héritiers ou légataires universels et à leur inaction pendant la quinzaine de la sommation.

Si certains héritiers ou légataires ont fait la déclaration, ceux qui sont en défaut ne sont tenus de l'amende que sur leurs parts héréditaires.

2° L'omission de biens dans la déclaration. Art. 17, al. 2 et 3, de la loi de 1851.

3° L'insuffisance d'évaluation des biens déclarés. Art. 15, al. 1^{er}, de la loi de 1817, et art. 17, al. 2 et 3, de la loi de 1851.

En principe, l'amende pour insuffisance d'évaluation est encourue à l'égard de chaque article de la déclaration qui n'a pas été porté à sa véritable valeur, et elle est exigible sur tout supplément de valeur, légalement constaté, si minime qu'il soit. C'est tout à fait par exception qu'en matière d'expertise la loi admet la balance des évaluations respectives des parties et des experts, et tolère les excédants constatés qui ne dépassent pas le huitième (supra n° 327).

4° L'omission ou l'énonciation inexacte des dispositions testamentaires ou des degrés de parenté, lorsqu'il en est résulté un préjudice pour le fisc. Art. 15, al. 2, de la loi de 1817.

5° La simulation de dettes. Art. 17, al. 3, de la loi de 1851.

L'amende n'est pas encourue par cela seul que les déclarants ont porté au passif des dettes qui ne faisaient point partie de la succession ; il faut, en outre, qu'ils aient produit des justifications de nature à induire le receveur en erreur (1).

L'exagération des dettes héréditaires n'est, au fond, qu'un cas particulier de simulation.

330. Aucun texte de nos lois ne fait obstacle au cumul des amendes. Il est donc dû autant d'amendes qu'il y a de contraventions dans la déclaration.

(1) Décision, 30 janvier 1865. *Moniteur*, n° 932.

331. L'art. 17, al. 4 et 5, de la loi de 1851 consacre deux principes qui s'appliquent à toutes les amendes, à l'exception de celles qui sont établies pour défaut de déclaration :

1° Les parties ont le droit de réclamer *en justice* ⁽¹⁾ la remise des amendes qu'elles ont encourues à raison des vices de leur déclaration, si elles prouvent qu'il n'y a pas eu de leur faute. Il ressort des travaux préparatoires que le mot *faute* doit être entendu dans le sens de faute lourde ; la loi a voulu admettre l'excuse de la bonne foi ⁽²⁾.

2° Les parties obtiennent de plein droit la réduction à moitié des amendes qu'elles ont encourues, lorsqu'elles rectifient spontanément leur déclaration définitive avant toute poursuite administrative ou judiciaire ⁽³⁾. Pas plus que le précédent, ce second principe n'est limité aux seules amendes établies par les dispositions précédentes du même art. 17 ; il concerne également les amendes prononcées par l'art. 15 de la loi de 1817. C'est que les deux derniers alinéas de notre art. 17 ont été transposés par une simple erreur de copiste ; pour rétablir la véritable portée de la loi, on doit donc replacer l'avant-dernier alinéa après le dernier ⁽⁴⁾.

Si l'on combine ces deux principes avec celui qui est consacré par le premier alinéa du même art. 17, on arrive à formuler ces trois solutions :

Aucune amende n'est encourue en cas de rectification dans les six semaines de la déclaration ;

Toute amende encourue est réduite à moitié en cas de rectification après les six semaines, mais avant toute poursuite ;

Toute amende encourue est remise entièrement, lorsque le contribuable démontre en justice qu'il n'y a pas de mauvaise foi à lui reprocher.

(1) Il ne faut pas confondre cette remise judiciaire avec la remise administrative dont il a été question au n° 14, in fine, p. 15.

(2) Nivelles, 4 février 1880. *Journal*, n° 14474. Bruxelles, 13 juillet 1889. *Moniteur*, n° 2210.

(3) Un simple avertissement du receveur constitue une poursuite suffisante pour empêcher l'application du bénéfice en question. *Recueil Parent*, p. 389.

(4) Cass., 3 février 1860. *Moniteur*, n° 676.

TITRE VI.

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

CHAPITRE I. — DU PAIEMENT DES DROITS ET AMENDES.

SECTION 1^{re}. — Des débiteurs du fisc.

332. L'art. 2 de la loi de 1817 distingue trois catégories de personnes tenues envers le fisc des droits de succession : les héritiers et les légataires universels ; les légataires à titre universel ou particulier ; les exécuteurs testamentaires, curateurs à successions vacantes, tuteurs de mineurs ou d'interdits.

333. Les héritiers et les légataires universels sont tenus de tous les droits et amendes auxquels la succession donne ouverture, chacun en proportion de sa part héréditaire, c'est-à-dire de la part pour laquelle il représente le défunt. On ne doit jamais se préoccuper de ce que chacun des héritiers ou légataires universels recueille effectivement. Cette disposition de notre art. 2, al. 2, sur l'obligation de payer les droits et amendes, est donc en harmonie avec celle de l'art. 4, sur l'obligation de déposer la déclaration de succession.

Il n'existe aucune solidarité entre les héritiers et légataires universels pour le paiement des droits et amendes ; chacun n'est jamais tenu que pour sa quote-part héréditaire.

334. Les légataires à titre universel ou particulier sont tenus des droits et amendes auxquels leurs legs donnent ouverture, chacun ne répondant d'ailleurs que des droits et amendes dus à raison de son legs. Art. 2, al. 3.

Il résulte de la combinaison des alinéas 2 et 3 de notre article que l'Administration peut réclamer les droits dus par les légataires à titre universel ou particulier, soit à ces

derniers directement, soit aux héritiers ou légataires universels; à ce point de vue, on peut dire que s'il n'y a aucune solidarité ni entre les héritiers et légataires universels, ni entre les légataires à titre universel ou particulier, il en existe une entre les héritiers et légataires universels, d'une part, et les légataires à titre universel ou particulier, d'autre part.

335. Les exécuteurs testamentaires, les curateurs de successions vacantes et les tuteurs de mineurs ou d'interdits, sont personnellement responsables des droits et des amendes, mais seulement en tant qu'il a dépendu d'eux de se conformer à la loi. Art. 2, al. 3. L'Administration ne peut donc poursuivre ces personnes concurremment avec les débiteurs directs, qu'à charge d'établir qu'elles ont été à même de payer les droits dus au trésor (1).

336. Les règles précédentes s'appliquent à toutes les successions d'habitants. Ainsi, les héritiers en ligne directe d'un habitant sont tenus, chacun en proportion de sa part héréditaire, de la totalité des droits et amendes, même de ceux qui se trouvent dus sur des legs à titre universel ou particulier faits à des collatéraux ou à des étrangers. Art. 27 de la loi de 1851.

Le dernier alinéa de l'art. 2 de la loi de 1817 dispose en termes exprès que ces règles sont également applicables aux successions de non-habitants. L'Administration décide cependant que les successeurs universels d'un non-habitant ne sont pas tenus des droits et amendes dus sur les immeubles recueillis à titre particulier (2). Elle modifie ainsi la disposition précise de notre texte pour l'harmoniser avec la règle de l'art. 4, al. 2, de la même loi, sur l'obligation de la déclaration de succession d'un non-habitant (supra n° 305).

(1) Grammont, 9 décembre 1886. *Moniteur*, n° 2403.

(2) Décision, 25 octobre 1876. *Moniteur*, n° 4358.

SECTION 2^e. — Du délai du paiement et du visa des quittances

337. En principe, les droits et amendes doivent être acquittés dans les trois mois à compter du jour de l'expiration des six semaines accordées pour la rectification de la déclaration. Cette obligation et sa sanction sont établies par l'art. 21 de la loi de 1851. *10^e de droit après 15 jours, contre*

Le Roi n'a pas le pouvoir de prolonger le délai du paiement. Art. 112 de la Constitution.

Le lieu du paiement est le bureau du receveur qui a liquidé les droits exigibles. Art. 23 de la loi de 1817.

Le principe de l'art. 21 de la loi de 1851 ne subit d'exception que pour le droit établi sur la transmission d'une nue propriété par le décès d'un habitant. Art. 20 de la loi de 1817 (supra n^o 263 et 264).

338. Toute quittance du droit de mutation par décès doit être visée, dans les cinq jours, par le bourgmestre de la commune où le paiement a été effectué. Art. 23 de la loi de 1851. Les décès de non-habitants ont ordinairement lieu à l'étranger et sont ainsi inconnus de l'Administration; la mesure de cet art. 23 permet aux employés supérieurs de constater l'encaissement de toutes les recettes opérées par les receveurs sur les successions de non-habitants.

SECTION 3^e. — De la contribution aux droits et amendes.

339. Sauf disposition contraire, expresse ou virtuelle, dans le testament du de cuius, l'impôt est à la charge définitive de tous les successeurs, sans distinction, chacun pour ce qu'il recueille effectivement. Art. 2, al. 1^{er}, de la loi de 1817.

Les amendes doivent être supportées définitivement par celui dont la faute en a entraîné la débetion. Art. 2, al. 3.

340. Le successeur qui a payé davantage qu'il ne doit supporter, a un recours contre ceux à la décharge desquels ce paiement a été fait; il a droit, en outre, aux intérêts de son avance (1).

L'art. 19, in fine, de la loi de 1817 règle spécialement la manière dont les héritiers ou légataires universels qui ont payé les droits dus sur les pensions et rétributions périodiques léguées par le défunt, exercent leur action récursoire contre les légataires.

CHAPITRE II. — DES GARANTIES DU FISC.

SECTION 1^{re}. — Du privilège et de l'hypothèque légale.

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

1^o Un privilège sur tous les biens meubles délaissés par le défunt, ayant rang immédiatement après ceux mentionnés aux art. 19 et 20 de la loi hypothécaire et à l'art. 4 de la loi du 21 août 1879 sur le commerce maritime.

Ce privilège n'existe pas pour la garantie du droit de mutation par décès, mais il assure la perception du droit de succession en ligne directe comme celle du droit de succession en ligne collatérale. Art. 27 de la loi de 1851.

2^o Une hypothèque sur tous les immeubles délaissés par le défunt dans le royaume, ayant rang immédiatement du jour du décès, sans qu'il soit besoin d'aucune inscription sur les registres de la conservation des hypothèques. Cette dispense d'inscription n'a pas cessé d'exister depuis la loi hypothécaire du 16 décembre 1851. Arg. de l'art. 15 et des travaux préparatoires de cette loi (2).

L'hypothèque est établie pour assurer la perception de tous les droits indistinctement, même du droit de mutation par décès.

(1) Courtrai, 19 juillet 1894. *Moniteur*, n° 2508.

(2) Gand, 2 juillet 1891. *Moniteur*, n° 2324.

Le privilège et l'hypothèque affectent, d'une manière indivisible, tous et chacun des meubles et immeubles, pour le montant intégral de l'impôt, et subsistent jusqu'à ce que l'intégralité de cette dette soit payée, sauf l'effet de la prescription.

Le privilège et l'hypothèque ne garantissent que le paiement de l'impôt; ils sont tout à fait étrangers au recouvrement des amendes (1).

342. Le privilège et l'hypothèque sont soumis à une prescription de très courte durée : ils s'éteignent une année après l'expiration du délai fixé par la loi, ou prolongé par le Roi, pour la déclaration de succession.

Cette prescription, ajoute l'art. 3, al. 2, in fine, peut être interrompue par des poursuites judiciaires. Il s'agit, dans ce texte, de poursuites réelles, c'est-à-dire de l'exercice de l'action hypothécaire sur les biens grevés, et non pas de poursuites personnelles contre les débiteurs de l'impôt. Des poursuites personnelles dirigées contre l'héritier ou le légataire universel n'interrompraient donc pas la prescription extinctive de l'hypothèque du fisc quant aux biens qui auraient été dévolus à un légataire particulier ou qui auraient été transmis par le légataire universel à un tiers acquéreur (2). Mais, d'un autre côté, il faut toujours tenir compte de ce principe général de la matière des hypothèques que l'action personnelle et l'action hypothécaire se trouvent confondues aussi longtemps que le débiteur personnel est lui-même en possession des biens hypothéqués; toute poursuite personnelle dirigée contre un des héritiers ou légataires du défunt a donc pour effet de conserver le droit hypothécaire du fisc quant aux immeubles de l'hérédité qui se trouvent encore entre les mains de cet héritier ou légataire (3).

(1) Namur, 10 mars 1870. *Moniteur*, n° 1197.

(2) Cass., 7 février 1889. *Moniteur*, n° 2184.

(3) Cass., 18 octobre 1888. *Moniteur*, n° 2171.

343. L'hypothèque est soumise à une cause spéciale d'extinction au profit des tiers acquéreurs ou créanciers hypothécaires qui ont traité avec les héritiers ou légataires du défunt : elle ne peut plus être exercée contre eux, pour le recouvrement des suppléments de droits qui peuvent être dus au fisc, lorsque les droits exigibles suivant la teneur de la déclaration déposée ont été acquittés, et que la transcription ou l'inscription de leur titre a été opérée avant l'intentement des poursuites judiciaires. Art. 3, al. 3, précité.

344. Indépendamment des deux modes d'extinction ci-dessus, l'art. 3, al. 4, dispose que les héritiers ou légataires qui voudront aliéner ou hypothéquer un immeuble de la succession avant d'avoir acquitté l'impôt, pourront obtenir mainlevée de l'hypothèque du fisc sur cet immeuble, en s'adressant au directeur provincial de l'enregistrement; ce fonctionnaire accueillera leur demande si le trésor a d'ailleurs, ou s'il lui est donné, sûreté suffisante pour le montant de ce qui lui est dû.

SECTION 2^e. — Du cautionnement imposé aux successeurs étrangers.

345. Tout étranger, héritier, légataire ou donataire, dans une succession mobilière, est obligé de fournir caution, dès l'ouverture de la succession, pour le paiement des droits, frais et pénalités dont il peut être tenu envers l'Etat. Art. 24 de la loi de 1851.

Une succession est mobilière dès qu'elle comprend des meubles; il importe peu qu'elle comprenne, en outre, des immeubles (1).

La caution à fournir doit garantir tous les droits et pénalités qui peuvent être dus par l'étranger non seulement sur les biens meubles, mais encore sur les immeubles de l'hérédité quelle que soit leur situation, en Belgique ou à l'étranger (2).

(1-2) Cass., 6 juillet 1855. *Moniteur*, n° 431.

Le montant du cautionnement est fixé par le juge de paix du domicile du défunt. Ce magistrat ne fait pas ici acte de juridiction contentieuse; sa décision ne doit donc pas être motivée.

L'art. 24 assure l'exécution de l'obligation qu'il impose à l'étranger, en défendant à *tout officier public*, sous peine de tous dommages-intérêts envers le fisc, de procéder à la levée des scellés, de vendre les biens de la succession, d'en dresser acte de partage, avant qu'il lui soit justifié, par un certificat du receveur, que l'étranger s'est conformé à la loi (1).

TITRE VII.

De la restitution des droits (2).

CHAPITRE I. — RÈGLE GÉNÉRALE.

346. L'art. 23 de la loi de 1817 s'exprime ainsi : " Les droits et les amendes 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 article ne fait qu'appliquer à la matière des droits de succession le principe qui avait été consacré d'une manière générale par l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII. La déclaration de succession est la base de la perception de l'impôt, ce qui s'y trouve mentionné est irrévocablement acquis au fisc dès que le délai de rectification est expiré (supra n° 315); les parties ne sont recevables à agir en restitution que lorsque le receveur a fait une fausse application de la loi aux éléments d'exigibilité et de liquidation contenus dans la déclaration définitive.

(1) Cass., 6 juillet 1855. *Moniteur*, n° 431.

(2) Quant à la restitution des amendes, voir supra n° 330.

Les droits perçus par suite d'une erreur commise par les parties dans leur déclaration ne sont donc point restituables. Il n'y a pas à distinguer selon la matière de l'erreur; le principe s'applique soit que les déclarants aient compris à tort, parmi les valeurs actives, des biens qui n'appartenaient pas au défunt (1), soit qu'ils aient omis de faire figurer au passif des dettes qui existaient à la charge du défunt au jour de son décès (2).

347. En principe, aucun événement ultérieur à la déclaration définitive ne peut exercer d'influence sur la restitution de l'impôt. Il en est ainsi même de la renonciation de l'héritier et de l'annulation judiciaire du testament du défunt. Seulement, en pareil cas, le fisc doit imputer les sommes déjà versées sur les droits dus par les nouveaux appelés, et les héritiers renonçants ou évincés ont un recours contre ces derniers, dont ils ont fait l'affaire.

348. L'art. 23 ne concerne pas l'hypothèse où des droits ont été payés, sans déclaration préalable, pour satisfaire à une contrainte décernée par l'Administration. Le contribuable qui ne paie ainsi que sous le coup d'une contrainte, conserve le droit d'agir en restitution (3).

CHAPITRE II. — RÈGLES SPÉCIALES.

349. L'art. 22 de la loi de 1817 autorise les parties déclarantes à énoncer, dans leur déclaration, qu'elles sont incertaines soit sur les véritables appelés à la succession, soit sur le degré de parenté des héritiers ou légataires avec le *de cuius*, soit enfin sur la quotité que les légataires auraient recueillie ab intestat; il dispose qu'en pareil cas la

(1) *Contra* Dissertation au *Moniteur*, n° 4223.

(2) Décision, 21 mars 1894. *Moniteur*, n° 2450. Bruxelles, 23 novembre 1893. *Moniteur*, n° 2544. Comp. Liège, 2 février 1887. *Moniteur*, n° 2108.

(3) Gand, 23 juillet 1887. *Moniteur*, n° 2178.

perception doit s'opérer de la manière la plus avantageuse au trésor, sauf restitution de ce qui sera postérieurement trouvé avoir été payé au-delà de ce qui était dû.

Cette disposition trouve particulièrement son application dans le cas de succession vacante.

350. L'art. 8, in fine, de la loi de 1851 apporte aussi une exception au principe de la non-restitution des droits régulièrement perçus; il dispose que les droits payés sur la déclaration des biens d'un absent seront restituables lorsque l'existence de l'absent sera légalement prouvée.

TITRE VIII.

De la prescription.



351. Les lois de 1817 et 1851 ont voulu écarter absolument l'application du délai ordinaire de la prescription civile. Elles ont établi des délais plus courts, l'un pour la prescription de l'action en restitution, les autres pour la prescription des poursuites en paiement.

Elles ont aussi établi des règles particulières sur les causes de suspension et d'interruption de la prescription.

Elles n'ont apporté aucune autre dérogation aux principes généraux de la prescription en matière civile. Or, il est important d'observer que la jurisprudence range parmi ces principes la maxime célèbre : *Contra non valentem agere, non currit præscriptio*; aussi le fisc l'invoque-t-il souvent pour se défendre contre les prescriptions qu'on lui oppose (').

(') Gand, 20 juillet 1889. *Moniteur*, n° 2223. Décision, 1^{er} juin 1893. *Moniteur*, n° 2313.

CHAPITRE I. — DES DÉLAIS ET DE LEUR POINT DE DÉPART.

SECTION 1^{re}. — De l'action en restitution.

352. En principe, toute demande en restitution de droit ou d'amende se prescrit par deux années, à compter du jour du paiement. Art. 26, 4^o, de la loi de 1817.

Par exception, la demande en restitution des droits payés sur la déclaration des biens d'un absent ne se prescrit par deux années qu'à compter du jour où l'existence de l'absent est légalement prouvée. Art. 8, in fine, de la loi de 1851.

SECTION 2^e. — De l'action en paiement.

353. L'art. 26 de la loi de 1817 est singulièrement obscur et incomplet. Le principe est cependant que la prescription s'accomplit par cinq années en cas de défaut de déclaration, et par deux années dans tous les autres cas, même ceux non prévus par la loi.

Il y a toutefois une prescription annale, spéciale à l'amende établie pour défaut de paiement de l'impôt dans le délai légal. Art. 26, 5^o.

§ 1^{er}. — DE LA PRESCRIPTION QUINQUENNALE.

354. La prescription de cinq ans établie par l'art. 26, n^o 1^o, de la loi de 1817, et par l'art. 25, al. 2, de la loi de 1851, s'applique non seulement au défaut absolu de déclaration, mais encore au simple défaut partiel, c'est-à-dire à toute omission dommageable pour le fisc dans une déclaration déposée; le cas d'omission dans la déclaration forme, relativement à l'objet omis ou au legs celé, un véritable défaut de déclaration (1).

(1) Cass., 3 juillet 1833 et 3 février 1860. *Moniteur*, n^o 676.

355. En règle générale, la prescription quinquennale commence à courir du jour de l'expiration du délai établi par l'art. 9 pour faire la déclaration ⁽¹⁾. Art. 26, 1^o, de la loi de 1817.

Par exception, lorsque le *de cuius* est mort à l'étranger, la prescription ne commence à courir que du jour de l'inscription de l'acte de décès aux registres de l'état civil du royaume, ou du jour auquel l'Administration a connaissance du décès par des actes enregistrés en Belgique. Art. 25 de la loi de 1851.

§ 2^o. — DE LA PRESCRIPTION BIENNALE.

356. La prescription biennale n'est établie *in terminis* que pour deux cas : l'insuffisance d'évaluation de certains biens dans la déclaration et le défaut de visa de la quittance du droit de mutation par décès. Art. 26, 3^o, de la loi de 1817, et art. 25, al. 3, de la loi de 1851. Mais il est reçu, en pratique, qu'elle s'applique par analogie à la demande des droits dus sur une déclaration régulière et à toutes les demandes de suppléments de droits et d'amendes pour des causes autres que celles spécialement prévues par la loi ⁽²⁾. C'est qu'il a toujours été de jurisprudence que la prescription trentenaire de l'art. 2262 n'est aucunement applicable en matière de droits de succession, et que la prescription quinquennale de l'art. 26 de la loi de 1817 n'est applicable qu'au cas de défaut total ou partiel de déclaration ⁽³⁾; cette jurisprudence a été approuvée par le législateur dans les discussions de la loi de 1851 ⁽⁴⁾ et dans les travaux préparatoires de la loi de 1873 sur la prescription en matière d'enregistrement.

(1) Bruxelles, 25 février 1879. *Moniteur*, n^o 1667.

(2) Décision, 12 janvier 1894. *Moniteur*, n^o 2478.

(3) Cass., 13 mars 1890. *Moniteur*, n^o 2290.

(4) *Recueil Parent*, p. 376.

357. En principe, la prescription biennale commence à courir du jour du dépôt de la déclaration. Art. 26, 3°, de la loi de 1817. Il en est ainsi même lorsqu'il s'agit d'une insuffisance d'évaluation dans la déclaration d'une nue propriété transmise par le décès d'un habitant (1).

La prescription biennale de l'amende établie par l'art. 23 de la loi de 1851, commence à courir du jour du paiement. Art. 25, al. 3, de la loi de 1851.

358. Quel est le point de départ de la prescription biennale, lorsqu'il y a eu déclaration supplémentaire ou rectificative ? Il faut, pour le déterminer, appliquer ce principe que, par le fait même de la rectification, la première déclaration a disparu dans tout ce qu'elle avait d'inconciliable avec la seconde; c'est donc la déclaration supplémentaire seule qui est à considérer pour les biens qui en ont été l'objet. Ainsi, en matière d'expertise, c'est seulement à compter de la déclaration supplémentaire qui majore ou réduit les évaluations primitives, que la prescription biennale commence à courir (2).

CHAPITRE II. — DE LA SUSPENSION ET DE L'INTERRUPTION.

359. De même que la loi du 17 août 1873 sur la prescription en matière d'enregistrement, nos lois n'admettent aucune cause de suspension. Mais il y a toujours, le cas échéant, à faire application, en faveur du fisc, de la maxime : *Contra non valentem agere, non currit præscriptio.*

360. L'art. 26, in fine, de la loi de 1817 dispose que les prescriptions ci-dessus seront suspendues (3) par des poursuites

(1) Cass., 5 août 1842. *Journal*, n° 2666.

(2) Cass., 8 juillet 1880. *Moniteur*, n° 1735. Conclusions du Ministère public rapportées P. 1880, 4, 266.

(3) Ce terme est manifestement impropre; mais il sert à prouver que notre loi n'admet aucune des causes de suspension établies par la loi civile.

judiciaires commencées avant l'expiration des délais. L'expression : *poursuites judiciaires*, est employée dans ce texte par opposition aux simples poursuites ou réclamations administratives, et non par opposition à la réquisition d'expertise et à la voie de contrainte (1).

A la différence de l'art. 7 de la loi du 17 août 1873, notre art. 26 n'exige pas que la demande soit enregistrée avant l'expiration du délai; il suffit qu'elle soit signifiée en temps utile. (Comp. supra n° 191.)

361. Notre art. 26 ajoute que les prescriptions seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont discontinuées pendant un an, et que le délai de la prescription soit expiré. Voilà donc encore deux différences avec l'art. 7 de la loi du 17 août 1873 : le délai de la péremption est toujours d'une année même lorsqu'il y a eu instance devant les juges compétents; d'autre part, il ne suffit pas qu'il y ait eu discontinuation des poursuites pendant un an, il faut de plus que le délai de la prescription ordinaire soit expiré durant cette année. (Comp. supra n° 192.)

Cette disposition de l'art. 26, sur la péremption annale, ne contient d'ailleurs aucune atteinte au principe des art. 399 et 340 du code de procédure, d'après lequel la péremption n'a pas lieu de plein droit et doit être demandée par requête d'avoué à avoué (2).

362. Aussi longtemps que le délai de la prescription n'est pas expiré, l'héritier demandeur en restitution, ou le fisc demandeur en paiement, peuvent recommencer utilement de

(1) Bruxelles, 9 avril 1887. *Moniteur*, n° 2105. La réquisition d'expertise signifiée à l'héritier, constitue une poursuite judiciaire interruptive de la prescription biennale; durant l'expertise et jusqu'au dépôt du procès-verbal au greffe, l'action de l'Administration est tenue en suspens; elle reprend son cours immédiatement après ce dépôt; c'est alors la péremption annale qui devient applicable. Cass., 24 novembre 1892. *Moniteur*, n° 2385.

(2) Cass., 30 avril 1896. *Moniteur*, n° 2564. Gand, 5 février 1896. P. 1896, 2, 205.

nouvelles poursuites judiciaires. Ainsi, rien n'empêche le fisc d'arrêter toujours le cours de la prescription, en faisant signifier, chaque année, une nouvelle contrainte à ses adversaires (1).

TITRE IX.

Des poursuites et instances.

363. L'art. 25 de la loi de 1817 dispose qu'on doit suivre toutes les règles établies en matière d'enregistrement.

(1) Comp. Gand, 15 avril 1885. *Moniteur*, n° 2006.

