RÉPÉTITIONS ÉCRITES
Pour la Préparation de tous les
EXAMENS DE DROIT

1932-1933

Doctorat

DIPLOME D'ÉTUDES SUPÉRIEURES
ÉCONOMIE POLITIQUE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES
DE
Science Financière

rédigées d'après le Cours et avec l'autorisation
de

M. ALLIX

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS BIBLIOTHÈQUE

"LES COURS DE DROIT"
RÉPÉTITIONS ÉCRITES & ORALES
RÉSUMÉS : — PRÉPARATION A L'EXAMEN ÉCRIT

3, Place de la Sorbonne (au premier)
— PARIS —

D. L.
08329 - 3-8-33
A

Source : BIU Cujas

Source : BIU Cujas

SCIENCE FINANCIERE

DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS BIBLIOTHÈQUE

Le cours de cette année continue la série d'études des entreprises depuis plusieurs années sur l'ensemble des impôts français: tout à tour ont été passés en revue impôts sur le revenu, la taxe sur le chiffre d'affaires, les contributions indirectes, les douanes, Le cours de l'an dernier a été consacré à l'exposé des principes généraux des droits d'enregistrement. A cet exposé succèdera, cette année, l'étude détaillée d'une des catégories de droits les plus importantes de celles, qui sont perçues par l'administration de l'enregistrement: à savoir, les droits sur les mutations.

Intérêt de l'étude des droits de mutation.

Cette étude présente un double intérêt, théorique et pratique. Un intérêt théorique, parce que l'application des droits de mutation, qui frappent les transactions et les mouvements de valeurs, auxquels elles donnent lieu, soulève de multiples problèmes d'ordre économique. Egalement aussi , parce que c'est en matière de droits de mutation, que les points de contact sont les plus nombreux et les plus étroits entre le droit privé et le droit fiscal. Qu'il s'agisse des droits sur les ventes d'immeubles, sur les cessions de créances, sur les donations ou sur les successions, constamment se trouvent mêlées au problème fiscal des questions de droit civil dont la solution détermine souvent les bases de liquidation de l'impôt.

Quant àl'intérêt pratique de l'étude des droits de mutation, il est non moins grand, en ce sens que ces droits sont au nombre des impôts qui touchent le plus directement le contribuable. Tous les impôts le touchent, sans doute, puisque c'est lui qui les sup-

BIBLIOTHEQUE CUJAS D 060 341211 4

Source : BIU Cujas

porte; mais ils ne le touchent pas tous de la même façon. La plupart des impots indirects, en effet, n'atteignent la personne sur qui en pèsera finalement la charge, que par voie d'incidence ou de répercussion. Généralement, il n'y a, à se trouver en relations directes avec le fisc, que certaines catégories particulières de redevables, qui ensuite se récupèrent sur le véritable débiteur de l'impôt du montant des droits dont ils ont fait l'avance pour son compte. Ainsi, la perception des droits de douane, ne met guère en rapport avec le fisc que les grandes maisons d'importation et, plus souvent encore, les commissionnaires en douane, auxquels la plupart des maisons de commerce s'adressent, lorsqu'elles ont à recevoir des expéditions de l'étranger. Nous n'avons guère affaire à la douane qu'incidemment, lorsque, revenant d'un voyage à l'étranger, nous avons à déclarer quelques paquets de cigarettes ou quelques boîtes de cigares. De même, en matière de contributions indirectes, les droits sont réclamés aux "assujettis", c'est-à-dire aux fabricants, aux négociants, aux commerçants. Nous n'avons guère affaire personnellement à la régie, que lorsque nous allons prendre un permis de circulation pour les autos ou que, une fois par hasard, nous allons lever à la recette buraliste un congé pour couvrir un transport de boissons. La plupart de ces droits ne nous atteignent qu'indirectement, inclus dans le prix de vente des objets taxés.

Il en va différemment, d'abord, des impôts sur le revenu, que nous payons annuellement, et pour lesquels nous recevons tous les ans, sous forme d'avertissement, la note du percepteur; en second lieu, des droits de mutation, auxquels aucun de nous ne peut échapper à un moment donné de son existence.

Qu'il s'agisse de droits sur les successions, sur les donations, sur les ventes immobilières, sur les baux, sur les transmissions de valeurs mobilières, etc.., il se présente toujours des circonstances, où nous avons à les payer au fisc. L'importance pratique qu'il y a à bien connaître cette catégorie d'impôts, qui nous met en rapports directs avec l'Enregistrement, est d'autant plus grande qu'il s'agit , la plupart du temps, d'impôts massifs, s'élevant parfois à des sommes considérables et aussi comme on le verra dans la suite, d'impôts extrêmement complexes . Il n'en est que plus indispensable de se familiariser avec leur mécanisme: d'abord, pour éviter de commettre par ignorance des infractions généralement punies de sanctions redoutables; ensuite, pour pouvoir défendre ses intérêts contre les exigences parfois excessives d'une administration très âpre et très fis-

Source : BIU Cujas

cale;enfin, pour être à même de choisir en connaissance de cause, entre plusieurs combinaisons juridiques, susceptibles de conduire aux memes résultats pratiques, celle qui entraîne paiement des droits les moins élevés.

Pour aborder utilement l'étude des droits de mutation, il est donc nécessaire de se rappeler les principes généraux de la législation de l'enregistrement.Ces principes ont été exposés en détail dans le cours de l'an dernier (1). Il suffira, cette année, de résumer, dans une courte introduction,les notions rigoureusement indispensables pour suivre les développements qui seront consacrés aux droits de mutation.

INTRODUCTION

Origine des droits d'enregistrement.

Nos droits actuels d'enregistrement dérivent historiquement d'anciens droits seigneuriaux et d'anciens droits royaux.

Les droits seigneuriaux

A l'origine,la concession de la terre par le seigneur était personnelle et viagère. Peu à peu,ce droit personnel et viager se transforma en un droit patrimonial et héréditaire.Toutefois,en échange de la faculté ainsi reconnue à celui qui détenait l'héritage en qualité de vassal ou en qualité de tenancier,d'en disposer de son vivant ou pour après sa mort,le seigneur exigea certaines redevances.L'une des plus importantes était le droit de lods et vente, qui était perçu par le seigneur,en cas de vente par le tenancier d'une terre tenue à cens,c'est-à-dire d'une terre roturière.Lorsque la vente portait, non plus sur une terre roturière,sur une censive,mais sur une terre noble,c'est-à-dire sur un fief,le droit de mutation qui était alors de un cinquième du prix de vente,s'appelait le quint,à raison de son taux.

En cas de mutation par décès,la transmission héréditaire du fief était soumise à un droit,qu'on appelait droit de rachat ou droit de relief,sauf au cas de transmission en ligne directe,parce que le successeur en ligne directe était censé continuer la personne du défunt Quant aux terres roturières,elles ne payaient pas le droit de relief ou de rachat,tout au moins dans la plupart des coutumes,parce qu'on estimait que le paiement du cens annuel,auquel elles étaient soumises, constituait pour elles une charge fiscale suffisante.

Les droits royaux

Les droits royaux,qui apparaissent au XVI° siècle, étaient au nombre de trois principaux:le droit de contrôle,le droit d'insinuation et le droit de centième denier.

Le droit de contrôle

Le droit de contrôle,avait été présenté à l'origine, comme destiné à assurer la régularité des actes notariés,qui étaient trop souvent l'objet de

(1)Pour une étude approfondie :V.Dublineau:Traité des droits d'enregistrement. E.Pilon, Principes généraux et

Source : BIU Cujas

fraudes par antidates, fausses mentions, etc... Les actes notariés devaient être soumis au contrôle, qui impliquait paiement d'une redevance fiscale, et, pour assurer la sanction de cette obligation, tout acte qui n'avait pas acquitté le droit de contrôle, était nul et de nul effet. D'abord limité aux actes notariés le contrôle fut, dans la suite, pour des raisons fiscales, étendu également aux actes sous seing privé dont il serait fait usage en justice ou par acte subséquent

L'insinuation

Quant àla formalité de l'insinuation,son but fut primitivement de conférer la publicité aux donations, et cela dans l'intérêt des particuliers. L'insinuation qui avait d'abord été gratuite, donna lieu ensuite à perception d'un droit spécial et fut étendue à un certain nombre d'autres actes que les donations: actes de séparation de biens et de corps, renonciations à succession, renonciations à communauté, etc.

Le droit de centième denier.

Enfin, au droit de contrôle, et au droit d'insinuation, s'ajouta en 1703, le droit de centième denier qui était un droit de mutation frappant, indépendamment des droits seigneuriaux dont il était complètement distinct, toutes les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles, les baux, les rentes viagères etc, tant à titre gratuit qu'à titre onéreux, à l'exception des successions en ligne directe et des donations en ligne directe par contrat de mariage.

Le droit d'enregistrement.

Tous ces droits, qui s'enchevêtraient et se superposaient, furent supprimés par la loi des 5 - 9 Décembre 1790, qui les remplaça par un droit d'enregistrement. Comme cette loi avait négligé les précautions voulues pour assurer l'exacte perception du nouvel impôt, et pour éviter des fraudes, elle donna de mauvais résultats et il fallut refondre complètement le régime des droits d'enregistrement. Cette refonte fut l'objet de la loi du 22 Frimaire an VII, qui est encore aujourd'hui, la charte fondamentale de l'enregistrement. Elle a été, l'objet de multiples modifications, Nombre de ses dispositions ont été remplacées par d'autres; cependant ses principes essentiels sont demeurés en vigueur, et nous aurons constamment à nous y référer, dans nos développements.

La loi du 22 Frimaire an VII

En quoi consiste l'enregistrement ?

On peut donner de l'enregistrement la définition suivante : "L'enregistrement consiste dans la présentation d'un acte ou la souscription d'une déclaration à un fonctionnaire qui analyse l'acte ou qui relate la déclaration sur un registre public, moyennant la perception, dans la quasi-totalité des cas, d'un droit spécial". Cette définition n'est pas sans défauts, elle ne s'applique pas notamment aux hypothèses où, pour employer le langage de la Régie, il est simplement "fait recette" de l'impôt, c'est-à-dire où l'impot

techniques des droits d'enregistrement.

Source : BIU Cujas

est perçu,sans analyse ou mention sur un registre de formalités : par exemple , en matière de taxe d'abonnement sur les valeurs mobilières, ou en matière de taxe sur les assurances. Cependant, si la définition qu'on vient de proposer n'est pas parfaite, elle caractérise d'une façon suffisamment exacte pour pouvoir etre utilisée, la formalité de l'enregistrement.

Effets produits par l'enregistrement.

L'enregistrement produit un certain nombre d'effets qu'il importe de passer rapidement en revue. 1°- il donne date certaine aux actes sous seing privé, 2° - il est nécessaire pour la validité de certains actes; 3° - il confère aux actes et aux opérations qui y sont soumis, une certaine publicité, d'ailleurs restreinte; 4° - dans certains cas du reste, très limités, il peut fournir aux particuliers un commencement de preuve par écrit; 5° -dans une certaine mesure, il peut contribuer à assurer la rédaction régulière des actes.

1°-L'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé.

1°- Aux termes de l'article 1328 du C.Civ. l'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé. En pratique, c'est au moyen de la quittance, que leur délivre le receveur, que les particuliers pourront établir la date certaine, de l'acte. Au contraire, les actes notariés , en leur qualité d'actes authentiques, font foi de leur date par eux-memes; à cet égard, l'enregistrement n'y ajoute rien, quoiqu' ils soient soumis obligatoirement à la formalité.

2°-L'enregistrement est nécessaire à la validité de certains actes.

2° - L'enregistrement est nécessaire à la validité de certains actes. Ceci est d'ailleurs exceptionnel, la règle générale, et qui ne s'applique pas seulement en matière d'enregistrement, est, en effet, que l'observation ou inobservation des formalités fiscales est sans influence sur la validité des actes Ainsi en matière de timbre, une quittance non timbrée n'en conserve pas moins son effet libératoire. La seule conséquence de l'omission du timbre est, que le redevable sera passible d'une amende fiscale.Il en est de même en enregistrement; l'omission des formalités, lorsqu'elles sont obligatoires, sera sans influence sur les actes : "l'enregistrement d'un acte est étranger à sa substance et n'en est qu'une formalité extrinsèque"(V. Cass. 13 Décembre 1900, S.1904.I.431).

Cas exceptionnels où l'enregistrement est une condition de validité de l'acte.

Cependant pour certains actes, la loi a fait exceptionnellement de l'enregistrement une condition de leur validité. Il en est ainsi dans trois cas.

a) Les actes d'huissiers sont nuls s'il n'ont pas été soumis à l'enregistrement (loi de Frimaire, art. 84; cod. art. 110)

b) en matière de gage, l'art. 2074 du Code civil dispose que le privilège conféré au créancier n'aura

Source : BIU Cujas

lieu qu'autant qu'il existe un acte public ou seing privé dument enregistré. Donc, ici, pas d'enregistrement, pas de privilège.

c) En matière de cession de fonds de commerce, la loi du 17 Mars 1900 ayant soumis ces cessions à la publicité au moyen d'un avis inséré dans un journal d'annonces légales, l'article 27 de la loi du 22 Mars 1924 est venu décider, pour éviter les évasions fiscales, que cet avis serait nul, s'il n'était pas précédé de l'enregistrement de la cession.

3°-L'enregistrement donne aux actes et opérations qui y sont soumis une certaine publicité.

3° - L'enregistrement donne aux actes et aux opérations qui y sont soumis une certaine publicité. Signalons pour mémoire que les actes vieux de plus de cent ans doivent etre, en principe, déposés aux archives où ils sont à la disposition du public. Quant aux actes plus récents, l'article 58 de la loi de Frimaire (Cod. art. 186), prévoit que communication pourra en être faite aux parties contractantes à leurs ayants cause, ou encore à toute personne qui aura reçu à cet effet une autorisation par ordonnance du juge de paix. Cette communication ne pourra d'ailleurs pas avoir lieu par la mise à la disposition des intéressés de l'acte lui-même ou de la déclaration souscrite; elle ne peut consister que dans la délivrance d'un extrait du registre du receveur de l'enregistrement, ou encore dans la copie du double de l'acte déposé au bureau, lorsque le dépôt de ce double est effectué en vertu des prescriptions de la loi du 29 Juin 1918, qui a ordonné de déposer entre les mains du receveur de l'enregistrement, pour être conservé à son bureau, un double de toutes les conventions synallagmatiques, sous seing privé.

Cette publicité est d'ailleurs restreinte.

Quel que soit l'intérêt que présente cette publicité pour les intéressés, on voit combien elle est restreinte. A la différence de la publicité des registres du conservateur des hypothèques, qui sont ouverts à tout le monde, ici, ne pourront obtenir la communication que les parties ou leurs ayants droit ou encore des personnes se présentant munies de l'autorisation du juge de paix, autorisation que ce magistrat ne donnera naturellement que si l'on peut exciper d'un intérêt particulier

4°-Dans certains cas l'enregistrement peut servir de commencement de preuve par écrit.

4° - Dans certains cas, l'enregistrement peut servir aux particuliers de commencement de preuve par écrit. Pour les actes notariés, ce résultat sera exceptionnel. En effet, l'article 1336 du C.Civ. prévoit bien que, dans certains cas, la transcription d'un acte sur un registre public pourra fournir un commencement de preuve par écrit: à savoir : 1°- lorsqu'il est constant, que les minutes du notaire de l'année dans laquelle l'acte paraît avoir été fait ont été perdues,

Source : BIU Cujas

ou bien quand la minute de cet acte a disparu du fait d'un accident particulier, 2° quand il existe, en outre, un répertoire en règle du notaire, constatant que l'acte dont la minute a disparu a été fait à la date présumée. De cet article 1336, on peut déjà conclure qu'il ne s'applique pas aux actes sous seing-privé, puisqu'il vise le répertoire du notaire. On peut également inférer qu'en la circonstance il n'est pas applicable, meme aux actes notariés, puisqu'il parle de la "transcription" de l'acte sur un registre public, et que la formalité de l'enregistrement ne consiste pas à transcrire l'acte sur le registre du receveur, mais simplement à en faire une analyse sommaire, une simple relation, qui ne mentionne que les dispositions essentielles à la liquidation des droits.

Quant aux actes sous seing-privé, on se heurte à cette autre règle, qu'un acte ne peut servir de commencement de preuve que lorsqu'il émane de la partie à laquelle on l'oppose (code civil art. 1347): si, par exemple, on se prétend créancier, on ne pourra utiliser un acte comme commencement de preuve par écrit, que s'il émane du débiteur, Or, en matière d'enregistrement, les mentions du registre des formalités n'émanent pas des parties, elles émanent du receveur lui-meme, du moins quand il s'agit d'actes enregistrés. Il est vrai que, depuis une loi de 1923, le receveur est autorisé à délivrer copie des doubles déposés à son bureau, en vertu de la loi de 1918, qui oblige à fournir au fisc un double de toutes les conventions synallagmatiques sous seing privé, Mais ici encore, nous nous trouvons en présence d'une autre règle, qui résulte a contrario de l'art. 1350 du Code civil : que les copies d'actes sous seing-privé ne peuvent pas suppléer l'original. Il n'en sera autrement que dans le cas où la partie à laquelle on oppose la copie en reconnaitrait spontanément la conformité avec l'original; mais alors, ce qui ferait la preuve ce ne serait pas la copie elle-meme,mais l'aveu judiciaire, résultant de cette reconnaissance de conformité,

Toute différente est la situation quand il s'agit non plus d'actes enregistrés, mais d'enregistrement effectué sur la base de déclarations fournies par les parties. Ici, la déclaration, en effet, émane des parties elles-memes et est signée par elles. C'est le cas pour ce qu'on appelle les mutations verbales, c'est-à-dire les mutations par décès, les mutations entre vifs, de propriété ou de jouissance d'immeubles non constatées par des actes écrits, etc. Dans cette hypothèse, le receveur reçoit une déclaration établie et signée par les parties. Il la conserve et il peut en donner copie

Source : BIU Cujas

Emanant des parties elles-memes, la déclaration reçue par le receveur peut donc, conformément à l'article 1347 du Code civil, servir de commencement de preuve par écrit, si elle est l'oeuvre de la partie à laquelle on l'oppose. Par exemple, un créancier pourra tirer de l'enregistrement d'une déclaration de succession la preuve que telle personne a bien accepté la succession, puisque dans cette déclaration, elle avait pris ouvertement la qualité d'héritier.

Enfin, il est admis aussi, dans certains cas,par exemple, lorsqu'il y a perte d'un acte, que l'enregistrement pourra servir, non plus de commencement de preuve par écrit, mais d'élément de présomption judiciaire, la jurisprudence admet, en effet, que, lorsqu'il s'agit de simples présomptions, il n'est pas nécessaire que les éléments de la présomption émanent de la partie à laquelle ils peuvent etre opposés.C' est ainsi qu'on s'est basé, au cours de la dernière guerre, sur le fait qu'un acte avait été enregistré, pour établir l'existence de cet acte, en considérant que le fait de l'enregistrement constituait une présomption légitime et suffisante (Senlis, 21 Février 1916 (Rép. pér. de l'Enregistr. N° 13492). Quoi qu'il en soit, les cas où l'enregistrement pourra etre utilisé par les particuliers comme commencement de preuve par écrit, sont assez restreints.

5°-L'enregistrement peut, dans une certaine mesure, assurer la rédaction régulière des actes.

5°- Enfin, l'enregistrement constitue dans une certaine mesure, à assurer la rédaction régulière des actes. S'il s'agit d'actes sous seing-privé, le receveur n'a pas à se prononcer sur leur validité ou leur nullité et doit meme éviter de le faire . Toutefois, quand on lui présente un acte non pas simplement entaché de nullité mais auquel font défaut certaines mentions essentielles à son existence, c'est-à-dire ce qu'on appelle en enregistrement, un "acte imparfait", ou, en droit civil, un "acte inexistant", il doit signaler aux parties cette imperfection et les prévenir qu'il n'y a pas lieu d'enregistrer, sauf, si elles l'exigent, néanmoins, à enregistrer quand même en mentionnant, tant sur l'acte que sur le registre, que la formalité n'a été donnée qu'à la demande des parties. D'autre part, il est admis, en vertu d'anciennes traditions, qui d'ailleurs ne reposent sur aucun texte écrit, que le receveur de l'enregistrement est l'auxiliaire du ministère public pour assurer l' observation des lois qui régissent le notariat (notamment la loi du 25 ventôse an XI). Il est tenu, si un acte notarié présenté à l'enregistrement contient des irrégularités, de les signaler au notaire, en l'invitant à les corriger, ou à refaire l'acte, si elles

Source : BIU Cujas

sont telles qu'elles nécessitent une réfection complète . Au cas où le notaire passe outre à ces observations et requiert l'enregistrement, le receveur, en y procédant, doit aviser à toutes fins utiles, le procureur de la République.

Les droits d'enregistrement sont un impôt, non la rémunération d'un service rendu

Quels que soient ces effets de l'enregistrement à l'égard des particuliers, on aurait tort d'en inférer, comme on le fait souvent, que l'enregistrement représente le prix ou le salaire d'un service rendu aux particuliers. Le droit d'enregistrement serait, dans cette conception, la rétribution perçue par le fisc en échange du service qu'il rend aux parties en donnant date certaine à leurs conventions, en assurant, dans une certaine mesure, la publicité ou la rédaction régulière des actes, etc.. Il est facile de prendre en défaut cette argumentation . Si l'on s'attache, par exemple, à l'effet essentiel de l'enregistrement qui est de procurer date certaine aux actes, on constate qu'un acte sous seing privé qui a reçu date certaine avant l'enregistrement, du fait d'autres circonstances prévues par l'article 1328 du Code civil, par exemple, du fait du décès d'un de ses signataires, ou bien encore que les actes notariés qui ont date certaine par eux-mêmes, n'en restent pas moins assujettis à l'enregistrement, bien qu'en l'espèce, la formalité soit complètement inutile au point de vue de la date et ne s'explique que par une raison fiscale.

En réalité, l'enregistrement ne représente, à aucun degré, le prix d'un service rendu. Il n'est pas autre chose qu'un impôt perçu sur les particuliers, impôt qui taxe les actes et mutations, de même que d'autres impôts taxent, par exemple, les denrées de consommation qui ne se justifie ni mieux, ni plus mal qu'eux, et qui est motivé par les nécessités fiscales.

Classification des droits d'enregistrement

La classification des droits d'enregistrement présente un intérêt particulier, quant au programme de cette année. Les droits d'enregistrement peuvent être l'objet de deux classifications , soit d'après leur nature, soit d'après leur tarif.

A la première correspond la distinction des droits en droits d'acte et en droits de mutation. A la seconde, d'après le tarif, correspond la division des droits en droits fixes, en droits proportionnels, spéciaux et ordinaires, et en droits progressifs.

1°-d'après leur nature. Droits d'acte et droits de mutation

1°- D'après leur nature, les droits se divisent en droits d'acte et en droits de mutation.

La base de cette division se trouve dans l'article 2 de la loi de Frimaire (Cod.art. 2): "les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels (ou progressifs) suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis".

Source : BIU Cujas

Par acte, on désigne tout ecrit, qui a une portée juridique quelconque, Une lettre dans laquelle on s'informe de la santé d'un ami est un écrit, mais n'est pas un acte. Au contraire, une quittance est un acte, parce qu'elle a une portée juridique, un effet libératoire. D'ailleurs tout écrit, même ne constituant pas un acte, peut être enregistré, à la demande des parties.

Qu'est-ce que le droit d'acte ?

On appelle droits d'acte les droits qui ne sont dûs que lorsqu'il existe un acte écrit, l'opération à laquelle cet acte s'applique, n'étant pas taxable par elle-même, au cas où elle n'a pas été constatée par écrit. Ainsi, le droit sur les contrats, de mariage est un droit d'acte, pas de contrat, pas de droit, bien que le mariage même sans contrat, crée certain régime matrimonial celui de la communauté légale. Un autre exemple, plus caractéristique, parce qu'il s'applique à une mutation qui, contrairement à la règle habituelle, échappe aux droits de mutation et n'est soumise qu'à des droits d'acte, est fourni par le droit sur les ventes de meubles. Ce droit est lui aussi, un droit d'acte, c'est-à-dire qu'il n'est dû que si la vente a fait l'objet d'un acte écrit.

Qu'est-ce que le droit de mutation?

Au contraire, le droit de mutation est celui qui est dû sur le fait juridique lui-même, même s'il n'est pas constaté par écrit. C'est le cas, par exemple pour les ventes immobilières, les baux (sauf pour certaines petites locations verbales) les successions, etc..

A supposer le cas, à vrai dire exceptionnel, ou un paysan aura cédé une parcelle de terre à un de ses voisins, sans qu'il ait été passé acte de l'opération cette vente n'en sera pas moins soumise au droit d'enregistrement; et comme il n'y a pas ici d'acte qui puisse être présenté au receveur, il devra y être suppléé dans les délais réglementaires, par une déclaration souscrite par les parties.

Dans un cas, en un mot, ce qui détermine l'exigibilité du droit, c'est l'existence d'un acte, dans l'autre, c'est l'opération elle-même, qui, à défaut d'acte la constatant, devra être déclarée au fisc.

La liste des droits de mutation s'est considérablement allongée depuis la loi de Frimaire, le fisc ayant intérêt à ne pas subordonner l'exigibilité des droits à l'existence d'un acte. Rentrent dans la catégorie des droits de mutation c'est-à-dire exigibles même en l'absence d'écrit, les droits qui frappent les mutations entre vifs ou par décès, de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce, de

Source : BIU Cujas

navires de guerre, les baux, etc..(Cod.art. 64 à 70)

Il importe, au surplus, de ne pas confondre les droits de mutation au sens où on vient de les définir, avec les droits portant sur les mutations, qui feront l'objet de ce cours. Il y a en effet des mutations qui exceptionnellement, il est vrai, sont soumises à des droits d'acte, c'est-à-dire ne sont imposables que lorsqu'elles ont fait l'objet d'un écrit. Les ventes de meubles en sont un exemple: elles constituent bien des mutations et pourtant, comme on l'a vu plus haut, elles ne sont pas soumises à des droits de mutation, mais à des droits d'acte.

La théorie du fait générateur

La distinction des droits d'acte et des droits de mutation a donné lieu à une théorie particulière, que nous nous bornerons à résumer sommairement et qui est quelquefois désignée sous le nom de théorie du fait générateur. Voici à quoi elle se ramène dans ses grandes lignes: Puisque, dans un cas, le droit n'est exigé que quand il existe un acte et que, dans l'autre, il est perçu sur le fait juridique, même s'il n'est pas constaté par écrit, ceci démontre que le fait générateur de l'impôt n'est pas le même dans les deux cas. S'agit -il de droits d'acte, le fait générateur est l'existence de l'acte lui-même; c'est l'acte qui est frappé par l'impot . S'agit-il de droits de mutation, l'impôt ne frappe pas l'acte, puisque le droit est exigible, même si aucun écrit n'a été rédigé; il frappe l'opération en soi. D'où certaines conséquences qui peuvent se déduire de cette théorie les unes en faveur des redevables, les autres en faveur du fisc.

Conséquences tirées de cette théorie

En faveur des redevables, certains auteurs avaient dégagé de la théorie du fait générateur cette conséquence que, lorsqu'il s'agit de droit d'acte, le fisc est obligé de prendre l'acte tel qu'il lui est présenté comme base de taxation, sans pouvoir en discuter les énonciations, même si elles ne sont pas sincères. En effet, disait-on, si le fisc contestait les énonciations de l'acte, ce ne serait plus l'acte lui-meme qui serait imposé, ce serait l'opération, puisque c'est elle dont le fisc s'attache à rétablir à travers l'acte qui la révèle inexactement, la physionomie véritable . Si, par exemple, saisi d'un acte de vente de meubles portant indication d'un prix de 50.000 francs, le fisc prétendait établir, pour l'assiette des droits, que le prix effectif n'était pas celui porté au contrat et était, en réalité, de 100.000 francs, c'est la vente elle-même qu'il taxerait et non pas simplement l'acte qui lui est produit. Dans ce système, le fisc lorsqu'il s'agit de droit d'acte est ainsi dépourvu de tout pouvoir de contrôle.

Source : BIU Cujas

L'administration de son côté, avait cherché à tirer de la même théorie d'autres conséquences, celles-là favorables aux intérêts du fisc. Voici un acte annulé judiciairement avant d'être présenté au receveur;- un acte affecté d'une condition suspensive, un acte passé en France relatant une opération faite à l'étranger. S'il s'agit de droits de mutation, ils ne seront pas dus, au moins actuellement. Il n'y a pas d'opération taxable: elle a été annulée -l'existence en est suspendue - elle a été faite hos du domaine territorial d'application de la loi fiscale. Mais, s'il s'agit de droits d'acte, a prétendu la régie, ce n'est pas l'opération qui est en cause c'est l'acte lui-même Il suffit qu'il existe et qu'il ait été passé en France pour donner ouverture aux droits, même s'appliquant à une opération nulle ou éventuelle ou étrangère.

Cette théorie est aujourd'hui généralement condamnée par la doctrine et par la jurisprudence. Il est admis que le fait générateur aussi bien au cas de droits d'acte qu'au cas de droits de mutation, est toujours l'opération ou le fait juridique lui-même; d'où le droit pour le fisc, afin d'asseoir exactement l'impot, de contrôler dans tous les cas, les mentions de l'acte et de vérifier si elles concordent avec la réalité des faits. Sans doute, quand il y a droit d'acte, l'exigibilité du droit est subordonnée à l'existence d'un écrit, elle en est indépendante quand il y a droit de mutation, mais dans les deux hypothèses, la base d'exigibilité des droits, c'est-à-dire le fait générateur de l'impot, est toujours le même, à savoir l'opération ou la situation juridique. En cas de droits d'acte, l'existence de l'écrit n'est pas la cause, mais simplement la condition de la perception .

Intérêt de la distinction en ce qui concerne la base de taxation.

Ce n'est pas à dire cependantque la distinction des droits d'acte et des droits de mutation n'entraîne certaines conséquences. On l'a nié à tort. En effet, 1°- lorsque le droit porte sur l'opération elle-meme c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'un droit de mutation, les parties ne peuvent sans commettre d'infraction, dissimuler au fisc aucun élément de l'opération impossible Au contraire, lorsqu'il s'agit de droit d'acte, puisque l'impot est subordonné à l'existence d'un écrit, les parties sont toujours libres de n'insérer dans cet écrit que les mentions qu'elles jugent utiles d'y faire tenir, puisqu'elles auraient pu échapper à l'impôt, en ne faisant pas d'acte du tout. Ainsi, dans un contrat de mariage, les futurs époux ne sont pas obligés de faire figurer leurs apports, et le fisc ne pourra pas les inquiéter pour cette omission, puisque l'impôt n'est dû que sur le contenu de l'acte. Nous laissons de

Source : BIU Cujas

côté ici les inconvénients qui pourront résulter dans l'avenir, pour les parties, de l'absence de titre établissant exactement leur situation. Mais ce point les regarde seules et ne concerne pas le fisc.

Soit encore la vente, pour un prix global de 600.000 francs d'un immeuble avec le mobilier qui le garnit. Il est de l'intérêt des parties de faire dans l'acte la ventilation entre la portion du prix aplicable à l'immeuble et celle qui s'applique au mobilier. Faute de cette ventilation, le fisc percevra, en effet, le droit de mutation immobilière de 12 % sur la totalité du prix. Si, au contraire, le prix est décomposé en 400.000 francs pour l'immeuble et 200.000 francs pour le mobilier (dont chaque article aux termes de la loi, doit même faire l'objet d'une estimation distincte) le receveur percevra le droit de vente immobilière de 12 % sur 400.000 francs seulement et le droit de vente mobilière, qui n'est que de 6,60 % sur 200.000 francs.

Mais les parties pourront employer un système encore plus économique; s'abstenir purement et simplement de mentionner dans l'acte la vente des meubles (pour lesquels, du reste, la possession vaut titre). Cette omission est parfaitement licite, puisque, à l'inverse de la vente immovilière, qui est soumise à un droit de mutation, la vente de meubles est frappée d'un droit d'acte, c'est-à-dire n'est imposable que lorsqu'elle est constatée par écrit.

Les droits des actes innommés

2°- Au principe que la base d'assiette des droits, qu'il s'agisse de droits d'acte ou de droits de mutation, est toujours un fait juridique, il y a lieu d'apporter une réserve importante, concernant ce qu'on appelle les droits des actes innommés. La loi d'enregistrement contient un certain nombre de tarifs et donne, pour chacun d'eux, la liste des actes ou opérations qui y sont soumises.

Il a fallu, d'autre part, prévoir quel serait le régime des actes ou des opérations qui ne font pas l'objet, dans cette nomenclature tarifaire, d'une désignation particulière ou, pour employer l'expression habituelle, des actes ou des opérations qui ne sont pas frappés par la loi d'enregistrement d'un droit propre. Le législateur a décidé de les soumettre à un droit fixe, qu'on appelle le droit des actes innomés, droit qui est de 11,20 pour les actes judiciaires, de 15 des pour les actes extra-judiciaires et de 22 frs 50 pour les actes civils (Cod. art. 270 § 3 N° 9, § 4 N° 4 § 5 N°51). Ainsi, le droit des actes civils innomés frappe "généralement tous actes civils, , qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes suivants, ni dans aucun autre article de la loi et qui ne peuvent

Source : BIU Cujas

donner lieu aux droits proportionnels". Voilà un droit, dont on ne peut évidemment pas dire qu'il porte sur le fait juridique exprimé dans l'acte, puisqu'il est indépendant de la nature ou de l'objet de l'acte présentéà la formalité, et qu'il est le même pour tous les actes judiciaires, le même pour tous les actes extra-judiciaires, le meme pour tous les actes civils non dénommés . En l'espèce, il ne peut etre considéré que comme une redevance pour la formalité, comme un "droit de formalité" appliqué notamment lorsqu'on présente volontairement à l'enregistrement un écrit qui par lui-meme ne serait pas passible des droits, par exemple une lettre-missive, étant donné qu'on a toujours le droit de demander, d'exiger l'enregistrement d'un écrit quel qu'il soit. Ici, le droit ne représente évidemment qu'une taxe de formalité, puisque l'écrit par lui-meme n'est pas passible de l'impôt. C'est ce droit qui sera perçu, par exemple, sur une lettre-missive n'ayant aucune portée juridique et présentée volontairement à l'enregistrement. Il est évident qu'en pareil cas il n'atteint que la formalité donnée par le receveur, puisqu'il n'y a pas de fait juridique imposable.

C'est également ce droit que l'on percevra, par exemple, sur des actes qui ont déjà été tarifés à leur droit propre, mais que l'on a refaits, parce qu'ils avaient été établis d'une façon irrégulière, ou bien encore sur des actes non encore passibles du droit qui leur est propre, parce qu'ils sont affectés d'une condition suspensive. Ici encore ce droit ne représente pas le droit propre à l'opération taxée, droit qui a déjà été payé, lorsqu'on a présenté à la formalité l'acte primitif refait dans la suite, ou qui sera payé seulement plus tard, si la condition se réalise; il constitue une taxe de formalité, exigible à défaut de droit propre. Cela explique comment, bien qu'en vertu d'une règle absolue, le même fait imposable ne puisse subir deux fois les droits qui lui sont propres, il pourra donner ouverture indépendamment de son droit propre, et, suivant les cas, soit avant, soit après, l'applivation de ce dernier, au droit de formalité (de 22 frs 50 pour les actes civils).

2°-d'après leur tarif

II - D'après leur tarif, les droits d'enregistrement se distinguent en droits fixes, en droits proportionnels ordinaires et spéciaux, et en droits progressifs. Cette division ne coincide pas avec les précédentes, bien qu'elles aient des points de contact étroits. Ainsi, tous les droits fixes sont des droits d'acte,ce qui fait qu'on confond assez souvent, droits fixes et droits d'acte. Cependant, la réciproque n'est pas vraie en ce sens, qu'il y a des droits d'acte qui sont

Source : BIU Cujas

en même temps des droits proportionnels.

Les droits fixes et les droits proportionnels.

On appelle droits fixes, les droits dont la quotité, pour une catégorie d'actes déterminés, est fixée par la loi et n'est influencée en rien par les sommes ou valeurs relatées dans l'acte; au contraire, le droit proportionnel est celui qui varie selon l'importance des sommes ou valeurs énoncés dans l'acte ou sur lesquelles porte l'opération.

La règle de la loi de frimaire.

Dans quels cas y a-t-il lieu à application des droits fixes c'est-à-dire de droits fixés à un chiffre déterminé et invariable (11 frs 20, ou 15 frs,ou 22 frs 50, etc.) et dans quels cas y a-t-il application des droits proportionnels ? La loi de frimaire avait posé à cet égard une règle fondamentale, qui a subi, depuis lors, des dérogations plus ou moins graves.

Dans son article 3, (Cod. art. 3) elle énonce, en effet, que sont soumis aux droits fixes les "actes civils, judiciaires ou extra-judiciaires, qui ne contiennent, ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles".

Au contraire, aux termes de l'art. 4 de la loi de frimaire (Cod. art. 4) "le droit proportionnel ou le droit progressif est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs et pour toutes transmissions de propriété d'usufruit ou de jouissance de biens meubles, ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès".

Le principe, qui se dégage de ces deux articles, c'est que tout acte déclaratif de propriété, d'usufruit ou de jouissance, est soumis aux droits fixes et que tout acte translatif de propriété, d'usufruit ou de jouissance est soumis aux droits proportionnels, ou encore, pour employer une expression plus simple, que tout mouvement de sommes et valeurs donne ouverture aux droits proportionnels, tandis que les droits fixes s'appliquent lorsqu'il n'y a pas de mouvement de sommes ou de valeurs , Par exemple, opérent des mouvements de sommes et valeurs une vente de meubles ou d'immeubles, un bail, une constitution de rente viagère, la quittance d'un paiement ou la remise d'une dette, puisque le créancier se trouve enrichi par le paiement ou appauvri par l'abandon de ses droits. Au contraire, tout acte qui se borne à constater une situation sans la créer, sans obliger ou libérer, c'est-à-dire sans opérer un déplacement de sommes ou de valeurs est soumis aux droits fixés.

A cette règle, très claire et très simple, la loi

Source : BIU Cujas

Les dérogations à la règle

de frimaire n'a apporté elle-même que deux dérogations, peu importantes et qui s'expliquent plus ou moins par des raisons particulières: la première est celle qui concerne les jugements portant "condamnation" (art. 4). Le jugement par lui-meme ne crée pas un droit et ne le déplace pas, il reconnait simplement et proclame un droit existant, qui était contesté, il n'effectue donc pas de déplacement de sommes ou de valeurs, il est déclaratif et non translatif; cependant la loi de frimaire ne retenant ici que les apparences , classe les jugements portant condamnation dans la catégorie des actes soumis aux droits proportionnels.

La seconde exception est relative au droit des actes innomés, il a bien fallu l'établir sous forme de droit fixe, parce qu'il peut s'appliquer, le cas échéant, à des actes qui ne comportent aucune énonciation de sommes et valeurs et auxquels le droit proportionnel serait par conséquent inapplicable; mais, comme il est susceptible d'atteindre les actes les plus divers, puisqu'il s'applique à tous ceux qui n'ont pas été nominalement prévus par par la loi d'enregistrement, il peut se faire que, dans certains cas, le droit fixe des actes innomés frappe des actes qui emportent mouvement de sommes ou de valeurs.

Dérogations à la règle apportées par des lois postérieures

Ces deux dérogations n'entament pas sérieusement le principe, que l'acte déclaratif entraine le droit fixe, et l'acte translatif le droit proportionnel. Mais, dans la suite, des dérogations beaucoup plus graves y ont été apportées.

1°- Certaines dispositions législatives sont venues soumettre , par faveur, au droit fixe des opérations emportant mouvement de valeurs et, comme telles, passibles da droits proportionnels; par exemple, les marchés relatifs aux constructions navales pour la navigation maritime, les actes de concession et de rétrocession et cahiers des charges concernant les entreprises de chemins de fer d'intérêt local, de travaux ou de services automobiles, de transports en commun, subventionnés par les personnes publiques.

2° - Une dérogation plus importante concerne les actes de commerce sous seings privés, qui sont enregistrés provisoirement au droit fixe de formalité de 22 frs 50. Nous reviendrons plus loin sur le régime des actes de commerce.

La théorie des mouvements légaux de valeurs

3° - Une autre exception, au moins apparente, a trait à ce qu'on appelle les mouvements légaux de valeur, c'est-à-dire, les mouvements de valeurs, qui sont le fait de la loi et non de la volonté des parties, par exemple, l'usufruit légal des parents de

Source : BIU Cujas

l'article 384 du code civil, l'acquisition de la propriété par prescription acquisitive ou par accession, la constitution de pension alimentaire par application des articles 205 et suivants du Code civil; ou bien encore, les actes constatant une libération qui résulte de la loi, par exemple, celle qui résulte de l'extinction d'une dette par confusion ou par l'effet de la compensation légale, Il est admis que ces mouvements légaux de valeurs sont assujettis aux droits fixes et ne tombent pas sous l'application des droits proportionnels.

A vrai dire, on peut soutenir que cette exception est plus apparente que réelle, En effet, en l'espèce, le mouvement de valeurs n'étant pas le fait des redevables, mais étant réalisé par la loi elle-même, l'acte qui le constate ne crée pas une situation qui, encore une fois, a sa source , non dans la volonté des parties, mais dans la loi. Il n'est pas translatif, mais déclaratif, ou, mieux, recognitif, d'une situation légale

C'est ce qu'a reconnu sans difficulté la jurisprudence, en ce qui concerne la transmission légale de la propriété et la compensation légale. La Cour de cassation, qui a adopté dans son ensemble la théorie des mouvements légaux de valeurs, y a cependant porté une atteinte assez grave en matière de pension alimentaire, elle admet bien que l'acte portant l'engagement de servir une pension et qui en fixe la quotité, ne sont passibles que de droits fixes, parce qu'il s'agit là d'une obligation légale, dont la détermination s'effectue en dehors des parties, par contre, elleconsidère comme soumis aux droits proportionnels l'acte qui détermine la quotité et les conditions de service de la pension, parce qu'elle assimile cette dernière convention à une véritable constitution de rente viagère, (cass. Civ. 29 Novembre 1893).Solution d'ailleurs discutable, car on ne voit pas à quoi correspond l'obligation de pension alimentaire inscrite dans la loi, si cette obligation ne s'exprime pas par la fixation d'un certain montant et par la détermination de ses modalités d'exécution.

Les droits fixes gradués

4°- Les dérogations signalées jusqu'ici concernaient des cas oùles droits fixes sont appliqués à des actes qui paraissaient comporter application des droits proportionnels. En sens inverse, et c'est là la dérogation la plus frappante - des dispositions nouvelles sont venues soumettant à des droits proportionnels des actes que la loi de frimaire avait imposés à des droits fixes à raison de leur nature, comme ayant un caractère déclaratif, et non translatif.

Source : BIU Cujas

L'origine de ces dispositions se trouve dans la loi du 25 Février 1872 qui, cherchant à faire varier les droits d'après l'importance de l'opération relatée dans l'acte, avait introduit timidement, pour certains actes taxés jusque là aux droits fixes, une catégorie nouvelle de droits, qu'elle avait baptisés du nom d'ailleurs contradictoire de "droits fixes gradués". Leur montant était gradué, en un certain nombre d'échelons, suivant l'importance des sommes ou valeurs, en restant d'ailleurs fixe et uniforme dans les limites de chaque échelon.

Cette réforme imparfaite fut continuée et achevé par la loi du 28 Avril 1893, qui a transformé les droits fixes gradués en ce qu'on a appelé des droits proportionnels réduits (0,15 % pour les partages et 0,20 % pour les autres actes). La différence avec les anciens droits fixes gradués , c'est qu'il n'y a plus d'échelons, plus de paliers successifs à l'intérieur desquels le droit reste le même: à chaque augmentation de la somme correspond une augmentation du montant de l'impôt.

Les droits proportionnels réduits

Depuis lors, ces droits proportionnels réduits ont été augmentés par des dispositions successives, de telle façon qu'il est devenu difficile de leur conserver leur ancienne dénomination et qu'on les appelle généralement aujourd'hui des droits proportionnels spéciaux. Ce qu'ils ont de spécial, c'est de s'appliquer à des actes qui à raison de leur caractère déclaratif et auraient dû continuer à être taxés aux droits fixes, d'après les principes de la loi de Frimaire.

Les droits proportionnels spéciaux

Sans vouloir donner la nomenclature complète des cas d'application de ces droits proportionnels spéciaux, on citera, par exemple,"les actes de formation et de prorogation de société, qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles", c'est-à-dire les actes de formation de société, qui se bornent à stipuler des apports simples; les contrats de mariage, les actes de partage, les actes de délivrance de legs, les consentements àmain levée totale ou partielle d'hypothèque, les prorogations de délais, les adjudications et marchés pour le compte du Trésor, etc...

L'administration considère d'ailleurs ces droits proportionnels, à raison de leur origine, comme formant une catégorie distincte des droits proportionnels ordinaires, elle les appelle intentionnellement des droits fixes transformés, afin de maintenir, malgré les transformations qu'ils ont subies, certaines conséquences, qui étaient attachées aux caractères des droits fixes, et notamment comme ceux-ci étaient généralement des droits d'acte, certaines conséquences de

Source : BIU Cujas

la théorie du fait générateur.

Les droits progressifs

Les droits progressifs ont reçu chez nous leur première application en matière d'enregistrement, puisqu'ils ont été inaugurés dans notre système fiscal, par la loi du 25 Février 1901, qui les a introduits pour les mutations par décès. Depuis lors, en dehors de l'impôt général sur le revenu, il a été fait plusieurs autres applications des tarifs progressifs aux droits d'enregistrement, 1° - d'abord pour les cessions d'offices ministériels (loi du 30 Juin 1913, Cod. art. 304 et suivants) :le tarif varie de 3 % pour la fraction de prix allant de I à 2.000 francs, jusqu'à 10,50 % pour la tranche supérieure à 200.000 francs. 2° - pour les ventes d'immeubles et de fonds de commerce. Leurs tarifs sont augmentés de surtaxes lorsqu'elles dépassent un certain chiffre : 1,20 % de surtaxe de 300 à 500.000 francs; 2,40 % sur l'excédent au delà de 500.000 frs.

Les tarifs

Les tarifs des droits fixes, des droits proportionnels spéciaux et des droits progressifs figurent aux articles 270 (droits fixes) , 271 (droits proportionnels), et 293 à 297 et 305 (droits progressifs). Les tarifs des droits fixes sont au nombre de 17 (art. 270) et s'échelonnent entre 3f70 et 1.125 frs; les tarifs des droits proportionnels (tant ordinaires que spéciaux sont au nombre de 20 (art. 271), et varient de 0f 03 % à 15 %. La perception des droits proportionnels suit les sommes de 20 frs en 20 frs inclusivement et sans fraction, avec minimum de perception de 1 fr 80.

Les décimes

Si on examine la liste de ces tarifs on voit qu'en général les taux ne sont pas d'un chiffre rond, ils sont, par exemple, de 7 frs 20 , de 22 frs 50, de 1,08 % de 5,40 %, de 9,60 %; C'est qu'en effet, au principal des droits d'enregistrement s'ajoutent généralement des décimes, qui augmentent d'une façon assez sensible le poids de l'impôt.

Les droits principaux, par opposition aux décimes, sont ceux dont le taux a été déterminé par la loi expressément pour chacun des cas déterminés. Mais des lois successives, dans le seul but de procurer des ressources supplémentaires au Trésor, sans recourir à des impots nouveaux, sont venues , à plusieurs reprises , augmenter de surtaxes les droits ainsi déterminés. Ces augmentations générales pour tous les droits existants ou tout au moins applicables à un grand nombre des impots en vigueur au moment où elles sont édictées, constituent des décimes, qu'on appelle ainsi parce qu'ils correspondent à la 10ème partie du droit principal.

Les deux décimes et demi anciens

Les décimes qui s'ajoutent au principal des droits résultent actuellement des lois suivantes :

Source : BIU Cujas

1°- la loi du 6 prairial an VII a appliqué un premier décime à tous les droits d'enregistrement, d'hypothèque, de timbre et aux amendes;

2° - une loi du 14 Juillet 1855 a créé un second décime,

3° l'article 2 de la loi du 30 Décembre 1873 a ajouté 5 centimes %, soit un demi décime à tous les droits, qui comporteraient déjà des décimes. Telle est l'origine de ce qu'on appelle les 2 décimes I/2 anciens.

Décimes introduits par la législation d'après guerre

Enfin quatre modifications importantes ont été introduites par la législation, fiscale d'après guerre: 1°- La loi du 29 Juillet 1918 (art. 4) a majoré le tarif des droits proportionnels spéciaux (anciens droits fixes transformés) en incorporant les décimes dans les nouveaux droits à partir du 1er Juillet 1918. 2°-La loi du 25 Juin 1920, qui a augmenté de nombreux tarifs a fait en meme temps disparaître les décimes en les réintégrant dans le principal, de même que l'ont fait ensuite les différentes lois successives portant augmentation des tarifs . Par contre, l'article 110 de la meme loi du 25 Juin 1920 a créé 2 décimes I/2 sur le principal de toutes les pénalités fiscales, qu'elles fussent ou non déjà soumises à décimes. 3° l'article 3 de la loi du 22 Mars 1924 a disposé qu'en addition aux recettes autorisées par la loi de finance du 28 Décembre 1923, il serait perçu 2 décimes sur tous les impots et taxes recouvrées au profit de l'Etat, sous réserve de certaines exceptions, dont aucune ne concerne les droits d'enregistrement.

4°- Le décret du 3 Aout 1926 (art. 1er rendu en vertu de la délégation de la loi du meme jour a fixé les droits fixes d'enregistrement au sextuple des taux en vigueur (principal et décimes compris) au 1er Juillet 1914, les nouveaux taux résultant de cette multiplication ne comportant pas de décimes.

Il en résulte qu'à l'heure actuelle les droits, issus de l'amalgame d'anciens principaux et de décimes, ne sont jamais d'une quotité franche.

Quant aux pénalités , c'est surtout sur elles que les décimes s'accumulent. Aux termes de l'article 147 de la codification, certaines pénalités sont uniquement augmentées des 2 décimes I/2 nouveaux introduits en ce qui concerne les pénalités par l'Article 110 de la loi du 25 Juin 1920. D'autres pénalités comportaient déjà les 2 décimes I/2 anciens, pour celles-là , puisque les 2 décimes I/2 de la loi de 1924 sont venus s'y ajouter, le total est de 5 décimes. Enfin, d'autres pénalités, qui sont les plus nombreuses, comportent aujourd'hui 8 décimes, qui se décomposent de la façon suivante : 2 décimes , établis par des lois spéciales

Source : BIU Cujas

édictant des pénalités ou étendant à ces pénalités les 2 décimes I/2 anciens, les 2 décimes I/2 des pénalités de l'article 110 de la loi du 25 Juin 1920, et enfin le double décime de la loi du 22 Mars 1924. Le total n'est pas de 7 décimes, comme on pourrait le croire, mais de 8 décimes. Le double décime de la loi de 1924 a été, en effet, déclaré applicable au principal et aux décimes existants cumulés, de telle façon que ces deux décimes, prélevés sur le principal déjà grossi de 5 décimes, représente 3 décimes du principal envisagé uniquement.

Tarifs applicables en cas de changement de tarif

Lorsque les tarifs viennent à être modifiés entre la date de l'acte ou de l'opération, et celle où la formalité est donnée , la règle est la suivante. Lorsqu'il s'agit d'actes ou d'opérations soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, le tarif applicable est l'ancien tarif, c'est-à-dire celui qui existait à la date de l'acte ou de l'opération.

Au contraire, quand il s'agit d'actes ou d'opérations qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, et qui ne sont, par suite, enregistrés qu'éventuellement, notamment quand il en est fait usage, le tarif applicable est le nouveau tarif, c'est à-dire le tarif existant au jour de la présentation à la formalité.

Quand et où doit-on faire enregistrer ?

Quand doit-on faire enregistrer ?

Tout d'abord, à quel moment doit-on faire enregistrer? A cet égard, il importe d'établir une grande division entre les actes qui sont soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur et ceux qui ne le sont pas. Les actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, c'est-à-dire que l'on ne peut pas se dispenser de soumettre à la formalité, se subdivisent à leur tour en deux catégories: il y a des actes soumis à l'enregistrement dans un délai obligatoire à raison de leur forme, quelle que soit d'ailleurs leur nature ou leur substance; c'est le cas de tous les actes publics, actes notariés, actes extra-judiciaires, actes judiciaires, actes administratifs, (lorsqu'il s'agit d'actes administratifs, qui, par exception, sont soumis à l'enregistrement)

Actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

a) à raison de leur forme

La forme authentique de ces actes.

La forme authentique de ces actes suffit, quel qu'en soit l'objet, pour emporter obligation de les faire enregistrer.

b) à raison de leur caractère ou de leur substance

Quant aux actes sous seings privés, ne sont soumises à l'enregistrement dans un délai obligatoire que certaines catégories d'actes et cela uniquement à raison de leur caractère ou de leur objet.

Par exemple, sont soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur les actes sous seings privés portant mutation à titre onéreux, de propriété ou d'usu-

Source : BIU Cujas

fruit d'immeubles, les baux, etc..

Autrefois, la liste des actes sous seings privés assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, à raison de leur caractère ou de leur nature, était assez courte. Les nécessités budgétaires l'ont fait allonger de plus en plus, Actuellement, sont soumis à l'enregistrement dans des délais déterminés, les actes sous seings privés portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, de biens immeubles; les actes portant mutation de propriété de fonds de commerce ou de clientèle à titre onéreux: les actes portant mutation de propriété ou d'usfruit de navires d'un tonnage supérieur à cent tonnes; les actes de baux d'immeubles, de chasse ou de peche; les actes portant cession de droits à un bail d'immeubles; et enfin, depuis la loi du 29 Juin 1918, qui a considérablement étendu les cas d'enregistrement obligatoire, doivent etre présentés à l'enregistrement dans un délai de trois mois si aucun autre délai n'est prévu , tous les actes sous seings privés contenant une convention synallagmatique (c'est-à-dire comportant des obligations et des droits à la charge et au profit de chacune des deux parties en cause)

Obligation d'établir un exemplaire supplémentaire formant double

Non seulement, tous les actes synallagmatiques sous seings privés doivent etre présentés dans les trois mois à l'enregistrement, mais, en outre, la loi prescrit d'établir, en plus des exemplaires de l'acte, destinés aux parties, un exemplaire spécial, formant double, pour etre déposé au bureau du receveur de l'enregistrement.

Actes sous seings privés qui échappent à la formalité

Très peu nombreux sont donc,en dehors des actes de commerce, les actes sous seings privés , qui échappent à l'obligation de l'enregistrement dans un délai déterminé. Ainsi, un acte de pret pur et simple sous seings privés n'a pas à etre enregistré dans un délai de rigueur, puisqu'il ne crée qu'une obligation unilatérale; l'obligation de l'emprunteur de rembourser le pret . Ne sont pas non plus astreints à l'enregistrement dans un délai fixe : les lettres de change et autres effets négociables qui , en vertu de dispositions spéciales, ne doivent enregistrées qu'en cas de protet, les conventions synallagmatiques qui n'ont pas donné lieu à l'établissement d'un acte proprrement dit, lorsque l'opération qu'elles relatent n'est pas par elle-même soumise à l'enregistrement; les actes d'avances sur titres qui sont régies par des règles particulières, enfin, certains actes qui, bien que portant convention synallagmatique, ont été dispensés de l'assujettissement à la formalité et au paiement des droits. Par exemple, les contrats de travail entre

Source : BIU Cujas

les employeurs et leurs ouvriers. Ils sont très peu nombreux en dehors des actes de commerce qui constituent l'exception la plus importante. Nous verrons plus loin, à propos du régime des actes de commerce sous seings privés, qu'ils sont dispensés de l'enregistrement dans un délai de rigueur.

Le régime des mutations verbales

Ce qui précède s'applique aux actes. Quant aux mutations non constatées par un acte, aux mutations verbales, elles sont, non pas toutes, mais pour la plupart, soumises à l'enregistrement dans un délai de rigueur, et comme ici, il n'y a pas de base de liquidation, contenue dans un écrit, les parties devront y suppléer par une déclaration à la recette de l'enregistrement, déclaration destinée à porter à la connaissance de l'Administration la nature de l'opération taxable et le montant de la valeur sur laquelle les droits doivent être perçus. Parmi les rares mutations qui, à défaut d'acte écrit, échappent à la nécessité de l'enregistrement dans un délai fixe, nous rappellerons les mutations verbales de mobilier.

Les délais d'enregistrement.

Le délai dans lequel les actes et les mutations dont l'enregistrement est obligatoire doivent etre présentés à la formalité, varie suivant les espèces. Il est fixé par la loi, selon les différentes catégories, d'actes et d'opérations. Les délais en vigueur sont contenus dans le titre III articles 60 à 81 de la codification. Nous n'en retiendrons que quelques-uns, à titre d'exemples. Pour les actes notariés qui sont soumis à l'enregistrement du seul fait de leur forme, et quelle que soit leur objet, ce délai sera de 10 ou de 15 jours, depuis la rédaction de l'acte, suivant que le notaire réside ou non dans la ville où se trouve le bureau de la recette d'enregistrement. Pour les actes administratifs, dans le cas où ils sont soumis à la formalité, le délai est de 20 jours, ainsi que pour les actes judiciaires. Pour les actes extra-judiciaires, il est généralement de quatre jours (de 10 jours pour les procès-verbaux d'adjudication des commissaires priseurs (loi du 24 Février 1932) Pour la plupart des actes sous seings-privés et des mutations verbales soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, le délai est de trois mois, c'est le délai pour les ventes non mobilières, les baux, et généralement tous les actes sous seings privés synallagmatiques. Enfin, le délai est, en principe, de six mois depuis le décès pour les déclarations de succession.

Cas où exceptionnellement les actes non soumis à l'en-

Dans une seconde catégorie, se placent tous les actes qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur. 1°- Signalons d'abord que, bien n'y étant pas obligé, on peut toujours faire enregis-

Source : BIU Cujas

registrement doivent etre enregistrés.

trer les actes en question par exemple, pour leur faire donner date certaine. Le receveur ne peut pas refuser la formalité, puisque, tout acte - et meme tout écrit est susceptible d'enregistrement.

2°-Il est possible, et le fait se produira souvent, que l'on ne soit jamais obligé de faire les actes de cette catégorie.

3° - En effet, on ne sera obligé de les faire enregistrer que si certaines circonstances se produisent: à savoir, s'il en est fait usage devant une autorité constituée, ou en justice, ou par acte public subséquent.

Donc, en principe, l'acte non astreint à l'enregistrement dans un délai de rigueur n'aura jamais besoin d'etre enregistré, si l'on n'en fait pas usage dans les cas que l'on vient d'indiquer. Par contre, si l'on en fait usage, l'enregistrement devient obligatoire du fait de cet usage, et doit etredonné au moment où l'usage se produit.

Usage de l'acte devant une autorité constituée

Cette règle, que l'acte non soumis à l'enregistrement le devient en cas d'usage, est formulée par la loi de Frimaire, art. 23 (Cod. 72): "Il n'y a point "de délai de rigueur pour l'enregistrement de tous "autres actes que ceux mentionnés dans les articles pr "cédents, qui seront faits sous signatures privées;mai "il ne pourra en être fait aucun usage soit par acte "public, soit en justice, ou devant toute autre autori "té constituée, qu'il n'ait été préalablement enregis "tré".

La loi de Frimaire prévoit donc trois cas d'usage .

1°- Usage devant une autorité constituée. Il y a lieu d'indiquer ici que la liste des corps ou des fonctionnaires , considérés comme "autorités constituées" est uniquement fondée sur la tradition et la jurisprudence; elle est complètement étrangère à la distinction qu'on établit quelquefois entre les fonctionnaires d'autorité et les fonctionnaires de gestion. Font partie par exemple des autorités constituées, le Président de la République, les Chambres, les préfets, les maires, les conseils de préfecture, etc. N'y rentrent pas, au contraire, les comptables directs du Trésor (trésorier payeur général, receveur des finances, percepteur),les agents des régies financières,receveurs de l'enregistrement, les agents des contributions directes, indirectes ou des douanes, les commissaires et autres fonctionnaires de police.

2°- Une jurisprudence consacrée (encore qu'on trouve quelques décisions en sens contraire) considèr que le conservateur des hypothèques fait partie de la

Source : BIU Cujas

catégorie des autorités constituées. Il en résulte que dans les inscriptions et les transcriptions, il ne peut être fait usage d'un acte sous seing privé sans qu'il n'ait été préalablement enregistré. Au contraire, si, à l'appui d'une déclaration d'impôt général sur le revenu, on fournit comme pièce justificative, de sommes à retrancher du revenu, un acte sous seings-privés portant, par exemple , constitution de pension alimentaire, cette pièce n'a pas besoin d'être enregistrée parce que le contrôleur des contributions directes n' est pas une autorité constituée.

Actes dont il est fait usage en justice

2° - L'usage est justice, or, il est défendu aux juges et arbitres de rendre aucun jugement... en faveur des particuliers sur des actes non enregistrés, à peine d'être personnellement responsables des droits (loi de finances, art. 47, Cod. art. 156).

Actes dont il est fait usage dans un acte public

3° - L'usage par acte public subséquent: lorsqu' un acte public (acte d'huissier ou de notaire par exemple) est établi en conséquence d'un acte antérieur, ou ce qui revient au même, si un acte public fait usage d'un acte antérieur, public ou sous seings-privés, qui n'a pas encore été enregistré, soit parce que les délais d'enregistrement, n'étaient pas encore expirés, soit parce que l'acte sous seings-privés fait partie de ceux qui ne sont passoumis à la formalité dans un délai déterminé, l'acte dont il est fait usage devra être immédiatement enregistré.

(Loi du 28 Avril 1816,art. 56; loi du 22 Avril 1905,art 10; Cod.art. 148,3° al. et 150)

La loi de Frimaire (art. 42, ler al. mat. 42 - Cod. art. 149) exigeait meme l'enregistrement préalable: c'est-à-dire que, par exemple, un notaire ne pouvait pas, procéder à l'établissement de l'acte passé en conséquence avant d'avoir , au préalable, fait enregistrer l'acte dont il était fait usage. De là une complication et une perte de temps inutiles, Des dispositions ultérieures sont venues atténuer la rigueur de la loi, et, aujourd'hui, il suffit que l'acte dont il est fait usage soit annexé à l'acte public, qui l'utilise, et qu'ils soient présentés l'un et l'autre simultanément pour recevoir la formalité, L'acte public passé en conséquence contiendra généralement cette indication :"En vertu d'un acte sous seings-privés en date du ... annexé au présent, pour être soumis à l' enregistrement en meme temps que lui".

Ce qu'il faut entendre par faire usage d' un acte.

Il convient maintenant de définir"l'usage"de l' acte, qui va rendre l'enregistrement obligatoire . L' usage s'entend, en l'espèce, de l'usage juridique, Ainsi il n'y a pas"usage" au sens de la loi, ni obligation de faire enregistrer, lorsque, par exemple,un notaire appelé après décès du locataire à l'ouverture d'un coffre-fort loué dans une banque, pour dresser inventaire de son contenu, relate dans cet inventaire,

Source : BIU Cujas

parmi les objets trouvés dans le coffre, des papiers et des actes sous seings privés. Cette mention constate en effet, simplement l'existence matérielle des documents, mais n'a aucune portée juridique.

Au contraire, la jurisprudence considère qu'il y a usage d'un acte toutes les fois que la mention qui en est faite a un intérêt juridique. Il n'est pas nécessaire, du reste, que l'acte dont il est fait usage soit l'élément déterminant de l'acte subséquent; il suffit que ce dernier en fasse mention même à titre acessoire, du moment que cette mention a une portée juridique .

Les conventions vervales et le droit de titre

Quant aux conventions purement verbales, elles sont soumises à un régime plus ou moins analogue, par suite de l'application de ce qu'on appelle le droit de titre. Le principe du droit de titre est formulé dans l'art. 69, § 2, N° 9 al. 5 de la loi de Frimaire (Cod. art. 271, § 7 N° 7 al. 7) qui énonce que lorsqu'une condamnation est rendue sur une demande non établie par un titre enregistré et susceptible de l'être, le droit auquel l'objet de la demande aurait donné lieu, s'il avait été convenu par acte public, est perçu indépendamment du droit du pour l'acte ou le jugement qui a prononcé la condamnation. Il est admis que cette règle s'applique non seulement au cas d'un jugement , mais également au cas d'un acte quelconque, du moment qu'il est susceptible de former titre d'une convention verbale.

Soit une vente verbale de meubles. On sait que le droit qui frappe les ventes mobilières est un droit d'acte : c'est-à-dire qu'elles ne sont impossibles que si elles sont constatées par écrit, La vente verbale échappe donc à l'impot. Mais supposons qu'un jugement ou un acte quelconque intervienne, qui constitue un titre pour cette convention. L'acheteur,par exemple, est condamné à payer le prix, ou bien encore, dans un acte soumis à l'enregistrement, se reconnait débiteur envers le vendeur, d'une somme de tant, pour prix de meubles par lui achetés. Dans cette hypothèse, indépendamment du droit propre perçu sur le jugement ou sur l'acte soumis à la formalité, le receveur percevra, en outre, le droit de vente mobilière de 6,60 % parce que le jugement ou l'acte en question ont apporté à cette vente le titre écrit qui lui faisait défaut jusque là . Le droit de titre, il est à peine besoin de le dire, ne constitue pas une catégorie spéciale du tarif. C'est le droit quelconque, propre à l'opération envisagée, qui sera perçu lorsque, purement verbale à l'origine, elle est ultérieurement munie, soit par un acte, soit par un jugement, d'un titre écrit.

Source : BIU Cujas

Comment et où la formalité doit etre donnée.

Comment et où la formalité est-elle donnée ? En principe, la formalité est donnée au comptant, c'est à-dire que les droits doivent etre acquittés intégralement en meme temps que l'acte est enregistré, sous réserve des dispositions spéciales qui, dans certains cas, ont prévu le fractionnement ou le crédit des droits (v.infra)

Les enregistrements sont effectués dans l'ordre de présentation des actes et déclarations,et "sans délai" dit la loi. Celle-ci ne fixe pas le délai dans lequel les actes doivent etre rendus aux parties après l'enregistrement. En pratique, comme il faut laisser le temps au receveur de revoir le calcul des droits, un délai de 24 heures lui est accordé. Généralement, il faut consigner séance tenante, une somme représentant approximativement le montant des droits, et quand on vient chercher l'acte enregistré, procède à un réglement définitif.

Les bureaux compétents

L'enregistrement ne peut d'ailleurs pas etre donné à n'importe quel bureau. La loi, dont les dispositions sont reproduites aux articles 82 à 90 de la codification, a fixé elle-meme les bureaux compétents. Par exemple, pour les notaires, ce sera le bureau dans le ressort duquel ils résident; pour les huissiers, le bureau de leur résidence ou le bureau du lieu où ils ont instrumenté, pour les actes sous seings -privés, portant transmission de propriété d'usufruit ou de jouissance d'immeubles ou de fonds de commerce, le bureau de la situation des biens; pour les autres actes, synallagmatiques, pour les déclarations de succession, le bureau du domicile du décédé, etc.

Cette détermination de compétence des bureaux est importante , non seulement parce que le receveur d'un bureau incompétent doit refuser l'enregistrement,mais aussi parce que l'Administration, soutenue par la jurisprudence, a posé en principe que, si par suite d'une erreur ou d'une inadvertance du receveur, l'enregistrement a été donné à un bureau incompétent, cet enregistrement doit etre tenu pour nul et non avenu. D'où cette conséquence, notamment, que lorsqu'il s'agit d'actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, ces actes, bien que les droits aient été encaissés par le bureau incompétent, seront considérés comme n'ayant pas été enregistrés dans les délais; les parties devront donc repayer les droits au bureau compétent (sauf à demander le remboursement du premier versement) et seront, en outre, passibles des pénalités de retard pour défaut d'enregistrement en temps voulu. L'administration admet, cependant, que, bien qu'enregistrés à un bureau incompétent, les exploits d'huissiers demeurent néanmoins valables, malgré

Source : BIU Cujas

le principe que l'exploit d'huissier n'est valable que lorsqu'il a été enregistré.

Les régimes spéciaux

Certaines catégories d'actes font l'objet de régimes spéciaux. De ce nombre sont notamment les actes administratifs, les actes de commerce, et une série d'actes qu'on appelle les actes imparfaits, les actes de complément, et les actes nuls et refaits.

Régime des actes administratifs

Les actes administratifs, en vertu de dispositio qui remontent à la loi du 15 Mai 1818 (art. 78) sont dispensés, et de la formalité et du paiement des droits sous les conditions suivantes: 1°- il faut qu' s'agisse d'actes administratifs de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics, par opposition aux actes des établissements d'utilité publique, lesquels ne bénéficient pas de cette dispense. De là des difficultés parfois assez délicates pou savoir si tel établissement a le caractère d'un établissement public ou d'un établissement d'utilité publique et soit, en conséquence, bénéficier ou non de l'exemption.

2° - Il faut que l'acte soit établi en la forme administrative, ainsi un acte administratif passé devant notaire ne bénéficierait pas de l'immunité.

3° - Il faut que l'acte soit passé par un fonctionnaire compétent, dans l'exercice de ses fonctions

4° - Enfin, d'après l'administration, dont l' exigence ne semble pas suffisamment appuyée par les textes, il faut qu'il s'agisse d'un acte administrati passé en minute, c'est-à-dire d'un acte conservé dan les archives de l'administration, et dont il n'est dé livré que des expéditions, par opposition aux actes e brevet, remis directement aux parties.

Toutefois, sont en dehors de l'immunité, c'est-à dire doivent etre enregistrés et soumis aux droits dans les délais de rigueur quelques catégories très importantes d'actes administratifs que la loi de 1818 a formellement exclus; à savoir, 1° - les actes administratifs portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles, 2° - les adjudications et marchés de toute nature, aux enchères , au rabais ou sur soumission; 3° - les cautionnements relatifs à ces actes . Ainsi, bien que passés en la forme administrative, une vente d'immeuble , un bail, un marché de fournitures, une adjudication, demeurent soumis aux régimesde droit commun

Le régime des actes de commerce.

Plus importantes encore sont les dispositions particulières que la loi du 11 Juin 1859 a introduites au profit des actes de commerce.

Ceux-ci quand ils sont sous seings privés, bénéficient, en effet, d'une double faveur; 1°- ils sont dispensés de l'enregistrement dans un délai de rigueu

Source : BIU Cujas

On ne sera donc pas obligé , meme dans le cas où il s'agirait d'actes qui, s'ils n'étaient pas commerciaux seraient soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, (par exemple, d'actes synallagmatiques) de les présenter à l'enregistrement, aussi longtemps qu'on n'en fait pas "usage".

2° - si on les présente volontairement à l'enregistrement, ils seront enregistrés provisoirement au droit fixe de formalité de 22,50. Il pourra se faire d'ailleurs, qu'il n'y ait jamais d'autre perception, que cette perception provisoire. Elle est provisoire en ce sens que dans le cas où il serait, dans la suite, fait usage de l'acte de commerce en justice, ou par acte public subséquent, le droit proportionnel propre à l'acte de commerce, qui n'avait pas été payé jusque là, devra l'être (sans imputation du droit de formalité précédemment perçu).

Il sera perçu, en fait, en addition, des droits perçus soit sur le jugement, qui a fait usage de l'acte de commerce, soit sur l'acte public passé en conséquence de l'acte de commerce,. Toutefois ce droit ne sera pas toujours dû intégralement , il ne sera exigible , en effet, que sur la partie du prix ou des sommes qui a fait l'objet du jugement ou des dispositions de l'acte public.

Le bénéfice de ce régime est d'ailleurs subordonné à plusieurs conditions :

1°- Il faut qu'il s'agisse d'un acte de commerce sous seings privés,

2°- qu'il s'agisse d'un acte de commerce proprement dit, c'est-à-dire d'un acte de commerce, qui réponde aux définitions données par les articles 632, 633 et 634 n° 1 du Code de commerce. Cet acte pourra d'ailleurs être un acte de commerce par lui-meme, ou l'être indirectement, par application de la théorie de l'accessoire, On sait, en effet, que certains actes qui seraient des actes civils s'ils étaient faits par de simples particuliers, deviennent des actes de commerce lorsqu'ils sont faits par un commerçant en vue de l'exercice de sa profession, tel par, exemple, l'achat de meubles ,tables, vitrines, rayons, etc. destinés à l'installation des magasins ou des ateliers. Peu importe au surplus, que l'acte soit commercial à l'égard de l'une et de l'autre des deux parties ou seulement pour une seule, la loi n'ayant fait aucune distinction.

3° - Enfin, 3° et cette réserve est très importante, il faut que l'acte considéré rentre dans la catégorie des actes qui , en vertu dos dispositions des articles 69 § 3 N° 1, et § 5 N° 1 de la loi de Frimaire, auraient été passibles du droit proportion-

Source : BIU Cujas

nel. Donc, ce ne sont pas tous les actes de commerce remplissant les conditions précitées qui bénéficient du régime de faveur, contrairement à une erreur répandue; ce sont seulement certains d'entre eux, parmi les quels figurent du reste, les plus usuels et les plus intéressants. Sans entrer ici dans le détail de l'énumération de l'article 69 de la loi de Frimaire, nous relèverons simplement que les actes qui y sont compris rentrent dans deux catégories :

a) ventes de meubles, b) marchés de fournitures et de louage d'industrie.

Ne bénéficient pas du régime des actes de commerce comme n'étant pas compris dans la nomenclature, un assez grand nombre d'opérations qui ne sont ni des ventes mobilières; ni des marchés de fournitures ou de services, les opérations de banque, de change et de courtage, les opérations immobilières, les baux, etc.

Le régime particulier des acres imparfaits, des actes de complément et des actes nuls et refaits.

Sont également placés sous un régime particulier comportant simplement application du droit fixe de formalité, les actes imparfaits, les actes de complément et les actes nuls et refaits.

Les actes imparfaits sont les actes auxquels il manque un élément essentiel, non pas à leur validité, mais à leur existence meme; Est imparfait, par exemple, l' acte de vente, qui, ou bien ne contient pas mention du prix, ou bien n'est signé que par l' une des deux parties. Cet acte est une ébauche d'acte, ce n'est pas un acte achevé, Il n'est donc pas imposable en soi. Le receveur devra faire remarquer aux parties l'imperfection de l'acte leursignaler qu'il n' est pas impossible, sauf d'ailleurs, puisqu'on peut toujours exiger l'enregistrement d'un écrit, à enregistrer à la demande expresse des parties, en mentionnant, aussi bien sur son registre que sur le duplicata de la formule, que la formalité a été donnée àleur demande. Dans ce cas, le seul droit perçu sera le droit de formalité de 22 frs 50.

La notion de l'acte imparfait est d'ailleurs parfois délicate à préciser, en meme temps que très importante; parce qu'il est essentiel de distinguer l'acte imparfait (qu'on appelle souvent en droit civil, l'acte inexistant) de l'acte nul. En effet, l'acte nul comme on le verra plus loin, est soumis aux droits tout aussi bien que s'il était valable, la validité ou la nullité de l'acte soulevant des points de droit dont le receveur n'a pas à se faire juge.

Celui-ci a simplement à s'assurer que l'acte rem plit les conditions essentielles , à son existence. Pour reprendre l'exemple de tout à l'heure, l'absence de prix ou l'absence de signature d'une des parties, rendent la vente inexistante,puisque l'un des éléments

Source : BIU Cujas

constitutifs du contrat, prix ou consentement, fait défaut. En cas d'enregistrement, le seul droit exigible est le droit fixe de 22 frs 50. Mais, soit une vente d'immeubles faite par une femme séparée de biens,et à laquelle manque simplement le consentement spécial du mari (C.Civ.art. 1538) .Tous les éléments constitutifs de la vente, chose, prix, consentement de l'acheteur et du vendeur sont réunis. La vente n'est pas imparfaite. Elle l'est meme si peu, que si la femme n'était pas mariée, le contrat serait entièrement régulier, S'il ne l'est pas, en l'espèce, c'est que le législateur a ajouté aux éléments indispensables à l'existence de la vente, une condition supplémentaire, qu'il aurait pu ne pas exiger; le consentement du mari. L'absence de cette condition ne rend pas le contrat inexistant, elle le rend nul. Quoi qu'il en soit, il est des cas où, dans la pratique, la démarcation entre l'acte imparfait et l'acte nul, demeure plus ou moins indécise.

Ainsi, la jurisprudence considère comme actes imparfaits les actes passés sans les solennités requises par le code civil (par exemple un acte de donation sous seings privés) encore qu'on puisse estimer que cette omission est une cause de nullité, et non d'imperfection, puisqu'elle s'applique à la forme et non à la substance de l'acte.

En matière d'actes passés par des incapables, elle a tendance à considérer comme simplement nuls les actes à titre onéreux, auxquels font défaut l'assistance ou l'autorisation du représentant de l'incapable, et comme imparfaits les actes à titre gratuit.

Les actes de complément, qui présentent d'ailleurs plusieurs variétés, actes rectificatifs, actes recognitifs, actes de complément proprement dits, sont des actes destinés à mettre au point, à rectifier ou à compléter par une clause accessoire un acte déjà passé sans en altérer le caractère. Si l'acte ainsi complété , modifié ou amendé a déjà payé ses droits propres, et n'a pas été annulé, l'acte de complément n'acquittera que le droit fixe de formalité. Ici encore, des difficultés peuvent s'élever sur le point de savoir si les dispositions contenues dans l'acte de complément n'ont qu'un caractère purement accessoire, qui les rattachent à l'acte primitif, ou si elles n'introduisent pas des éléments nouveaux et modificatifs qui, comme tels, seraient passibles de leur droit propre.

L'acte nul et refait est l'acte qui vient se substituer à un acte nul, dont on a voulu supprimer les causes de nullité. Si l'acte nul avait déjà payé les droits, l'acte nul et refait, qui n'en est , en somme,

Source : BIU Cujas

qu'une seconde édition corrigée et améliorée, n'est soumis qu'au droit fixe de formalité de 22,50

Quelques cas d'exemptions des droits.

Au principe que tous les actes sont passibles de droit d'enregistrement, la loi a établi un certain nombre d'exceptions.

Ces cas d'exemption s'expliquent par des considérations diverses. Tantôt le législateur s'est préoccupé des intérêts du crédit public; c'est ce qui explique, par exemple, l'immunité complète des transmissions à titre onéreux, de rentes sur l'Etat français. Tantôt, il a voulu introduire certaines facilités de procédure. C'est ainsi que ne sont pas soumis au paiement des droits les procès-verbaux intéressant la police générale, autres que les procès-verbaux établis par des huissiers ou par des gendarmes. Echappent également au paiement des droits les actes de procédure que constituent les actes d'avoué à avoué, appelés encore les "actes du Palais"

Quelques cas d'exemptions des droits

Dans d'autres cas, ce sont des considérations d'ordre social, qui sont intervenues en faveur de certaines catégories de redevables, jugés particulièrement intéressantes. C'est ainsi que bénéficient d'exemption les actes concernant les caisses d'épargne, les warrants agricoles, les contrats de louage de travail passés entre un chef d'industrie et ses ouvriers, etc.

Tantôt l'exemption est complète, c'est-à-dire il y a à la fois dispense d'enregistrement, c'est-à-dire dispense de formalité, et exemption d'impôt. C'est le cas notamment pour les actes administratifs, autres que ceuxqui, par exception supportent les droits d'enregistrement, Ils sont dispensés à la fois du règlement de l'impot et de la présentation à la formalité.

Enregistrement gratis

Parfois, il y a exemption d'impôt, sans dispense de la formalité. C'est ce qu'on appelle l'enregistrement gratis. L'acte doit être présenté au receveur. et enregistré par lui, mais sans perception des droits. Ce régime s'applique à certains actes que lesquels on ne voulait pas lever d'impôt et dont on jugeait cependant nécessaire, notamment dans un intérêt fiscal, de conserver la trace, sur des registres publics.

Enregistrement en débet

Quelquefois enfin, l'enregistrement est donné en débet, c'est-à-dire qu'il y a accomplissement de la formalité avec surséance du paiement des droits. On attendra pour savoir à quelle partie ils seront réclamés et même, le cas échéant, s'ils seront réclamés. Par exemple, les actes de procédure des parties qui ont obtenu le bénéfice de l'assistance judiciaire sont enregistrés en débet. On attendra l'issue du procès pour réclamer les droits, dont le paiement a été suspendu à la partie qui a été condamnée, et même on ne les

Source : BIU Cujas

clamera pas, si le jugement est intervenu entre deux parties, qui avaient obtenu l'une et l'autre l'assistance judiciaire.

La liste de ces diverses immunités est contenue dans l'article 315, qui forme à lui seul le titre II de la codification. Cette liste a subi, depuis lors, quelques modifications.

La liquidation des droits

La liquidation des droits a pour objet de déterminer exactement le montant de l'impôt à la charge des parties. La base de liquidation est fournie dans certains cas, par la déclaration des parties, lorsqu'il s'agit d'opérations imposables par elles-mêmes (c'est-à-dire soumises à des droits de mutation) et qui n'ont pas donné lieu à la rédaction d'un acte. La plupart du temps, elle résulte de la présentation de l'acte.

Le receveur doit rechercher quel est exactement la nature de l'acte

1°- Le premier soin du receveur, quand l'acte lui est présenté, est de rechercher quelle en est exactement la nature pour savoir quel est le tarif applicable; si le droit a percevoir est par exemple le droit de vente ou le droit d'échange, ou le droit de bail, etc..C'est là une oeuvre d'analyse juridique, dans laquelle il devra faire appel à toute sa science du droit.

2° -Eventuellement, s'il s'agit de droits proportionnels , le receveur devra déterminer le montant des sommes ou valeurs sur lesquelles ces droits doivent être calculés.

Principes qui s'imposent au receveur dans l'examen des actes remis à la formalité.

I - Le receveur doit tout d'abord rechercher quelle est exactement la nature de l'acte qui lui est présenté, à cet égard, la pratique et la jurisprudence ont dégagé plusieurs principes, qui doivent être suivis dans la liquidation des droits.

1er Principe.

Premier principe - Le receveur, s'il n'a pas de raison particulière de suspecter la sincérité de l'acte, doit le prendre et l'imposer tel qu'il se présente, et, de meme, les parties sont liées par la forme qu'elles ont donnée à cet acte.

Ceci veut dire que les parties, par exemple,ne pourraient pas pour réclamer une taxation différente, se prévaloir d'une erreur ou d'une inadvertance , prétendre que l'acte, tel qu'il est établi, ne répond pas exactement à leurs intentions, ou encore qu'elles auraient pu aboutir à un meme résultat en adoptant une autre combinaison juridique, qui eut entrainé le paiement de droits moins élevés. En sens inverse, le receveur ne pourra pas, taxer par analogie, en alléguant que l'acte qu'on lui présente a pratiquement

Source : BIU Cujas

les mêmes effets qu'un autre acte assujetti par la loi fiscale à des droits plus élevés.

Par exemple le receveur ne pourra pas, à moins d'être en mesure d'établir que l'acte ne répond pas à son apparence, percevoir le droit de vente sur un acte de location contenant simplement promesse de vente, sous prétexte que l'option du preneur n'est pas douteuse, et que, pratiquement, le contrat "équivaut" à une vente.

2ème principe

2ème Principe - Par contre, le receveur a toujours le droit et le devoir de rétablir, à l'encontre de l'apparence inexacte que les parties ont pu lui donner, la véritable nature de l'acte. C'est un principe que la cour de cassation a affirme à plusieurs reprises, notamment dans l'arrêt du 28 Aout 1867 (S.67. I.407) où elle énonce que "bien qu'en règle générale, "la Régie doive taxer d'après la qualification donnée "à l'acte, il en est autrement lorsque la substance de "l'acte aussi bien que ses conséquences nécessaires "et immédiates protestent contre la qualification que "les contractants lui ont donnée, et qu'il ressort de "ses dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature du contrat qu'on voulait soustraire aux droits déterminés par la loi fiscale".

L'Administration de l'enregistrement fait continuellement usage de ce droit de rétablir , malgré la qualification inexacte que les parties ont pu lui donner, la véritable nature juridique de l'acte soumis à la formalité. En voici au hasard quelques exemples Parfois, l'enregistrement pourra découvrir que l'opération qualifiée d'échange , est, en réalité, non pas un échange, mais une vente. Elle pourra se baser, par exemple, sur le fait que l'un des deux objets échangés est d'une valeur infime par rapport à l'autre, et entraine paiement d'une soulte en argent, presque égale à la valeur de l'objet cédé en contre partie. De meme très souvent, le fisc est amené à établir, qu'un acte présenté comme à titre onéreux, constitue en réalité, une donation. Il arrive notamment que les parties, pour échapper, aux droits de donation donnent à la libéralité, l'apparence d'un contrat de constitution de rente viagère. Le subterfuge sera mis en évidence par le fait que la rente viagère qui n'intervient ivi que pour preter au contrat un caractère onéreux est insignifiante et sans aucune relation avec le montant du capital transmis à la personne gratifiée.

De la combinaison de ces deux premiers principes résulte que le fisc ne pourra passer outre à l'apparence ou à la gratification donnée à l'acte par les parties, que s'il est à meme de démontrer par des preuves valables que cette apparence ou cette qualification ne

Source : BIU Cujas

correspondent pas à la réalité. Il ne pourra s'appuyer sur d'autres preuves que celles que comporte la procédure écrite, seule admise en matière d'enregistrement. Mais ce qu'il y a ici d'important à signaler, c'est que, parmi ces preuves, figurent les présomptions judiciaires, c'est-à-dire des présomptions suffisamment "graves, précises et concordantes", pour etre de nature à déterminer la conviction du juge (C.Civ. art. 1353). Le fisc n'est donc pas obligé d'apporter des éléments de certitude absolue, il lui suffit de se baser sur des présomptions assez sérieuses et vraisemblables pour etre tenues pour vraies.

Si les parties et l'administration ne sont pas d'accord sur la nature de l'acte, il appartiendra naturellement aux tribunaux de les départager, c'est-à-dire que le litige sera soumis au tribunal civil, qui est le juge ordinaire en matière d'enregistrement, et éventuellement (car il n'y a pas d'appel en matière d'affaires d'enregistrement) à la Cour de Cassation. Il semblerait cependant, à première vue, que le pourvoi en cassation, ne puisse etre admis, quant au fond du jugement. Voici un tribunal, auquel a été soumis un contrat sur la nature duquel le fisc et les parties n'étaient pas d'accord, pour lui demander si ce contrat doit, par exemple etre tenu pour un contrat de vente ou pour un contrat d'échange. Le jugement décide que c'est un contrat de vente. Si l'on se pourvoit en cassation, ne va-t-on pas se heurter à ce principe que la cour de cassation ne statue que sur le point de droit, et qu'elle ne statue pas sur le point de fait. au sujet duquel la décision du tribunal est survenue. Précisément le jugement du tribunal qui fixe la nature d'un contrat, se borne à constater un fait discuté par les parties. Il est admis par une jurisprudence constante, que la cour de cassation est compétente en pareil cas, parce qu'en l'espèce le point de fait est inséparable du point de droit. Dire que tel contrat est un contrat de vente et non un contrat d'échange, c'est en un certain sens, statuer en fait, mais c'est, en meme temps, statuer en droit, puisqu'on ne peut déterminer la nature d'un contrat qu'en faisant application des règles du droit.

3ème principe

Troisième principe - Les parties sont libres, à condition de ne pas dissimuler la véritable nature du contrat, de choisir, entre plusieurs combinaisons juridiques, celle qui est le plus économique au point de vue fiscal, Ceci par application de ce principe général que tout ce qui n'est pas expressément défendu par la loi est permis.

En droit, il arrive souvent qu'on puisse réaliser

Source : BIU Cujas

certains résultats , en employant des combinaisons diverses. Par exemple, un porteur de valeurs mobilières veut se procurer, pendant un mois, la disposition d'une certaine somme dont il a besoin. Il a un premier procédé à sa disposition qui est de demander une avance sur titres. Mais il peut aussi user d'un autre procédé, il peut vendre ses valeurs au comptant et les racheter à terme pour le mois suivant; c'est ce qu'on appelle un report de bourse. Voilà deux procédés, qui conduisent absolument au meme résultat qui est de procurer au porteur de titres la disposition d'une certaine somme d'argent pendant le temps où elle lui est nécessaire; ces deux procédés sont pourtant juridiquement différents, puisque, l'un consiste dans une opération de pret en titre, et l'autre, dans une vente suivie de rachat. Ce n'est là qu'un exemple entre beaucoup d'autres

Tant qu'elles ne dissimuleront pas la nature exacte du contrat, ce qui constituerait une fraude, les parties sont libres de choisir , étant donné un certain but pratique à atteindre, le contrat ou la combinaison de contrats, et d'une façon générale, la solution qui les y conduira de la façon la plus économique au point de vuefiscal.

Cette faculté n'a d'ailleurs pas été sans soulever de multiples difficultés avec l'administration, qui a été amenée à se défendre avec le secours du législateur, contre certaines combinaisons préjudiciables aux intérets du Trésor, et qui est instinctivement portée à considérer comme une fraude tout procédé meme légal, dont l'objet est d'éviter le paiement d'une partie de l'impot.

Interdiction dans certains cas de méthodes permettant d'économiser sur le montant de l'impot.

De là, d'abord une série de dispositions législatives intervenues pour interdire dans des cas déterminés, l'emploi de ces "habiles utilisations de la loi" qui permettent aux parties d'économiser sur le montant des droits. Ainsi, pour n'en citer que quelques exemples, on arrivait par des combinaisons d'échange, à réaliser les memes résultats que ceux que l'on obtient d'un achat -vente en payant des droits moins élevés. La loi du 3 Novembre 1884 (art. 2) a mis,pour éviter certains abus, comme condition à l'exemption fiscale des échanges de parcelles rurales contigues, qu'on ait acquis depuis au moins deux ans la parcelle qu'on se propose d'échanger . La loi du 30 Juin 1923 a, d'autre part, assujetti aux droits de vente les soultes d'échange d'immeubles ruraux, qui, auparavant, bénéficiaient de la gratuité. Les combinaisons autrefois utilisées ont ainsi perdu leur intéret pour les parties.

De meme encore, on pouvait dans certains cas, employer, pour réduire la charge des droits de succes-

Source : BIU Cujas

sion, le système de la renonciation . Soit l'exemple suivant:un père décède en laissant pour uniques héritiers deux fils entre lesquels sa succession va se partager. L'un de ses fils, avant que la succession paternelle ne soit liquidée, vient à mourir et sa fortune passe au frère survivant. Celui-ci va avoi à payer, sur la moitié de l'héritage paternel,deux droits de succession. En effet, une moitié de l'héritage paternel a d'abord passé du père au fils décédé d'où , droit de succession en ligne directe, ensuite du fils décédé à son frère, d'où: droit de succession entre frères. Si le frère survivant renonce, au nom de son frère décédé, aux droits de celui-ci dans la succession paternelle, il n'y a plus pour cette succession qu'un seul héritier: le fils survivant, qui en recueille directement la totalité et qui n'a plus à payer, sur l'ensemble, que les droits de succession en ligne directe de père à fils.

Le législateur est intervenu par la loi du 13 Juillet 1925 (art. 51,Cod. art. 298) et a décidé que le droit de mutation par décès exigible sur les biens qui, par l'effet d'une renonciation, adviennent aux héritiers acceptants, ne peut etre inférieure à celui qui aurait été dû par le renonçant s'il avait accepté En d'autres termes, en pareil cas, la renonciation n' a pas d'effet au point de vue fiscal.

Une autre combinaison était aussi fréquemment utilisée pour se soustraire en partie au paiement des droits de succession. Une personne voulait gratifier après sa mort une autre personne, qui n'avait avec elle que des liens de parenté éloignés, ou qui ne lui était pas parente, Elle réduisait les droits au minimum, en adoptant l'héritier présomptif. Le législateur est intervenu également par la loi de finances du 16 Avril 1930 (art. 22) pour décider que l'adoption, sa dans un très petit nombre de cas spécialement énumérés, serait sans effet quant à l'application des droits de succession, qui seraient calculés "sans ter compte du lien de parenté résultant de l'adoption.

Enfin, la loi du 13 Juillet 1925 s'est efforcée sans y parvenir d'ailleurs d'aller plus loin et d'atteindre ce que le ministre des finances appelait;"les habiles applications de la loi", au moyen desquelles on arrive à esquiver le paiement d'une partie des droits. Ellea posé, en effet, dans son article 44, une règle générale, en vertu de laquelle "lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, il est dû un double droit en sus". Ce que le législateur voulait, en

Source : BIU Cujas

réalité, en votant ce texte, c'était supprimer le principe que les parties sont libres de choisir le moyen donnant ouverture aux droits les moins élevés.

Il n'a pas pu, en fait, réaliser son intention et le texte qu'il a adopté a un sens différent de celui qu'il aurait désiré lui donner. En effet, ce texte énonce qu'il y aura pénalité , lorsque le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

La sanction implique donc que les parties aient volontairement dénaturé la substance du contrat, c'est-à-dire qu'elles aient fait un mensonge. en présentant sciemment par exemple, une donation sous l'aspect d'un contrat à titre onéreux. Si, au contraire, meme en employant certaines modalités, dans le dessein avoué d'obtenir un traitement fiscal plus avantageux, elles n'ont nullement dissimulé le caractère de la combinaison, qu'elles adoptaient, la pénalité ne peut pas etre encourue, et, par conséquent, l'ancien principe demeure toujours que l'on peut choisir, à condition de ne pas altérer mensongérement la nature du contrat, le procédé le plus avantageux, Il en a été fait, dans ces dernières années, une application assez intéressante. La loi du 13 Juillet 1925 , dans son article 80, a soumis les remboursements effectués par les sociétés, en cours d'exploitation, à l'impot sur le revenu des valeurs mobilières, parce qu'elle assimile pour éviter des fraudes, ces remboursements à des distributions de bénéfices. Exception est faite toutefois pour le cas où les statuts de la société contiendraient une clause prévoyant l'amortissement obligatoire, en cours d'existence de la société. Un certain nombre de sociétés, pour faire échapper leurs remboursements de capital à l'impot annuel sur le revenu des valeurs mobilières, se sont empressées après le vote de la loi, d'introduire dans leurs statuts une clause d'amortissement obligatoire. L'administration a prétendu que ce procédé constituait une fraude à la loi, puisqu'il n'était manifestement qu'un subterfuge pour éluder l'impot. Les tribunaux saisis de la question ont répondu que les sociétés étaient légalement autorisées à utiliser un procédé que la loi mettait à leur disposition, puisqu'elle n'avait fait aucune distinction, selon la date à laquelle la clause aurait été introduite dans les statuts.

Ce différend a d'ailleurs eu l'épilogue habituel une disposition a été insérée dans la loi du 31 Mars 1932 qui limite pour l'avenir l'exemption d'impots aux sociétés dont les statuts contenaient une clause d'amortissement obligatoire antérieurement à la loi da

Source : BIU Cujas

1925.

4° Principe : Présomptions légales limitant la liberté d'interprétation des actes.

Quatrièmement, le receveur ne sera pas toujours libre dans l'interprétation des actes qui lui sont soumis ou des opérations qui font l'objet de la déclaration des parties. En effet, le législateur, en vue de protéger les intérêts du Trésor, est intervenu, en certains cas, pour instituer des présomptions légales, qui s'imposeront au fisc et aux parties, les unes comportant et d'autres ne comportant pas la possibilité de la preuve contraire, Nous nous bornerons, à citer, à titre d'exemple, quelques-unes des plus importantes. Ainsi, il y a présomption de mutation de propriété immobilière, lorsque le nouveau possesseur est inscrit au rôle de l'impôt foncier et les droits pourront lui être réclamés (Loi de Frimaire, art. 12; Cod. art. 29) sauf pour lui à fournir la preuve contraire, en établissant par exemple que son inscription au rôle est le résultat d'une erreur.

Présomption de mutation à titre onéreux

Présomption de cession de biens en nature

De même, pour éviter certaines fraudes lorsque dans la période de deux années, qui suit la constitution d'une société et au cours de laquelle les actions d'apport ne sont pas négociables en bourse, ces actions font l'objet d'une cession, le législateur a établi comme présomption que la cession s'appliquait, non pas aux droits sociaux, que représentent ces titres, mais aux biens en nature, eux-mêmes, qui ont donné lieu à l'attribution des actions d'apport (loi du 30 Décembre 1928, art. 24). Si par exemple, l'apport a consisté en un immeuble et que les actions d'apport qui le représentent sont cédées au cours des deux années pendant lesquelles elles restent attachées à la souche, la cession sera taxée, non pas en tant que cession de droits incorporels, mais en tant que vente de la propriété immobilière elle-même, qui a fait l'objet de l'apport, c'est-à-dire qu'au lieu de percevoir le droit de 0,75 %, le fisc percevra le droit de 12 % sur les ventes immobilières. Cette présomption s'applique aussi, dans les sociétés non constituées par actions aux cessions de parts d'intérêt effectuées dans les deux ans de la constitution de la société.

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS BIBLIOTHÈQUE

Présomption de propriété sur partie des sommes déposées à un compte en banque ou dans un coffre-fort

Signalons également que, lorsque, dans une banque, plusieurs personnes se sont fait ouvrir un compte indivis ou ont loué un coffre-fort indivis avec faculté pour chacune d'elles de retirer seule les fonds ou valeurs déposés au compte ou enfermés dans le coffre, il y a présomption légale que les sommes inscrites au crédit de ce compte -joint ou contenues dans le coffre-fort loué indivisément, appartiennent pour une part virile à chacun des titulaires. Dès lors, si, de deux personnes titulaires d'un compte joint, l'une vient à mourir, les droits de succession seron

Source : BIU Cujas

nécessairement perçus sur la moitié des sommes portées en compte.

Présomptions légales en matière de succession

C'est d'ailleurs surtout en matière de successio que les présomptions sont multiples. Car c'est là que les occasions de fraude sont les plus à redouter. Nous ne mentionnerons que la plus importante: celle qui concerne le cas où une propriété se trouve démembrée, la nue-propriété appartenant à la personne appelée à recueillir la succession de l'usufruitier.C'était, en effet, une pratique fréquente pour esquiver le paiement des droits de succession, que de transmettre de son vivant, moyennant un prix de complaisance, à la personne que l'on voulait gratifier après sa mort, la nue-propriété d'un bien dont on se réservait l'usufruit. Au décès de l'usufruitier, il n'y avait pas transmission de propriété, mais simplement réunion de l'usufruit à la propriété, et le fisc se trouvait frustré des droits de succession.

L'article 45 de la loi du 13 Juillet 1925 a donc décidé qu'au point de vue fiscal seulement, est réputé faire partie de la succession de l'usufruitier tou bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt, et pour la nue-propriété, à l'un de ses héritiers présomptifs, ou à ses donataires ou légataire Primus avait , par exemple, acheté de concert avec Secundus, son héritier présomptif, une propriété dont il devait avoir l'usufruit, Secundus acquérant la nue propriété seulement. Si Primus vient à décéder et qu Secundus lui succède, le fisc ne tiendra pas compte du démembrement de propriété qui s'était produit du vivant de Primus, et taxera la succession comme si Primus était demeuré jusqu'à sa mort plein et entier propriétaire du bien démembré, Cette présomption est susceptible de la preuve contraire, mais, étant donn les exigences des tribunaux, quant à l'administration de cette preuve, elle est, la plupart du temps, impossible à fournir. Il y a donc, là, une présomption extrêmement rigoureuse.

Le receveur doit rechercher le montant des sommes ou valeurs sur lesquels les droits proportionnels seront calculés.

Nous avons dit qu'en second lieu, lorsqu'il s'agit de droits proportionnels, le receveur, après avoir déterminé la nature exacte du contrat, devra rechercher quel est le montant des sommes ou valeurs sur lesquels ces droits proportionnels devront etre calculés. Les indications nécessaires seront généralement contenues dans l'acte lui-meme, sinon, les parties devront fournir , au pied de l'acte, une déclaration estimative.

Pour couper court à toute discussion, le législateur a parfois fixé lui-meme les bases d'évaluation et dans certains cas imposé des modes d'évalua-

Source : BIU Cujas

luation forfaitaires? Ces dispositions sont rassemblées dans le Titre II (art. 47 à 59) de la Codification des valeurs sur lesquelles sont assis le droit proportionnel et le droit progressif.

Eléments à retenir pour l'évaluation des immeubles

Pour les mutations de propriété à titre onéreux, par exemple, en ce qui concerne les immeubles, les droits seront perçus , en principe, sur le montant du prix exprimé au contrat, si ce prix est sincère, Cependant, au prix indiqué , même sincère, devra être substituée la valeur vénale, si elle est supérieure au prix. Au cas où un immeuble a été vendu, 400.000 frs, le fisc pourra donc, sans contrôler que la vente ait eu lieu au prix indiqué, établir , en recourant éventuellement à l'expertise, que ce prix est inférieur à ce que valait normalement la propriété, et taxer sur une valeur vénale de 500.000 frs

Pour les donations d'immeubles entre vifs et pour les successions immobilières, c'est également la valeur vénale qu'il appartient aux parties d'indiquer, qui servira de base au calcul des droits . Pour les obligations de sommes ou valeurs, la valeur imposable est le capital de la créance ou de la rente,qui en forme l'objet, etc..

Bases d'évaluation forfaitaire fournies par la loi.

Enfin, la loi a fourni elle-même des bases d'évaluation forfaitaire, notamment en cas de mutation par décès. C'est ainsi, par exemple, que pour éviter des évaluations dérisoires qui étaient de pratique courante, le législateur a fixé les procédés qui s'imposeront dans les déclarations de succession, pour l'évaluation du mobilier; 1°- le prix réalisé dans des ventes publiques dans les deux ans du décès, 2° - à défaut d'acte de vente, 60 % de la valeur pour laquelle le mobilier a été assuré contre l'incendie. 3°- A défaut de police d'assurance, les prisées contenues dans des inventaires, 4°- enfin, subsidiairement, quand il n'y a pas d'autre base d'évaluation, l'estimation des parties , sans que celle-ci puisse être inférieure à 5 % de l'ensemble des valeurs mobilières et immobilières de la succession. L'ordre d'emploi de ces procédés est impératif, on ne peut se servir d'un procédé qu'à défaut de ceux qui figurent antérieurement dans la liste.

Evaluation des usufruits

Un des procédés forfaitaires dont il est fait fréquemment emploi est celui qui concerne l'évaluation de l'usufruit et de la nue - propriété, en cas de mutation à titre gratuit.

Deux systèmes différents fonctionnent l'un pour les usufruits viagers, et l'autre pour les usufruits à durée fixe.

Usufruits viagers

Pour les usufruits viagers, en vertu de la loi du 25 Février 1901, (art. 13 Cod.art. 56) on tient

Source : BIU Cujas

compte de l'age de l'usufruitier. Plus l'usufruitier est âgé, moins est longue la durée pendant laquelle il a chance de jouir de son usufruit. Quant à la valeur de la nue-propriété, elle varie naturellement en sens inverse de celle de l'usufruit, et les deux valeurs additionnées doivent reconstituer la valeur de la propriété totale. Ceci posé, la loi de 1901 a adopté les bases d'évaluation suivantes: lorsque l'usufruitier est âgé de moins de vingt ans, l'usufruit représente les sept dixièmes de la valeur de la pleine propriété, et la nue-propriété les trois dixièmes. Lorsque l'usufruitier a plus de vingt ans, et moins de trente ans, les proprotions respectives sont : six dizièmes pour l'usufruit et quatre dixièmes pour la nue-propriété, lorsque l'âge de l'usufruitier se place entre trente et quarante ans, les proportions respectives sont cinq dixièmes pour l'usufruitier et cinq dixièmes pour la nue-propriété, etc. A chaque dix nouvelles années d'âge de l'usufruitier, l'usufruit perd un dixième de sa valeur, tandis que la nue-propriété acquiert un dixième en plus, jusqu'au moment où l'usufruitier a atteint l'âge de 70 ans, auquel cas la valeur de son usufruit reste invariablement fixée à un dixième de la pleine propriété et celle de la nue-propriété, a neuf dixièmes.

Ce mode d'évaluation, ainsi qu'on l'a indiqué, ne s'applique qu'aux usufruits viagers, qui sont d'ailleurs les plus fréquentes.

Les usufruits d'une durée déterminée.

Quant aux usufruits d'une durée déterminée, leur mode d'évaluation est différent , ils sont estimés aux deux dizièmes de la valeur de la propriété entière, pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier. Cependant, la jurisprudence a admis qu'en aucun cas, l'application de cette dernière base de calcul ne devrait entraîner, pour l'usufruit à durée déterminée, le paiement de droits supérieurs à ceux que comporterait l'usufruit viager, évalué d'après l'âge de l'usufruitier.

Particularités qui sont de nature à influer sur la perception des droits

Tels sont les principes essentiels,qui président à la liquidation des droits.

Il peut se faire que les actes soumis au receveur présentent certaines particularités de nature à influer sur la perception des droits: 1°- l'acte présenté à la formalité peut être un acte nul; quelle sera l'influence de la nullité de l'acte au regard de l'exigibilité de l'impôt? 2°- l'acte peut etre affecté d'une condition suspensive ou d'une condition résolutoire; quelle influence la condition va-t-elle exercer sur l'exigibilité des droits? 3° - L'acte peut renfermer des dispositions diverses et plus ou moins

Source : BIU Cujas

indépendantes les unes des autres. Devra-t-on percevoir un droit unique, calculé sur la disposition la plus importante, ou, au contraire, exiger autant de droits qu'il y a de dispositions distinctes? 4° - Un même acte peut intéresser plusieurs personnes, Devra-t-on exiger un seul droit ou, au contraire, autant de droits qu'il y a de personnes séparément intéressées par cet acte"? Ce sont ces différents points que nous allons avoir à examiner successivement.

Influence de la nullité de l'acte au regard de l'exigibilité de l'impôt.

I- L'acte présenté à l'enregistrement est entaché de nullité, la règle est ici que la nullité de l'acte présenté à l'enregistrement est sans influence sur la perception du droit. Le receveur n'a pas à rechercher si l'acte est valable ou nul, ce qui l'obligerait à résoudre des points de droit souvent délicats, qui ne sont pas de sa compétence, mais de celle des tribunaux. Cette règle est différente, on le sait, de celle qui existe en matière d'actes imparfaits, lesquels n'ayant pas d'existence juridique, ne sont pas imposables et ne supportent que le droit fixe de formalité si les parties en exigent l'enregistrement.

Distinction de l'acte imparfait et de l'acte nul.

Nous avons d'ailleurs signalé précédemment que la distinction est parfois délicate entre l'acte imparfait et l'acte nul.

L'acte nul est passible des droits.

Quoiqu'il en soit, l'acte nul est passible des droits aussi bien que s'il était valable, et cela sans qu'il y ait lieu de s'attacher au caractère de la nullité et de rechercher s'il s'agit d'une nullité absolue, ou d'une nullité simplement relative. Cela peut s'expliquer facilement. Une nullité même radicale, a besoin pour entrainer ses effets, d'être prononcée par les tribunaux, de plus, un acte nul peut etre exécuté spontanément par les parties et avoir ainsi les mêmes résultats que s'il avait été régulier.

Nous avons supposé jusqu'ici le cas d'un acte nul, mais non encore annulé, qui est présenté à la formalité et sur lequel le receveur est tenu de percevoir les droits, comme s'il était valable.

Mais d'autres hypothèses sont à envisager. L'acte nul a été annulé avant d'être soumis à la formalité. Si l'on est dans un cas, d'enregistrement obligatoire, devra-t-on, malgré l'annulation le faire enregistrer et payer les droits . En second lieu , si l'acte est annulé après avoir acquitté les droits, ceux-ci sont-ils restituables, comme perçus sans cause.

Distinction de l'Annulation et de la résolution

Pour répondre à ces deux questions, il faut distinguer , en prenant le mot annulation dans son sens le plus large, deux sortes d'annulations complètement distinctes : l'annulation proprement dite et la résolution. L'annulation est fondée sur des causes inhérentes à l'acte lui-même, la résolution est motivée

Source : BIU Cujas

par des événements postérieurs à l'acte. Prenons des exemples : une vente d'immeubles faite par une femme mariée séparée de biens, est révoquée, faute de consentement du mari. C'est un cas d'annulation, car la cause est inhérente à l'acte lui-meme, auquel a manqué le consentement requis pour qu'il fut valable. Une vente immobilière est rescindée pour cause de lésion de plus des sept douzièmes, ou bien encore à raison de vices cachés. Ce sont des cas d'annulation, car les causes de rescision ont entaché la vente elle-même au moment où elle a été conclue

Au contraire, un contrat synallagmatique est résolu faute par l'une des parties d'exécuter ses engagements (Cod. civ. art. 1184); une vente est résolue pour cause de non-paiement du prix. Aucun vice n'affectait l'acte au moment où il a été établi, la cause de nullité réside dans un événement ultérieur: la non exécution des obligations, le non paiement du prix On se trouve ici en présence, non pas d'un cas d'annulation, mais d'un cas de résolution. Cette distinction de l'annulation proprement dite et de la résolution, a une importance considérable en droit fiscal.

L'annulation proprement dite

Considérons, en premier lieu, l'annulation proprement dite, c'est-à-dire la révocation d'un acte, à raison des vices dont il était entaché au moment où il a été passé. Deux cas doivent etre distingués: l'annulation intervient avant que l'acte ou l'opération aient été enregistrés, L'annulation intervient après que les droits ont été perçus.

1°-L'annulation intervient avant l'enregistrement de l'acte

Premier cas : Lorsque l'annulation intervient avant que les droits aient été perçus, devra-t-on néanmoins demander la formalité, lorsqu'elle est obligatoire, et payer les droits? C'est dans le sens de l'affirmative, que pendant longtemps s'est prononcée la jurisprudence. Elle estimait que les droits dus, sur l'acte ou l'opération, étaient acquis au Trésor, et, par conséquent, devaient être versés, même si, avant le paiement, intervenait une annulation quelconque, Cette jurisprudence a été réformée par un arrêt de cassation du 28 Janvier 1890 (civ.S.90.I. I25) qui a fixé la jurisprudence en ce sens que, lorsqu'une décision judiciaire intervient avant la perception des droits, pour annuler l'acte, ces droits ne sont plus exigibles. En effet, dit la Cour de Cassation, "lorsqu'un acte est passé, l'obligation de le soumettre à la formalité et de payer les droits,ne doit s'entendre que sous réserve d'une clause résolutoire implicite, en vertu de laquelle l'obligation fiscale disparait, quand l'acte est anéanti, et, que par conséquent, disparait le fait générateur de l'impot". Cet arrêt avait été rendu, à propos d'un acte renfermant reconnaissance d'un don manuel qui avait été annulé judiciairement, avant que n'ait été payé

Source : BIU Cujas

droit proportionnel pour le recouvrement duquel une contrainte avait, du reste, été déjà décernée.

L'arrêt de 1890 ne visait d'ailleurs que le cas d'annulation judiciaire. Au contraire, lorsque l'annulation ne résulte pas d'une décision judiciaire, qu'elle est effectuée à l'amiable, la jurisprudence est demeurée très ferme en ce sens que cette annulation est sans effet, sur l'exigibilité des droits, qui restent dus. Cette solution rigoureuse est assez difficile à justifier en théorie, la véritable raison qui la motive est une raison purement pratique, à savoir la crainte de la fraude, on a craint que si une annulation amiable, intervenant avant le paiement des droits, suffisait à supprimer l'exigibilité de l'impôt, les parties ne s'entendissent pour annuler fictivement l'acte, en vue d'échapper au paiement des droits, et sauf à l'exécuter spontanément ensuite, ou encore pour dissimuler une rétrocession sous forme d'annulation

°-L'acte est annulé après on enregistrement.

Deuxième cas, celui qui d'ailleurs, dans la pratique, sera le plus fréquent, l'acte est annulé après que les droits ont été perçus. Pendant longtemps, exactement depuis la loi de Frimaire jusqu'à la loi du 12 Janvier 1912, la règle absolue a été qu'en pareil cas, les droits n'étaient pas restituables. L'article 60 de la loi de Frimaire, édictait, en effet, que les droits régulièrement perçus ne peuvent pas être remboursés. Par "droits régulièrement perçus", il faut entendre à la différence des droits perçus par erreur, ceux dont la perception était régulière au moment meme où ils avaient été payés. C'était précisément l'hypothèse les droits avaient été régulièrement perçus, puisque l'acte n'était pas encore annulé lors de leur perception. Cette règle avait des conséquences pratiques d'une injustice évidente. Voici, par exemple, un jugement validant la transmission d'un immeuble, et donnant ouverture par conséquent, au paiement des droits de mutation immobilière, qui sont particulièrement élevés. Ce jugement était infirmé en appel. Les droits sur une mutation que le juge d'appel avait déclaré, contrairement au juge du premier ressort, ne pas exister, n'en restaient pas moins acquis au Trésor (Cass. 18 Avril 1826). Ce système s'est maintenu cependant jusqu'à la loi du 12 Janvier 1912, en vertu de laquelle, si, en principe, les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables, il y a cependant lieu à restitution toutes les fois qu'une annulation, pour quelque cause que ce soit, aura été prononcée par une décision de justice. Toutes les fois donc qu'après paiement des droits intervient une annulation judiciaire, les droits sont restituables, Au contraire, comme la loi de 1912 ne prévoit

Source : BIU Cujas

que le cas des annulations par justice, toutes les fois qu'intervient une annulation amiable, du seul consentement des parties, les droits restent acquis au Trésor.

Révocation de l'acte, basée sur des événements postérieurs à la passation de l'acte

Passons maintenant àla résolution, c'est-àdire àla révocation, de l'acte, basée sur des événements postérieurs, à sa passation. Dans ce cas, la règle est très simple, Aucune résolution , qu'elle intervien avant ou après le paiement des droits qu'elle soit pro noncée par la justice ou amiable n'a d'effet sur les droits. Ils restent exigibles s'ils n'ont pas encore été payés, ils ne sont pas restituables s'ils l'ont déjà été.

Pourquoi ?En ce qui concerne la résolution amiable, d'abord pour cette raison de fait, qui réside dan la crainte de la fraude; ensuite pour cette raison de droit que la loi n'admettant meme pas la restitution des droits en cas d'annulation judiciaire, il n'en saurait être autrement de la résolution amiable.

En ce qui concerne la résolution judiciaire, parce que, dans ce cas, nous avons un texte, qui est précisément le texte de la loi du 12 Janvier 1912 (Cod. art. 238). La loi de 1912, après avoir admis le princi pe de la restitution des droits au cas d'annulation judiciaire, exclut formellement les cas où l'annulation serait fondée sur les articles 954 à 958, 1184, 1654, et 1659 du Code civil. Or, ces articles sont justement ceux qui visent tous les cas possibles de ré solution (Notamment l'article 1184 est l'article relatif au pacte commissoire). On en conclut que la résolution judiciaire n'entrainant pas remboursement des droits payés, ne dispense pas de les payer, quand elle se produit avant l'enregistrement.

Le régime des annulations et des résolutions soulève encore une question.

Droits applicables à l'acte prononçant l'annulation ou la résolution

Lorsqu'un acte ou un jugement prononce une annulation ou une résolution, quels seront les droits exigibles sur cet acte ou ce jugement.La loi de 1912 a décidé par dérogation à la règle habituelle que les jugements qui prononcent l'annulation, la résolution ou la rescision de contrat, quelle qu'en soit la cause, ne seraient soumis qu'à un droit fixe, à l'exclusion de tous droits proportionnels. Par contre, lorsque l'annulation ou la résolution résulte d'un acte passé entre les parties, et non d'une décision de justice, nous rencontrons en droit fiscal, une règle complètement opposée aux principes du droit privé. En droit privé, on considère que l'acte d'annulation ou de résolution remet les choses dans le statu quo ante; l'acte annulé ou résolu est considéré comme n'ayant jamais existé, S'il s'agit d'une vente d'immeuble annulée ou

Source : BIU Cujas

résolue, l'immeuble est censé n'avoir jamais quitté les mains du propriétaire primitif, Au contraire, en droit fiscal, on considère que l'acte de résolution ou d'annulation entraine un mouvement de valeurs en sens inverse de celui qu'avait provoqué l'acte révoqué. S'il s'agit, par exemple, d'une vente annulée pour défaut de paiement du prix, la situation, au point de vue fiscal, s'analysera de la façon suivante; la propriété du fait de la vente, avait passé de A à B, il y a eu mutation, pour laquelle les droits étaient exigibles, et demeureront acquis au Trésor, puisque la résolution meme judiciaire n'entraine pas restitution des droits. Du fait de la résolution, il y a retransfert de la propriété de B. à A. Elle revient dans les mains qu'elle avait quittées, Il s'opère donc un déplacement de valeurs en sens inverse, une nouvelle mutation, qui neutralise la première, et sur laquelle les droits sont également dus. D'où ce résultat que lorsqu'une vente d'immeubles est consommée, elle ne paye qu'un droit tandis que lorsqu'elle est résolue, elle en paye deux, un sur le passage de la propriété du vendeur à l'acquéreur, et un sur le retour de la propriété de l'acquéreur au vendeur primitif. Pour qu'il en soit ainsi il faut naturellement d'ailleurs que l'acte primitif, qui a été résolu ait été exécuté, c'est-à-dire ait déjà emporté des effets, qui seront effacés par l'effet en sens contraire de l'acte de résolution. Si l'acte primitif n'a pas été suivi d'exécution, l'acte d'annulation ne pouvant produire d'effet en sens contraire, ne sera taxé qu'au droit fixe de formalité. Sinon, l'acte de résolution sera taxé suivant la nature de la mutation en sens inverse, qu'il réalise . L'acte d'annulation ou de résolution d'une vente sera considéré, par exemple, comme effectuant une revente. S'il y a annulation d'une obligation, cette annulation produit une libération passible comme telle du droit de quittance . De meme, l'annulation d'une donation constituera suivant les cas, soit une mutation à titre onéreux, soit une nouvelle donation en sens inverse de la première (si c'est dans un but de libéralité à l'égard du donateur primitif que la donation a été annulée).

Actes affectés d'un terme ou d'une condition

Les principes de la théorie fiscale des conditions sont assez simples , parce que le droit fiscal suit très exactement les principes du droit civil.

Supposons un acte affecté d'un terme. Le terme, en droit civil, à l'inverse de la condition suspensive, ne suspend pas l'existence des obligations, il en ajourne simplement l'exécution . L'obligation existant, le fait générateur de l'impôt existe, et l'impôt sera perçu immédiatement.

Source : BIU Cujas

Supposons un acte affecté d'une condition résolutoire, La condition résolutoire ne suspend pas non plus l'existence de la convention, Elle en suspend simplement l'anéantissement. La convention, meme affectée d'une condition résolutoire, est actuellement parfaite, par conséquent, les droits sont dus immédiatement. Si, dans la suite, la condition résolutoire vient de se réaliser, on sait , d'autre part d'après les explications précédentes, que cette résolution sera sans effet sur les droits qui resteront acquis au fisc. Si la résolution est constatée par un acte, cet acte pourra meme etre passible à son tour, à moins que ce ne soit un jugement, de droits proportionnels de meme nature que ceux qui avaient été payés à l'origine.

Supposons enfin que l'acte est affecté d'une condition suspensive Ici ce qui est en suspens, ce n' est pas l'anéantissement de la convention, comme dans la condition résolutoire, c'est l'existence des obligations qu'elle fait naitre, et qui ne sont encore que des obligations virtuelles, Le fait générateur, n'existera que, si la condition se réalise, il n'existe pas encore actuellement, Si donc l'acte n'est pas de ceux qui doivent etre soumis obligatoirement à l'enregistrement, à raison de leur forme ou de leur usage, , on ne sera pas obligé de le présenter à la formation, S'il s'agit, d'un acte, qu'on est obligé de faire enregistrer tel un acte notarié ou un acte dont on fait usage ou qu'on fait enregistrer spontanément, cet acte qui n'emporte que des effets conditionnels, ne subira pas son droit propre et on ne lui appliquera que le droit fixé de formalité (22 frs 50 pour les actes civils. Quant au droit propre, il ne deviendra exigible que si la condition se réalise, et quand elle se réalisera, A cet effet, les parties devront présenter ou représenter l'acte à l'enregistrement dans les délais voulus à compter de la réalisation de la condition, ou bien encore, s'il s'agit de mutations verbales, faire à compter de la réalisation de la condition suspensive la déclaration dont ils avaient été dispensés pendente conditione.

C'est encore la règle du droit civil, qu'on suivra en ce qui concerne le tarif applicable, lorsque celui-ci a été modifié entre la date de la convention sous condition suspensive et la date de l'enregistrement.

On appliquera le tarif en vifueur au jour de l' acte ou de l'opération et non celui du jour de l'enregistrement, en vertu du principe de la rétroactivité de la condition, la condition accomplie ayant effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté.

Source : BIU Cujas

Par exception sont taxés tout de suite à leur droit propre(et sauf restitution éventuelle le cas échéant) les contrats de mariage, les cessions d'offices, les ouvertures de crédit, bien que l'existence du contrat soit subordonnée à la célébration du mariage, à l'agrément de la chancellerie, ou à l'utilisation du crédit. Il est vrai que ce sont là des conditions dont la réalisation est suffisamment vraisemblable pour pouvoir etre escomptée à l'avance.

Théorie des dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes.

Il peut arriver qu'un acte contienne des dispositions diverses. Peu nombreux sont meme les actes qui ne contiennent qu'une disposition unique, comme une quittance ou une reconnaissance de dette pure et simple. Généralement, l'acte est constitué par un ensemble de dispositions dont certaines sont indissolublement liées les unes aux autres, (par exemple,dans une vente, les dispositions concernant la chose et le prix), dont d'autres sont entre elles en rapports étroits, dont d'autres enfin n'ont aucun lien nécessaire. Dans ces conditions, comment devra-t-on procéder à la taxation? Percevra-t-on un droit unique calculé sur la disposition la plus importante? Percevra-t-on autant de droits distincts qu'il y a de dispositions diverses ? C'est à ce sujet que la doctrine et la jurisprudence ont élaboré une théorie des "dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes", dont les éléments se trouvent d'ailleurs dans les articles 10 et 11 de la loi Frimaire (Cod. art. 25 et 26)

L'article 10 de la loi de Frimaire énonce qu'en cas de transmission de biens, la quittance donnée par le meme acte peut tout ou partie du prix entre les contractants ne peut etre sujette à un droit particulier d'enregistrement..

On aurait pu se demander s'il fallait percevoir en la circonstance à la fois le droit sur la vente et le droit de quittance, La loi répond qu'on ne percevra que le droit sur la vente qui est l'opération principale, et pas de droit particulier sur laquittance. Donc, il y a des cas où certaines dispositions devront etre considérées comme accessoires par rapport à d'autres, et comme n'étant pas susceptibles d'etre taxées distinctement, à part de la disposition principale.

L'article 11 ajoute; "mais lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extra judiciaire, 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

Nous avons ainsi les linéaments de la théorie. En vertu de l'article 10, quand des dispositions sont dépendantes les unes des autres, un seul droit sera

Source : BIU Cujas

perçu, sur la disposition principale. Quand les dispositions seront indépendantes on percevra autant de droit propre qu'il y a de dispositions indépendantes.

Criterium suivi par la jurisprudence pour distinguer les dispositions dépendantes des dispositions indépendantes.

La difficulté pratique que la loi n'a résolue qu'exceptionnellement , comme dans le cas de la quittance incluse dans l'acte de vente, est de savoir quand une disposition peut etre considérée comme dépendante, et quand elle doit etre regardée comme indépendante, et donnant, comme telle, ouverture à son droit propre, La jurisprudence, dans un grand nombre de solutions d'espèce, a adopté un criterium objectif abstrait qui est le suivant ; pour savoir si des dispositions sont dépendantes ou indépendantes, il faut se demander si, en soi, elles concourent, ensemble à la formation du contrat principal, et ne constituent des éléments corrélatifs et nécessaires; en d'autres termes s'il existe entre elles un lien logique tel qu'une disposition entraine normalement l'autre, ou si l'une d'elles ne pourrait pas etre éliminée sans que les autres ne fussent altérées?

Parfois aussi, elle fait appel à un criterium subjectif en recherchant quelle a été l'intention des parties, dans leur esprit, une disposition était -elle si étroitement liée aux autres qu'à son défaut ils auraient probablement renoncé à la convention tout entière

Exemples de dispositions dépendantes et de dispositions indépendantes.

A titre d'exemples, la jurisprudence considère comme dispositions dépendantes, c'est-à-dire comme dispositions ne donnant pas ouverture à leur droit propre, mais comme absorbées, au point de vue des droits, dans la disposition principale, en matière d'acte de vente, non seulement la quittance, quand elle est donnée dans l'acte, hypothèse visée par l'article 10 de la loi de Frimaire, mais encore la garantie fournie par le vendeur ou la délégation du prix faite dans l'acte par le vendeur à l'un de ses créanciers; cette dérogation est considérée comme une simple modalité du paiement qu'une personne désignée recevra aux lieu et place du vendeur. Au contraire, sont considérées comme des dispositionsnindépendantes, comportant par conséquent application de leur droit propre, indépendamment du droit perçu sur la vente, la clause par laquelle dans l'acte de vente, un tiers, et non plus le vendeur, fournit sa garantie, ou encore la disposition en vertu de laquelle l'acquéreur garde à certaines conditions déterminées, à titre de pret, pour une certaine durée, le montant du prix de vente. Dans ce dernier cas, à la vénte , en effet, s'ajoute un pret, au premier cas, un cautionnement.

Source : BIU Cujas

En matière de donation, sera, par exemple, considérée comme disposition indépendante une donation faite comme accessoire d'un contrat à titre onéreux, par application de l'article 1121 du Code civil, qui permet les stipulations pour autrui quand elles sont la condition d'une stipulation qu'on fait pour soi. En sens contraire, sont considérées comme dispositions dépendantes, et non imposables séparément, les charges adjointes à une donation.

Détermination de la disposition principale, seule taxable

Lorsqu'on a établi, que plusieurs dispositions sont dépendantes et concourent à former un ensemble, une dernière difficulté reste à résoudre. Puisqu'en pareil cas un seul droit est perçu, le droit applicable à la disposition principale, il s'agit de dsicerner laquelle, parmi ces diverses dispositions, constitue la disposition principale c'est-à-dire celle qui servira de base à l'assiette des droits.

Dans certains cas, la solution ne comporte pas d'hésitation: un consentement ou une autorisation donnés dans un acte, la fourniture de sûretés par celui qui l'oblige, une main levée d'hypothèque dans une quittance ne sont évidemment que des dispositions accessoires. Où la difficulté se présente réellement, c'est lorsque les dispositions sont en état de dépendance réciproque, c'est-à-dire aussi essentielles l'une que l'autre, comme, par exemple, les mentions relatives au prix et les mentions relatives à la chose dans un acte de vente.

Il est admis d'une façon générale que lorsque la convention comporte une chose et un prix, la disposition principale est celle qui s'applique à la chose et non au prix,

Ceci présente un grand intéret en certains cas. Soit une constitution de rente, moyennant la cession d'un immeuble, si l'on taxe la disposition principale, la rente viagère, le droit sera de 3 %, Si on taxe comme disposition principale la cession de l'immeuble, le droit applicable sera le droit de mutation immobilière de 12 %/ C'est en fait le droit qui sera perçu.

Plus compliqué est le cas où les deux prestations portent sur des droits mobiliers comme, par exemple, la constitution de rente moyennant la cession d'une créance, Va-t-on taxer la cession de créance ou la constitution de rente? Dans la première hypothèse, le droit sera de 1,50 % et, dans la seconde, de 3 %

Hiérarchie établie par la régle entre les prestations qui peuvent

Dans les cas embarrassants, la régie a cherché à faire prévaloir cette thèse, qu'il fallait appliquer ledroit le plus élevé, Solution trop simple injuste et anti juridique, qui a été condamnée par la jurisprudence. N'osant plus se maintenir sur ce terrain, elle

Source : BIU Cujas

figurer dans un contrat.

a élaboré un certain nombre de règles à suivre pour la liquidation des débits : 1° on vient de voir que le prix ne sera jamais considéré comme constituant l'objet principal d'une convention, cet objet principal étant constitué par la disposition à laquelle ce prix se rapporte (1)

Si de deux obligations corrélatives, l'une porte sur un corps, certain et l'autre sur un objet qui se consomme par l'usage, c'est la première obligation qui est la principale, la seconde ne faisant fonction que de prix.

Si les deux obligations concernent également un corps certain, il faut rechercher laquelle des deux choses échangées se rapproche le plus de l'argent, et peut le plus facilement etre assimilée à un prix, En l'espèce, l'administration adopte l'ordre suivant; 1° l'argent et les lingots, 2° les diamants et les pierres précieuses, 3° les rentes, créances et actions, 4° les choses fongibles, 5° les objets mobiliers d'un corps certain, 6° les obligations de faire, 7° les immeubles, Ce procédé empirique ne suffit pas toujours à dégager une solution. En pareille circonstance, contrairement à la thèse soutenue par la régie, on doit décider que, conformément aux dispositions de l'article 1164 du code civil, les droits applicables sont les moins élevés, les stipulations douteuses devant s'interpréter en faveur du débiteur.

Théorie de la communauté d' intérêts

Une dernière hypothèse doit etre envisagée, Une meme convention ou un meme acte peut intéresser plusieurs personnes. Par exemple, plusieurs personnes peuvent renoncer par un seul et meme acte, à une succession. Percevra -t-on autant de droits qu'il y a de parties intéressées, La règle se dégage ici de l' article 68 § 1 n° 30 de la loi de Frimaire (Cod.art. 270 § 4, 1°)"il est dû un droit pour chaque demandeur ou défendeur en quelque nombre qu'ils soient dans le meme acte , excepté les copropriétaires et cohéritiers, les parents réunis, les cointéressés, les débiteurs ou créanciers associés solidaires, etc....'

A ce texte, on peut déduire qu'il y aura pluralité de droits lorsque plusieurs personnes ont des intérets distincts, meme si ces intérets sont semblables, Ainsi la renonciation faite par un héritier est évidem-

(1) Cependant, la loi de Frimaire (art. 14, 2° Cod. art. 47, 2°) apporte elle-meme une exception à cette règle en matière de ventes de créance. Le droit est calculé non sur le prix mais sur le capital de le créance.

Source : BIU Cujas

ment distincte et indépendante de la renonciation faite par un autre héritier. Au contraire, un droit unique sera perçu lorsque plusieurs personnes ont un intéret commun, sont "cointéressées". C'est le cas, par exemple, ou un créancier s'adresse à plusieurs débiteurs solidaires. Il est, en effet, en face d'une obligation unique, - ou les créanciers de la succession font une demande en séparation de patrimoine contre les créanciers de l'héritier. leur intéret est commun et indivisible.

Le législateur a d'ailleurs apporté lui-meme certains tempéraments à la règle. Si, par exemple, elle s'applique aux renonciations à succession par acte notarié ou sous seings privés, depuis la loi du 28 Avril 1893, il n'est plus perçu qu'un droit unique, et fixe, lorsque plusieurs héritiers renoncent simultanément par déclaration au greffe.

Le paiement des droits

Le paiement doit etre préalable et au comptant.

Le principe fondamental est que le paiement doit etre préalable et au comptant, c'est-à-dire que le receveur ne doit procéder à la formalité que lorsqu'il a les mains garnies, c'est-à-dire que lui a été versé le montant intégral des droits exigibles, car les parties n'ont pas la faculté de se libérer par des paiements partiels, en versant des acomptes.

as où il est possible de s' acquitter par acomptes.

Cependant, la rigueur de ce principe a du subir des dérogations, en certains cas, où il s'agissait de droits extrèmement élevés, dont le paiement immédiat et otal aurait pu causer des difficultés graves au redevable. C'est pour cette raison qu'en matière de droits de succession diverses facilités ont été prévues pour les héritiers.

1°- D'abord, contrairement à la règle indiquée tout à l'heure, la régie a admis, par tolérance, que le receveur pourrait recevoir des paiements fractionnés, sauf à n'enregistrer la déclaration dans les délais d'usage, qu'après avoir encaissé le solde.

Cas où il est possible de s'acquitter par paiements fractionnés

2°- Plus intéressantes sont les possibilités accordées aux redevables de s'acquitter, non plus par acomptes; successivement versés avant l'enregistrement de la déclaration, mais par paiements fractionnés et une fois la déclaration reçue ou meme de différer le paiement.

Les héritiers, légataires ou donataires, peuvent, à condition d'en faire la demande, s'acquitter en plusieurs versements semestriels égaux, dont le premier aura lieu au plus tard six mois après l'expiration du délai de déclaration et dont le nombre dépendra de l'importance de la part recueillie, ce nombre pouvant

Source : BIU Cujas

aller au maximum jusqu'à dix versements semestriels, ce qui représente un fractionnement du paiement des droits sur une durée de cinq années (loi du 13 Juillet 1911 art 7, et loi du 25 Juin 1920? art. 35, Cod.art. 106)

Cas où le paiement peut etre différé

3° - Les héritiers peuvent aussi obtenir la faculté d'ajourner complètement le paiement, à charge de déposer entre les mains du trésor un nantissement de valeur mobilière, titres de rente ou autres fonds spécifiés (loi du 14 Novembre 1918, Cod art. 107)

Le paiement pourra etre différé pendant cinq ans, Les droits porteront intéret à la charge du redevable qui ,en sens inverse, sera crédité du revenu des valeurs remises en nantissement.

En principe, les droits d'enregistrement ne portent pas intéret au profit du trésor en cas de non paiement dans les délais d'usage, sauf dans certains cas expressément spécifiés par la loi. Généralement, le retard dans le versement est sanctionné par des pénalités qui sont, la plupart du temps, d'un droit en sus, c'est-à-dire que les droits se trouvent doublés pour les retardaires.

Une disposition récente, l'article 39 de la loi du 4 Avril 1926, a décidé cependant que, lorsque les droits en retard auraient fait l'objet d'une contrainte décernée par l'Administration et qu'il ne s'agissait de cas où le retard est sanctionné par des pénalités spéciales, des intérets moratoires calculés sur les sommes exigibles courraient à partir de la délivrance de la contrainte au taux des avances de la Banque de France.

Qui est tenu d'effectuer le paiement

Après avoir vu comment s'effectue le paiement, il faut maintenant se demander qui est tenu de l'effectuer. Ici, il y a lieu de distinguer essentiellement deux choses; l'obligation au paiement et la contribution au paiement. En effet, certaines personnes, qui sont obligées au paiement vis-à-vis de l'administration n'y contribueront pas en ce sens qu'elles n'y sont pas tenues pour leur propre compte et qu'elles acquittent la dette fiscale des véritables redevables , contre lesquels elles auront recours.

L'obligation au paiement

Les personnes sur lesquelles pèse l'obligation au paiement sont : 1° - tous les officiers publics, qui ont preté leur ministère à l'établissement ou à l'usage d'un acte quelconque; notaires, huissiers, greffiers, etc.. sauf leur recours contre les parties, à l'acquit desquelles ils ont payé. En fait, l'officier ne paiera qu'après avoir pris la sage précaution de faire consigner entre ses mains par les parties, une somme équivalente au montant des droits.

Source : BIU Cujas

La solidarité des parties vis à vis du fisc

2° Pour les actes sous seings privés et les mutations verbales, toutes les parties qui sont tenues solidairement envers le fisc, celui-ci peut donc recevoir le paiement de l'une quelconque d'entre elles et, dans le cas où les droits ne sont pas versés en temps voulu, s'adresser à l'une quelconque d'entre elles pour les lui réclamer. La jurisprudence déduit cette solidarité , par une interprétation peut etre un peu élastique mais qui n'est pas contestée, des termes de l'article 29 de la loi de Frimaire, qui porte sur les droits sont supportés par les parties, pour les actes sous seing privé. et de l'article 30 qui donne aux officiers publics qui ont fait l'avance des droits recours contre les parties.

Ce pluriel "les parties" implique , d'après la jurisprudence, qu'elles sont toutes également responsables du paiement et par conséquent solidaires vis-à-vis du fisc.

La contribution au paiement

Ce qui précède concerne l'obligation au paiement, La contribution au paiement, c'est-à-dire la détermination de la personne qui finalement devra supporter les droits, se règle différemment; Il va de soi, par exemple, que le notaire, qui a payé les droits sur l'acte qu'il a fait enregistrer, ne les conservera pas à sa charge,

La contribution au paiement est réglée de la façon suivante; d'après la loi de Frimaire, art. 31 (Cod. art. 96) les droits concernant tous les actes qui entrainent mutation de valeur, sont supportés par les débiteurs ou par les nouveaux acquéreurs. Quant aux droits des autres actes, c'est-à-dire aux droits qui frappent les actes non translatifs, n'emportant pas mouvement de valeur, ils sont supportés par les parties auxquelles les actes profitent. Cette disposition de l'article 29 de la loi de Frimaire est d'ailleurs une disposition interprétative de la volonté des parties, et non impérative, c'est-à-dire que les parties peuvent y déroger par des clauses, qui sont , du reste, fréquentes, dans les contrats et, qui, par exemple, en cas de vente, mettront les droits à la charge, non pas de l'acquéreur, mais du vendeur.

Les garanties pour le recouvrement des droits

Il est à remarquer que le recouvrement des droits d'enregistrement à l'inverse de ce qui existe pour les autres catégories d'impots, n'est pas garanti par un privilège du trésor. Ou, du moins, ce privilège est extrêmement restreint. Il ne fonctionne, en effet, en vertu de l'article 32 de la loi de Frimaire, que pour le recouvrement des droits de succession et ne porte que sur les revenus des biens déclarés. En quelque main qu'ils se trouvent, L'assiette de ce privilège en fait une garantie dérisoire, étant donné le montant

Source : BIU Cujas

habituel des droits de succession. D'autre part, il est limité à ces droits . L'absence de privilège s'explique d'ailleurs par ce fait l'enregistrement n'en a pas besoin. Le recouvrement des droits est suffisamment assuré par l'obligation imposée aux officiers publics par la solidarité des parties, et par le fait que les droits sont, en général, payables au comptant et en totalité avant la formalité.

La prescription en matière d'enregistrement.

A la question du paiement se rattache la question de la prescription

Il est à signaler qu'en matière d'enregistrement existe , à côté de la prescription proprement dite, une déchéance spéciale qu'on appelle la péremption annale.

La prescription doit etre examinée à deux points de vue; D'une part, quant à l'action du fisc envers les redevables pour le recouvrement de l'impôt, d'autre part, quant à l'action des contribuables envers le fisc pour la restitution des sommes qui auraient été indûment perçues.

L'interruption de la prescription.

Il y a lieu de noter, au passage, que la prescription n'est pas interrompue ici par les causes habituelles d'interruption, qui fonctionnent en droit civil, et notamment par l'impossibilité où les parties intéressées se seraient trouvées d'agir, La seule cause d'interruption de la prescription est une demande en justice dument enregistrée, demande à laquelle sont assimilées la reconnaissance de dette émanant du débiteur, ou la soumission souscrite par lui et qui constitue d'ailleurs une façon de reconnaissance de dette A l'inverse de la demande enregistrée et signifiée en temps voulu qui interrompt la prescription, une demande amiable, formulée par voie de pétition ou de correspondance avec les bureaux n'arrete pas la prescription, contrairement à une erreur trop répandue.

Les délais de prescription en matière d'enregistrement

Comme on ne saurait passer en revue dans cette introduction tous les délais de prescription en matière d'enregistrement, on se contentera d'indiquer les principes essentiels en matière de prescription pour le recouvrement des droits.

1°- A défaut d'autres prescriptions résultant de la loi, la prescription applicable est la prescription de trente ans du droit civil.

2° - Cette prescription n'aura d'ailleurs que rarement l'occasion de jouer, la prescription qui fonctionnera le plus habituellement est la prescription biennale, dont les règles sont établies, par la loi du 31 Janvier 1914, portant modification de l'article 61 de la loi de Frimaire, et qui contient les règles en vigueur touchant la prescription en matière de droits d'enregistrement.

Source : BIU Cujas

La prescription biennale

Aux termes de la loi du 31 Janvier 1914, "il y a prescription pour les demandes de droits après un délai de deux ans, à compter de l'enregistrement d'un acte ou autre document ou d'une déclaration, qui révèle suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures". Pour que la prescription de deux ans s'applique, il faut donc 1° - qu'un acte soit présenté ou une déclaration produite à l'enregistrement. 2° - que l'inspection de ce document révèle l'exigibilité de droits(qui pourront etre les droits dont cet acte lui-meme est passible ou dont sont passibles d'autres actes antérieurs ou d'autres opérations qu'il mentionne)

3° la révélation fournie par cet acte soit suffisante quant à l'exigibilité des droits, pour que l'administration n'ait pas à faire d'autres recherches, Cela ne signifie pas, sans doute, que le receveur ne pourra pas consulter ses dossiers, ouvrir ses registres, pour vérifier si les droits n'auraient pas déjà été perçus, cela veut dire que le receveur ne pourra pas, si l'acte ne fournit pas d'indication suffisante, se contenter d'une présomption, dont la confirmation devrait etre cherchée en dehors de l'acte présenté.

C'est cette prescription qui, comme on l'a dit, jouera la plupart du temps, si elle ne joue pas, c'est-à-dire si l'exigibilité des droits n'a pas été révélée au receveur par un acte présenté à l'enregistrement, c'est alors une quelconque des autres prescriptions prévues par la loi d'enregistrement qui fonctionnera ; par exemple, la prescription de 20 ou 30 ans pour les insuffisances ou les omissions dans les déclarations de succession, la prescription trentenaire pour les autres droits.

Délais spéciaux de prescription

La loi d'enregistrement a prévu, en effet, quelques délais de prescription spéciaux, notamment en matière de succession; Ainsi, pour la recherche des droits en cas d'omission dans une déclaration de succession, ou en cas de non déclaration de succession, le délai est de 20 ans ou meme de 30 ans, si la succession comprenait des rentes sur l'État;

Il est d'ailleurs à remarquer, ce qui montre bien comment la prescription biennale se greffe sur les autres prescriptions que ce délai de 20 ou de 30 ans se combine avec elle en ce sens, que, quoi qu'il arrive, la prescription ne pourra jamais s'étendre au delà de 20 ou 30 ans, mais que si par contre, avant l'expiration de ce délai, le receveur a eu connaissance sans avoir besoin de se livrer à d'autres recherches par un acte présenté à l'enregistrement, de l'exigibilité des

Source : BIU Cujas

droits sur la succession non déclarée ou incomplètement déclarée, ces droits ne pourront plus etre réclamés passé les deux ans qui suivent l'enregistrement de cet acte révélateur.

En ce qui concerne, non plus les déclarations de succession, mais les insuffisances de prix ou d'évaluation dans les actes de mutation immobilière à titre onéreux, la loi a fixé un délai de prescription, qui est également de deux ans pour réclamer les suppléments de droits ou requérir l'expertise , mais ces deux ans sont comptés à partir de l'enregistrement de l'acte, (un ans seulement pour les cessions de droit au bail, six mois pour les fonds de commerce).

Délais de prescription en matière de pénalités.

Pour les pénalités, le délai est de deux ans à partir du jour où la contravention a été constatée. Ce délai se confond à peu près avec la prescription biennale, relative au recouvrement des droits, pas tout à fait cependant. Il se confond avec elle, si c'est un acte enregistré, qui a révèlé la contravention Mais celle-ci pourra etre également établie en dehors de l'enregistrement d'un acte par d'autres événements par exemple par le visa du répertoire d'un notaire, circonstance qui ne fait pas courir la prescription biennale, pour le recouvrement des droits.

La péremption annale

La péremption annale, qui se rapproche de la péremption triennale, de l'article 397 du Code de Procédure civile, est une déchéance qui joue lorsqu'il y eu interruption, pendant plus d'un an, des poursuites commencées. Pour que la péremption annale s'applique, il faut d'abord , qu'il y ait eu un acte de poursuite par exemple, la délivrance d'une contrainte. Il faut, en second lieu, que l'instance n'ait pas été liée par l'assignation devant le tribunal, parce que si l'affaire était liée par l'assignation, elle suivrait son cours normal, sauf application éventuelle de la péremption triennale du droit commun si les poursuites sont discontinues. Si les poursuites n'ont pas été suivies dans l'année d'une assignation, l'action de l'administration sera définitivement éteinte.C'est là une différence capitale avec la péremption triennale.qui anéantit toute la procédure déjà faite, et oblige les parties à la recommencer, si on est encore dans les délais, mais qui conserve l'action.

Pour conserver ses droits, il faudra donc que l'administration renouvelle la contrainte avant un an de sa date primitive, et ainsi de suite chaque année tant qu'elle ne l'a pas fait exécuter.

Les droits des redevables vis à vis de l'administration

Quant à l'action en restitution des droits indument réclamés, l'article 60 primitif de la loi de Frimaire contenait unenrègle à laquelle il a été déjà f

Source : BIU Cujas

allusion; les droits "régulièrement perçus", c'est-à-dire dont la perception était régulière, en se plaçant au moment où l'enregistrement avait été donné, ne sont pas restituables ; ne sont restituables que les droits dont la perception a été irrégulière, c'est-à-dire a été motivée par une erreur de fait ou de droit du receveur de l'enregistrement. Dans ce cas, le délai de restitution est de deux ans.

L'administration elle-meme avait été conduite à atténuer par certaines tolérances la rigueur de cette règle, et il existait dans la loi de Frimaire elle-meme et dans quelques lois spéciales des dispositions qui autorisaient, dans des circonstances d'ailleurs extrememement rares, la restitution des droits une fois payés. Il a fallu attendre la loi du 12 Janvier 1912 pour que fut, non pas supprimée, mais profondément modifiée et améliorée, l'ancienne règle de l'article 60, qu'elle est venue remplacer, La loi du 12 Janvier 1912 pose en principe, que toutes les fois qu'un événement antérieur ou postérieur à la perception est venu faire disparaitre rétroactivement la cause d'exigibilité des droits, cette situation autorise le redevable à demander la restitution des droits, sauf dans le cas où ces événements consistent dans l'accomplissement d'une condition résolutoire expresse ou tacite.

Donc, seront restituables par exemple les droits perçus sur un jugement, qui a été infirmé en appel sur une vente, qui a été annulée pour cause de lésion, ou pour cause de vice caché, Par exception, ne donneront pas droit à la restitution de l'impot toutes les résolutions, c'est-à-dire toutes les annulations en vertu d'une clause résolutoire, tacite ou expresse, telles que, par exemple, l'annulation d'une vente pour défaut de paiement du prix; l'annulation d'une donation pour inexécution des charges, C'est un point que nous avons déjà examiné précédemment, à propos de la théorie des actes nuls.

Quoi qu'il en soit, la loi de 1912, si elle est encore trop restrictive, élargit cependant considérablement les possibilités de restitution.

Délais de prescription pour demander la restitution des droits

Quels sont ici les délais de prescription, c'est-à-dire à quel moment l'action en restitution des droits sera-t-elle éteinte. On sait que ce délai est de deux ans, aux termes de la loi de Frimaire, quand il s'agit de droits irrégulièrement perçus , il est toujours en vigueur. Mais en l'espèce, il s'agit de droits régulièrement perçus et dont on n'a constaté que dans la suite

Source : BIU Cujas

que leur cause d'exigibilité avait disparu. La loi de 1912 n'avait pas modifié les délais de prescription qui étaient toujours le délai de deux ans. Or, s'il est facile dans l'espace de deux ans, de découvrir une erreur de perception commise par le receveur, il peut se faire que la cause d'annulation d'un acte n'apparaisse que beaucoup plus tard, Le délai de deux ans était insuffisant en la circonstance. Aussi la loi du 31 Juillet 1914 l'a-t-elle modifié de la façon suivante; pour les droits régulièrement perçus, l'action en remboursement sera prescrite après cinq ans, à compter du jour de l'enregistrement, et, d'autre part, car il y a ici deux délais qui se trouvent inclus l'un dans l'autre, après une année à compter du jour où les droits sont devenus restituables.Ainsi on ne pourra donc jamais réclamer la restitution des droits après les cinq ans, qui suivent le moment où on les a payés.

Si donc le motif de restitution des droits n'intervient qu'au bout de 4 ans 1/2 , on n'aura plus que six mois pour agir puisque le délai maximum est de 5 ans. Mais si, par exemple, les droits sont devenus restituables deux ans après leur paiement , on n'aura plus qu'une année pour réclamer le remboursement à partir de ce moment . Quand on sait, en effet, que les droits sont devenus restituables on a assez d'un an pour pouvoir agir, à moins de négligence inexcusable.

Cependant il y a des cas où le système de la loi de 1914 est encore imparfait, C'est lorsque l'événement qui supprime l'exigibilité des droits, par exemple, une décision de justice qui infirme , au bout d'une longue procédure, une sentence antérieure, ne survient qu'au bout de cinq ans; les droits sont alors acquis au trésor, et il est impossible d'en obtenir le remboursement.

Nous nous bornerons, à quelques indications sommaires sur le contentieux de l'enregistrement.

Les poursuites en matière d'enregistrement

La plupart du temps, les poursuites en matière d'enregistrement débutent par la délivrance d'une contrainte, qui est un titre exécutoire comportant tous les effets d'un jugement, sauf la possibilité de prendre hypothèque, et dispensant, par conséquent, l'administration, de s'adresser aux tribunaux pour avoir un titre. Si d'ailleurs l'administration le préfère, elle peut ne pas recourir à la contrainte et assigner directement devant le tribunal. Le tribunal compétent en matière d'enregistrement, est le tribunal civil,, qui juge en premier et dernier ressort; les seules voies de recours possibles sont l'opposition et le pourvoi en cassation.

La procédure

La procédure est une procédure écrite, ce qui est

Source : BIU Cujas

important en ce qui concerne les preuves, car il en résulte que certaines preuves se trouvent matériellement et pratiquement exclues, à savoir le témoignage et l'enquete. Il ne reste donc comme moyens de preuve que la preuve littérale, l'aveu et lès présomptions judiciaires. Ces dernières qui doivent etre graves, précises et concordantes sont d'ailleurs le moyen de preuve dont l'administration fait le plus fréquemment usage. Ce n'est que dans des cas exceptionnels, par exemple en matière de dissimulation de prix dans les ventes d'immeubles , de fonds de commerce, et d'offices ministériels que la loi en autorise la preuve par témoins, En matière d'ouverture irrégulière d'un coffre fort loué en banque, à la suite de décès, la preuve de l'ouverture peut etre faite par tous les moyens , y compris le témoignage et le serment décisoire. Enfin, en matière immobilière, l'administration possède un droit particulier, le droit d'expertise, que l'on aura l'occasion d'examiner dans la suite du cours.

ETUDE DES DROITS SUR LES MUTATIONS

Justification des droits sur les mutations

L'existence de droits sur les mutations se justifient facilement. En effet, tous les mouvements de valeurs, qui sont taxés par l'enregistrement, sont susceptibles de procurer à l'une ou à l'autre des parties , des bénéfices dont il est légitime que le fisc réclame sa part. Lorsque deux personnes se mettent d'accord , l'une pour vendre et l'autre pour acheter un immeuble, c'est généralement, qu'elles jugent avoir avantage à ce marché. L'occasion est donc favorable pour lever un impot, à plus forte raison, lorsque le fisc intervient, au moment où le redevable recueille le bénéfice d'une donation ou d'une succession

Il ne faudrait d'ailleurs pas pousser trop loin cette justification, qui deviendrait fausse, si l'on voulait sortir des généralités. Il y a, en effet, des cas où la mutation ne décèle pas forcément l'existence de facultés imposables et ne se traduit pas par des bénéfices, Tel, par exemple, le cas d'une vente forcée

Avantage des droits de muta-

Au point de vue technique, le grand avantage des droits de mutation est qu'ils sont généralement perçus

Source : BIU Cujas

tion, au point de vue technique

à l'occasion d'une opération ou d'un mouvement de valeurs, qui suppose chez le redevable l'existence de certaines ressources liquides sur lesquelles l'impot pourra etre prélevé. Le droit de mutation s'ajoute au autres débours que le contribuable est déjà obligé d' effectuer du fait de l'opération soumise à l'enregistrement Le droit s'incorpore ici à un certain nombre de frais, qui, de toute façon, auraient dû être supr portés par le redevable, si bien que celui-ci, envisageant le coût total de l'opération, ne s'attache pa toujours à faire exactement le départ entre ce qui va au fisc et ce qui représente les honoraires du notaire ou de l'homme d'affaires. Le particulier qui achète un immeuble consentira plus facilement à ajouter a prix et à l'ensemble des frais divers quelques billets de mille francs pour la régie que s'il fallait les prendre dans sa caisse pour aller les verser au percepteur. Le fisc réclame sa part au moment où le contribuable a déjà la main à la poche.

Inconvénients des droits de mutation

Ce n'est pas que les droits de mutation ne présentent certains inconvénients. Il convient, d'abord de signaler l'exagération de leur tarif, qui est frappante pour les droits sur les mutations immobilières à titre onéreux, et vraiment scandaleuse pour les droits de succession. Mais le principal défaut des droits de mutation et qu'on ne met pas suffisamment en lumière, est que, bien qu'en général, ils soient perçus sous forme de droits proportionnels, c'est-à-dire de droits dont le montant varie avec l'importance de l'opération taxée, ils ne sont pas toujours en rapport direct avec les facultés du contribuable. En effet, l'importance de l'opération ne varie pas nécessairement avec le dégré d'aisance du contribuable. Un contribuable modeste peut etre amené à vendre une propriété pour en acheter une autre, tandis qu' une personne beaucoup plus riche ne modifiera pas la composition de son patrimoine et n'aura pas par conséquent à supporter de droits de mutation. Une personne qui vend un immeuble de 500.000 frs n'est pas nécessairement 5 fois plus riche qu'une personne qui vend un immeuble de 100.000 francs.

Le sens du mot mutation en droit fiscal

Il importe d'ailleurs de signaler que le terme mutation n'a pas, en enregistrement, exactement le meme sens qu'en droit civil, En droit civil, la mutation s'entend de toute transmission de propriété ou droits réels, usufruit, servitude, d'une personne à une autre, transmission qui peut se produire entre vifs ou par décès, à titre onéreux ou à titre gratuit En droit fiscal, le terme de mutation est pris dans un sens plus large dans un sens économique; est mutation tout fait juridique qui opère transmission de

Source : BIU Cujas

droits d'une personne àune autre, qu'il s'agisse de droits personnels ou de droits réels. La différence de ces deux acceptions se manifeste d'une façon particulièrement nette à propos du bail. Le bail, au point de vue de l'enregistrement, rentre dans la catégorie des mutations, bien que, cependant, il n'y ait pas ici transfert de droits réels, mais simplement création d'un droit personnel au profit du locataire, droit qui correspond à l'obligation du propriétaire de lui procurer la jouissance paisible de la chose louée, Sont donc compris dans les mutations, au sens fiscal du terme, toutes les transmissions de droits réels ou personnels et, d'une façon générale, tout mouvement de sommes et valeurs, pour autant, du moins, qu'ils résultent de la volonté des parties.

Nous aurons, dans le programme de cette année, à étudier en premier lieu les mutations de propriété et, en second lieu, dans le mesure du temps qui nous restera, les mutations d'usufruit ou de jouissance.

I - Mutations de propriété : 1°- mutations à titre onéreux, , a) mutations de meubles et droits mobiliers, meubles corporels, fonds de commerce, créances, valeurs mobilières; b) ventes d'immeubles , c) tant pour les meubles que pour les immeubles : licitation, échange,régime des biens dans les colonies et à l'étranger. d) Taxe à la première mutation d'immeubles et de fonds de commerce.

II - Mutations de propriétés à titre gratuit.

a) entre vifs, donations, dons manuels, - b)par décès; successions; - c) taxe représentative du droit d'accroissement.

III, - Enfin, dans la mesure du temps disponible, mutations d'usufruit et de jouissance,baux,etc..

PREMIERE PARTIE

LES MUTATIONS A TITRE ONEREUX

Chapitre 1er

MUTATIONS DE MEUBLES ET DROITS MOBILIERS

§ 1 - Vente de meubles proprement dits

Source : BIU Cujas

Le principe de la perception des droits de mutation sur les ventes de meubles est contenu dans l'article 69 § 5, n° 1 de la loi de Frimaire (Cod. art.27 § 16, 1°)

Aux termes de ce texte, sont frappés d'un droit proportionnel (de 6,60 % actuellement) sous réserve des régimes particuliers institués par des dispositions spéciales, "les adjudications, ventes, reventes cessions, rétrocessions, marchés, traités, et tous autres actes, soit civils, soit judiciaires, translatifs de propriétés à titre onéreux de meubles, récoltes de l'année sur pied, coupes de bois, taillis et de haute futaie, et autres objets mobiliers généralement quelconques, meme les ventes de biens cde cette nature faites par la nation".

Le droit de mutation à titre onéreux sur les meubles est un droit d'acte

1°- Le droit sur les ventes de meubles est un droit d'acte, comme le montre la rédaction de l'article: "...et tous autres actes".." Le droit n'est donc pas exigible, du fait de l'absence d'écrit, sur les ventes verbales (1)

C'est un droit aussi général que possible

2° - Ce droit est aussi général que possible, Pourvu qu'il y ait un instrument écrit, le droit proportionnel frappe, en effet, toutes les mutations mobilières, qui ne sont pas taxées autrement par la loi fiscale, c'est-à-dire qu'il atteint toutes les ventes portant sur les meubles corporels, quels qu'ils soient:a)animaux, constructions mobiles, matériaux denrées, marchandises de toute nature.

b) les biens qui rentrent dans la catégorie des "meubles par anticipation" (2), c'est-à-dire des biens qui ayant encore le caractère immobilier au moment de la vente, sont vendus en vue d'être transformés en meubles , ils sont ainsi traités, par avance, comme des meubles: par exemple, les immeubles vendus pour être démolis, les récoltes de l'année, les coupes de bois ,taillis et de haute futaie, les droits d'exploitation des carrières et des mines, les ventes de produits du sol ou des arbres, comme la résine ou le liège, l'objet de l'aliénation est effectivement mobilier, ce sont les matériaux de démolition , les récoltes coupées, les arbres abattus, le liège, la résine, les pierres et minerais qui sont vendus, en réalité

(1)Sauf la réserve qu'il convient toujours de faire en pareil cas, concernant l'application éventuelle du droit de titre; le droit, qui n'est pas exigible en l'absence d'écrit, le deviendrait si, du fait d'un jugement ou d'un acte ultérieur, la vente venait à être nantie du titre écrit, qui lui fait défaut au moment où elle est conclue.

(2)Sur "Les meubles par anticipation", la thèse de Fréjaville , Paris 1927

Source : BIU Cujas

cette vente impliquant qu'il faudra au préalable que l'acquéreur les détache ou les sépare de l'immeuble auquel ils sont adhérents

c) Concessions d'eau, d'électricité (2) etc. tous les autres objets mobiliers généralement quelconques,

d) enfin, tous les droits mobiliers incorporels qui ne font pas l'objet d'une autre taxation spéciale.

A défaut de taxation spéciale -(qui existe , du reste, pour la plupart d'entre eux) les droits mobiliers, quels qu'ils soient sont donc soumis au même régime que les meubles corporels. Il en est ainsi, par exemple, au cas de cession de marques de fabrique ou de brevets d'invention, de vente de droits d'auteur, de vente de droits de priorité ou de marchés quelconques, des cessions d'option, etc.

De ces différentes catégories, la seule qui soit de nature à soulever des problèmes délicats est celle d des meubles par anticipation,

Les meubles par anticipation

Ceux-ci n'ont pas été prévus d'une manière formelle par la loi. Elle ne contient à leur égard que quelques dispositions spéciales, dont il faut dégager une notion générale : par exemple l'article 626 du Code de Procédure, qui range la saisie-brandon, parmi les saisies mobilières, (l'article 2102 - 1°- du Code civil, qui qualifie de mobilier, le privilège du bailleur et du vendeur de semences sur les récoltes encore que la récolte conserve son caractère d'immeuble, tant qu'elle reste pendante par racines, parce que ce privilège ne pourra s'exercer que lorsqu'elle aura été détachée, et surtout, car c'est le texte le plus net, la disposition de la loi fiscale continue dans l'article 69, § 5 n° 1 de la loi de Frimaire qui range parmi les ventes mobilières les ventes de récoltes sur pied, de coupes de bois, taillis et de haute futaie. La régie, pendant longtemps, s'est refusée à

(1) Le caractère mobilier des concessions d'électricité après avoir été d'abord contesté, a été reconnu par la jurisprudence de la Cour Suprême, qui a admis la possibilité du vol d'électricité, le courant électrique est ainsi considéré comme un meuble,susceptible de soustraction frauduleuse (cass. 27 Juillet et 3 Aout 1912, S.13.I. 337, 338).

Source : BIU Cujas

appliquer le tarif mobilier aux ventes autres que celles désignées par la loi de Frimaire. Elle a fini par accepter la solution extensive de la jurisprudence civile, non sans se préoccuper du danger de fraude qui pouvait en résulter.

Lorsqu'un contrat porte sur des meubles par anticipation, deux questions peuvent se poser, et doivent appeler l'attention du receveur : 1°- l'acte présenté comme réalisant une vente mobilière ne réalise-t-il pas, en réalité, une vente d'immeubles : Les parties ont intérêt, en effet, à donner, à leur opération, un caractère mobilier, quoique le droit ne sera que de 6,60 %, au lieu de 12 %.

2° En sens inverse, la vente de meubles par anticipation n'est elle pas masquée sous l'apparence d'une location du fonds dont ces objets doivent être tirés: Alors que le droit sur la vente de meubles est de 6,60 % sur le prix, le droit de bail n'est que de 0,72 % sur le montant additionné de tous les loyers ou fermages afférents à la durée du bail.

Conditions requises pour qu'une vente de meubles par anticipation puisse être considérée comme vente mobilière.

Quant au premier point, il n'est pas rare que les parties, pour éluder une partie des droits, essaient de faire passer comme vente de meubles, une vente immobilière, Pour que la vente de meubles par anticipation puisse être considérée comme vente mobilière, deux conditions sont exigées : a) que l'intention des parties de transformer l'élément immobilier en meuble, soit certaine et résulte des dispositions du contrat, 2° que cette transformation ait lieu dans un délai aussi rapproché que possible, de telle façon que la période pendant laquelle le bien demeurera immeuble entre les mains de l'acquéreur soit négligeable et ne représente que le temps matériel nécessaire à l'ameublissement. Il appartiendra, le cas échéant, à l'Administration d'établir que l'intention de transformer l'élément immobilier en meubles n'existe pas. Une présomption pourra etre tirée de ce fait que la vente des meubles par anticipation a été suivie, à bref délai, de la vente du fonds au meme acquéreur qui se trouve ainsi déchargé, par confusion, de l'obligation de "mobiliser". C'était là une fraude si fréquente autrefois, dans notre ancien droit, en certaines régions, qu'on l'appelait la "fraude normande". Pour échapper partiellement aux droits seigneuriaux, le vendeur aliénait séparément aux profit du meme acquéreur, la coupe des arbres de haute futaie, et le sol de la forêt. La jurisprudence avait même été amenée à introduire une présomption de fraude à l'égard de ces ventes "syncopies".

Cette présomption n'a pas été maintenue dans notre droit, et il faut que la fraude puisse s'induire

Source : BIU Cujas

des circonstances (1). Elle implique que dans l'esprit des contractants les deux ventes séparées n'étaient que les éléments d'une opération unique. Il n'y a pas fraude, au contraire, si lors de la première vente, la seconde n'était pas déjà envisagée par les parties comme devant venir la compléter. Ainsi, le tribunal a ordonné que l'adjudication d'une forêt se ferait en deux lots: l'un du sol, l'autre des arbres à abattre. Il se trouve que l'adjudicaire des coupes de bois se porte également adjudicataire de la superficie. C'est là une éventualité qui aurait pu ne pas se produire. Chacune des deux ventes sera taxée à son droit propre (Cass. 17 Janv. 1827, S.chr.)

Fraudes auxquelles peuvent donner lieu les ventes de meubles par anticipation

Une autre fraude voisine de celle qu'on vient de signaler et parfois plus difficile à découvrir, consiste à vendre comme meubles des immeubles par destination. Ces immeubles, lorsqu'ils perdent leur destination, ce qui est le cas, quand ils sont vendus en dehors du fonds, se trouvent "remobilisés". La vente est alors une vente mobilière, La fraude cependant peut être soupçonnée, si cette vente mobilière est suivie, à peu de temps de là, de la vente du fonds, au meme acquéreur, Il est à présumer que les parties ont voulu réaliser en deux temps, pour éluder les droits, une opération unique, immobilière dans son ensemble. En pareil cas, la régie serait fondée à réclamer pour le tout les droits au tarif immobilier (Cass. 23 Janv. 1824, 18 Novembre 1846). Les parties peuvent encore profiter de la faculté que leur donne la loi de Frimaire (art. 9, cod. art. 24) de vendre par le meme acte un immeuble et des meubles, les deux catégories étant respectivement soumises à leur droit propre, s'il est stipulé un prix particulier pour les meubles, et s'ils sont désignés et estimés article par article. Les parties auront évidemment avantage, faire passer dans la catégorie des meubles des immeubles par destination. L'acte se gardant naturellement de révèler que ces éléments étaient affectés à l'exploitation ou scellés au mur, le fisc sera souvent hors d'état de déceler la supercherie.

Non moins délicate et, la plupart du temps, la destination entre la vente des meubles par anticipation garnissant le fonds et la location du fonds lui-meme. Le bail confère, en effet, au preneur le droit d'exploiter, . Prenons le cas d'un acte portant

(1)Cette fraude est encore assez fréquente ,notamment en matière forestière, C'est pour la réduire que l'article 15 de la loi du 16 Avril 1930 a réduit des 3/4, sous certaines conditions, les droits sur les ventes de forêts (V. infra)

Source : BIU Cujas

vente de récoltes pour plusieurs années ou de coupes régulières de bois, Est-ce bien une vente mobilière, ou n'est-ce pas plut ôt une location d'herbage ou de forêt. Soit encore un acte portant cession du droit pour plusieurs années de récolter le liège des chênes ou la résine des pins ou d'extraire les produits d'une mine ou d'une carrière? Est-ce une vente de produits ou un bail? L'hésitation est parfois permise, même de très bonne foi.

Voici quelques éléments d'appréciation utilisés par la jurusprudence? Pour les fruits naturels (coupes d'herbes, bois taillis, etc..) le contrat accorde-t-il au preneur un droit de jouissance quelconque en dehors du droit de procéder à la coupe (droit de paturage, etc),il y a bail. Pour les fruits industriels (liège, résine, etc..) leur récolte ne nécessite -t-elle que des travaux d'enlèvement, ou implique-t-elle des travaux permanents de culture et d'aménagement, qui supposent un droit de jouissance sur le fond ? Pour les cessions d'un droit d'extraction dans les mines et carrières, la jurisprudence est fixée en ce sens qu'elles constituent non des baux, mais des ventes mobilières de meubles par anticipation. La cession peut d'ailleurs être accompagnée de la concession au profit de l'acquéreur, d'un droit de jouissance sur le fond et le tréfonds, auquel cas les deux dispositions devront être taxées séparément, au besoin au moyen d'une ventilation: l'une au droit de vente mobilière, l'autre au droit de bail.

Pour les cessions d'un droit de prise d'eau, on s'attachera au point de savoir si l'exercice de ce droit est susceptible d'épuiser l'eau auquel cas on est en présence d'une vente , ou si, au contraire , il n'en entame pas le débit, auquel cas il s'agit d'une location (1)

Distinction de la vente mobilière et du marché de louage de services

La vente mobilière doit également etre distinguée du marché entre particuliers, qui, bien qu'il porte lui aussi sur des objets mobiliers, n'a pas les memes effets juridiques, et qui constitue un louage de services. Les marchés entre particuliers sont taxés à un droit spécial et moins élevé qui est de 1,50 % Cette distinction ne comporte aucune difficulté. Ce qui complique les choses c'est que la loi ne l'a pas faite pour les marchés administratifs. Pour ces derniers, en effet, peu importe qu'il s'agisse de marchés de fournitures, c'est-à-dire de marchés emportant

(1)Pour la jurisprudence sur ces différents points, v. l'ouvrage cité de Fréjaville, passim et notamment pp. 97 à 114.

Source : BIU Cujas

en fait aliénation d'objets mobiliers , ou de marchés de louage de services, tels que marchés de travaux comportant obligation de faire . Pour tous les marchés administratifs, le droit exigible est le droit spécial de marché, tandis qu'au contraire, entre particuliers, les marchés de fournitures, par opposition aux marchés de travaux ou louage de services, rentrent dans les catégories des ventes mobilières et sont taxés comme tels.

Le montant du droit sur les ventes mobilières

Le droit sur les ventes mobilières, d'abord fixé au taux de 2 % en principal, soit 5,50 avec les décimes, a été porté à 5 %, par l'article 24 de la loi du 25 Juin 1920.. Ce tarif s'est trouvé élevé à 6 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 Mars 1924, puis porté à son taux actuel qui est de 6,60 %, par l'article 43 de la loi du 15 Juillet 1925.

Droit sur les ventes d'objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole

Le tarif de 6,60 % est le tarif de droit commun en matière de vente mobilière. Il comporte certaines réductions, dans des cas particuliers.

1°- Le tarif de 6,60 % est réduit de moitié, c'est-à-dire ramené à 3,30 %, pour les ventes d'animaux, récoltes, engrais, instruments et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole (loi du 25 Juin 1920, art.24, § 2). Pour qu'il y ait lieu à réduction, on ne recherche pas si l'on se trouve en présence d'objets servant à l'agriculture de par leur nature, mais si ces objets dépendent en fait d'une exploitation agricole, soit elle-même vendue, soit liquidée. C'est donc dans l'acte que les parties doivent fournir toutes indications à cet égard, sinon le droit au tarif ordinaire de 6,60 % serait exigible, sauf restitution au cas où des justifications suffisantes seraient apportées dans le délai de prescription. Ainsi ne bénéficieront pas de la réduction de moitié les ventes d'objets ou de matériel, même utiles à l'agriculture, s'ils ne font pas partie de l'exploitation, ni les objets de ménage ou de lingerie, à l'usage des cultivateurs, car il faut que ces objets se rattachent à l'exploitation agricole (Rép. à quest. écrite. J.O.du 2 Septembre 1924, Déb. parl. p. 3208)

Vente de meubles dépendant d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire.

2° - Le droit est réduit à 0,75 %, décimes compris pour les ventes de meubles corporels ou incorporels dépendant d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire (loi du 24 Mai 1834, art. 12) , à la condition que la vente ait lieu conformément à l'article 492 du Code de commerce (art. 486 nouveau), c'est-à-dire après autorisation du juge commissaire de la faillite Pour les ventes après faillite de marchandises et de matériel, dépendant d'un fonds de commerce, v. infra.

Source : BIU Cujas

Vente de navires et bateaux

3° - Bénéficient également d'un tarif réduit qui va meme jusqu'à l'application d'un simple droit fixe, les ventes de navires et bateaux, Avant la guerre, les actes de vente ou mutation à titre de propriété, de navires (de mer) ou de bateaux (d'eau douce) de toute nature, n'étaient passibles que d'un droit fixe de trois francs (3,75 % avec les décimes; loi du 7 Avril 1902, article 22). Ce droit était un droit d'acte, perçu sur l'acte ou le procès verbal de la vente ou sur la déclaration faite pour obtenir la francisation ou l'immatricule au nom du nouveau possesseur. Ce droit fixe fut transformé par une loi du 26 Décembre 1916 en un droit proportionnel réduit de 0,50 % , qui de relèvements en relèvements, avait fini par etre porté au taux de droit commun de 6,60 % par la loi du 13 Juillet 1925, art. 43, pour toutes les mutations de navires et de bateaux. dont la jauge nette était supérieure à 100 tonnes. Toutefois pour les navires et bateaux destinés à devenir ou à rester français au nom du nouveau possesseur, ce taux avait été réduit à 3 % sans décimes par la loi du 29 Avril 1910, art. 10.

Depuis lors, l'article 3 de la loi du 10 Aout 1929 relatif au crédit maritime en vue de remédier à la crise de l'armement a décidé que l'enregistrement de tout acte de vente ou de mutation de propriété ou d'usufruit de navire ne serait plus passible que du droit fixe de 22,50. Cette disposition toutefois ne vise que les navires de mer, à l'exclusion des bateaux servant à la navigation intérieure, dont la mutation reste soumise au droit proportionnel de 6,60 ou bien de 3 %, lorsqu'ils sont d'une jauge supérieure à 100 tonnes (1)

D'autre part, depuis la loi du 22 Mars 1924, art 28, le droit est transformé de droit d'acte en droit de mutation, c'est-à-dire que, lorsque la mutation s'opère sans donner lieu aux actes et aux formalités qui autrefois étaient seuls à rendre le droit exigible elle doit faire l'objet d'une déclaration au bureau de l'enregistrement dans les trois mois, déclaration sur laquelle l'impot est perçu lorsque le droit proportionnel est exigible. Le droit proportionnel ,lorsqu'il est exigible, est donc dû sans égard à la nationalité de l'acquéreur , et même sur les ventes de bateaux

(1)Le terme "tonne" lorsqu'il s'applique aux bateaux de la navigation fluviale doit s'entendre de la tonne métrique, ce n'est qu'en matière de navigation maritime que la tonne est le tonneau de jauge, Lorsque le droit proportionnel était exigible sur les deux catégories de navires,c'est ce double sens que l'Administration avait décidé d'attribuer au mot tonne employé dans l'art. 28 de la loi du 22 Mars 1924

Source : BIU Cujas

français réalisées à l'étranger, verbalement ou par écrit. Peu importe que le bateau soit à l'étranger au moment de la vente, L'administration estime que le principe de la territorialité de l'impot ne fait pas obstacle à l'exigibilité des droits, parce que, en quelque lieu que le navire se trouve, il doit etre considéré comme portion du territoire national (avis du conseil d'Etat du 20 Novembre 1806).

La taxe de luxe sur la vente des objets de luxe

4° - Pendant un temps, la vente des objets de luxe, quand elle était constatée par des actes, a été soumise à un régime particulier. Les ventes supportent, en effet, une taxe de luxe, qui est une des modalités de la taxe sur le chiffre d'affaires et qui atteint aussi bien les ventes verbales que les ventes constatées par actes. Pour ces dernières, il n'était évidemment pas possible de la cumuleravec le droit d'enregistrement. Comme elle était d'un taux supérieur à ce dernier, il avait été décidé (loi du 25 Juin 1920, art. 23 et 24), le droit d'enregistrement serait perçu non pas au tarif habituel, mais au tarif de la taxe de luxe, primitivement 12 %) Depuis lors, la taxe de luxe a fait l'objet de plusieurs réductions de telle façon que, dans toutes les hypothèses, son taux est maintenant inférieur à celui du droit d'enregistrement de 6,60 %. Les dispositions antérieures n'avaient plus de raison d'être, elles ont été supprimées par l'article 16 de la loi du 26 Avril 1930 en vertu duquel c'est désormais le droit d'enregistrement de 6,60 qui est appliqué à l'exclusion de la taxe de luxe qui ne fonctionne que pour les ventes verbales.

Le régime spécial des actes de commerce

Les explications qui précèdent comportent d'ailleurs une réserve importante; celle qui concerne les actes de commerce. Les différents tarifs indiqués plus haut ne joueront pas ou ne joueront qu'éventuellement, lorsqu'il s'agit d'une vente commerciale, qui, comme telle, bénéficie du régime des actes de commerce, institué par la loi du 18 Juin 1859. On sait qu'en vertu de ce régime, l'acte de commerce n'est pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigieur, et qu'en outre, s'il s'est présenté spontanément à la formalité, il est provisoirement enregistré au droit fixe de 22,50, sauf à payer ultérieurement le droit propre sur les dispositions dont il est fait usage en justice ou par acte subséquent.

Le bénéfice de ce régime ne s'applique toutefois qu'aux actes sous seing privé, Il faut en second lieu, que ces actes, soient des actes de commerce au sens des articles 632, 633 et 634, 1° du Code de commerce. Il faut enfin, qu'ils rentrent dans la catégorie des actes de commerce , soumis par l'article 69 § 3 n° 1 et § 5 n° 1 de la loi de Frimaire aux droits

Source : BIU Cujas

proportionnels. Au nombre de ces actes figurent préci ment les ventes de meubles tandis que n'y sont pas compris les baux, de sorte que la distinction entre le bail et la vente présence ici encore un nouvel intérêt (1).

Les ventes publiques de meubles

Les ventes publiques sont régies par des règles spéciales . Par ventes publiques , on entend les ventes auxquelles le public est admis sans distinction. Ne constituent pas des ventes publiques, au sen du droit fiscal, même si elles sont faites dans un lieu public et par les soins d'un officier ministériel les ventes aux enchères d'objets appartenant à un comice agricole. ou bien les ventes réalisées par les syndicats ou sociétés d'élevage, quand la faculté d'enchérir est restreinte aux membres du comice ou de la société (Cass. 6 Mars 1877).

A l'exception des marchandises neuves, qui ne peuventpas être vendues aux enchères publiques, sauf dans les cas déterminés par la loi, tous les objets mobiliers peuvent etre vendus aux enchères publiques, mais ces ventes sont soumises par la loi du 22 Pluvio an VII à des conditions de forme particulières, sans qu'il y ait lieu de distinguer s'il s'agit de ventes dont les parties étaient libres de choisir, la modalité ou de ventes pour lesquelles le procédé des enchères publiques leur était imposé par la loi (par exemple, meubles saisis à la requete d'un créancier) (art. 617 du Code de Procédure civile), meubles dépendant d'une succession acceptée sous bénéfice d'inventaire, (art. 989 du Code civil) ou d'une succession vacante, art. 1000; objets dépendants d'une faillite (art. 686 du Code de commerce) objets abandonnés chez les hôteliers, loi du 31 Mars 1896, ou déposés dans l greffes (loi du 11 Germinal an IV)

Officier public compétent pour y procéder

Peuvent seuls procéder à ces ventes les officier publics; commissaires priseurs, notaires, greffiers, huissiers, courtiers de commerce, maires, agents de l enregistrement, receveurs d'octroi, intendants, porteurs de contrainte, la compétence de ces différents officiers publics étant d'ailleurs spécialisée et déterminée suivant les cas.

(1) Soit, par exemple, un traité entre un auteur et s éditeur, C'est un acte de commerce au point de vue fi cal, puisqu'il est commercial pour une des deux parties, l'éditeur. Si ce traité entraîne aliénation,déf nitive du droit d'exploiter, c'est-à-dire cession de propriété de l'oeuvre ,le régime de faveur de la loi de 1859 est applicable, parce que c'est une vente, Il ne l'est pas, au contraire, si le traité porte seulement concession temporaire de l'exploitation,parce qu c'est un bail.

Source : BIU Cujas

En dehors des ventes d'immeubles faites au tribunal à l'audience des criées, les notaires seuls peuvent recevoir des enchères en matière immobilière. Les ventes de meubles, au contraire, peuvent etre effectuées concurremment par les commissaires priseurs, les huissiers, les greffiers et les notaires, sauf au lieu de la résidence du commissaire priseur où il est seul à pouvoir vendre.

Or, pendant longtemps un conflit s'est élevé entre les notaires et les commissaires priseurs, quant aux ventes publiques de meubles par anticipation, tels que maisons à démolir, récoltes pendant par racines, coupes de bois taillis ou d'arbres de haute futaie.

Les commissaires priseurs s'appuyaient d'abord sur les textes du code civil du code de procédure et de la loi fiscale elle-même qui considèrent certains éléments immobiliers destinés à être transformés en meubles comme susceptibles d'être l'objet d'un privilège mobilier ou d'une vente mobilière. Ils invoquaient également les précédents historiques, alléguant qu'ils étaient les successeurs des jurés-priseurs auxquels l'ancienne jurisprudence reconnaissait le droit de procéder aux ventes de meubles par anticipation. Les compagnies de notaires ripostaient qu'aux termes des articles 520 et 521, du code civil, les fruits et récoltes sur pied ont le caractère d'immeubles , que d'autre part, l'argument historique était sans portée et même se retournait contre les commissaires priseurs, car , à la Révolution, les jurés priseurs avaient été supprimés et leurs attributions transférées aux notaires. Les commissaires priseurs rétablis ensuite ne tenaient donc pas leurs droits, des anciennes corporations au détriment des notaires, Enfin, elles faisaient remarquer - et cet argument était évidemment fort sérieux, - que lorsqu'il s'agit de déterminer l'officier public, qui sera chargé de procéder à la vente, il faut considérer la nature de la chose vendue, non pas telle qu'elle pourra etre dans la suite, mais telle qu'elle est au moment de la vente, le maison à démolir, les arbres de haute futaie, le bois-taillis, la récolte sur pied, sont incontestablement des immeubles au moment où ils sont vendus, donc, seuls les notaires sont qualifiés pour procéder à leur vente. Au surplus, si l'on se place au point de vue pratique, il y a lieu de tenir compte de ce fait que tandis que les commissaires priseurs ne procèdent en général qu'à des ventes au comptant, les ventes de récoltes sur pied ou de coupes de bois comportant généralement des délais de crédit plus ou moins prolongés, qui obligent parfois le vendeur à prendre des sûretés, de sorte que l'intervention du notaire est ici commandé

Source : BIU Cujas

par les circonstances.

La jurisprudence donne gain de cause tout d'abor aux commissaires priseurs, Cependant la cour de cassation eut beaucoup de peine à imposer cette solu tion aux cours et aux tribunaux, puisque après avoir statué en ce sens, par un arrêté du 9 Mail820, elle fut obligée de revenir sur la question par trois arrêts successifs des chambres réunies du ler Juin 182 (S.Chron.du 23 Avril 183I - S.3I.I.225) et du 11 Mar 1837 (S.37.I.730). C'est alors que, pour calmer l'ef fervescence , la loi du 5 Juin 1851 apporta une solu tion transactionnelle: "Les ventes publiques volontaires, soit à terme, soit au comptant, de fruits et récoltes pendant par racines, et de coupes de boi taillis, seront faites en concurrence et au choix d parties par les notaires, commissaires-priseurs, hui siers et greffiers de justice de paix, meme dans le lieu de résidence des commissaires priseurs".

Ce texte n'a pas mis fin à toute controverse. I y a deux points , en effet, qu'il a négligé de régle 1°- le régime des ventes forcées ou judiciaires, 2° le régime applicable aux meubles par anticipation autres que ceux qu'il désigne expressément, c'est-à-dire autres que les fruits et récoltes pendants par racines", et les "coupes de bois-taillis". La jurisprudence, encore que l'on trouve certaines décisions en sens contraire (par exemple, Nancy 11 Décembre 1909, commenté sous l'arrêt de cassation du 16 Décembre 1912, D.P.I4.I.II5) a tendance, sur ces deux points, à attribuer compétence exclusive aux notaires (ainsi jugé, en ce qui concerne les ventes volontaires de bois de haute futaie, ou de bâtiments pour démolition, et en ce qui concerne également, les ventes judiciaires de récoltes et de bois taillis).

Prescriptions auxquelles sont soumises les ventes publiques de meubles

La loi, dans l'intérêt du trésor, a soumis les ventes publiques à des prescriptions strictes, La ve te doit être précédée d'une déclaration au bureau de l'enregistrement, dans la ressort duquel elle doit avoir lieu, sauf s'il s'agit d'une vente administrative, ou, quelle que soit l'autorité qui y procède, de vente de meubles incorporels, de rentes ou de créanc

La déclaration au bureau de l'enregistrement

Une seule déclaration est valable pour plusieurs jours, si la vente doit se prolonger, à la condition que le procès verbal de la vente mentionne les heure et les jours auxquels il a été procédé. Le mobilier qui fait l'objet de la vente, non plus que l'officie qui y procède, ne peuvent être changés sans une nou le déclaration. Si, au lieu de se continuer pendant plusieurs jours, la vente est remise à une date ulté rieure éloignée, une nouvelle déclaration s'impose, meme s'il y a déjà eu des vacations.

Source : BIU Cujas

Son contenu

L'article 3 de la loi du 22 Pluviose an VII, complété par l'article 8 de la loi du 18 Juillet 1921, exige que la déclaration soit rédigée en double exemplaire, daté et signé par l'officier public, la signature des parties devant etre jointe à la sienne, en vertu de la loi du 24 Février 1932. La déclaration doit contenir les noms, qualités et domicile de l'officier public , ceux du requérant, ceux de la personne dont le mobilier est mis en vente, l'indication de l'endroit, où se fait la vente et celle du jour et de l'heure de son ouverture.

Destination des exemplaires de la déclaration

Elle est déposée à la recette de l'enregistrement et enregistrée sans frais. L'un des exemplaires, qui est rédigé sur papier timbré, est remis, revêtu de la mention d'enregistrement, à l'officier public, qui devra l'annexer au procès verbal de la vente, l'autre exemplaire, qui est établi sur papier non timbré, est conservé au bureau de l'enregistrement.

Chaque objet adjugé est porté de suite au procès verbal, Le prix y est écrit en toutes lettres et tiré hors ligne en chiffres . Chaque s"ance est close et signée par l'officier public et deux témoins, dont le domicile est établi.

Ventes après inventaire

Lorsqu'une vente a lieu par suite d'inventaire il en est fait mention au procès verbal avec indication de la date de l'inventaire du nom du notaire, qui y a procédé et de la quittance de l'enregistrement. (loi du 22 pluviose, an VII art. 5).Les procès verbaux de vente ne peuvent être enregistrés qu'aux bureaux où les déclarations ont été souscrites.

Le droit d'enregistrement est perçu sur le montant des sommes que contiennent cumulativement les procès verbaux des diverses séances (loi du 22 pluviose an VII art. 6). Cette règle est à l'avantage des particuliers, car si les droits étaient perçus séparément sur chaque article vendu, comme les droits proportionnelssuivant les sommes de 20 frs en 20 frs la perception serait plus forte

Ventes publiques de marchandises en gros

Les courtiers qui procèdent à des ventes publiques de marchandises en gros dans les conditions prévues par la loi du 28 Mai 1858 sur les magasins généraux, ou par la loi du 3 Juillet 1861, doivent se conformer aux dispositions ci-dessus.

Tarif des droits à percevoir

Le taux des droits à percevoir sur le procès verbal est celui qui est normal en tenant compte de la nature des biens vendus, c'est-à-dire qu'aucun droit particulier, en principe, n'existe pour les ventes publiques de meubles, Ce sera par exemple, le tarif de droit commun de 6,60 % pour les ventes ordinaires, le tarif de 3,30 % pour les ventes d'animaux, de récoltes et objets dépendant d'une exploitation

Source : BIU Cujas

agricole, le tarif de 0,75 % pour les ventes après faillite.

Tarifs spéciaux 1°-objets abandonnés chez les hôteliers, aubergistes, ouvriers et industriels

Cependant, ce principe qu'il n'y a pas de tarif propre aux ventes publiques de meubles comporte quelques exceptions, qui donnent lieu à l'application de tarifs spéciaux; 1°- les objets abandonnés chez les hôteliers, et les aubergistes donnent ouverture à un droit de 18 %, pour tenir lieu des droits de timbre, et d'enregistrement, (loi du 31 Mai 1896, Cod. Art. 271, § 16,1° alin. 15). Il en est de même des objets abandonnés chez les ouvriers et industriels (loi du 31 Décembre 1903) Ce droit est calculé sur le prix de vente exact, sans arrondir de 20 en 20 frs.

2° Marchandises avariées par suite d'événement de mer.

2°- Les procès verbaux de ventes de marchandises avariées par suite d'événement de mer, et de débris de navires naufragés sont soumis, sur le prix augmenté des charges en capital à un droit de 1,20 % qui s'applique également aux actes portant vente des memes objets, car l'aliénation aux enchères publiques n'est pasobligatoire en ce qui les concerne (1)

Ce droit de 1,20 % est un ancien droit fixe remontantà la loi du 21 Avril 1816, art. 56, transformé en droit gradué par la loi du 28 Février 1872, art. ler n° 3, et en droit proportionnel réduit par la loi du 28 Avril 1893, art. 19.

Ventes auxquelles est appliqué le tarif réduit de 0,15 %

3° - Il y a une tarification spéciale pour les marchandises neuves.

Le droit est réduit à 0,15 % ; - a) pour les ventes volontaires aux enchères de marchandises en gros, dans les formes prévues par la loi de 1858 sur les magasins généraux, à condition qu'il s'agisse de marchandises comprises dans la liste qui est annexée à cette loi, b) pour les ventes publiques de marchandises en gros autorisées par les tribunaux de commerce, en vertu de l'article ler de la loi du 2 Juillet 1861, ainsi que pour toutes celles qui sont autorisées par les juridictions consulaires dans les différents cas prévus par le code de commerce; c) pour les ventes publiques d'objets donnés en gage (art.93 du code de commerce) d) pour les ventes publiques de marchandises soumises au warrant agricole, lorsqu'elles sont effectuées en vertu de l'article 11 de la loi du 30 Avril 1906

(1)Dans cet ordre sont enregistrées gratis lorsque le prix ne dépasse pas 25 frs,les ventes effectuées par les administrations de la marine, lorsqu'il s'agit d'objets ayant appartenu à des marins ou à des passagers morts en mer (décès du Min. des fin. du 8 Germinal an VIII).

Source : BIU Cujas

e) pour les ventes publiques, en cas de non paiement du warrant à l'échéance, de mobilier commercial, de matériel ou d'outillage mis en gage dans les conditions prévues par la loi du 8 Aout 1913.

Les formes des ventes de marchandises en gros.

Les ventes publiques de marchandises en gros sont faites à la bourse de commerce ou dans les malles autorisées par l'article 20 du décret du 30 Mai 1863, ou sur place, si la marchandise ne peut pas etre déplacée, Si ces conditions ne sont pas remplies, le tarif réduit de 0,15 % n'est pas applicable et c'est le droit ordinaire de 6,60 % qui redevient exigible. Il est procédé à ces ventes par les courtiers de commerce ou par les officiers publics désignés pour les remplacer.

Assiette des droits de mutation sur les ventes de meubles.

Les centimes additionnels que les officiers publics, procédant aux ventes imposent généralement aux adjudicataires à titre d'honoraires et aussi pour les couvrir, à forfait, des droits de timbre et d'enregistrement, dont ils sont tenus de faire le versement, ne sont pas passibles des droits de mutation, à moins qu'ils ne dépassent le taux normal de rémunération qu'on peut, en règle générale, fixer aux environs de 8 % pour les officiers publics et ministériels autres que les commissaires priseurs, la loi du 18 Juin 1843 ayant fixé pour ces derniers à 6 % le taux des centimes additionnels qu'ils peuvent ajouter au prix d'adjudication. Dans tous les cas, fréquents en province, où le forfait comprend en plus le remboursement des frais antérieurs à la vente, (par exemple, les frais de transport du mobilier de la maison du requérant, à la salle des ventes, etc) Il y a,à due concurrence, une charge du vendeur imposée à l'acquéreur, et le droit est dû sur cette fraction du forfait (solut) du 27 Juin 1923).

Les adjudicataires de mobilier de l'Etat et ceux des coupes de bois doivent payer, en sus du prix, un forfait de 9 %, sur lequel sont prélevés les droits de timbre et d'enregistrement, mais aucune fraction de ce forfait ne doit être ajoutée à titre de charge au prix d'adjudication, et, par conséquent, retenue pour l'assiette de l'impôt (solut du 10 Mars 1920).

Mais, d'une manière générale, tout ce qui est récupéré, par forfait ou autrement, sur l'acquéreur, au titre de frais antérieurs à la vente, est une charge qui s'ajoute au prix de vente, parce que c'est le vendeur qui normalement uarait dû acquitter ces frais, au contraire, les droits de timbre et d'enregistrement, afférents à la vente elle-même sont des charges de l'acquéreur et ne constituent pas des suppléments du prix.

Source : BIU Cujas

Il est admis aujourd'hui bien que la question ait été autrefois discutée, qu'aucun droit de vente n'est exigible, si le vendeur se fait adjuger à lui-même certains objets, ou bien, si, en cas de vente volontaire, il retire un objet avant toute enchère, ou bien encore s'il s'est réservé la faculté de retirer l'objet, même après enchère, avant qu'il ait été définitivement adjugé.

Cependant, en cas de licitation, la cour de cassation a décidé (req. 11 Juin 1902) que le droit de vente doit être perçu sur le total des sommes portées au procès-verbal, sans en excepter le prix des lots adjugés à un sollicitant, qui paie ainsi sur sa part.

Surtaxes s'ajoutant, dans certains cas, aux droits de mutation,

A l'application des différents tarifs que l'on vieng d'indiquer s'ajoutent éventuellement diverses surtaxes :

1°- au cas d'adjudication de meubles devant notaire

1°- une surtaxe au cas d'adjudication de meubles devant notaire, Cette surtaxe, qui a été fixée, par l'art. 15 n° 4 de la loi du 26 Janvier 1892, à 0,25 % et qui est actuellement de 0,30 % avec le double décime de la loi de 1924, ne s'applique d'ailleurs que d'une façon exceptionnelle. L'article ler de la loi du 22 Pluviose, an VII, comme on l'a dit tout à l'heure, dispose, en effet, que les ventes publiques sont effectuées par l'intermédiaire des différents officiers publics ayant qualité pour y procéder. Cependant dans certains cas limitativement déterminés, des ventes publiques de meubles, ont lieu à la barre du tribunal, et le tribunal a la faculté, en vertu de différents textes, de renvoyer la vente devant un notaire commis à cet effet. C'est donc lorsqu'une vente qui devait ou pouvoit avoir lieu à l'audience des criées est renvoyée par le tribunal à un notaire, qu'il y aura lieu à l'application, assez rare, comme on le voit, de cette surtaxe de 0,30 %.

2° Taxe de la Ville de Paris

Une 2° autre surtaxe est constituée par la taxe de la ville de Paris, Les ventes aux enchères publiques de meubles et objets mobiliers auxquelles il est procédé à Paris donnent ouverture, au profit de la ville, à une taxe de 1 % sans décimes, qui est perçue sur tous les prix de ventes soumises au tarif d'enregistrement de droit commun, c'est-à-dire au tarif de 6,60 %, à l'exclusion des ventes soumises aux tarifs plus réduits et des ventes de droits incorporels (loi du 31 Décembre 1900).

3° taxe sur les ventes publiques de certains objets d'art

3°, Une troisième surtaxe s'applique aux ventes publiques de certains objets d'art. L'article 36 de la loi du 31 Décembre 1921 a établi , en effet, une taxe, qui est maintenant de 1,20 % décimes compris, au profit de la Caisse des monuments historiques, sur

Source : BIU Cujas

les ventes publiques de "curiosités, antiquités et peintures". Un décret du 18 Mars 1924 a précisé que doivent être considérés comme taxables les objets classés sous la dénomination ci-dessus, parmi les objets de luxe, par les décrets concernant l'application de la taxe de luxe, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

§ II - Les ventes de fonds de commerce

e qu'est le onds de com- nerce.

Qu'entend-on par fonds de commerce? Cette expression évoque spontanément dans l'esprit l'idée d'un certain nombre d'éléments variés et disparates. Le fonds de commerce, c'est d'abord le magasin ou l'atelier, avec ses installations, ses vitrines, son rayonnage, ses tables, son comptoir, etc; ce sont aussi les marchandises neuves qui le garnissent. Voilà un ensemble d'éléments matériels, auxquels s'ajoutent certains éléments immatériels, d'abord la jouissance du magasin, telle qu'elle est assurée par le bail conclu au nom du titulaire du fonds de commerce, c'est-à-dire le droit au bail, et, en outre, ce que l'on appelle l'"achalandage", c'est-à-dire la clientèle et tout l'ensemble de procédés, ou d'éléments qui servent à l'attirer ou à la conserver: enseigne, marque commerciale, brevets d'invention, procédés de fabrication etc..

La notion de fonds de commerce est donc, à première vue, une notion composite, C'est à cette formule composite que correspond effectivement la notion de fonds de commerce en droit français. La jurisprudence considère le fonds de commerce comme une universalité juridique qui, comme telle, a un caractère mobilier. C'est également , comme on va le voir, la même notion qu'adopte la loi fiscale.

Elle a d'ailleurs été critiquée par une partie de la doctrine, qui lui reproche de ne pas pousser l'analyse assez loin. En effet, si on reprend les différents éléments dont l'ensemble constitue le fonds de commerce, on s'aperçoit que la plupart n'ont rien de spécifique et correspondent à des éléments déjà connus et catalogués ailleurs. Supposons qu'on vende un fonds de commerce: la vente de l'installation du matériel, des marchandises, est une vente de denrées ou de meubles, qui ne diffère en rien des ventes ordinaires.

De même la cession du droit au bail n'a rien de particulier au fonds de commerce. En effet, on peut céder le bail, d'un appartement aussi bien que d'un fonds. Par éliminations successives, on arrive ainsi

Source : BIU Cujas

à constater qu'il n'y a , en somme, dans un fonds de commerce qu'un seul élément spécifique qui est la clientèle. Ce serait là l'élément résiduel et unique qui caractériserait le fonds de commerce.(I)

Ce qui condamne au reste le caractère artificiel de la conception admise, c'est qu'il est reconnu sans discussion que la propriété de l'immeuble où le commerce est exploité ne fait pas partie des éléments constitutifs du fonds. La vente de l'immeuble restera distincte de celle du fonds et soumise à des droits différents. Et pourtant, en stricte logique, il n'y a aucune raison de ne pas considérer l'immeuble quand l'exploitant en est propriétaire comme faisant partie du fonds de commerce alors que, lorsqu'il est simplement locataire, le droit au bail en fait partie.

Cette opinion cependant n'a pas prévalu. La notion du fonds de commerce demeure à la base de la loi civile (V. la loi du 17 Mars 1909 sur la vente et le nantissement des fonds de commerce) et de la loi fiscale , qui est, en l'espèce, la loi du 28 Février 1872 (art. 7 et 8)

La loi de 1872 a d'ailleurs complété heureusement l'expression trop restrictive de "fonds de commerce" en ajoutant : fonds de commerce et de clientèle. Le terme insuffisant de "fonds de commerce" déborde en effet, les cadres du droit commercial. On trouve dans les professions artisanales, ou dans les professions libérales, des établissements qui, s'ils ne sont pas commerciaux au sens du Code de commerce, possèdent les éléments constitutifs du fonds de commerce, notamment une clientèle. Le régime fiscal des cessions de fonds de commerce et de clientèle s'appliquera donc, aussi bien qu'aux établissements commerciaux,à un cabinet d'architecte, de dentiste, d'avocat, d'agréé, d'agent d'affaires, à une clientèle médicale,etc. (Cass. civ. 10 Mars 1879; 6 Juillet 1880 (2)

L'article 7 de la loi de 1872 définit lui-meme les éléments imposables au titre de vente de fonds de commerce : 1° achalandage, 2° droit au bail, 3°objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds; 4° marchandises neuves qui, sous certaines conditions, sont taxées à un taux réduit.

(I)V. Gombeaux: Notion juridique du fonds de commerce Thèse Caen. I90I. Percerou, Droit commercial,7°Edit. n°79 et suiv. notamment n° 85.

(2)Toutefois, les maitres ouvriers de régiments,auxquels une circulaire du 2 Avril 1912 autorisait toute cession de clientèle ,meme civile ne peuvent pas etre tenus de se conformer au régime des fonds de commerce Si un acte était dressé pour constater la vente du matériel et des marchandises,il serait enregistré au titre de vente de meubles.

Source : BIU Cujas

Il convient de remarquer que ne figurent pas dans les éléments constitutifs du fonds de commerce:

1°- l'immeuble quand il est la propriété du cédant. La vente de l'immeuble sera donc distincte de celle du fonds et taxée au droit de vente immobilière de 12 %.

2°- Les créances appartenant au cédant au moment de la cession, Elles ne sont pas assimilées aux autres éléments du fonds, et, si le cédant vent à l'acquéreur les créances qu'il possède sur ses clients, il y a là une cession de créances indépendante de la vente du fonds de commerce et taxable séparément à son droit propre de 1,50 %

L'application des droits ne soulève pas de difficultés, lorsque la vente du fonds de commerce porte sur tous ses éléments réunis. Mais, étant donné la liberté des contrats, il peut se faire que la vente ne porte que surun seul ou plusieurs d'entre eux; la question peut alors se poser de savoir si on est en présence d'une vente de fonds de commerce ou simplement d'une vente mobilière ordinaire.

stinction de a vente ordiaire et de la ente de fonds e commerce

Voici quelles sont les règles suivies à cet égard.

1°- Sont seules cédées les marchandises garnissant l'atelier ou le magasin, ou bien le matériel et les installations, ou encore les marchandises et le matériel; cette vente, séparée des autres éléments n'est pas une vente de fonds de commerce, rien ne permet de la distinguer d'une vente ordinaire, elle sera taxée au droit de 6,60 % ou meme, faite par un commerçant, bénéficiera du régime des actes de commerce de la loi de 1859, et, si elle est enregistrée, ne supportera provisoirement que le droit fixe de 22,50.

2°- La clientèle est seule cédée, il y a vente de fonds de commerce, la clientèle en constituant l'élément essentiel,

3°- De meme, il y a vente de fonds de commerce, si la cession porte uniquement sur le droit au bail des locaux commerciaux. C'est là un point important à noter. Soumise au régime des mutations de fonds de commerce, la cession, moyennant indemnité, du droit au bail des locaux où le fonds est exploité, va se trouver taxée à un tarif (8 %) différent de celui des cessions moyennant indemnité du bail de locaux non rattachés à un fonds de commerce (12 %), ou des cessionsde baux pures et simples sans indemnité (0 72 % des loyers additionnés). Nous reviendrons d'ailleurs plus loin sur cette indemnité dite de "pas de porte"

Source : BIU Cujas

4°- Si la vente du matériel ou des marchandises s'accompagne, dans le contrat de la vente d'autres éléments, tels que clientèle ou droit au bail, le tout est alors considéré comme faisant partie de la vente du fonds de commerce et taxé en conséquence, tandis que, si la vente n'avait porté que sur le matériel ou les marchandises, elle eût été, ainsi qu'on l'a dit sous le n° 1, traitée comme une vente ordinaire d'objets mobiliers susceptible le cas échéant, de bénéficier du régime des actes de commerce de la loi du 11 Juin 1859.

Les cessions de clientèle sont, au point de vue fiscal, assimilées aux cessions de fonds de commerce.

Il va de soi qu'au cas de vente de clientèle, pour qu'il y ait lieu à taxation, il faut qu'il y ait cession d'une véritable clientèle personnelle, et non celle de la clientèle d'un établissement dont le cédant n'avait que la gérance ou la concession. Pour ces motifs, ne sont pas taxables les cessions de clientèle, d'un débit de tabac (Seine 2 Août 1901) ou d'un buffet de gare (solut. du 10 Juin 1897), toutefois, à la condition que la cession ne porte pas en même temps sur la clientèle d'un rayon accessoire, mais ayant une certaine importance, créé par le gérant ou le concessionnaire et formant sa propriété propre.

Par ailleurs, le fait que le cessionnaire d'une clientèle (représentant de commerce, par exemple) devra être agréé par les maisons représentées, ne serait pas à lui seul de nature à faire écarter la perception du droit de 8 %.

Le droit institué par la loi du 28 Février 1872 est un droit de mutation, c'est-à-dire un droit exigible qu'il y ait ou non convention rédigée pour constater la cession . Il atteint toutes les cessions proprement dites, qu'elles portent comme nous l'avons vu, sur tout ou partie de la propriété, à l'exclusion des mutations de jouissance, (baux, gérance, rtc..)

C'est ce qu'exprime nettement l'article 7 de la loi de 1872 en spécifiant que les mutations de propriété à titre onéreux du fonds de commerce ou de clientèle sont soumises au droit d'enregistrement A défaut d'acte une déclaration de mutation doit etre faite au bureau de l'enregistrement et les droits sont perçus à ce moment. L'article 8 de la loi de 1872 précise, en effet, qu'à défaut d'acte constatant la mutation , il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatoires faites au bureau de la situation du fonds de commerce ou de clientèle dans les trois mois de l'entrée en possession.

Quant aux actes , ils sont enregistrés, le cas échéant, dans les délais de droit commun correspondant

Source : BIU Cujas

à leur forme.

Le tarif des droits

Le tarif des droits qui frappent les ventes de fonds de commerce ou de clientèle est actuellement de 8 %, sauf en ce qui concerne les marchandises neuves faisant partie du fonds, qui sont taxées seulement à un droit de 2 %, à la double condition que dans l'acte elles fassent l'objet :1°- d'un prix particulier,2°- d'une désignation article par article.

C'est à la suite de relèvements successifs que le droit qui, aux termes de la loi du 28 Février 1872 sur les ventes de fonds de commerce n'était que de 2 % (2,50 avec les décimes) a été porté à ce taux.La loi du 25 Juin 1920 (art. 24) l'éleva à 5 % sans décimes. Celle du 22 Mars 1924 (art. 3) y ajouta le double décime, ce qui le portait à 6 %. L'article 46 de la loi du 13 Juillet 1925 le fixa à 5,50 % en principal(6,60 % avec le double décime). L'article 30 de la loi du 4 Avril 1926 l'éleva à 9 %. Le taux actuel, qui résulte de l'article 1er de la loi du 31 Juillet 1929 marque donc une réduction par rapport à 1926.

Assiette du droit

Ce droit de 8 % frappe :

1°- le prix de l'achalandage cédé, y compris tous les éléments non spécialement taxés à un droit différent, (enseigne, nom, titre, procédés de fabrication, marques déposées, brevets, etc. Cass. 12 Juillet 1897).

2°- Le prix de la clientèle

3° - le prix de tous les objets mobiliers, tels que le matériel, les machines, les outils, les approvisionnements (combustibles, fourrages, etc) les marchés à l'exclusion des marchandises neuves.

4° - Le prix du droit au bail des locaux où le commerce est exercé, et cela indépendamment des droits dus pour la cession de bail proprement dite sur le loyer restant à courir. C'est ce prix du droit au bail qu'on appelle en langage courant l'indemnité de départ ou le pas de porte. Très souvent, l'exploitant du fonds de commerce ne cède son droit au bail pour les années restant à courir, c'est-à-dire ne consent à céder la suite du bail à l'acquéreur du fonds que moyennant une indemnité plus ou moins importante. C'est cette indemnité de pas de porte qui est englobée dans le prix de vente du fonds de commerce et atteinte, en conséquence, par le droit de 8 %. Comme le régime fiscal des pas de porte donne lieu à des confusions fréquentes, c'est un point sur lequel nous reviendrons un peu plus loin dans un paragraphe spécial

Le pas de porte

Les créances cédées avec le fonds seront taxées à part.

Rappelons enfin que les créances qui se rattachent au fonds de commerce ou de clientèle, ne sont jamais comprises dans les éléments du fonds, Si donc le vendeur cède à l'acquéreur les créances à recou-

Source : BIU Cujas

vrer sur les clients, cette cession de créances constitue une opération indépendante, taxée à son tarif propre de 1,50 % de la valeur nominale des créances, tandis que la vente du fonds supporte le droit de 8 %.

Le droit de 8 % est ainsi que nous l'avons indiqué, réduit à 2 % pour les marchandises neuves. En sens inverse, il supporte une surtaxe lorsque le prix du fonds dépasse un certain chiffre. Ce sont ces deux points qu'il nous faut examiner successivement

Le tarif de faveur applicable aux marchandises neuves.

Le droit réduit sur les marchandises neuves avait été fixé, au début, par la loi du 28 Février 1872 (art. 7) à 0,50 %, soit 0,625 % avec les décimes; il a été porté à 1,25 % sans décimes, par l'article 24 de la loi du 25 Juin 1920, élevé ensuite à 1,50 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 Mars 1924. A ce moment là, l'Administration se préoccupait beaucoup d'une fraude, dont elle était fréquemment victime, et qui consistait à majorer, dans la ventilation du prix, la portion afférente aux marchandises neuves, afin de bénéficier dans la plus large mesure possible du tarif réduit, en minorant d'autant la valeur attribuée aux éléments soumis au droit principal de 8 %.

La loi du 4 Avril 1926 (art. 30) qui élevait le tarif du droit principal à 9 %, vint donc décider qu'il n'y aurait plus de tarif spécial pour les marchandises neuves et qu'elles seraient soumises, au meme droit de 9 % que les autres éléments du fonds. La fraude, dont l'administration s'était alarmée, se trouvait rendue impossible du fait de cette unification. Elle fut remplacée par une autre fraude, que l'exagération du tarif ne pouvait manquer de provoquer. On sous-estima dans le contrat le prix des marchandises cédées qui était complété de la main à la main ou meme recourut à des combinaisons laissant supposer que la vente du fonds de commerce avait eu lieu sans cession de marchandises, celles-ci étant vendues verbalement au successeur et aucune déclaration n'étant passée. Théoriquement, cette déclaration aurait dû être faite, puisque les droits sont ici des droits de mutation, exigibles meme en l'absence d'écrit; mais il était très difficile, sinon impossible, la plupart du temps, à la régie de prouver que la cession des marchandises avait été comprise dans la vente du fonds de commerce et qu'elles n'avaient pas été aliénées à des tiers. Aussi, l'article 27 de la loi du 30 Décembre 1928 est il revenu à l'ancienne distinction, en ramenant à 2 % sans décimes, le taux du droit applicable au prix des marchandises neuves, pourvu que les deux conditions déjà exigées par la loi de 1872 soient scrupuleusement remplies, à savoir :

Source : BIU Cujas

Conditions auxquelles est subordonné l'octroi du tarif de faveur

1°- qu'il y ait pour ces marchandises stipulation d'un prix particulier. Si donc le fonds de commerce vendu 700.000 frs comprend des marchandises neuves, il faudra qu'il soit énoncé que les marchandises sont vendues 100.000 francs par exemple et les autres éléments du fonds, 600.000 frs.

2°- que ces marchandises fassent l'objet dans le contrat (ou dans la déclaration, si la mutation est verbale) d'une estimation, article par article.

Les deux conditions auxquelles est subordonné l'octroi du tarif de faveur, doivent etre remplies simultanément. Le défaut de l'une d'elles entraînant, en principe, l'application du droit au tarif plein, à l'intégralité du prix stipulé. En fait, l'administration estime que le voeu de la loi est suffisamment rempli, quand les marchandises sont évaluées, non pas individuellement, comme semblerait l'exiger le texte de la loi, mais par catégories, ou même quandl'évaluation ayant eu lieu, dans un acte contemporain mais distinct, de celui de la cession, l'acte de cession s'y réfère expressément.

Si l'entrée en jouissance de l'acquéreur du fonds de commerce n'est pas immédiate, et que l'estimation et l'inventaire des marchandises neuves ne doivent ou ne puissent etre faites au moment de cette prise de possession, les parties doivent prévoir, dans l'acte, qu'un inventaire sera dressé à ce moment là. Dans ce cas, l'Administration demande aux parties, une évaluation provisoire des marchandises. Elle taxe cette évaluation, comme les conditions indispensables pour bénéficier du tarif réduit, n"étant pas encore remplies, au droit de 8 %. Lorsque l'acte contenant évaluation exacte et inventaire détaillé de marchandises sera enregistré, la perception primitive sera révisée, quant à sa base, et quant au tarif, le droit de 2 % étant alors appliqué.

En principe, le complément de droit à récupérer à ce moment, s'il y a lieu, devrait etre calculé au taux du tarif qui était en vigueur, à l'époque où l'acte principal a été enregistré . Cependant, dans certains cas, et notamment lorsque le droit a été abaissé de 9 % à 2 % par la loi de 1928, l'Administration par mesure bienveillante, a admis que seul le droit en vigueur au moment de la rédaction de l'inventaire soit perçu, à l'exclusion du droit en vigueur au moment de l'enregistrement de l'acte principal. (Solut du 20 Novembre 1929). En aucun cas, la stipulation d'un prix spécial pour les marchandises en vue de la perception du droit de 2 % ne saurait etre suppléée par une simple évaluation sans force obligatoire pour les parties et faite simplement,en

Source : BIU Cujas

vue de la perception des droits d'enregistrement.

Il va de soi que les marchandises susceptibles de bénéficier du tarif de faveur, sont celles qui sont destinées à la vente, ainsi que les marchandises ou matières premières destinées à la fabrication, à l'exclusion du combustible, du fourrage, etc..qui sont compris dans les approvisionnements, passibles du droit principal.

Il arrive que les parties soit par ignorance, soit plus souvent pour économiser les droits, cédent les marchandises verbalement à la personne qui , par acte, a acquis le fonds de commerce, acquittant simplement la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de cette vente.

En vertu du droit qu'elle a de rétablir les véritables conventions des parties, il appartient à la Régie de réclamer en pareil cas, le droit d'enregistrement (avec remboursement corrélatif de la taxe sur le chiffre d'affaires)

De même, lorsqu'un fonds de commerce fait l'objet d'un apport pur et simple en société et qu'aussitôt après, ou dans un délai rapproché, l'apporteur vend à la société les marchandises neuves dépendant de ce fonds, cette dernière opération est soumise aux dispositions de la loi de 1872, à titre de mutation d'un élément du fonds de commerce. A défaut d'acte, une déclaration est obligatoire. Il en est de même lorsque, sans être portée à l'acte de vente du fonds de commerce, la cession des marchandises est concomitante à la vente ou tellement rapprochée de cette vente qu'elle fait, en réalité, une seule et meme opération (Ribérac, 12 Décembre 1912; Bordeaux 2 Juin 1913; Lyon 12 Février 1914)

En sens inverse, le droit de mutation a été reconnu non applicable, lorsque le cessionnaire ,sans acheter les marchandises garnissant le fonds, se charge de les liquider pour le compte du cédant, moyennant une rétribution fixe ou proportionnelle.

Surtaxes éventuelles

Le tarif de 8 % en principal peut s'augmenter de surtaxes dans différentes hypothèses.

En effet, lorsque la valeur du fonds de commerce cédé dépasse 300.000 francs, la cession donne ouverture, aux termes de l'article 42 de la loi du 13 Juillet 1925, à une surtaxe, dont le taux est de 1,20 % (décimes compris) sur la fraction de la valeur qui va de 200.000 à 500.000 francs, et de 2,40 % au dessus de ce chiffre, lorsque la valeur du fonds dépasse 500.000 francs,

Ces surtaxes sont perçues dans les memes conditions que le droit de 8 %. Mais la valeur qui leur sert de

Source : BIU Cujas

base ne comprend que la partie du prix applicable au fonds proprement dit (éléments incorporels, matériel, achalandage, droit au bail, etc.) à l'exclusion du prix des marchandises neuves cédées avec le fonds, à moins que les conditions mises à la perception du droit minoré, pour ces marchandises, n'ayant pas été remplies, le droit de 8 % ait été appliqué à l'intégralité du prix. Dans ce cas, les surtaxes seraient perçues sur le prix également total.

Les surtaxes ne s'appliquent pas aux ventes après faillite, aux ventes sur licitation de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, aux ventes de biens de successions bénéficiaires ou vacantes, aux ventes de biens dotaux. L'Administration a étendu l'exemption à la cession de fonds de commerce, dépendant d'une liquidation judiciaire, à la condition que la vente ait lieu dans les formes prévues par l'article 486 du code de commerce, après autorisation d'un juge commissaire.

La taxe sur la première mutation

La vente du fonds de commerce est également soumise éventuellement à la taxe à la première mutation, qui frappe la première mutation intervenue depuis le mois d'Aout 1926, et qui, après avoir été de 7 %, a été réduite à 3 %, (v. infra)

La taxe de la Ville de Paris

Enfin, la loi du 31 Décembre 1900, article 10, a autorisé la Ville de Paris à percevoir, en remplacement des droits d'octroi supprimés sur les boissons hygiéniques, une taxe additionnelle au droit d'enregistrement afférent aux cessions de fonds de commerce situés à Paris. Cette taxe est perçue et assise par les agents de l'Enregistrement selon les mêmes règles que le droit d'enregistrement lui-même Son taux est actuellement de 1,25 % du prix autre que celui qui est applicable aux marchandises neuves, et de 0,32 % en ce qui concerne les marchandises, à la condition que ces marchandises neuves soient estimées et qu'elles fassent l'objet d'un prix spécial suivant les règles, exposées plus haut pour l'impôt d'Etat.

On a parlé au chapitre précédent, à propos des ventes publiques de marchandises, d'un tarif réduit de 0,75 % décimes compris, qui s'applique, en vertu de l'article 12 de la loi du 24 Mai 1834, aux ventes de marchandises ou de meubles, dépendant d'un fonds de commerce vendu après faillite ou liquidation judiciaire. Il emporte de rappeler, pour éviter toute confusion sur ce point, que ce tarif spécial, s'applique aux marchandises vendues après faillite ou liquidation judiciaire séparément ou indépendamment du fonds de commerce lui-même. Si au lieu d'être vendus séparément les meubles ou les marchandises

Source : BIU Cujas

sont cédés en bloc avec le fonds, ce sont alors les droits ordinaires, tels qu'on vient de les exposer, qui sont dus sur le tout; (Cass. civ. 8 Mars 1927). Toutefois, nous avons vu que les surtaxes de la loi du 13 Juillet 1925 ne sont pas applicables aux ventes de fonds après faillite ou liquidation judiciaire, lorsqu'il y est procédé par application de l'article 486 du code de commerce.

Vente de fonds de commerce avec condition résolutoire.

Il arrive parfois qu'une vente de fonds de commerce est effectuée avec garantie d'un certain chiffre d'affaires, pendant les premiers temps d'exploitation du fonds cédé, étant convenu que si ce chiffre n'est pas atteint, une réduction de prix sera consentie, Si on analyse cette disposition, on voit qu'elle contient une condition résolutoire à l'égard de la fraction du prix éventuellement susceptible de réduction . Or, on a vu, en étudiant la théorie des conditions, que le contrat affecté d'une condition résolutoire donne, au moment de l'enregistrement, ouverture aux droits exactement, comme s'il n'était pas conditionnel; par ailleurs, la portion du droit correspondant à la réduction de prix ne peut pas, le cas échéant, etre restituée, parce que l'on sait que l'article unique de la loi du 18 Janvier 1912, sur les restitutions de droits prohibe toutes celles afférentes des actes révoqués ou résolus par application de l'article 1183 du Code civil, c'est-à-dire par suite de l'accomplissement d'une condition résolutoire expresse.

Droit à payer en cas de rétrocession du fonds de commerce

D'autre part, lorsqu'à défaut de paiement du prix, ou pour cause de gestion défectueuse du cessionnaire, dans des conditions susceptibles de mettre en péril le gage que constitue le fonds pour le cédant, qui n'a pas encaissé son prix, celui-ci reprend amiablement le fonds qu'il avait cédé, il s'opère une véritable rétrocession, taxable dans les mêmes conditions qu'avait été taxée la cession primitive, bien qu'en fait cette reprise annule précisément la cession effectuée. Le droit sera perçu, soit sur le prix stipulé, soit, à défaut de stipulation d'un prix, lors de la reprise, ou si le prix est insuffisant, sur la valeur du fonds du moment de la rétrocession. L'acte constatant la reprise doit donc etre enregistré, sinon, une déclaration de mutation verbale doit etre souscrite, comme pour la cession originaire. C'est l'application de la règle générale, en vertu de laquelle la résolution, non seulement n'emporte pas restitution du droit perçu, sur l'acte résolu, mais encore entraine perception du droit propre sur l'acte de résolution, qui est considéré comme

Source : BIU Cujas

réalisant une mutation en sens contraire de celle qu'avait réalisée l'acte primitif.

Tous les droits que nous venons d'examiner sont normalement à la charge du preneur. Ils sont calculés sur la totalité du peix principal et des charges impo sées à celui-ci si elles sont de celles qui normalement incomberaient au vendeur. Lorsque l'acte de vente d'un fonds de commerce impose à l'acquéreur le paiement, en sus de son prix, des frais, droits et honoraires de l'acte, ainsi que le remboursement au vendeur de la taxe à la première mutation acquittée par anticipation par ce dernier, il n'y a pas lieu d'ajouter au prix de vente, pour la perception des droits et de la taxe exceptionnelle elle-meme, les droits d'enregistrement exigibles sur l'acte de cession et la taxe versée par anticipation par le vendeur.En ce qui concerne les frais et honoraires , il faut distinguer entre ceux qui sont légalement à la charge du vendeur et que l'acquéreur rembourse, et ceux qui sont légalement à la charge de l'acquéreur. Les premiers seuls doivent etre ajoutés au prix pour la perception du droit de vente et de la taxe exceptionnelle (rép. à quest. écrite n° 8.294,J.O. du 4 Novembre 1927. Sénat p. 1057 et 1058).

Il est à noter que de meme que pour les ventes d'immeubles les droits sont perçus sur le prix déclaré ou exprimé dans l'acte ou sur la valeur vénale, quand elle est supérieure à ce prix. L'Administration a le droit de recourir à l'expertise pour établir cette valeur, en cas de désaccord avec les parties.

D'autre part, les dissimulations de prix sont sévèrement réprimées. La loi du 27 Février 1912,art.7 déclare nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler tout ou partie du prix d'une vente d'immeuble ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle (Cas. art. 133). Nous nous bornons à signaler ces points que nous retrouverons à propos des ventes d'immeubles, auxquelles s'appliquent les memes dispositions

e poids de la axation des utations de onds de commerce

On a pu se rendre compte d'après les explications qui précèdent que, malgré le tarif réduit dont bénéficient les marchandises neuves, la taxation des ventes de fonds de commerce est très lourde, Soit un fonds de commerce situé à Paris, que l'on suppose pour simplifier ne pas comporter de marchandises neuves, et qui est vendu 600.000 frs. Il faudra payer

le droit de 8 % sur 600.000 frs, soit 48.000 frs
la surtaxe de 1,20 % sur les sommes comprises entre 300 et 500.000 frs, soit ..... 2.400 frs

Source : BIU Cujas

La surtaxe de 2,40 % sur la portion du prix entre 500 et 600.000 frs, soit ..... 2.400 frs
La taxe de la Ville de Paris, de 1,25 % sur 600.000 frs, soit..... 7.500 frs

Au total ..... 60.300 frs

C'est-à-dire un droit un peu supérieur à 10 %.

Si on y ajoute la taxe à la première mutation, en admettant que le fonds n'ait pas encore fait l'objet d'une vente depuis Aout 1926, soit un droit supplémentaire de 3 % à percevoir sur 600.000 frs, l'ensemble des droits sera de 78.300 frs: Et encore les droits sont-ils moins lourds qu'ils ne l'étaient, par exemple, à la fin de 1926, puisqu'alors le droit était de 9 %, au lieu de 8 %, sans tarif réduit pour les marchandises neuves, et que la taxe à la première mutation atteignait 7 %.

Procédés employés pour éviter le poids de cette taxation.

Pour éviter une taxation aussi excessive, le moyen radical est de ne pas faire de ventes de fonds de commerce, sauf à imaginer, le cas échéant, des procédés susceptibles de produire des effets équivalant pratiquement à ceux d'une cession effective . Les redevables n'ont pas manqué d'y recourir. Ils ont fait usage de deux procédés, dont le premier, depuis la loi du 30 Décembre 1928, n'est d'ailleurs plus guère pratique.

Formation d'une société de complaisance.

Ce premier procédé consistait à abriter, en quelque sorte la mutation du fonds de commerce derrière une société de complaisance à laquelle il en était fait apport, ce qui permettait, au lieu de vendre le fonds de commerce lui-même, et de supporter les droits au tarif qu'on vient d'indiquer, de céder simplement les parts sociales reçues en représentation de l'apport et de ne supporter ainsi que les droits beaucoup moins élevés afférents à la cession de ces parts (actions d'apport ou parts d'intérêt, suivant la forme de la société).

Soit un fonds de commerce de 600.000 frs environ que Primus voudrait vendre à Secundus. Primus et Secundus vont, par exemple, fonder , avec un ou deux comparses, une société à responsabilité limitée de la loi du 22 Mars 1925. Cette société va etre constituée au capital de 650.000 francs, Primus, vendeur, fera apport à la société du fonds de commerce. Secundus mettra dans l'affaire 30.000 frs et les autres associés 20.000 frs . Primus recevra douze treizièmes des parts sociales, Secundus et les autres associés se partageront le dernier treizième. Puis, la société une fois constituée,Primus vendra ses parts sociales à Secundus

Source : BIU Cujas

qui deviendra ainsi, en fait, maître du fond, Les comparses (1) reprendront leur mise et on laisse la société s'éteindre sans procéder à aucune dissolution et à aucune liquidation officielle, puisqu'elle est dissoute en fait par la subsistance d'un seul associé, Les choses en resteront là et la régie n'en entendra plus parler.

Quels sont les frais de l'opération et les droits à payer ? La société peut être constituée par sous seings privés. Il n'y a donc à tenir compte que des frais peu élevés de publicité et de signification. Les droits à supporter consisteront dans le droit d'apport de 3 % sur le capital social de 650.000 francs, soit 19.500 frs, et dans le droit de cession des parts d'intérêts sur 600.000 frs, droit qui est de 1,08 % seulement (alors que le droit sur les ventes de fonds est de 8 %) , soit 6.480 frs. Le total des droits àpayer sera donc de 25.980 frs outre les frais minimes de constitution de la société, au lieu de 78.300 frs. S'il s'était agi d'une société par actions, le droit de cession sur les parts de fondateur eut été de 0,75 %.

Le même procédé servait aussi pour les mutations d'immeubles, en vue d'éviter les droits de mutation immobilière, qui sont de 12 %. En pareil cas, au droit d'apport de 3 %, il venait s'ajouter le droit de transcription de 2,40 % sur la valeur de l'immeuble apporté.

Ce système ingénieux a perdu beaucoup de son caractère pratique, depuis que la loi du 30 Décembre 1928, (art. 24) précisément en vue d'empêcher les combinaisons qu'on vient de signaler, a introduit une présomption légale, non susceptible de preuve contraire, en vertu de laquelle, dans les deux premières années qui suivent la constitution de la société, les cessions d'actions d'apport ou de parts d'intérêt reçues en représentation d'apports seront considérées, non pas comme réalisant un transfert de droits mobiliers, mais comme équivalant à la transmission en nature des biens apportés. Si, par exemple, les parts d'intéret , ou les actions d'apport représentent des immeubles, les droits seront perçus non sur la cession des parts ou d'action, mais sur la mutation de l'immeuble lui-meme au tarif de 12 % des ventes d'immeubles. Si l'apport est constitué, non pas par un immeuble, mais par un fonds de commerce, la cession sera

(1) Si la société n'était constituée qu'entre Primus et Secundus - il suffit aux termes de la loi de 1925, de deux associés pour fonder une société à responsabilité limitée, il serait à craindre que la régie ne constatat que la cession des parts de Primus à Secundus met fin à la société, réduite à un seul associé, et ne réclamat les droits sur la mutation du fonds en nature.

Source : BIU Cujas

réputée s'appliquer non aux titres mobiliers, mais au fonds de commerce en nature, et elle sera taxée au tarif de 8 % du droit de mutation sur les ventes de fonds de commerce. La combinaison utilisée jusque là n'offre donc plus aucun avantage. Bien au contraire, elle augmente simplement les charges du montant des droits et frais afférents à la constitution de la société. Pour qu'il en fut autrement, il faudrait qu'elle s'accompagnat de compromis ou de conventions clandestines permettant de différer la cession pendant deux ans et un jour.

Emploi du contrat de gérance.

Un autre système consiste dans l'emploi du contrat de gérance. Le contrat de gérance ne constitue pas par lui-meme un type de contrat dénommé, C'est une convention qui peut revetir des modalités juridiques diverses. Le contrat de gérance se ramènera quelquefois à un simple louage de services, lorsque, par exemple, le propriétaire du fonds de commerce le fait exploiter pour son compte par un de ses préposés qu'il rétribue lui-meme, et qui est à ses ordres. Dans d'autres cas, on sera en présence d'un mandat, ce sera le cas, lorsque le propriétaire du fonds de commerce y installe une personne qui l'exploitera en toute liberté, moyennant une rétribution fixée d'une façon ou d'une autre, (car le mandat salarié est prévu par la loi), mais à charge de rendre compte à son commettant des résultats de l'exploitation qui appartiendront à celui-ci. Enfin, le contrat de gérance peut consister en un louage de choses, lorsque, comme c'est le cas le plus fréquent, le propriétaire du fonds de commerce loue à une autre personne le droit de l'exploiter pendant une période déterminée, moyennant une certaine redevance ou loyer

Dans l'hypothèse que nous envisageons c'est sous cette forme de louage du droit d'exploiter, que se présentera le contrat de gérance.(1)

Dans ce cas, les droits perçus sont :

1°- le droit de bail, de 0,72 % calculé sur le montant additionné de tous les loyers afférents à la durée du bail,

2 - si, comme il est d'habitude, la concession du droit d'exploiter s'accompagne de la vente des marchandises au preneur, le droit exigible sur cette vente (6,60 % en principe) avec ceci de particulier que, comme il s'agira la plupart du temps, d'une vente commerciale, cette vente, si l'acte est enregistré, bénéficiera du régime des actes de commerce,

(1) On laissera ici de côté les questions de droit privé, que peuvent soulever ces différentes modalités du contrat, et notamment la question des recours éventuels des fournisseurs et clients qui ont traité avec le gérant, contre le propriétaire du fonds.

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire sera provisoirement enregistrée au droit fixe de formalité de 22 frs 50.

Réduite à ces termes, la convention ne satisfait pas encore à l'intention des parties, qui est de réaliser l'équivalent d'une vente. Le propriétaire du fonds pourra se décharger ainsi de l'exploitation sur autrui, mais il ne touche pas le capital et sa responsabilité, en tant que propriétaire reste engagée. Aussi, la location sera-t-elle généralement accompagnée d'une promesse de vente, c'est-à-dire d'une clause par laquelle le cédant s'engage à vendre le fonds de commerce au preneur, pour un prix déterminé, 500.000 frs par exemple, si, pendant un certain délai ou tant qu'il conservera l'exploitation du fonds, celui-ci déclare vouloir s'en porter acquéreur à ce prix. Un tel contrat s'il est sincère, est parfaitement correct, au regard de la loi civile et de la loi fiscale. Au regard de la loicivile, il n'y a pas encore de vente, celle-ci supposant le consentement des deux parties, alors que le preneur se réserve ici de profiter ou de ne pas profiter de l'offre qui lui est faite. Mais le jour où le preneur, aura levé l'option, les deux consentements se trouvant réunis, la vente deviendra parfaite, et, de ce fait, les parties seront obligées de la faire enregistrer, et de procéder aux formalités de publicité, que la loi du 17 Mars 1909, sur la vente des fonds de commerce, a imposées dans l'intérêt des tiers , notamment dans l'intérêt des créanciers du cédant pour lesquels s'ouvre un délai durant lequel ils vont pouvoir faire opposition au paiement du prix.

Au point de vue de la loi fiscale, la location du fonds est immédiatement taxable au droit de bail, de 0,72 % Mais le droit de vente n'est évidemment pas exigible, puisqu'il n'y a qu'offre de vente et non encore vente parfaite. Le jour où, par la levée de l'option, le preneur deviendra acquéreur du fonds, la vente sera réalisée, les parties devront en faire la déclaration au bureau de l'enregistrement, et payer les droits sur les ventes du fonds.

Cette combinaison ne répond pas encore pleinement au dessein des parties. Elle ne donne pas de certitude au cédant, l'offre de vente pouvant ne pas être acceptée par le preneur. Si, d'autre part, elle est ultérieurement acceptée, les droits devront être acquittés; leur paiement n'a donc été qu'ajourné. Enfin, le cédant n'entre pas immédiatement en possession du prix.

Il est vrai que les parties peuvent chercher à esquiver le paiement des droits en dissimulant la réalisation des droits . Mais dans ce cas, elles se

Source : BIU Cujas

mettent nettement en contravention avec la loi civile et avec la loi fiscale, ce qui n'est pas sans danger.

De là des procédés plus complexes dont l'usage s'est introduit. Le but à atteindre est de lier le preneur par la promesse de vente, de procurer au cédant un capital immédiatement versé et d'échapper au paiement des droits. A cet effet, l'ingéniosité des redevables a imaginé l'introduction d'une soi-disant clause de garantie contre la dépréciation qu'une mauvaise gestion pourrait faire éprouver à la valeur du fonds de commerce. Le propriétaire du fonds, en le louant avec promesse de vente, stipule, d'autre p part, que le preneur, à titre de garantie, contre la dépréciation du fonds qui pourrait résulter de la mauvaise exploitation lui versera avant le prix de possession une somme importante représentant une notable partie, sinon la plus grande partie de la valeur du fonds. Il est entendu, en outre , que cette somme, qui sera imputée sur le prix du fonds, si le locataire se porte acquéreur, restera acquise au bailleur, si le locataire ne lève pas l'option.

Caractère frauduleux de ces contrats

On aperçoit facilement à quel point des dispositions de la sorte ont un caractère frauduleux; elles sont frauduleuses, souvent à l'égard du locataire lui-même du fonds de commerce, qui n'a pas toujours mesuré la portée des clauses auxquelles on l'a fait souscrire et qui va se trouver, en fait, contraint à acheter, s'il ne veut pas perdre la somme qu'il a versée à titre de garantie, et qui représente presque la valeur du fonds. Elles sont frauduleuses également à l'égard de la loi civile, car le transfert du fonds, va s'effectuer d'une manière clandestine, au préjudice des droits des créanciers, que la loi de 1909 avait entendu sauvegarder, en imposant des mesures de publicité. Frauduleuses, enfin, à l'égard du fisc, car, si l'on y regarde de près, on voit que ce contrat n'est pas autre chose qu'un contrat de vente pure et simple, dans lequel le versement d'une grande partie du prix est dissimulé sous l'apparence d'un versement de garantie.

Il est vrai que, théoriquement, la levée de l'option entrainera le paiement des droits, qui n'aura été que différé. Mais celle-ci pourra etre dissimulée au fisc et surtout il se peut que la situation traine indéfiniment, le cédant, qui a déjà en fait, reçu la plus grande partie du prix, ne pressera pas l'acquéreur pour l'obliger à lever son option. Celui-ci à son tour, pourra rétrocéder la gérance à un tiers. Toute une série de rétrocessions successives peut ainsi intervenir sans que l'équivoque se dissipe.

Source : BIU Cujas

La jurisprudence frappe ces contrats d'une nullité absolue.

Il appartient à la régie, grace au droit de contrôle qu'elle possède, de rétablir, en pareil cas, le caractère exact du contrat. D'ailleurs la jurisprudence , de son côté, d'après diverses décisions récentes, "Cour de Paris 24 Avril 1928, Tribunal de Commerce de la Seine, 30 Mars 1928; Tribunal de commerce de Melun, 26 Décembre 1927; D.H. 1928, cahier 13,p. 210) tend à considérer une convention de ce genre comme illicite et contraire àl'ordre public, et comme entachée d'une nullité radicale que le tribunal est tenu de prononcer, même d'office, parce qu'elle est destinée à tourner les prescriptions de la loi de 1909, sur la vente des fonds de commerce et qu'elle est également en contravention avec la loi du 27 Février 1912, qui déclare nulle et de nul effet, toute convention ayant pour but de dissimuler une partie du prix d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle.

Il nous reste à dire quelques mots du nantissement du fonds de commerce et à revenir rapidement sur laquestion de la cession du droit au bail , qui a preté à d'assez fréquentes confusions.

Le nantissement des fonds de commerce

La loi du 17 Mars 1909 a organisé le nantissement des fonds de commerce, en y attachant un privilège pour le recouvrement des créances qu'il garantit. Ce privilège fait l'objet d'une inscription au greffe du tribunal de commerce, qui donne ouverture à un droit d'inscription institué par l'article 34 de la dite loi . Le taux de ce droit est de 0,06 %; sur le capital de la créance du créancier gagiste.

Ce droit est perçu non seulement en cas de nantissement expres et séparé du fonds de commerce, mais il l'est encore automatiquement, lorsque tout ou partie du prix d'un fonds, n'est pas payé comptant, l'inscription du privilège étant alors prise d'office (à moins que, dans l'acte de vente, le cédant ne renonce formellement à son privilège).

Le droit est perçu lors de l'enregistrement de l'acte de nantissement ou de l'acte de cession.

En cas de cession avec prix non encore payé, le droit est liquidé sur la valeur des différents éléments du fonds, à l'exclusion du matériel, immobilisé (Cass. 20 Janvier 1913) il frappe le prix non payé ou la portion de ce prix restant due.

Le droit d'inscription du pour les inscriptions prises en renouvellement est perçu par l'Administration de l'enregistrement sur la présentation des bordereaux, avant leur dépot au greffe du tribunal de commerce.

Le délai de conservation du privilège était fixé à 5 ans par l'article 28 de la loi de 1909. La loi du 29 Avril 1926 l'a porté à 10 ans, la prorogation s'ap-

Source : BIU Cujas

plique aux inscriptions, qui étaient en cours lors du vote de la loi de 1926, sans que les inscriptions puissent d'ailleurs avoir une durée de plus de dix ans, à compter du jour où elles ont produit leur effet.

La cession du droit au bail

On a vu que la cession du droit au bail d'un fonds de commerce, qu'elle soit effectuée seule, ou qu'elle le soit en meme temps que celle d'autres éléments du fonds, est considérée comme constituant une vente de fonds de commerce et frappée comme telle, du droit de 8 %. Ce régime a donné lieu à d'assez fréquentes confusions, parce que l'article 34 de la loi du 13 Juillet 1925 a créé de son côté sur la cession de droit au bail, un droit spécial au tarif de 12 %.

Il arrive que les redevables soient embarrassés sur le point de savoir lequel de ces deux régimes est applicable; celui de la loi de 1872 (8 %) ou celui de la loi de 1925 (12 %)

Historique de la législation en matière de cession de bail

Pour fixer le domaine respectif de ces deux dispositions, il convient de rappeler brièvement l'historique de la question.

Dans notre ancienne législation, en vertu du régime établi par une loi du 16 Juin 1824, les baux, sous-baux, subrogations, cessions et rétrocessions de bail étaient soumis à un même régime fiscal, et taxés au droit de bail, droit proportionnel léger, qui est actuellement de 0,72 % du prix cumulé de toutes les années y compris les charges imposées au preneur. Ce régime se justifiait facilement, Une sous location n'est pas autre chose qu'un bail, qui intervient entre le locataire et une tierce personne, le locataire continuant à etre tenu par le bail principal envers le propriétaire et le sous locataire, de son côté, n'étant tenu que vis-à-vis du locataire, et n'ayant pas de lien de droit avec le propriétaire de l'immeuble. La cession de bail se différencie juridiquement de la sous location en ce sens que le locataire se substitue, avec l'agrément nécessaire du bailleur, un remplaçant qui succèdera à ses droits et à ses obligations, envers le propriétaire, pour la durée de bail restant à courir. Pratiquement, qu'il s'agisse de cession de bail, de sous location, il y a location au profit, soit du cessionnaire, soit du sous locataire, Il était donc normal qu'on appliquât à toutes ces opérations le régime fiscal des baux, d'autant qu'à cette époque, le droit au bail n'était pas encore un objet de spéculation. Il arrivait qu'un locataire, qui sous-louait réalisât sur le prix de sous-location un certain bénéfice ou subit une certaine perte. La différence n'allait jamais très loin; Quant à la cession de bail, elle était généralement le fait d'une personne qui désireuse de mettre fin à son bail avant le terme fixé, et contente

Source : BIU Cujas

de trouver quelqu'un prêt à prendre la suite, ne demandait rien d'autre à son successeur que d'assumer vis-à-vis du propriétaire les charges de la continuation du bail.

Le pas de porte

Les choses devaient changer avec le développement de la concurrence commerciale et avec l'extension des agglomérations urbaines. Les locaux professionnels ou d'habitation acquéraient une valeur de monopole, Le droit au bail devenait un objet de spéculation et l'habitude s'implantait de ne céder ce droit que moyennant le versement, par le preneur, d'une indemnité appelée pas de porte ou indemnité de départ. Soit, un commerçant qui vend son fonds, il a un bail de 30.000 francs par an, qui a encore six années à courir. Comme l'acquéreur a besoin des locaux pour exploiter la cession du droit au bail ne lui sera accordée par le vendeur, que moyennant paiement d'une somme de 100.000 francs par exemple.

Le pas de porte peut exister , d'ailleurs, sans se rattacher à la cession d'un fonds de commerce , Ainsi, un commerçant peut sans vendre en même temps son fonds de commerce et parce qu'il veut simplement s'installer ailleurs, céder son magasin à une personne qui se propose d'y exercer un commerce différent. De même, un particulier, qui cédera le droit au bail de son appartement moyennant une indemnité déterminée,(1

Quand un pas de porte est exigé, pour la cession du droit au bail d'un fonds de commerce, la loi de 1872 a tranché la question, le prix de cession du droit au bail est considéré, ainsi qu'on l'a exposé plus haut, comme un des éléments constitutifs de la vente du fonds, et frappé, par conséquent, du droit normal, qui est actuellement de 8 %. Mais la loi de 1872 n'a statué que pour les fonds de commerce, La question restait donc ouverte quant au régime fiscal de l'indemnité exigée pour la cession du droit au bail, soit d'un appartement particulier, soit d'un local professionnel, cédé sans que fut cédé en même temps le fonds de commerce.

La Régie continua d'abord à appliquer dans cette hypothèse le droit de bail, L'indemnité de cession du pas de porte était, en effet, imposée au cessionnaire du bail en plus de l'obligation à lui transférée de payer le loyer dû au propriétaire. Le droit de bail, devait donc être perçu sur le total cumulé de tous les loyers afférents à la période restant à courir,

(1)Depuis la loi de 1925, les locataires qui veulent céder leur bail emploient parfois un autre système,contre lequel le fisc est désarmé; le système des reprises. La condition mise à la cession du bail est la reprise par le preneur de tapis,rideaux,tentures ou meubles laissés par le locataire, moyennant un prix très supérieur à leur valeur.

Source : BIU Cujas

plus l'indemnité versée au cédant, qui constituait une charge supplémentaire de la cession. Bien que commandée par la loi, cette solution était peu satisfaisante aux yeux du fisc, puisqu'elle conduisait à taxer des bénéfices considérables parfois meme scandaleux, au tarif insignifiant du droit de bail (0 f 72 % actuellement).

La régie distingue la cession de bail et la cession du droit au bail.

Aussi la Régie, fit-elle appel à toutes les ressources de sa dialectique, pour construire un système curieux et fort intéressant, qui évoque assez bien les controverses qui s'étaient engagées, du temps des canonistes, au sujet de l'usure et la subtilité avec laquelle certains scolastiques s'étaient mis à distinguer dans les prêts de choses fongibles le prix de la chose, représenté par la restitution de tantumdim et le prix de l'usage de la chose, représenté par l'intérêt.

La Régie raisonnait de la façon suivante; dans une cession de bail avec indemnité, deux choses sont à distinguer; la cession de bail, et la cession de droit au bail. Le cédant cède, en effet, deux choses; 1°- il cède le bail , la valeur de cette cession est exactement représentée par le montant des loyers mis à la charge du preneur, et c'est sur cette valeur qu'il y a lieu de claculer le droit de bail de 0,72 % 2° - il cède également autre chose qu'on peut appeler le droit au bail, et qui consiste dans l'avantage particulier que le preneur retirera de la jouissance des lieux, dans leur convenance propre aux usages auxquels il les destine. Cet avantage est un bien immatériel, un élément mobilier, incorporel, dont l'indemnité représente le prix. Comme la cession de cet élément n'est pas spécialement tarifiée, il y a donc lieu d'appliquer ici le droit de vente mobilière de 6,60 %, puisque c'est le droit qui s'applique à toutes les ventes d'objets mobiliers non spécialement tarifés..

Cette prétention de la Régie a été sanctionnée par deux jugements du tribunal de la Seine, du 21 Mai 1927 (Journal de l'Enregistrement, art. 33.154) et du 12 Mai 1928 (Ibid, art. 33.447). Mais la cour de cassation, par un arrêt du 13 Mai 1930 (commenté dans l'Instruct. n° 4075 § 4) a établi qu'il était impossible de séparer de la cession de jouissance , la cession des avantages qu'elle procurait, et que les deux choses se confondaient nécessairement; que par suite, on ne pouvait assimiler l'indemnité de pas de porte au prix d'un élément mobilier distinct de la cession du bail (à moins que l'indemnité ne correspondit à des installations ou transformations matérielles effectuées par le cédant)

Source : BIU Cujas

article 34 la loi du Juillet 25 frappe indemnité pas de por- d'un droit 12 %

Cette décision de la cour, suprême qui statuait sur des affaires nées avant la loi de 1925 n'avait, du reste, plus qu'un intérêt rétrospectif, quand elle est intervenue. Sentant la fragilité de son système, l'Administration avait pris les devants et avait fait introduire dans la loi du 13 Juillet 1925, un article 34, qui soumet toutes les indemnités dites de pas de porte ou autrement désignées, perçues en rémunération de la cession du droit au bail, à un droit de mutation de 12 %.

Ces explications permettent de délimiter aisément les domaines respectifs d'application des dispositions de la loi de 1872 et de celles de la loi de 1925. Le droit (actuellement de 8 %) de la loi de 1872 est applicable toutes les fois que la cession du droit au bail porte sur un local servant à l'exploitation du fonds de commerce, le droit de 12 % de la loi de 1928 est exigible toutes les fois que la cession porte sur des locaux autres que ceux où le fonds de commerce est exploité; par exemple sur un appartement ou sur un magasin, non destiné à l'exploitation du fonds de commerce. (Exposé des motifs du projet de loi N° 441 de 1924; déclarat. du commissaire du gouvernement et des dép. 3ème séance du 21 Février 1925; J.O. Débats p. 1136. Il appartient d'ailleurs à l'Administration de rechercher la fraude qui consisterait à présenter à part, comme se rattachant à la cession d'un fonds de commerce, la cession d'un fonds de commerce alors qu'elle en est indépendante, pour bénéficier du tarif de 8 % au lieu de celui de 12 % (1)

§ III - Les mutations d'offices ministériels

loi du 25 tose an II le notariat

La loi du 4 Août 1789 a aboli le principe de la vénalité des offices publics et ministériels. La loi du 25 ventôse an XI, qui a organisé le notariat, et qui faisait des notaires des fonctionnaires publics, avait simplement prévu que lorsqu'un notaire serait remplacé ou que son étude serait supprimée, un accord amiable pourrait s'établir entre lui et celui qui le remplaçant pour fixer le montant de l'indemnité éventuelle correspondant aux honoraires encore à recouvrer et aux bénéfices que procureraient les expéditions des minutes transmises.

(1) Une autre fraude contre laquelle l'Administration a dû également se défendre consiste à dissimuler le caractère de l'indemnité de pas de porte en la présentant comme le prix d'une opération commerciale fictive, de façon à bénéficier du régime des actes de commerce, c'est-à-dire de la dispense d'obligation d'enregistrement, si l'acte est sous seing privé, et en cas d'enregistrement, de l'enregistrement au droit fixe provisoire de 20 frs. 50

Source : BIU Cujas

Ce n'est cependant que par la loi du 28 Avril 1816 (art. 91) que fut rétablie la vénalité des offices. A court d'argent, pour liquider l'arriéré des guerres de l'Empire, le Gouvernement de la Restauration se décida, moyennant un bénéfice dérisoire de quelques millions, à une mesure qui rétablissait, en fait, le régime aboli par la Révolution.

La loi du 28 Aout 1816 reconnaissait aux Offices ministériels le droit de présenter leur successeur

A vrai dire, la loi du 28 Avril 1816 ne rétablit pas ouvertement et directement la vénalité des offices, mais elle donne aux avocats à la cour de cassation, aux avoués, aux notaires, aux greffiers, aux huissiers, aux agents de change, aux courtiers, aux commissaires-priseurs, le droit de présenter un successeur à l'égrément du chef de l'Etat, comme corollaire naturel de ce droit de présentation, la pratique s'est introduite d'exiger pour la cession de la charge un prix déguisé sous la forme de prix du droit à présentation. L'office étant concédé par l'Etat et n'étant jamais la propriété de l'officier public, celui-ci, en effet, ne peut le vendre, à proprement parler, mais il est admis, que la rémunération correspond juridiquement à la cession de la clientèle, qui, elle, est véritablement , dans une certaine mesure, la propriété du cédant.

Le droit de présentation n'appartient qu'aux personnes visées par la loi de 1816, dont l'énumération en principe, doit être tenue pour limitative, Cependant la jurisprudence y a ajouté, en raison de l'analogie absolue, qu'elle présente avec un office ministériel, la charge d'agréé près d'un tribunal de commerce (Cass. req. 12 Décembre 1847)

Taxation du droit de présentation

Le prix du droit de présentation, qui constitue le prix d'une véritable mutation, à titre onéreux, d'un droit mobilier, est taxé spécialement par la loi fiscale. La loi du 25 Juin 1841 réglemente la perception de l'impot, quant au principe, et les lois du 30 Juillet 1913, (art. 10) et du 13 Juillet 1925 (art. 38) quant aux tarifs.

Aux termes de l'article 6 de la loi de 1841,tout traité ou convention ayant pour objet la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, d'un office, de la clientèle des minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant, doit être constaté par écrit et enregistré avant d'être produit à l'appui de la demande de nomination du successeur présenté.

Un écrit est donc nécessaire, et cet écrit est soumis par la loi à l'enregistrement obligatoire, avant que le titulaire de l'office ne puisse présenter son successeur. On peut relever ici une dérogation à la règle concernant les actes affectés d'une condition suspensive. En effet, la transmission de l'office,

Source : BIU Cujas

au moment où elle doit être enregistrée, a, en effet, un caractère éventuel; elle est subordonnée à la condition suspensive de l'agrément du successeur. En principe, le droit de mutation ne devrait donc pas être perçu, et l'enregistrement, s'il était demandé, ne devrait etre donné qu'au tarif du droit de formalité de 22,50. le droit propre ne devenant exigible que lorsque l'agrément du chef de l'Etat aurait rendu la cession parfaite. S'il en est autrement, c'est parce qu'en l'espèce, la loi a considéré, la condition à laquelle est subordonnée la cession, comme de réalisation presque certaine, le refus d'agrément n'intervenant jamais que de façon exceptionnelle. Il est donc plus pratique de percevoir d'abord, sauf à rembourser, dans les rares hypothèses où l'agrément sera refusé.

Tarif des droits

La loi de 1841, par son article 7, avait institué sur les cessions d'offices un droit d'enregistrement proportionnel de 2 % en principal, avec pour minum le dixième du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi. La loi du 30 Juillet 1913 (art. 10) a transformé ce droit en un droit progressif, avec un minimum variant de 10 à 20 % du cautionnement, suivant le prix stipulé.

L'article 38 de la loi du 13 Juillet 1925 a modifié les tarifs, mais en leur maintenant leur caractère progressif. Quant aux minima, ils sont demeurés les memes, mais ils ont été reconnus passibles du double décime institué par l'article 3 de la loi du 22 Mars 1924.

Actuellement, en vertu des dispositions combinées de ces différents textes, les droits à percevoir sur les prix d'offices sont les suivants , les prix devant etre augmentés, le cas échéant, des charges imposées en sus du cessionnaire :

de 1 à 2.000 francs, 3 %; de 2001 à 5.000 frs 4,50 %; de 5.001 à 50.000 frs, 6 %; de 50.001 à 100.000 frs , 7,50 %; de 100.001 à 200.000 frs 9 %; au dessus de 200.000 frs, 10,50 %.

C'est donc par tranches que doit etre divisé le prix des cessions d'offices, et à chaque tranche est appliqué le droit au tarif correspondant, c'est-à-dire que si par exemple, le prix dépasse 200.000 frs il sera fait application à chacune des tranches successives du tarif de 3 % pour la première, de 4,50 % pour la seconde, de 6 % pour la troisième, et ainsi de suite, jusqu'à 10,50 % pour la dernière, (à partir de 200.000 francs).

Restitution des droits en cas de transmis

Si la transmission n'est pas suivie d'effet, le successeur présenté n'étant pas agréé par le gouvernement, les droits perçus sont restitués, à condition

Source : BIU Cujas

sion non suivie d'effet

que la demande en soit formée dans le délai de la double prescription applicable aux restitutions par suite d'événements postérieurs, savoir, cinq ans à dater de l'enregistrement et un an depuis le refus d'agrément du successeur.

Restitution du droit sur la portion réduite du prix

Si la Chancellerie, tout en procédant à la nomination du successeur, estime excessif le prix imposé à celui-ci, et si elle le réduit , le droit d'enregistrement applicable à la portion réduite du prix est restituable dans les memes conditions (loi du 25 Juin 1841 , art. 14).

Droit spécial en cas de création nouvelle d'office ou de nomination sans présentation

En cas de création nouvelle de charge, ou en cas de nomination de nouveau titulaire, sans présentation, par suite de la destitution de l'officier public ou ministériel, ou pour toute autre cause, les décrets de création ou de nomination sont assujettis à un droit spécial d'enregistrement sur le montant du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi. Ce droit est de 24 % du cautionnement, si la valeur de l'office n'excède pas 2.000 frs, de 28,80 % si cette valeur dépasse 2.000 francs sans excéder 5.000 francs de 36 % du cautionnement, si la valeur dépasse 5.000 francs sans excéder 50.000 francs, de 43 %, si la valeur dépasse 50.000 francs sans excéder 100.000 francs et de 48 % au dessus de 100.000 francs.

Détermination de la valeur de l'office

La valeur de l'office est déterminée par son classement dans l'une des cinq catégories qui précèdent. Ce classement est fait par une déclaration, que le nouveau titulaire est tenu de souscrire sur l'application du décret de nomination qui est soumis à l'enregistrement.(Loi du 13 Juillet 1913, art. 10).

Evaluation insuffisante

Lorsque d'ailleurs, à défaut de prix, l'évaluation donnée à un office est insuffisante, il est perçu, à titre d'amende, un droit en sus de celui qui est du sur la différence d'évaluation; et il peut en etre ainsi dans le cas, qui vient d'être indiqué, de création d'office ou de nomination d'un nouveau titulaire sans présentation (Loi du 25 Juin 1841, art.11

Cas où le nouveau titulaire est astreint par l'acte de nomination à payer une somme pour la valeur de l'office

Il arrive parfois , qu'au lieu d'être attribuatre sans indemnité de l'office créé, ou de l'office attribué, sans présentation (parce que c'était un office dont le titulaire a été destitué) le nouveau titulaire soit astreint, par l'acte de nomination, à payer une somme déterminée pour la valeur de l'office, Dans ce le droit d'enregistrement sera exigible sur le montant de cette indemnité, et au taux prévu pour les transmissions avec présentation, sauf application du minimum, de 12 %, 14 %, 18 %, 21,60 %, ou 24 % du cautionnement dont on a parlé plus haut.

Ce droit, en cas de fixation d'une indemnité, mise à la charge du nouveau titulaire, doit etre ac-

Source : BIU Cujas

quitté avant la prestation du serment, sous peine du double droit (loi du 25 Juin 1841, art. 12)

Droit sur l'indemnité allouée au titulaire d'un office supprimé

Il arrive également qu'en cas de suppression ou d'extinction d'office, et s'il n'intervient pas un traité de cession, l'acte qui prononce l'extinction fixe une indemnité àpayer au titulaire de l'office supprimé ou à ses héritiers. Dans ce cas, l'expédition de cet acte doit etre enregistrée dans le mois de la délivrance, sous peine de double droit (loi du 25 Juin 1841, article 13) . La loi n'a pas déterminé le tarif auquel sera soumise l'indemnité susvisée, mais c'est évidemment le tarif qui a été institué pour les cessions à titre onéreux. L'indemnité tient lieu, en effet, du prix de cession dont aurait pu bénéficier le précédent titulaire, si son office n'avait pas été supprimé.

Le plus souvent, quand une indemnité de cette sorte est allouée, elle est mise à la charge de plusieurs autres officiers du meme ordre, appelés à bénéficier de la suppression. Dans ce cas, chacune des portions de cette indemnité doit etre considérée isolément, pour l'application du tarif progressif (solution du 10 Aout 1914). Il va sans dire que si la suppression est pure et simple, sans aucune cession de clientèle, et sans fixation d'aucune indemnité par la chancellerie, aucun droit d'enregistrement ne serait exigible.

La taxe perçue au profit de la ville de Paris

A Paris, les transmissions àtitre onéreux d'offices ministériels sont soumises à une taxe additionnelle de 1,25 % du prix de cession au profit de la Ville (loi du 31 Décembre 1990) . Cette taxe fait partie de l'ensemble des taxes diverses que la ville de Paris a été autorisée à lever en remplacement des droits d'octroi supprimés sur les boissons hygièniques.

Assiette du droit sur la cession des offices ministériels

Par ailleurs, il convient de remarquer que le droit d'enregistrement est toujours assis sur le prix lorsqu'il est stipulé un, et non sur la valeur de l'office, alors meme que celle-ci serait supérieure au prix stipulé.

On sait qu'il en est autrement pour les mutations immobilières dont les droits sont liquidés sur le prix exprimé dans l'acte ou sur la valeur vénale, quand elle est supérieure au prix.

Il faut cependant - et cela va de soi - que le prix indiqué soit sincère, et qu'il n'existe pas de contrelettre fixant un prix supérieur à celui qui est énoncé dans l'acte.

L'abus de ces contrelettres a amené le législateur à prendre des mesures rigoureuses pour en empecher l'emploi

Source : BIU Cujas

Mesures prises pour empêcher les contrelettres.

En effet, les lois du 25 Juin 1841 (art. 11) et du 27 Février 1912 (art. 6) déclarent nulle et de nul effet, meme au point de vue civil et entre les parties toute contrelettre ayant pour objet une augmentation du prix stipuleé dans le traité de cession d'un office ministériel.

Cette dissimulation peut, au point de vue fiscal, être établie de la même façon que pour les ventes d'immeubles et est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée. L'officier public ou ministéri cessionnaire ou cédant, convaincu d'avoir stipulé ou d'avoir consenti un prix supérieur à celui qui est exprimé dans l'acte de cession, est, en outre, frappé de la peine de destitution. Le notaire qui reçoit un acte de cession d'office doit donner lecture aux parties de dispositions ci-dessus indiquées et mentionner cette lecture dans l'acte. L'omission de l'une ou de l'autre de ces formalités le rendrait passible d'une amende de 18 francs.

Les donations et successions comportant transmission d'offices à titre gratuit, seront étudiées avec les mutations à titre gratuit.

§ 4 - Le régime fiscal des cessions de créances

Les textes qui interviennent sur cette matière sont :

a) l'art. 69, § 3 , n° 3 de la loi de Frimaire reproduit à l'article 271 § 11, n° 6, de la codification :

Les textes sur les cessions de créances

Sont soumis au droit proportionnel de 1,50 % "les transports, cessions et délégations de créances à terme, les délégations de prix stipulées dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, sans énonciation du titre enregistré, sauf, pour ce cas, la restitution dans les délais prescrits, s'il est justifié d'un titre précédemment enregistré.

b) L'article 68 § 1, n° 2 de la loi de Frimaire reproduit à l'article 270, § 5 , n° 3 de la codification; :

"Sont soumis au droit fixe de 22 frs 50 "les acceptations de transports, ou délégations de créances à terme, faites par actes séparés , lorsque le droit proportionnel a été acquitté pour le transport ou la délégation, et celles qui se font dans les actes même de délégation de créances aussi à terme".

Le régime de cession, subrogation et délégation créances est assez compliqué parce qu'il fait interv nir en plusieurs cas deux théories précédemment résu mées: la théorie du droit de titre et celle des dispo

Source : BIU Cujas

sitions dépendantes et indépendantes.

Nous étudierons tout d'abord la cession ordinaire de créance, pour passer ensuite à la subrogation et à la délégation.

Qu'est-ce qu'une cession de créance ?

La cession de créances, qu'on appelle aussi la cession - transport, est un contrat par lequel un créancier aliène, moyennant un prix déterminé, un droit de créance au profit d'une autre personne, qui l'exercera à sa place.

Quand il y a accord entre les parties sur le prix et sur la chose, c'est-à-dire sur la créance cédée, le contrat est parfait entre elles (Code civil art. 1689). Au contraire, la cession n'est opposable aux tiers que par l'accomplissement de l'une ou de l'autre des deux formalités prescrites par l'art. 1690 du Code civil; ou bien la signification du transport faite au débiteur cédé (signification qui pourra émaner de l'une ou de l'autre des deux parties), ou bien l'acceptation donnée par le débiteur dans un acte authentique.

La nécessité de recourir aux formalités de l'article 1690 pour rendre la cession opposable aux tiers, est ce qui différencie les créances ordinaires de celles qui sont représentées par des effets négociables. En effet, les effets négociables se transmettent valablement erga omnes sans ces formalités; S'il s'agit de valzurs mobilières, soit de la main à la main (pour les titres au porteur) soit par la formalité du transfert sur les registres de la société (pour les titres nominatifs) soit par endossement (pour les titres à ordre, récemment prévue par la loi et d'ailleurs peu répandus). S'il s'agit d'effets de commerce, par endossement.

La loi du 23 Juin 1857 a soumis la transmission des valeurs mobilières à un régime fiscal particulier, que l'on étudiera plus loin. Quant aux effets de commerce négociables, ils sont dispensés des droits d'enregistrement par l'article 70 § 3 n° 15 de la loi de Frimaire (Cod. art. 315 § 3 n° 25). Cette exonération ne s'applique toutefois exclusivement qu'aux effets de commerce négociables. Or, des obligations civiles non négociables peuvent être transmises par la voie de l'endossement . Elles seront, dans ce cas, soumises au régime ordinaire des cessions de créance. De meme, ilpeut se faire qu'un effet de commerce négociable, c'est-à-dire transmissible par endossement soit exceptionnellement transmis en observant les formalités de l'article 1640. Dans ce cas également, le régime applicable sera celui des cessions de créances ordinaires.

D'ailleurs, l'accomplissement des formalités de

Source : BIU Cujas

l'article 1690 n'intéresse la validité de la cession qu'à l'égard des tiers. Il suffit que la mutation soit parfaite entre les parties pour qu'au point de vue fiscal, les droits soient dûs. La condition indispensable est, d'ailleurs, que la créance existe au moment de la cession qui, autrement, ne pourrait etre actuellemen réalisée.

La mutation est parfaite au point de vue fiscal dès qu'il y a accord sur la chose et sur le prix.

Il importe à cet égard, dene pas confondre créan existante et créance échue. Une créance existe du moment qu'existe déjà le titre sur lequel elle se fonde, même si elle ne doit venir àéchéance que beaucoup plus tard. L'expression "créance à terme", employée par la loi d'enregistrement, pourrait, à cet égard, prêter à la méprise. Elle a ici un sens particulier. créance à terme ne veut pas dire, comme on serait tenté de le croire, une créance dont l'échéance n'arrivera que dans un délai déterminé, la créance à terme est opposée par la loi fiscale à la rente perpétuelle. Dans le contrat de rente perpétuelle, la créance du crédit rentier ne porte que sur les arrérages et jamais sur le capital, que le débirentier n'est jamais obligé de rembourser, mais dont il a, par contre, la faculté d'imposer le remboursement, à tout moment. On sait que c'est sur ce principe que repose la théorie des conversions en matière de crédit public.

Il faut que la cession porte sur une créance existante.

La créance existante s'oppose donc simplement à la créance éventuelle, c'est-à dire à la créance dont le titre n'existe pas encore, quelle que soit au surplus, la date à laquelle la créance existante pourra etre recouvrée. Ainsi, lorsqu'un assuré subroge une compagnie d'assurances au recours qu'il pourrait avoir contre les tiers, il n'y a pas là transfert de créance. La créance, en effet, n'est pas née et peut etre ne prendra jamais naissance, puisqu'elle est subordonnée à l'éventualité d'un sinistre causé par des tiers.

Autre exemple: une personne cède la créance des loyers que lui procure une maison qu'elle a louée. Ces loyers ne viendront à échéance qu'à chacun des termes successifs. La créance n'est pas encore exigible, mais elle existe, puisqu'elle a son titre dans le bail déjo conclu. Elle cède, au contraire, les loyers que doit lui procurer une maison qu'elle a simplement l'intention de louer. Ici, la créance n'est qu'éventuelle, la cession porte sur une créance conditionnelle et le seul droit qui puisse etre réclamé est le droit de formalité de 22 frs 50.

Il faut que la créance fasse l'objet d'une cession proprement dite

La seconde condition pour que le droit de cession soit exigible, est que la créance fasse l'objet d'une cession véritable, c'est-à-dire qu'il y ait transfert, soit de la propriété, soit de la nue-propriété ou de l'usufruit de la créance, par opposition aux cessions

Source : BIU Cujas

faites simplement à titre de garantie, et qui ne comportent que l'application du droit fixe de formalité de 22 frs 50. Pratiquement, il est parfois embarrassant, vu l'imprécision de certains contrats, de savoir si l'on se trouve en présence d'une véritable cession entraînant transfert de créance, ou d'une simple affectation en garantie. Les points à considérer sont les suivants : on pourra induire qu'il y a eu transmission de propriété de la créance, du fait que le contrat donne au cessionnaire le droit d'en disposer, le pouvoir de la toucher hors de la présence du cédant, et sans lui en rendre compte, ou bien encore de la clause, autorisant le cessionnaire à la recouvrer sur le débiteur cédé, sans observer les formalités de l'article 2078 du code civil, formalités qui s'imposent quand il s'agit de l'aliénation d'un gage.

L'impôt qui frappe les cessions de créance est un droit d'acte

L'impôt qui frappe les cessions de créances est un droit d'acte, c'est-à-dire qu'il ne sera dû que si la cession est constatée par un écrit, cet écrit est d'ailleurs soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai fixé même s'il est sous seing privé, puisque la cession a nécessairement un caractère synallagmatique (le délai pour les actes synallagmatiques sous seing privé, est de trois mois).

Tarif du droit

Quant au tarif, aux termes de l'article 271, § 11, n° 6, il est de 1,50 % décimes compris, du capital de la créance, Si le transfert de créance a lieu en cas de faillite, le droit est réduit, et est seulement de 0,75 %; décimes compris, en vertu de l'article 12 de la loi du 24 Mai 1834.

Assiette du droit de mutation sur les cessions de créance

Le point important à signaler est que le droit est perçu non pas sur la somme stipulée à titre de prix de la cession, ce qui est la règle habituelle en matière de vente, mais sur la valeur nominale de la créance. C'est là une règle extrêmement rigoureuse, et contraire à tous les principes qui régissent l'assiette des droits de mutation, généralement calculés sur le prix stipulé, ou la valeur vénale. Ici, c'est toujours en principe, la valeur nominale de la créance, alors même que le prix auquel elle est cédée lui serait sensiblement inférieur, ce qui arrive fréquemment lorsque le débiteur est d'une solvabilité douteuse.

Cette dérogation s'explique uniquement par la crainte de la fraude. Le fisc aurait pu être victime d'énonciations inexactes touchant le prix auquel la créance a été transmise , tandis que la valeur nominale de cette créance constitue un élément certain, qui échappe à toute discussion. C'est, en meme temps la base de taxation la plus favorable au fisc car, si

Source : BIU Cujas

le prix auquel la créance est cédée peut etre inférieur au montant nominal dde celle-ci, par contre, il ne peut pas lui être supérieur

Dérogations

La raison d'être de cette règle explique les quelques dérogations qui y ont été apportées, Elles interviennent en effet, précisément dans les cas où une fraude sur la consistance exacte du prix n'est pas à redouter. C'est ce qui a lieu, notamment, 1° si la cession a lieu adjudication publique en justice ou devant un notaire commis, dans ce cas, on retiendra exceptionnellement comme base de l'impôt le prix de la cession, lorsque ce prix est inférieur à la valeur nominale (délib. du 29 Mars 1823, du 8 Décembre 1829, Cass. Avril 1916; instruc. 10.307 § 2) - 2°- si la créance est, par essence, d'un recouvrement douteux, ainsi, en cas de cession de créance sur un débiteur en faillite ou en liquidation judiciaire, il sera fait évaluation du dividende escompté au titre de cette créance. Le droit sera perçu sur cette évaluation, sauf à faire l'objet dans la suite d'une demande de droits supplémentaires, si les dividendes réellement touchés excèdent ceux qu'on avait prévus (solut. du 23 Décembre 1889, et du 20 Juin 1890).

Au principal de la créance s'ajoutent les intérêts échus non payés et les intérêts courus non échus

Pour l'assiette de l'impôt, au capital de la créance doivent être ajoutés les intérêts échus, et non payés, ainsi que les intérêts courus et non encore échus. qui , àtitre de fruits civils s'acquièrent par jour (Solut. du 18 Décembre 1893 et du 12 Décembre 1895).

Cession ne portant que sur l'usufruit ou sur la nue propriété de la créance

Parfois la cession ne porte que sur l'usufruit de la créance, dont l'usufruitier percevra les intérêts, ou , au contraire, sur la nue-propriété , créance dont le créancier actuel continuera, sa vie durant ou pendant une durée - fixe, à toucher les intérêts. Dans ces hypothèses, on observe également le principe que l'impôt s'applique, non pas au prix de la cession, mais à la valeur nominale de la créance et on apprécie sur la base de cette valeur nominale d'après les règles forfaitaires habituelles les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue propriété de la créance. On sait que, s'il s'agit d'un usufruit à durée fixe, sa valeur est évaluée à 2 dixièmes de la valeur de la toute propriété (c'est-à-dire du montant nominal de la créance) par chaque période ou fraction de période de dix ans et que s'il s'agit d'un usufruit viager, on tient compte pour déterminer la valeur de l'usufruit, comparativement à celle de la nue-propriété, de l'âge de l'usufruitier. Si l'usufruitier est âgé de moins de vingt ans, son usufruit représente huit dixièmes de la valeur de la toute propriété, créance, et la nue

Source : BIU Cujas

propriété deux dixièmes. Si l'usufruitier est âgé de plus de 70 ans, son usufruit ne représente qu'un dixième de la valeur de la toute propriété, et la nue-propriété les neuf dixièmes. Entre ces deux limites, il y a décalage d'un dixième au profit de la nue propriété, et au détriment de l'usufruit, par période de dix ans d'âge de l'usufruitier.

On a supposé jusqu'ici qu'il s'agissait d'une cession - transport de créance, dans laquelle il y a vente d'une créance moyennant un prix en argent. Il se peut que la convention présentée sous l'aspect d'une cession de créance, recouvre, en réalité, une convention différente.

Cession de créance faite moyennant une prestation corrélative autre que le paiement d'un prix en argent.

En premier lieu, la cession peut être faite moyennant une prestation corrélative autre que le paiement d'un prix en argent. Par exemple, une créance est cédée en paiement de fournitures ou de services, ou bien une personne s'acquitte du prix d'une vente de meubles ou d'immeubles, en cédant une créance, Ici, il y a lieu d'appliquer les règles formulées dans l'Introduction générale, à propos de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes pour la détermination de la disposition principale.

Lorsque la créance est cédée sous forme de dation en paiement, le sens du contrat se trouve en quelque sorte retourné, Tandis que, dans la cession de créance, proprement dite, c'est la créance qui constitue la chose, et la somme d'argent, le prix. C'est au contraire, dans l'hypothèse envisagée, la créance donnée en paiement, qui représente le prix, et c'est la prestation fournie en échange qui constitue la chose sur laquelle l'impôt sera liquidé. Il en résulte par exemple, que si, la créance est cédée en paiement de meubles ou d'immeubles, on appliquera, non pas le droit de cession de créance, mais suivant les cas, le droit de vente mobilière ou le droit de vente immobilière.

Cession de créance dissimulant une donation

En second lieu, il se peut également qu'une cession de créance dissimule une véritable donation. Il en est ainsi, par exemple, lorsque la cession est consentie moyennant un prix minime, hors de proportion avec le capital de la créance (Cass. 25 Janvier 1899) Ou bien encore, lorsqu'elle est consentie à l'héritier présomptif du cédant, et que, le cédant étant décédé peu de temps après, on ne retrouve, dans sa succession, aucune trace du soi-disant prix de cette cession (Cass. 9 Juillet 1861, 9 Novembre 1903). Il appartient, en pareil cas, à l'administration, de rétablir le véritable table caractère du contrat, pour taxer l'opération droit de mutation entre vifs à titre gratuit.

Source : BIU Cujas

Le régime fiscal des cessions de créances soulève encore une question : Le transport de créance effectué entre le cédant et le cessionnaire étant soumis au droit de 1,50 % sur le montant nominal de la créance, quel sera le sort, au point de vue fiscal, de l'acceptation donnée par le débiteur?

La taxation de l'acceptation du débiteur cédé.

La cession de créances, en effet, met nécessairement en jeu trois personnes : le cédant c'est-à-dire le créancier qui vend sa créance, le cessionnaire, c'est-à-dire la personne qui achète, et, enfin, le débiteur cédé. Le Code civil, dans son article 1690, prévoit lui-même l'acceptation du débiteur, puisque pour que la cession soit opposable aux tiers, il faut qu'elle ait été signifiée au débiteur ou que celui-ci l'ait acceptée par acte authentique.

L'acceptation du débiteur intervient dans l'acte même de cession

Pour déterminer la situation fiscale de cette acceptation, il y a lieu de distinguer plusieurs cas:

Si l'acceptation du débiteur intervient dans l'acte même de cession s'il est passé par exemple, un acte authentique stipulant que Primus cède à Tertius moyennant un prix déterminé, la créance qu'il possède sur Secundus, et que ce dernier, présent à l'acte, accepte ce transfert, aucun droit particulier n'est dû sur cette acceptation: d'abord que la raison de fait en est que la loi elle-même l'a ainsi décidé. L'article 68 § 1 n° 3 de la loi de Frimaire (Cod. art. 270 § 5 n° 3) spécifie que seront soumises au droit fixe (actuellement de 22 frs 50) les acceptations de transport faites par acte séparé. A contrario, l'acceptation contenue dans l'acte même de transport n'est donc soumise à aucun droit propre. En droit, cette solution, se justifie d'ailleurs facilement, en faisant intervenir la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes. L'acceptation du débiteur qui n'ajoute rien à la validité du contrat entre les parties, et qui n'est nécessaire que pour le rendre opposable aux tiers, ne constitue évidemment qu'une disposition accessoire et dépendante, vis-à-vis de la disposition principale, constituée par la cession de la créance,

L'acceptation du débiteur intervient par acte séparé

Si l'acceptation du débiteur intervient, par acte séparé, elle sera taxée, en vertu du texte précité, de la loi de Frimaire, au droit fixe de 22 frs 50, "lorsque dit la loi, le droit proportionnel a été acquitté pour le transport ou la délégation". Il peut arriver effectivement que l'acceptation s'applique à la cession d'une créance, transférée sans qu'un acte de cession ait été passé, et soumis à l'enregistrement. La cession peut avoir été l'objet d'une simple convention verbale. Quelle est alors la valeur de l'acceptation du débiteur? Elle est, en la circonstance, quelque chose de plus qu'une acceptation, elle est une reconnaissance de det

Source : BIU Cujas

et cette reconnaissance constitue un titre pour le nouveau créancier, qui n'en avait pas. Il y a donc lieu d'appliquer ici la théorie du droit de titre, telle qu'on l'a résumée dans l'Introduction générale. Cette acceptation fournissant au nouveau créancierle titre écrit qui lui faisait défaut , supportera le droit de titre, c'est-à-dire le droit exigible sur l' obligation dont elle constate l'existence à la charge du débiteur , à savoir le droit proportionnel d'obligation de 1,50 % qui sera perçu à l'exclusion du droit fixe de 22,50.

L'acceptation contient plusieurs dispositions distinctes.

Des hypothèses plus compliquées peuvent se présenter, il peut se faire qu'au lieu d'être pure et simple l'acceptation du débiteur, s'assortisse d'autres dispositions distinctes. Par exemple, le débiteur, en même temps qu'il accepte le transport,consent une hypothèque sur un de ses immeubles au profit du cessionnaire de la créance, Ici, il y a une disposition distincte et indépendante de l'acceptation, qui donnera lieu à la perception d'un autre droit fixe de 22,50, en dehors de celui perçu sur l'acceptation.Il peut se faire également que dans l'acte séparé qui relate l'acceptation du débiteur, le cessionnaire de la créance accorde à ce dernier un délai pour se libérer. C'est là encore une autre disposition indépendante qui s'ajoute à l'acceptation, et qui entraîne ra également, sans préjudice des autres perceptions, application de son droit propre qui, en l'espèce, est de 1,20 % (Cod. art. 271 § 10 4°)

Si toutefois, dans un acte d'acceptation comportant à la fois prorogation de délais et constitution d'hypothèques il apparaissait que les deux dispositions sont liées et découlent l'une de l'autre, la constitution d'hypothèque étant exigée pour garantir l'octroi des nouveaux délais, la constitution d'hypothèques considérée comme disposition dépendante de la prorogation de délais ne serait pas imposable.

Cession de créance portant sur des débiteurs non solidaires,qui ont fourni des acceptations distinctes

D'autre part, il est possible aussi que l'acceptation de la cession par acte séparé donne lieu à la perception de plusieurs droits fixes d'acceptation. C'est ce qui se présentera d'abord, si la créance portait sur plusieurs débiteurs non solidaires, qui ont fourni des acceptations distinctes; également, si la créance, bien que ne portant que sur un seul débiteur, est transmise à plusieurs cessionnaires, l'acceptation du débiteur unique intéressant, en l'espèce, plusieurs créanciers dont les intérêts sont distincts (V. supra Introduction générale: théorie de la communauté d'intérêts).

De la cession de créance il y a lieu de rapprocher comme emportant des effets analogues, au point

Source : BIU Cujas

point de vue fiscal, la subrogation de créance et la délégation.

La subrogation de créance. Elle n'a pas comme la cession de créance un caractère spéculatif

La subrogation de créance se distingue à plusieu points de vue de la cession - transport proprement dite. En général, la cession - transport a un caractère spéculatif; le cédant cherchè à se procurer de l'argent comptant ou à se débarrasser des aléas d' un recouvrement peut -être difficile. Le cessionnaire de son côté, s'attache à réaliser un bénéfice en acqu rant la créance pour un prix inférieur à son montant nominal.

Au contraire, la subrogation n'a pas de but spéculatif et elle constitue, d'autre part, un mode d' extinction des créances. Elle consiste à substituer une personne qui paie pour une autre dans les droits, actions, privilèges, ou hypothèques que le créancier possédait contre le débiteur. dont cette personne a éteint la dette.

Subrogation légale et subrogation conventionnelle.

La subrogation peut se produire de deux façons qui sont indiquées par l'article 1250 du Code civil ; elle peut être ou légale ou conventionnelle. Elle existe en effet de plein droit dans un certain nombre de cas énumérés par l'article 1251, au profit de certaines personnes, qui paient pour autrui. D'autre part, elle peut résulter également de la volonté des parties et avoir un caractère contractant. Dans ce cas elle peut être réalisée de deux façons (code civil, art. 1250) 1°- Elle peut être effectuée par le créancier, Le créancier qui reçoit son paiement des mains d'un tiers, subroge ce tiers aux droits, actio privilèges et hypothèques qu'il avait contre le débiteur. Il suffit que cette subrogation soit expressé et qu'elle soit faite en même temps que le paiement. 2° - La subrogation peut être le fait du débiteur, se le concours du créancier - ce qui paraît surprenant et s'explique par des raisons historiques. Elle suppose que le débiteur emprunte une somme à l'effet de payer sa dette et confère au prêteur les droits, actions, privilèges et hypothèques que le créancier avait contre lui-même. Le Code exige dans ce cas que l'acte d'emprunt et la quittance soient passés devan notaire, qu'il soit mentionné dans l'acte d'emprunt la somme a été empruntée pour faire le paiement, et dans la quittance, que le paiement a été fait, au moyen des deniers fournis à cet effet par le nouveau créancier. Dans toutes ces hypothèses, il est facile de se rendre compte que la subrogation qui se greffe sur un paiement, transfère à la personne qui a payé ou qui a fourni les fonds, la créance que le paiement vient d'éteindre.

Comment la créance qui se trouve éteinte du fait

Source : BIU Cujas

du paiement effectué par les soins d'un tiers peut elle revivre juridiquement au profit de ce tiers, c'est ce que la doctrine s'est attardée à expliquer de différentes façons, en faisant une distinction subtile entre la créance qui serait bien éteinte et ses accessoires qui lui survivraient, ou en invoquant une fiction légale.

Droit de mutation applicable à la subrogation

La véritable raison, c'est que la loi en a décidé ainsi. La subrogation valant transfert de créance de la personne qui a reçu le paiement au tiers qui l'a effectué pour le compte du véritable débiteur, ou qui en a fourni les moyens, lorsqu'elle est conventionnelle au droit de cession de créance, c'est-à-dire au droit de 1,50 % sur le capital de la créance subrogée.

S'il s'agit d'une subrogation légale, comme ici le transport résulte de la loi et non de la volonté des parties, la disposition qui la constate ne peut donner ouverture au droit proportionnel. Le seul droit exigible sera le droit de quittance sur la dette éteinte par l'intervention du subrogé.

La délégation de créance. Comment elle peut s'opérer

La délégation de créance fait l'objet de dispositions particulières. Celle-ci fait intervenir trois personnes qui sont le déléguant, le délégué, et le délégataire, et peut s'opérer de deux façons : ou bien, par accord entre le déléguant et le délégué, ou bien par accord entre le déléguant et le délégataire.

1°- Par accord, entre le déléguant et le délégué - C'est le déléguant, Primus, qui chargera la personne déléguée, Secundus, de payer une certaine somme au délégataire Tertius. C'est, par exemple, un banquier de Paris, qui chargera un banquier de Londres ou de Berlin qui est son correspondant, de payer pour lui une certaine somme au porteur de la lettre de crédit.

2° - Par accord entre le déléguant et le délégataire. Le déléguant, Primus, débiteur du délégataire, Tertius, s'entendra avec ce délégataire, pour le faire payer par une autre personne, Secundus, qui se trouve être habituellement un débiteur du déléguant.

Par exemple, Primus qui n'a pas livré à Tertius à la date stipulée, les marchandises qu'il lui avait promises, par suite de la faute du transporteur Secundus déléguera à Tertius à titre de dommages intérêts, l'indemnité que le transporteur lui doit à lui-même.

Il est possible d'ailleurs, que l'accord, qui suppose nécessairement l'entente de deux personnes, déléguant et délégué, ou déléguant et délégataire, se réalise avec le concours des trois personnes, déléguant délégué et délégataire, qui figureront toutes trois à l'acte. Si elles concourent toutes les trois à l'acte, il sera perçu : 1°- un droit de cession de 1,50 % sur

Source : BIU Cujas

la cession de créance, qui résulte de la délégation
2° - un droit fixe de 22 frs 50 pour l'acception incluse dans cet acte. En effet, l'article 68 § 1 n° 3 de la loi de Frimaire, édicte que si les acceptations de transport ou de délégation de créance à terme sont passibles du droit fixe, quand elles se font par acte séparé, il en est de meme des acceptations contenues dans l'acte de délégation de créance.

Différence entre l'acceptation de la cession transports et la délégation

C'est là une différence à relever entre l'acceptation de cession -transport de créance et l'acceptation de délégation. La première, si elle est donnée dans l'acte ne supporte pas de droit, puisque la loi ne la taxe au droit fixe que si elle a lieu par acte séparé. Au contraire, l'acceptation de délégation supporte le droit fixe de 22 frs 50 même donnée dans l'acte de délégation.

Quelle est l'acceptation taxée en matière de délégation

La loi parlant d'acceptations sans préciser, la question s'est d'ailleurs posée de savoir quelles étaient exactement, en cas de délégation de créance, l'acceptation soumise au droit fixe.

Est-ce l'acceptation du délégué ou celle du délégataire?

Une question semblable ne peut se présenter quand il s'agit de cession de créance? Celle-ci étant nécessairement conclue entre le cédant et le cessionnaire on ne peut concevoir d'autre acceptation que celle du débiteur cédé. Mais puisque la délégation peut etre effectuée de deux façons, on peut concevoir au contraire, que ce soit le délégué qui accepte une délégation convenue entre le déléguant et le délégataire (Secundus accepte de payer à Tertius ce qu'il doit à Primus) , ou bien que ce soit le délégataire qui accepte une délégation stipulée entre le déléguant et le délégué (Tertius accepte de recevoir de Secundus ce que lui devait Primus.

Dans un premier système, on a soutenu que l'acceptation visée par la loi ne pouvait etre que celle du délégataire. Les auteurs qui ont défendu cette opinion se représentaient la délégation de créance comme étant généralement l'oeuvre commune du déléguant et du délégué; c'est le déléguant, qui charge le délégué de payer pour lui, et la personne appelée à accepter cette situation est évidemment le délégataire.

D'après un deuxième système, qui a été soutenu notamment par Naquet, par Demante, et par Wahl -(Droit fiscal, tome 1er n° 343 et s.) l(acceptation envisagé par le législateur ne peut être que l'acceptation du délégué. En effet, le délégataire n'apporte pas une acceptation, il fournit un consentement qui est essentiel à l'existence meme du contrat, et faute duquel

Source : BIU Cujas

il n'y a pas de délégation, mais simplement offre de délégation.

Les consentements respectifs du déléguant et du délégataire sont des éléments constitutifs indispensables à la délégation, de meme que le sont pour la vente, les consentements du vendeur et de l'acheteur. Aucune transmission ne peut se réaliser sans l'accord de celui qui fournit et de celui qui reçoit. La seule acceptation qui puisse s'ajouter au contrat intervenu, est donc celle du délégué.

Le système de la régie

La régie a adopté un troisième système, auquel se sont ralliées d'ailleurs la pratique et la jurisprudence. Elle part du fait qu'un contrat n'exige que le consentement de deux parties. Il peut donc y avoir contrat parfaitement valable, lorsqu'il y a entente entre le déléguant et le délégué, aussi bien lorsqu'il y a entente entre le déléguant et le délégataire. L'acceptation soumise à l'impôt sera donc, tantôt l'acceptation du délégataire, tantôt l'acceptation du délégué, c'est-à-dire l'acceptation de la personne qui intervient en tiers dans le contrat.

1°-Accord entre le déléguant et le délégataire

S'il y a accord entre le déléguant et le délégataire, point de difficulté, l'acceptation qui va être taxée sera l'acceptation du délégué.

2°-Accord entre le déléguant et le délégué

Au contraire, s'il y a accord entre le déléguant et le délégué, la solution sans doute se justifie malaisément en droit civil, mais elle est commandée par la loi fiscale. Tant que ne se sont pas trouvés réunis les consentements du déléguant et du délégataire, il ne peut y avoir de cession de créance; celle-ci ne peut résulter du contrat intervenu entre le déléguant et le délégué; seulement, la loi de Frimaire, précisément, n'a fait aucune distinction entre la délégation acceptée et la délégation non acceptée par le délégataire, et la preuve en est, qu'elle a jugé nécessaire de soumettre a un droit fixe particulier, les acceptations de délégations.

Si l'acceptation imposable n'avait été que celle du délégué, c'est-à-dire celle du débiteur cédé, il aurait été inutile de distinguer l'acceptation de transport et l'acceptation de délégation, qui se seraient toujours confondues puisqu'elles auraient toujours consisté, l'une et l'autre, dans l'adhésion du débiteur au changement de créancier.

Par conséquent, l'acceptation du délégataire sera elle-même soumise, le cas échéant, la loi n'ayant fait aucune distinction au droit fixe de 22,50.

La solution se précise ainsi, si le contrat met en présence seulement deux parties, délégué et déléguant, délégataire et déléguant, il ne sera perçu que le droit proportionnel de transport de créance de

Source : BIU Cujas

1,50 %, et pas de droit fixe. Si les trois parties interviennent au contrat, il faudra examiner d'après les circonstances et les clauses de l'acte quel est celui des deux consentements, du délégataire ou du délégué, qui n'étant pas essentiel au contrat tel qu'il est intervenu, doit être taxé comme disposition indépendante.

L'intérêt pratique de la question apparaitra lorsqu'il y a un délégué et plusieurs délégataires ou inversement. Selon l'acceptation qui sera taxée, il y aura lieu, suivant les cas, à application d'un seul ou de plusieurs droits fixes.

Conditions que doit remplir la délégation pour qu'elle soit imposable au droit proportionnel Il faut qu'il y ait tansmission effective de créance emportant désaisissement du débiteur

D'ailleurs, pour que la délégation soit soumise aux droits qu'on vient d'indiquer, plusieurs conditions sont nécessaires.

1°- Il faut qu'il y ait transmission effective de créance emportant désaisissement complet du débiteur déléguant. Si, par exemple, le débiteur déléguant Primus invite son créancier Tertius à se faire payer par Secundus sans se dépouillet cependant de la créance qu'il a lui-meme contre Secundus, on est en présence non pas d'une délégation véritable, puisque Primus ne cesse pas de demeurer créancier de Secundus, mais simplement d'un mandat d'encaisser. De meme, il y a simple mandat de payer, si Primus charge son débiteur Secundus sans renoncer à la créance qu'il possède contre lui, de payer Tertius . Dans ces hypothèses, ce n'est pas le droit de 1,50 % qui sera exigible, mais simplement le droit de mandat, qui est le droit fixe de 22,50. Comme dans la pratique, les conventions ne s'expriment pas toujours clairement, et il est parfois malaisé de savoir si l'acte comporte une simple indication de toucher ou de payer, ou un véritable transfert de créance par délégation.

Il faut qu'elle soit faite au profit d'un délégataire susceptible d'être individualisé

2°- pour que la cession soit impossible, il faut qu'elle soit faite au profit d'un cessionnaire déterminé , que le délégataire soit spécifié et susceptible d'être individualisé. Ne sera pas soumise au droit proportionnel, mais simplement au droit fixe des actes innommés, la disposition par laquelle il est convenu que le client d'une étude, par exemple, délégue le prix qui doit lui être versé "à des clients de l'étude avec lesquels il s'entendra". La délégation n'est pas possible, si, au moment où elle intervient, il est impossible de savoir au profit de qui elle est faite.

Il faut que la délégation soit faite à titre principal

3° - Il faut, pour s'appliquer que le régime qu'on vient d'exposer, qu'il s'agisse, d'une délégation faite à titre principal, c'est-à-dire que l'acte ait spécialement pour objet la délégation de créance. Or, très souvent, la délégation n'est pas l'objet pri

Source : BIU Cujas

cipal de l'acte, et constitue simplement une disposition accessoire d'un autre contrat. Dans ce cas, par application de la théorie des dispositions dépendantes, la délégation n'est pas taxée à son droit propre, et il n'y aura pas d'autre perception que celle des droits qui frappent la disposition principale.

La délégation de prix

De cette règle, la loi fiscale fait elle-même une application particulière, en ce qui concerne la délégation de prix.

Ce qui caractérise la délégation de prix, c'est précisément qu'elle intervient comme clause accessoire d'un autre contrat, comportant versement d'un prix d'une des parties à l'autre. La partie créancière du prix, le délégué à une autre personne dont elle est elle-même débitrice. Par exemple, Primus vend, moyennant un prix de 400.000 francs, un immeuble à Secundus, et charge Secundus de payer ce prix entre les mains de Tertius, auquel Primus avait emprunté pareille somme et qui, de cette façon se trouvera remboursé.

Après certaines hésitations, la jurisprudence a considéré que le mot délégation de prix était extrêmement compréhensif, et qu'il englobait, non seulement le prix de vente, ce qui est le cas qui vient immédiatement à l'esprit, mais toute obligation contractée dans un acte à titre onéreux, société, bail, échange, etc..ou même dans un acte à titre gratuit, c'est-à-dire dans une donation.(1)

Lorsqu'il y a délégation de prix, c'est-à-dire délégation venant se greffer sur un contrat, qui comporte paiement d'un prix, au sens large qu'on vient d'indiquer, le droit exigible sera le droit de 1,50 %. Il importe toutefois de remarquer que ce droit de 1,50 % n'est pas le droit de cession de créance, dont il a été question jusqu'ici. En effet, en l'espèce, la délégation n'est pas taxée, parce qu'elle est considérée comme une disposition dépendante de la disposition principale qui, elle, supporte son droit

(1) A l'exception toutefois de la donation à titre de partage anticipé, qui ne forme pas le titre selon lequel le donataire supporte la charge des dettes du donateur, parce que cette charge résulte de la loi elle-même. Dans la donation - partage, la délégation ne peut jamais etre taxée au droit proportionnel, parce qu'elle ne résulte pas de la volonté des parties, et qu'elle est la conséquence d'une disposition légale. Voir Cassation 2 Avril 1829, 23 Mai 1854, Janvier 1871, Sirey 71.I.84)

Source : BIU Cujas

propre. Ainsi , dans un contrat de vente, le vendeur délégue le prix à un de ses créanciers, qui sera payé par les oins de l'acquéreur . La disposition taxée ser la vente, et non la délégation, parce que cette dernière n'apparait ici que comme une clause accessoire qui n'intéresse que les modalités du paiement : le paiement , au lieu d'etre fait entre les mains du vendeur, sera fait entre les mains d'une personne désigné par lui.

Il en sera de meme d'un bail, si le preneur délégue, par exemple, pour remplir ses obligations envers le propriétaire, un de ses débiteurs, qui paiera les loyers en son nom. Le droit exigible sera exclusivemer le droit de bail. Seulement, dans l'un des exemples q l'on vient de citer, pourquoi Primus, vendeur, au lieu de toucher lui-meme le prix de vente des mains de Secundus, qui a acquis la propriété, le fait-il verser par celui-ci entre les mains de Tertius? C'est parce que Primus est débiteur de Tertius. La délégation de prix établit donc l'existence d'une dette de Primus à Tertius.

Ainsi apparaissent dans le contrat, lorsqu'on l'analyse, deux dispositions indépendantes:

1°- une vente, un bail, un contrat quelconque comportant paiement d'un prix de Secundus;

2° - Une reconnaissance implicite de dette de Primus envers Tertius, délégataire. En d'autres termes, le contrat va former titre de créances, en faveur de Tertius, puisque Primus, du fait qu'il lui délégue le prix qui lui était dû à lui-meme, reconnaît qu'il est débiteur de cette somme envers lui.

Il y a donc lieu à application du droit de titre, qui sera, en l'espèce, le droit d'obligation de 1,50% à moins qu'il n'existe déjà au profit de Tertius un titre de créance précédemment enregistré; Bien que du meme taux que le droit de créance, ce droit d'obligation de 1,50 % ne doit cependant pas etre confondu avec lui.

La délégation encore une fois en tant que disposition dépendante, n'est pas taxée, mais elle implique reconnaissance de la dette du déléguant envers le délégataire, et c'est cette reconnaissance de dette, qui se trouve imposée à un droit de 1,50 % qui est, en la circonstance, non pas le droit de cession de créance, mais le droit d'obligation.

Le titre de créance du délégataire est porté dans l'

Dès lors, trois hypothèses doivent)tre distinguées:

1°- le titre de créance du délégataire est porté dans l'acte contenant délégation de prix comme ayant été déjà enregistré. L'acte contient une mention

Source : BIU Cujas

acte contenant délégation comme ayant été déjà enregistré

analogue à celle-ci : "Le prix stipulé pour l'immeuble vendu par Primus à Secundus sera versé par Secundus acquéreur, à Tertius, en remboursement d'une somme prêtée par Tertius à Primus suivant acte enregistré le ... à ;...." Dans cette hypothèse, aucun droit ne sera perçu en dehors du droit applicable à la disposition principale -qui sera selon le cas, le droit de vente, le droit de bail, ou meme le droit de donation, si une donation met à la charge du donataire l'obligation de règler certaines dettes du donateur), puisqu'il y avait déjà un titre enregistré, constatant l'existence de la créance .

Le contrat contenant délégation de prix ne fait pas mention de l'enregistrement antérieur

2° - Ou bien, le contrat, contenant délégation de prix ne fait pas mention de l'enregistrement antérieur du titre de créance, il porte simplement que le prix stipulé sera versé par Secundus à Tertius en remboursement d'une somme pretée par Tertius à Primus, sans sans autre indication.

Alors, de deux choses l'une, ou bien il n'y a effectivement pas eu d'acte enregistré, Tertius avait prêté les fonds de la main à la main , ou il n'y avait eu qu'un acte sous seingsprivésnon enregistré. Dans ce cas, c'est effectivement la délégation, qui établit au regard du fisc, l'existence de la dette de Primus envers Tertius, et le droit versé restera acquis au Trésor. Ou bien il y avait un titre, qui avait été enregistré, bien que le contrat portant délégation du prix n'en ait pas fait mention.

En la circonstance, si, dans les deux ans de la perception il est justifié par les parties de l'enregistrement de cet acte, le droit sera restitué. Tout ce qui vient d'être exposé suppose naturellement une délégation de prix dans le contrat, c'est-à-dire une clause de délégation intervenant à titre accessoire, et se greffant sur un contrat ptincipal vente, bail, donation, etc...Si, au contraire, la délégation fait l'objet d'un acte distinct et indépendant, on rentre alors dans le cas d'une simple délégation de créance, constatée à titre principal, que l'on a exposé dans le paragraphe précédent, .

Régime de l'acceptation du délégataire en cas de délégation de prix

Il est à remarquer que, dans les exemples donnés plus haut, on a raisonné sur une convention intervenant entre Primus et Secundus, et par laquelle Primus délégue son débiteur Secundus pour verser le prix à Tertius convention dans laquelle Tertius n'est pas intervenu. En effet, la loi ne distingue pas entre le cas où la délégation de prix est acceptée par le délégataire, et le cas où elle ne l'est pas. Ici, la solution est parfaitement justifiée, alors que, pour les délégations ordinaires de créances à terme, elle pouvait être discutée, en droit pur. Le droit percu n'est pas

Source : BIU Cujas

en la circonstance, un droit de cession de créance, c'est un droit de reconnaissance de dette. Or, la reconnaissance de dette par le débiteur est indépendante de l'acceptation du créancier.

Du fait que le débiteur s'est reconnu tenu d'une obligation envers le créancier, existe, pour celui -ci un titre dont il est libre de se prévaloir ou de ne pas se prévaloir, mais qui peut être invoqué par lui.

Si donc le délégataire accepte, en cas de délégation de prix, quel sera le régime auquel sera soumise cette acceptation? Si elle intervient dans le contrat, elle sera passible du droit fixe d'acceptation de 22,50 , parce que quand il s'agit de délégation, l'acceptation est taxée, meme quand elle a lieu dans le contrat, alors qu'elle ne l'est, en cas de cession-transport, de créance, que dans le cas où l'acceptation intervient par acte séparé.

Ici le délégataire accepte, explicitement ou implicitement, dans un acte postérieur, c'est également droit fixe de 22,50 qui sera perçu, En effet, cette acceptation constitue, un acte de complément, qui s'ajoute à l'acte primitif, contenant la délégation.

Cas où le délégataire en même temps qu'il accepte reconnaît avoir reçu la somme déléguée

Enfin, un cas un peu plus compliqué peut se présenter; celui où le délégataire, en meme temps qu'il accepte la délégation, reconnaît avoir reçu la somme déléguée, Par exemple, Tertius, acceptant la délégation de prix, consentie, à son profit par Primus, en remboursement d'un prêt fait à ce dernier, reconnaît avoir reçu les deniers des mains de Secundus. Dans cette hypothèse, ce n'est pas le droit fixe qui sera perçu, l'acte, en effet, comporte plus qu'une simple acceptation, il comporte une libération, il vaut quittance, il sera donc soumis au droit de quittance, de 0,75 % , à l'exclusion du droit fixe.

De la cession de créance, il y a lieu de distinguer , d'une part la cession de rentes sur particuliers, et d'autre part, les cessions de droits mobiliers ou litigieux.

Les transports ou délégation de rentes sur l'Etat bénéficient d'une exemption de droit que l'on retrouvera lorsque l'on examinera plus loin les droits de transmission sur les valeurs mobilières.

Les cessions de rentes sur particuliers

Quant aux rentes sur particuliers, l'article 69 § 5, n° 2 de la loi de Frimaire assujettit à un droit proportionnel spécial de 2 % (aujourd'hui de 3 % avec les décimes) les cessions-transports ou délégations à titre onéreux de rentes perpétuelles ou viagères et de pensions.

Pour savoir si le droit proportionnel est exigible il faut appliquer ici exactement les mêmes règles qu'en matière de cession et de délégation de créances

Source : BIU Cujas

ou de prix. La délégation de rente peut, en effet, intervenir comme clause accessoire, dans un contrat, tout comme une délégation de prix. Dans ce dernier cas, la délégation de rente prévue dans l'acte est faite en conséquence d'un titre enregistré portant obligation du déléguant envers le délégataire, il n'est pas dû de droit proportionnel.

S'il n'y avait pas d'acte enregistré, la délégation entraînera la perception du droit de 3 % à titre de reconnaissance de rente.

Le régime est, en un mot, exactement le même à la différence de tarif près, que celui des cessions transports et des délégations, le tarif concernant les créances étant le tarif de 1,50 % et le tarif concernant les rentes perpétuelles ou viagères et les pensions étant de 3 %.

L'assiette du droit

Comme pour les créances, c'est le capital de la rente qui est taxé, Cette règle comporte aussi la même exception qu'en matière de cession de créance, à savoir que dans le cas d'adjudication en justice ou devant notaire commis, c'est-à-dire dans des conditions où il ne peut pas y avoir de contestation sur le prix de la cession, c'est ce prix et non le capital de la rente qui est taxé.

Par ailleurs, au lieu de la déclaration estimative, prévue pour les créances dont le capital n'est pas exprimé, en matière de rente, lorsqu'il n'a été stipulé dans l'acte aucun capital, le droit est dû sur une somme égale à vingt fois la rente, s'il s'agit d'une rente perpétuelle, et à dix fois la rente viagère ou la pension, suivant les principes généraux formulés par l'article 14, n° 9 de la loi de Frimaire. Si moyennant le versement d'une somme de ..., une personne se constitue une rente viagère de cinq cents francs, le droit de 3 % sera calculé sur dix fois 500 francs, montant de la rente viagère supposée ainsi capitalisée au denier 10.

Pour les transports, les cessions ou les délégations de nue propriété, ou d'usufruits, qui portent sur des rentes, on opère comme on l'a indiqué plus haut en matière de créances, suivant les règles forfaitaires d'évaluation de l'usufruit ou de la nue-propriété.

La cession de droits mobiliers ou de droits litigieux. Différence avec la cession de créance

De la cession de créance, se distingue aussi la cession des actions personnelles et des actions réelles qui ont pour objet la revendication d'un droit mobilier, ; cessions d'actions et droits litigieux, conditionnels, éventuels, consenties moyennant un prix ferme.

Dans un cas, ce qui est cédé, c'est la créance elle-même, cette créance fut-elle d'ailleurs litigieuse, et il est fait application du droit de cession

Source : BIU Cujas

de créance de 1,50 % calculé sur le montant nominal de la créance, ainsi qu'on l'a expliqué précédemment. Dans l'autre cas, l'objet de la cession n'est pas la créance elle-même, c'est le droit d'agir à l'encontre d'une personne pour la faire reconnaître comme débiteur, de se prévaloir devant la justice d'une créance dont l'existence n'est pas établie et est subordonnée à la décision du juge.

Le tarif applicable

La cession de droits litigieux ne peut pas être soumise aux dispositions qui régissent les cessions de créances, puisque l'objet n'est pas le même et, comme aucune disposition de la loi fiscale ne la vise spécialement, elle rentre nécessairement dans la catégorie des ventes ou cessions de droits et objets, mobiliers, qui sont tarifiées actuellement à 6,60 % puisque le tarif s'applique à toutes les mutations, mobilières non taxées autrement.

Assiette du droit

Puisqu'on est ici en matière de vente de droits ou d'objets mobiliers, le droit d'enregistrement sera calculé, non pas sur la valeur éventuelle des biens litigieux ou des droits cédés (ainsi que cela a lieu pour les cessions de créances, où le droit est calculé sur la valeur nominale de la créance) mais, suivant les règles habituelles, sur le prix stipulé, qui en constitue la valeur actuelle seul objet possible de la cession, le reste n'étant que conditionnel et éventuel, et ne pouvant être pris en considération.

Il en résulte d'ailleurs cette conséquence singulière, qu'on frappe ainsi la cession d'un droit à une action, dont l'issue est essentiellement douteuse d'un droit quatre fois plus élevé (puisqu'il est de 6,60 %) que la cession d'un droit à une créance ou à un objet certain, et déterminé, qui n'est taxée qu'au tarif de 1,50 %. Cette anomalie se trouve toutefois partiellement corrigée par le fait que le droit de 6,60 % est perçu, non pas sur la valeur nominale, des droits cédés, mais sur le prix de la cession, pris qui en général, est d'autant plus faible que les chances de succès de l'action sont plus aléatoires. D'autre part, si l'action intentée par le cessionnaire est couronnée de succès, l'administration n'aura aucune possibilité de réclamer un complément de droits, pour taxer le capital, de l'objet sur lequel portait l'action. En revanche, en cas d'insuccès, le cessionnaire ne peut réclamer aucune restitution de droits, le prix qu'il a payé étant considéré comme tenant compte de tous les aléas et la taxation étant devenue définitive.

Source : BIU Cujas

§ 5 - Les droits de transmission sur les valeurs mobilières françaises et étrangères

Leur justification

Le droit de transmission est l'équivalent pour les valeurs mobilières de l'impôt qui frappe les mutations d'immeubles à titre onéreux ou les ventes publiques de meubles.

Il n'y a aucune raison valable pour que la transmission de ces valeurs soit exonérée, alors que la cession à titre onéreux des autres éléments de la richesse est assujettie à des droits.

Ce que comprennent ces droits de transmission

Les droits de transmission sur les valeurs mobilières englobent tous les droits qui frappent leur mutation, droit de transfert, droit de conversion, taxe annuelle de transmission, droit sur les cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, taxe des titres non créés matériellement, droit sur les valeurs étrangères, sur les endossements et sur les titres à ordre.

Le régime antérieur à la loi de 1857.

La loi fondamentale en cette matière est la loi du 23 Juin 1857. Mais antérieurement à cette loi, la cession de toutes les parts sociales était déjà soumise à l'impôt d'enregistrement. En effet, l'article 69 § 2 N° 6 de la loi de Frimaire, les assujettissait au droit de 0,50 % sur les cessions de droits incorporels. Ce droit, auquel deux décimes et demi ont été simplement ajoutés depuis lors, et qui est maintenant de 0,75 %, est encore applicable dans certains cas déterminés, comme l'on aura l'occasion de le voir plus loin.

D'ailleurs, sous l'empire de la loi de Frimaire, seules étaient taxables les cessions consenties par des actes.

La loi de 1857

Le principal effet de la loi de 1857 a été, en subdivisant les droits applicables, suivant la forme des titres sociaux cédés, de rendre obligatoire la perception de droits sur toutes cessions. La Cour de Cassation a confirmé, dans son arrêt du 29 Décembre 1868 (S.69.I.133), que l'impôt "s'étend à toutes les divisions d'un capital social, quelle qu'en soit la dénomination, pourvu que leur taxation puisse avoir lieu, en faisant abstraction des meubles et immeubles, appartenant aux sociétés".

L'article 6 de la loi du 23 Juin 1857 dispose que" toute cession de titre ou promesse d'actions ou
" d'obligations dans une société, est assujettie, à par-
" tir du 1er juillet 1857, à un droit de transmission
" de 0,20 % de la valeur négociée. Ce droit, pour les
" titres au porteur, et pour ceux dont la transmission
"

Source : BIU Cujas

"peut s'opérer sans un transfert sur les registres so-
"ciaux, est converti en une taxe annuelle et obligatoi-
"re de 0,12 % du capital des dites actions et obliga-
"tions, évaluées par leur cours moyen pendant l'année
"précédente, et à défaut de cours dans cette année,
"conformément aux règles établies par les lois sur l'
"enregistrement".

Les deux modalités des droits de transmission

La loi de 1857 établit ainsi la distinction fondamentale qui domine le sujet; les droits de transmission, au sens large du mot, comportent deux modalités très différentes: 1°- le droit de transfert applicable aux titres nominatifs qui est dû sur chaque opération. 2° le droit de transmission proprement dit taxe simplement représentative du droit de mutation, qui est perçu sur tous les titres au porteur par abonnement et indépendamment de toute mutation effective.

D'autre part, la loi de 1857 assimile à une transmission, au point de vue fiscal, les changements effectués dans la forme des titres, par exemple, la transformation d'un titre nominatif en titre au porteur, indépendamment de toute mutation, et elle les soumet à l'impôt qui, en pareil cas, prend le nom de droit de conversion.

Le domaine d'application de la loi de 1857

Avant d'étudier les diverses applications de l'impot, il convient, au préalable, de fixer exactement le domaine d'application de la loi de 1857, En effet, la portée en a été dsicutée avant que la loi d 28 Décembre 1922, dans ses articles 23 et 24, ne soit venue la préciser, il s'agissait de savoir si le droit de transmission, qui frappe tous les titres négociables, frappe également les cessions d'actions non négociables. c'est-à-dire les cessions d'actions qui ne peuvent être effectuées qu'en observant les formalités de l'article 1690 du Code civil, et les parts sociales, non représentées par des titres.

1ère phase de la jurisprudence

A cet égard, la jurisprudence a passé par trois phases : dans une première phase, marquée par l'arret de cassation du 10 Février 1861, la loi de 1857 est considérée comme étrangère aux cessions d'actions et d'obligations non négociables et de parts d'intérêt, seules auraient été visées par la loi nouvelle, les cessions d'actions et d'obligations négociables. Dans tous les autres cas, le seul droit applicable est le droit de 0,50 % de la loi de Frimaire exigible en cas de rédaction d'acte ou d'usage en justice.

2ème phase

Dans la seconde phase, qui est marquée par les arrêts du 4 Février 1895, (Cg. civ. S.95.I.363) et du 27 Avril 1906, l'article 6 de la loi de 1857, se voit

Source : BIU Cujas

au contraire, attribuer une portée générale; il atteint toutes les cessions d'actions ou de parts d'intérêt dans les sociétés, toutes les divisions d'un capital social, quel qu'en soit le mode de transmission. Sont donc taxables, aussi bien que les titres négociables, les cessions de droits incorporels reconnus aux associés dans le pacte social, sans distinction entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Cette jurisprudence conduit, en fait, à abroger l'article 69, § 2 n° 6 de la loi de Frimaire qui ne sera plus jamais applicable. puisque le régime de la loi de 1857 s'étend à toutes les transmissions de droits sociaux, matérialisés ou non dans un titre, représentés par un titre négociable ou par un titre non négociable. Elle est d'abord acceptée sans difficulté, parce qu'elle est à l'avantage des redevables, en effet, le droit de transfert de la loi de 1857, reconnu par la cour de cassation applicable dans tous les cas, à l'exclusion du du droit de la loi de Frimaire, est moins lourd que ce dernier . Depuis la loi du 16 Septembre 1871, il est, comme celui-ci, de 0,50 %en principal, mais il ne comporte pas de décimes, tandis que le droit de la loi de Frimaire est grossi de deux décimes et demi, ce qui l'élève au total, à 0,625 %. On a donc avantage à être taxé en vertu de la loi de 1857, plutôt qu'en vertu de la loi de Frimaire.

Mais ensuite la situation se retourne. En raison des relèvements successifs dont il a été l'objet et qui l'ont porté à 0,75 % (art. 14 de la loi du 27 Mars 1914) et à 1,08 % (art. 3 de la loi du 22 Mars 1924), le droit de transfert de la loi de 1857 est maintenant plus élevé que le droit de la loi de Frimaire, Les redevables ont donc maintenant intérêt à l'application de ce dernier droit.

La troisième phase

La question est portée de nouveau devant la cour de cassation, et celle-ci, par l'arrêt du 2 Mai 1922, qui ouvre la troisième phase, opère un revirement complet. Elle décide que l'expression "titre' figurant dans l'article 6 de la loi du 23 Juin 1857 "ne peut désigner qu'un droit constaté par un titre matériel" et que l'impôt de la loi de 1857 "n'est pas exigible avant la création de ce titre". Est donc seul taxable, en résumé, l'instrumentum, qui matérialise le droit de l'action sous la forme d'un titre en papier spécial et individuel.

Les conséquences, qui découlent de l'arrêt du 2 Mai 1922 sont les suivantes : 1°- le droit de la loi de Frimaire, qui est maintenant de 0,75 % y compris les nouveaux décimes, est seul exigible, en cas de rédaction d'acte soumis à l'enregistrement, ou d'usage en justice, d'un acte non soumis à l'enregistre-

Source : BIU Cujas

ment dans un délai de rigueur, sur les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sociétés civiles et sociétés commerciales, en nom collectif ou en commandite simple.

2° - Le droit de la loi de Frimaire est également seul applicable, même dans les sociétés dont le capital doit être divisé en actions, mais où les titres ne sont pas encore matériellement créés.

Les art. 22 et 23 de la loi du 28 Décembre 1922

L'arrêt de 1922 était préjudiciable aux intérêts du Trésor, puisqu'il conduisait à l'application, dans un certain nombre de cas, du droit de la loi de Frimaire, qui était resté moins élevé que le droit de la loi de 1857, depuis les relèvements apportés à ce dernier. Aussi, l'administration recourut-elle au législateur pour effacer les effets de la nouvelle jurisprudence. Le Gouvernement fit voter les deux articles 22 et 23 de la loi du 28 Décembre 1922, qui soumettent à la taxe annuelle de transmission le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créé matériellement leurs titres, et qui, en second lieu, créent un droit spécial de 0,90 % sur les cessions de parts, dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital n'est pas divisé en actions.

Ce droit spécial de 0,90 % au moment où il a été édicté par la loi du 28 Décembre 1922, était du même taux que celui de la taxe perçue sur les transferts, avec laquelle il se confondait alors pratiquement.

Mais, depuis lors, tandis que le tarif des droits de transfert a été modifié à plusieurs reprises, le droit de cession sur les parts d'intérêts est demeuré fixé à 0,90 %, plus le double décime de la loi du 22 Mars 1924, soit 1,08 %.

On a ainsi un régime assez complexe, qui comporte plusieurs modalités, qu'il convient de distinguer, parce qu'on les confond souvent;

I - Droit de transmission subdivisé :

a) en taxe annuelle perçue par abonnement sur les titres au porteur,

b) et en droit de transfert perçu sur les titres nominatifs,

et étendu aux titres non encore matériellement créés.

II- droit de conversion perçu sur la transformation des titres (titres nominatifs convertis en titres au porteur) indépendamment de toute mutation,

Source : BIU Cujas

III - droit spécial sur les cessions de parts d'intérets

Ces indications une fois données, voyons maintenant plus en détail quelles sont les conditions d'application des droits de transmission au sens large du terme, c'est-à-dire des droits qui couvrent, sous des modalités diverses, toutes les mutations à titre onéreux de valeurs mobilières.

Conditions d'application des droits de tans mission de valeurs mobilières

Les droits de transmissions tenant lieu, pour les valeurs mobilières, des droits de mutation perçus sur les ventes d'immeubles ou sur les ventes publiques de meubles, ne frappent que les cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de parts sociales. Les transmissions à titre gratuit restent soumises au droit commun applicable en l'espèce. Ainsi, la taxe annuelle de transmission, qui est perçue sur les titres au porteur, ne couvre pas les droits de mutation par décès, non plus que le droit de donation, les cas échéant, Les titres de cette nature douvent etre compris dans les déclarations de successions ou dans les actes de donation pour leur valeur d'après le cours moyen de la bourse, ou à défaut, d'après la déclaration estimative des parties.

Les droits atteignent les cessions à titre onéreux des actions (de capital ou de jouissance) et obligations des promesses d'actions et d'obligations de toutes sociétés et de toutes collectivités créant des valeurs semblables à celles qu'émettent les sociétés d'actionnaires -(Cass. 6 Août 1878, Instruc. 2603 § 3).

Il n'y a pas lieu de se préoccuper à cet égard de la nature de la collectivité , qui a émis les titres . Tombent sous le coup de l'impôt, en vertu de la loi du 16 Septembre 1871 (art. 11), les obligations des départements, des communes, des établissements publics, du Crédit Foncier, Il en est de même des titres des sociétés françaises, quelle que soit leur forme: sociétés anonymes , sociétés en commandite simple ou par actions, sociétés en nom collectif, sociétés à responsabilité limitée, associations en participation, - même si les titres ne circulent pas, et ne sont pas cotés en France, ou sont émis à l'étranger, et si l'exploitation est à l'étranger. Sont taxables, les obligations émises par les sociétés, meme si leurs titres d'actions n'étaient pas soumis au droit de transmission, les titres négociables émis par une association sans but lucratif, sauf certaines exceptions, qu'on verra plus loin (notamment en faveur des sociétés coopérativesnon constituées par actions, etc..£ - meme les obligations négociables qu'émettrait

Répétitions Ecrites et Orales « Les Cours de Droit »
Source : BIU Cujas 3, Place de la Sorbonne, 3
S

un simple particulier, Il est admis, en effet, que le domaine d'application de la taxe de transmission de la loi de 1857 est le même que celui de la loi du 5 Juin 1850, qui a créé le timbre des valeurs mobilières

Il faut qu'il s'agisse de titres négociables

Pour qu'il y ait application de l'impôt, deux conditions sont nécessaires; 1°, il faut qu'il s'agisse de titres négociables, rappelons qu'on entend par là les titres dont la cession pour etre valable erga omnes n'exige pas les formalités de l'article 1690 du code civil (signification au débiteur cédé ou acceptation du débiteur cédé par acte authentique).

Appartiennent à la catégorie des titres négociables :

1°- les titres transmissibles de la main à la main, c'est-à-dire les titres au porteur; les titres transmissibles par transfert sur les registres de la société , c'est-à-dire les titres nominatifs ,et enfin, les titres transmissibles par endossement,c'est à-dire les titres à ordre.

Il faut qu'il s'agisse de valeurs publiques

2°- Il faut, qu'il s'agisse de valeurs publiques, par opposition aux effets privés. Ce terme de valeurs publiques, désigne les titres susceptibles d'être cotés en bourse (même s'ils ne le sont pas) et l'Administration (décis. du Min. des Fin. du 22 Décembre 1886) y assimile les titres qui , par l'égalité de leur montant, par la similitude des échéances des coupons et de la date de remboursement ont un caractère fongible, qui les rend aptes à donner lieu à des transactions sur le marché.

En vertu de ce double criterium , sont imposables, non seulement les actions proprement dites, mais tous les titres similaires, qui peuvent être transmis sans les notifications prescrites par l'article 1690 du Code civil (Loi du 23 Juin 1857, art. 6), - les obligations meme non destinées à être cotées en bourse, pourvu qu'elles constituent des valeurs de placement négociables (décis. du Min. des Fin. du 22 Décembre 1886) (1) - les bons d'emprunts, quels qu'ils soient, qui ne sont pas le fait d'une simple opération commerciale, lorsque leur date de remboursement est unique, qu'ils produisent le même intéret payable aux memes dates, (s'ils ont une valeur identique) et que, de la sorte, par l'uniformité de leurs caractéristiques, ils ne constituent pas des titres simples d'emprunt, mais

(1) Auparavant la jurisprudence ne reconnaissait comme taxables que les obligations susceptibles d'être cotées en Bourse (Cass. 17 Aout 1869; S. 69.I.479)

Source : BIU Cujas

des titres susceptibles d'être cotés en bourse. (Solut. du 2 Avril 1921, Seine, 23 Juillet 1925).

Aux obligations, doivent être assimilés tous les emprunts, même constatés par des titres non négociables, et contractés auprès d'une personne unique, par exemple, auprès d'un bailleur de fonds, L'emprunt d'une société ou d'une collectivité publique, quelle que soit la forme sous laquelle il est constaté, donne donc ouverture aux droits de transmission en cas de cession, à l'exclusion du droit de cession de créance (Cass. 6 Aout 1878, S.79.I.474).

La taxe de transmission n'est pas applicable aux obligations notariées à ordre

Cependant, la taxe de transmission n'est pas applicable aux obligations notariées à ordre, constatant les emprunts de communes, et des établissements publics, En effet, de la combinaison de l'article 27 de la loi du 5 Juin 1850, qui a créé le timbre des valeurs mobilières avec les articles 6 et 7 de la loi du 23 Juin 1857 et 11 de la loi du 16 Septembre 1871, il résulte que les droits de transmission s'appliquent uniquement aux titres qui, avant la création de cet impôt, étaient passibles du droit de timbre de 1 %. Or, ce dernier droit atteignait uniquement les obligations antérieurement soumises au droit de timbre proportionnel, et un titre authentique est soumis, non pas au timbre proportionnel, mais au timbre de dimension (feuilles de papier timbré).

Transmissions qui ne sont pas imposables au droit de transmission

Inversement, ne sont pas imposables au droit de transmission, comme ne remplissant pas les conditions indiquées, les effets de commerce, ainsi que les billets à ordre et au porteur, même émis par les sociétés, les bons à court terme émis par les communes, les billets à exigibilité fixe et limitée souscrits par les sociétés, même en représentation de fonds versés à leur caisse à titre de dépôt ou de cautionnement; les bons nominatifs, émis à titre de reconnaissance de sommes, et qui ne sont transmissibles que par les voies civiles, les bons des sociétés d'épargne et de capitalisation (Cass. civ. 7 Mai 1912).

Les droits de transmission sont dus meme par une société nulle.

Les droits de transmission sont dûs, meme par une société nulle, les actes nuls étant soumis, comme on le sait, aux;mêmes droits d'enregistrement que les actes valables. Il en serait ainsi, notamment, pour les titres d'une société, qui n'arait été constatée par aucun écrit, alors qu'une société commerciale doit régulièrement être constatée par un acte (Cass. 23 Février 1875, S.76.I.473). En cas de société verbale véritable, de société de fait, il n'y a qu'un état d'indivision, et c'est le droit de mutation au taux fixé par la nature des biens transmis qui sera dû (Cass. 24 Mars 1892). Dans une société régulièrement constituée, le caractère mobilier des droits sociaux

Source : BIU Cujas

abstraction faite de la nature des biens mis en société, persiste aussi longtemps que l'etre moral social subsiste, c'est-à-dire non seulement pendant la durée de la société proprement dite, mais encore pendant la période de sa liquidation (Cass. 6 Mars 1872, S. 72.I. 246).

La perception du droit de transmission se substitue à toutes les perceptions auxquelles auraient pu donner lieu les opérations imposées.

Il est à signaler que le droit de transmission quand il est perçu, couvre toutes les perceptions auxquelles auraient pu donner lieu les opérations ainsi imposées. Il en tient lieu et se substitue à elles. Ainsi, la mention, dans un acte présenté à la formalité, d'une cession de titres négociables ne donnera pas lieu contrairement à ce que l'Administration a doutenu pendant un temps, à la perception du droit de 0,75 % décimes compris, sur les cessions de droits incorporels, établi par la loi de Frimaire. La taxe annuelle pour les titres au porteur, le droit de transfert pour les titres nominatifs, c'est-à-dire les deux modalités d'application du droit de transmission, couvrent entièrement l'opération (Cass. req. 12 Février 1861). L'acte de cession sera donc enregistré au droit fixe de formalité, s'il vise des titres assujettis à la taxe annuelle, et enregistré gratis, s'il vise des titres nominatifs pour lesquels le droit de transfert a été acquitté préalablement.

Exonération des titres de rente sur l'Etat et des obligations du Trésor

En vertu d'une exonération spéciale, édictée par la loi, le droit de transmission (taxe annuelle de transmission, pour les titres au porteur, droit de transfert pour les titres nominatifs, ne frappe pas les titres de rentes sur l'Etat et les autres titres émis par le Trésor français, En effet, l'article 70 § 3 de la loi de Frimaire, exempte de la formalité de l'enregistrement, les inscriptions sur le Grand Livre de la Dette Publique, leurs transferts et mutations, la quittance des intérets qui en sont payés, et tous les effets de la Dette Publique, inscrits ou à inscrire définitivement. Sont compris dans cette exonération, les obligations du Trésor à long et court terme, les ventes de titres de rentes, les transferts et mutations sur la propriété ou sur l'usufruit de rentes, la dation de rentes en paiement de dettes, et les ventes de coupons échus ou à échoir.

Autres exemptions

Diverses dispositions législatives ont ajouté à cette immunité un certain nombre d'autres exemptions. Elles concernent, notamment, les sociétés de crédit maritime mutuel (loi du 4 Décembre 1913, art. 8); les sociétés de crédit agricole ou maritime, en ce qui concerne seulement leurs parts sociales, car les obligations de ces sociétés demeurent soumises au droit de transmission (décis. min. du 29 Juin 1905

Source : BIU Cujas

Instruc. 3I74 § 6) les groupements de sinistrés pour les titres gagés sur les annuités de l'Etat (loi du 31 Juillet 1920, art. 155), les sociétés anonymes à participation ouvrière, pour leurs parts ou leurs actions de travail, quand le nombre de celles-ci est au moins égal au quart des actions de capital. (loi du 24 Juillet 1867, art. 80 nouveau introduit par la loi du 16 Avril 1917).

es deux modalités suivant esquelles est erçu le droit e transmision

Comme on l'a indiqué précédemment, le droit de transmission est perçu suivant deux modalités complètement différentes, suivant qu'il s'agit de titres nominatifs ou de titres au porteur. Au premier cas, le droit frappe la mutation elle-même constatée par le transfert; au second cas, il est transformé en une taxe annuelle, qui frappe tous les titres au porteur, sans distinction entre ceux qui sont l'objet d'une mutation et ceux qui demeurent dans les memes mains.

Cette dualité de régime s'explique et même se justifie par les raisons suivantes, Quand il s'agit de titres nominatifs, il est aisé de connaître le fait imposable, c'est-à-dire la mutation, Celle-ci, en effet, est, en général, constatée par la mention du transfert, sur les registres de la collectivité émettrice, registres dont les fonctionnaires de l'enregistrement peuvent exiger la communication. Le droit qui les frappe sera donc un droit de transfert, Les titres au porteur, au contraire, se transmettent de la main à la main, sans formalité particulière, et les négociations dont ils peuvent être l'objet ne laissent aucune trace sur les registres de la société, qui les ignore. Le législateur de 1857 a du, en conséquence, constater l'impossibilité de procéder pour eux comme pour les titres nominatifs et de placer le fait imposable dans la mutation, puisque le fisc, (du moins jusqu'à la création de l'impôt sur les opérations de bourse par la loi du 28 Avril 1893) ne pouvant pas avoir connaissance de la mutation. Il était donc nécessaire de recourir à un autre système. Ces titres sont taxés, non à raison de leur mutation, qui échappe à l'Administration, mais du fait de leur existence, L'impôt se transforme ainsi en une taxe annuelle, simplement représentative du droit de mutation, atteignant tous les titres, qu'ils soient ou non négociés, mais d'un taux moins élevé que le droit de transfert.

(1) Ont été également exonérées, bien que cette exemption n'ait plus aujourd'hui qu'un intérêt rétrospectif la compagnie universelle du Canal de Panama, la Société d'amortissement des obligations du Canal de Panama(émission de 1888), la société pour l'amortissement des obligations à lots du Canal de Panama (loi du 1er Juillet 1893, article 13)

Source : BIU Cujas

Ce principe de distinction détermine les domaines respectifs d'application du droit de transfert, que nous allons étudier, du droit de transmission.

Il importe de préciser maintenant le sens de certaines expressions que l'on emploie couramment, pour abréger.

Le domaine d'application du droit de transfert

En effet, il n'est pas tout à fait exact de dire que le droit de transfert frappe les titres nominatifs, et la taxe annuelle les titres au porteur. En réalité, le droit de transfert ainsi qu'on va le voir ne frappe que les titres nominatifs dont la cession s'effectue par le moyen d'un transfert ce qui n'est pas nécessairement le cas de tous les titres nominatifs.

En second lieu, il n'est même pas complètement exact de dire que le droit de transfert s'applique à toutes cessions donnant lieu à un transfert. Il faut encore que ce transfert soit relaté dans les registres de la société émettrice, de façon que le fisc puisse en avoir connaissance. Le principe de distinction du droit de transfert et de la taxe annuelle de transmission repose, en effet, sur la distinction des deux catégories de mutations : celles que le fisc peut connaître en exerçant son droit de communication, et celles que le fisc ne peut pas connaître. Or, la mutation de titres nominatifs , qui s'opère sans transfert, ou bien encore qui n'est pas relatée dans les documents sociaux mis à sa disposition est de nature à lui échapper. Bien que nominatifs, ces titres seront donc soumis, comme les titres au porteur, à la taxe annuelle. Telle est la règle générale qu'il convient maintenant d'examiner plus en détail.

Cette règle est inscrite dans l'article 6 de la loi du 23 Juin 1857, qui, après avoir créé le droit de transfert, l'a transformé en taxe annuelle pour les titres au porteur, et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société. Le droit de transfert, perçu lors de chaque mutation, est donc applicable toutes les fois que la validité de la transmission est subordonnée à l'existence d'un transfert régulier. Le fait générateur de la taxe de transfert, est le transfert opéré sur les registres de la société, et non pas seulement l'échange du consentement des parties (Solut. du 18 Février 1883).

Il y aura donc lieu à perception du droit de transfert, lorsque les statuts disposent, par exemple, que les actions nominatives sont transmissibles, mais que tout transfert ne sera valable à l'égard de la société et reconnu par elle qu'autant que, conformément à l'article 36 du Code de commerce, il aura été fait sur

Source : BIU Cujas

les registres de transfert, par une déclaration signée du cédant et du cessionnaire, la propriété des actions se trouvant ainsi résulter du fait de l'inscription sur les registres de la société. Peu importe que le transfert régulier ne soit exigé qu'à l'égard de la société, et que les statuts ne fassent pas obstacle à ce que les titres passent de main en mains, sauf au porteur, à faire en cas de besoin, régulariser le transfert. Ces transmissions de titres nominatifs si elles sont valables entre les parties, sont, en effet, impuissantes à rendre les nouveaux acquéreurs propriétaires vis-à-vis de la société, qui est un tiers par rapport à la convention intervenue (Cass. 15 Janv. 1890, S.90.I.129).

C'est également le droit de transfert, qui sera exigible sur les transmissions de certificats nominatifs de dépôt, que certaines sociétés délivrent en échange de titres au porteur déposés dans leurs caisses, du moment que ces certificats ne peuvent être transmis que par un transfert sur les registres de la société (Solut. du 29Mai 1894, Marseille, 21 Janvier 1890.

Bien que la loi parle des "registres" de la société la jurisprudence l'interprète dans son esprit qui est d'appliquer le droit de transfert aux mutations qui ne peuvent demeurer inaperçues du fisc.

Ainsi, le droit de transfert sera perçu, meme si les registres de transfert, au lieu d'être tenus au siège social, le sont chez le banquier de la société, à la condition que le droit de communication de l'Administration puisse s'exercer librement (Solut. 15 Mars 1894). Il en sera de meme si les formalités habituelles de transfert (par déclaration et signature des parties), sont remplacées, aux termes des statuts, par des formalités équivalentes impliquant la nécessité d'une mention sur les registres (par exemple transfert réalisable sans la signature des parties, mais sur leur demande adressée au Conseil d'administration et suivie de l'inscription du transfert, signée par un administrateur, sur les registres sociaux - ou encore déclaration de transfert signée par les parties sur un registre spécial, mais sur les obligations et sur le talon des registres à souche (Solut. 29 Mai 1894).

La taxe annuelle est due, quand le transfert n'est pas obligatoire pour effectuer

Par contre, si le transfert sur les registres n'est pas obligatoire, pour effectuer la transmission à l'égard de la société, ce n'est pas le droit de transfert, mais la taxe annuelle, qui sera applicable.

Il en sera ainsi, par exemple, si les statuts d'une société ne règlent pas les modes de transfert des actions nominatives,

Source : BIU Cujas

la transmission à l'égard de la société

Ces transferts pouvant avoir lieu, non seulement par l'inscription sur les registres de la société, mais par tous les modes du droit commun (Cass. 4 Décembre 1867) - si les statuts règlent la cession de actions dans les formes civiles, en subordonnant cette cession à l'agrément des autres associés, parce que cette clause n'implique pas nécessairement que la cession soit soumise aux règles spéciales, de l'article 36 du Code de commerce. (Cass. 4 Décembre 1893, D.P.94.I.162)

Si les statuts donnent la faculté aux actionnaires de transmettre leurs actions, soit par transfert régulier, au moyen d'une déclaration signée sur un registre spécial, par les parties ou leurs représentants, soit par adjudication devant notaire ou de gré à gré, soit par acte notarié, soit par acte sous seing privé, la cession pouvant s'effectuer, au gré des parties, par un autre mode que le transfert régulier (Cass. 10 Juillet 1888); - si les statuts subordonnent simplement la validité de la cession à une signification faite à la société (Seine, 8 Aout 1901 , D.P.19 5.305), ou si encore, les statuts, tout en subordonn la mutation à une inscription sur les registres, ne donnent pas à l'Administration toutes les garanties de contrôle, notamment, par une méthode insuffisamme précise d'inscription sur les registres sociaux.

C'est donc, encore une fois, le transfert sur l registres, qui constitue le fait générateur de l'impot.

Les transferts réels seuls sont passibles du droit de transmission

Cependant, tous les transferts ne donnent pas ouverture aux droits, Sont seuls imposables ceux qui emportent mutation entre vifs de valeurs à titre onéreux, c'est-à-dire ce qu'on appelle les transferts réels. Ne sont donc pas atteints par l'impôt , à la différence des transferts réels : 1°- les transferts d'ordre ou transports gratuits, savoir :

a) le transfert effectué au nom de l'héritier, l'impot applicable étant ici l'impôt successoral, sauf en ce qui concerne les titres constituant une soulte de partage, parce que les soultes sont assimilées au regard de l'enregistrement, à des cessions à titre onéreux.

b) les transferts effectués à la suite d'une donation, l'impôt applicable étant en la circonstance le droit de donation.

2° - Les transferts à titre de donation ou transferts pignoratifs, qui, n'emportant pas transmission de propriété, sont totalement exonérés en vertu de l'article 4 du décret du 17 Juillet 1857(1).

(1)Sur le transfert en garantie, v.l'intéressante de de M.J.Guilhot dans le Recueil des Questions Fiscales de 1929, p. 336 et s.

Source : BIU Cujas

3° - les transferts d'ordre au nom des agents de change, vendeurs et acheteurs, à condition que dans un délai, qui varie de dix jours à trente jours, suivant les cas, soit substitué à ce transfert d'ordre, un transfert réel au nom du nouvel acquéreur (décis. min. du 28 Janvier 1857; décret du 7 Octobre 1892, art. 49; loi du 26 Mars 1927, art. 39) En cas de vente en bourse d'un titre nominatif, pour que le secret des opérations soit respecté, les agents de change s'interposent, en quelque sorte, comme un écran, entre les deux parties, Le vendeur signe un transfert d'ordre au nom de son agent de change, le quel, à son tour, transfère pour ordre au nom de l'agent de change de l'acheteur. ce dernier signant finalement un dernier transfert au nom de son client, acheteur réel.

Tarif du droit de transfert

Le tarif du droit de transfert, de 0,20 % de la valeur négociée qu'il était à l'origine , est passé par de très nombreuses vicissitudes, il a été porté en vertu de l'article 41 de la loi du 29 Mars 1914, 0,90 % en principal, a atteint ensuite à 1,08 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 Mars 1924, pour etre, depuis lors réduit à plusieurs reprises. Il n'était plus que de 0,64 %, en vertu de la loi du 24 Décembre 1929 (Art. 16) ; enfin, la loi du 26 Avril 1930 l'a réduit à 0,30 % à compter de sa promulgation. C'est le taux en vigueur aujourd'hui.

Assiette du droit

Le droit est assis sur le prix de la négociation exprimé en "valeur négociée". (loi du 23 Juin 1857, art. 6) sans égard à la valeur nominale, ni à la valeur réelle du titre cédé, si celle -ci est supérieure au prix exprimé, dès lors que ce prix est sincère, et non critiquable comme entaché de dissimulation.

En effet, comme on l'a vu dans l'Introduction,la loi d'enregistrement ne prévoit pas les insuffisances, lorsqu'il s'agit de meubles, et ne prend pour base de taxation que le prix exprimé pourvu qu'il soit sincère tandis que pour les immeubles, la valeur vénale est substituée au prix exprimé, quand elle lui est supérieure. C'est en vain que l'administration a taché de se prévaloir des dispositions de l'article 12 du décret du 17 Juillet 1857, qui prévoit que l'Administration peut faire la preuve par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite, des insuffisances commises dans les états relevés, et déclarations des sociétés -(v. infra). Elle a cherché à faire admettre que ce texte lui donnait le droit de relever les insuffisances, aussi bien dans les relevés relatifs aux transferts, qui sont fournis pour l'applica-

Source : BIU Cujas

tion de la taxe annuelle de transmission. Cet argumen ne saurait etre admis, des insuffisances sont possibles dans les états concernant les titres au porteur, parce que la taxe annuelle, comme on le verra plus loin, est liquidée sur le cours moyen des titres durant l'année précédente, cours qui, à défaut de cotation officielle, est fourni par la déclaration estimative de la société, laquelle peut etre trop faible, Au contraire, pour le relevé des transferts, l'art. 2 du décret du 17 Juillet 1857 exige simplement l'énonciation du prix de chaque transfert, Si donc le pri est mentionné exactement, le relevé ne peut etre contesté, quand bien meme ce prix serait inférieur à la valeur réelle du titre, du moment qu'il ne comporte aucune dissimulation.

Quant à la dissimulation c'est à-dire l'énoncia tion d'un prix mensonger et inférieur à celui qui a été effectivement payé, elle sera très difficile sinon impossible à établir, quand il s'agit de valeurs vendues hors bourse, par accord direct entre les parties, l'entremise d'un agent de change n'étant obligatoire que pour les négociations sur le marché officiel. Comment prouver que le prix convenu entre le vendeur et l'acheteur était supérieur à celui qu'ils ont indiqué à la société, au moment du transfert et qu'elle a porté dans son relevé?

En tout cas, si elle était établie elle ne pourrait l'etre qu'à la charge des parties, et non à charge de la société, qui n'est pour rien dans les déclarations qui lui sont faites lorsque le transfert lui est demandé.

Cette situation d'ailleurs, est de nature à causer un assez grave préjudice au Trésor. Il arrive que des titres soient déclarés à la société pour une valeur ou pour un prix égal à la valeur nominale, en vue de l'assiette du droit de transfert, alors que les titres de la meme série sont négociés en bourse, pour des valeurs dix ou vingt fois plus considérables, et que la taxe annnuelle afférente à ceux des titres qui sont au porteur est assise sur la valeur moyenne de négociation au cours de l'année précédente (cotation en bourse ou, à défaut, évaluation estimative soumise, comme telle, au controle de l'Administration.

Aussi, le gouvernement avait-il proposé au Parlement, dans le projet de budget de 1929, un texte tendant à permettre de relever et de sanctionner les insuffisances de prix en cette matière (article 15 du projet,

Cet article a été disjoint par la Chambre des

Source : BIU Cujas

Députés dans la séance du 29 Décembre 1928.

Cession de nue propriété ou d'usufruit de valeurs mobilières

Du fait que le droit de transmission est perçu sur le prix de la négociation, et non sur le capital exprimé dans l 'acte,il en résulte également que les règles habituelles d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit, ne sont pas applicables en la matière, En d'autres termes, lorsqu'il y a transmission de valeurs portant simplement sur la nue - propriété ou sur l'usufruit, on ne procédera pas à l'évaluation de la nue - propriété ou de l'usufruit conformément aux règles forfaitaires de l'article 13 de la loi du 25 Février 1901, parce que ce qui est taxé, ce n'est pas le capital représenté par la valeur qui fait l'objet de la cession, mais le prix auquel cette cession est effectuée. Donc quand il s'agit de la vente d'une nue-propriété ou d'un usufruit de valeurs mobilières, l'élément taxable, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de connaître la valeur respective de la nue propriété ou de l'usufruit, est uniquement le prix stipulé pour la cession de cette nue-propriété ou de cet usufruit.

Perception du droit de transfert

Ce sont les sociétés, compagnies ou entreprises qui sont chargées de percevoir le droit, au moment de chaque transfert, pour le compte du Trésor, Ces droits restent, d'après les usages, de la Chambre Syndicale des Agents de Change de Paris, à la charge de l'acheteur. On verra plus loin quelles sont les obligations imposées aux sociétés, pour assurer la perception du droit de transfert.

La taxe annuelle sur les titres qui peuvent se transmettre sous inscription de transfert sur les registres de la Société

Pour tous les titres, qu'ils soient au porteur ou nominatifs, qui peuvent se transmettre sans inscription de transfert, sur les registres de la société, le droit de transfert est remplacé par la taxe annuelle de transmission, payée à titre d'abonnement forfaitaire, indépendante des mutations effectives dont les titres sont ou ne sont pas l'objet et assise sur le capital de ces titres.

La cession des titres au porteur ou assimilés lorsqu'elle intervient, et alors meme qu'elle serait constatée par un acte, ne donne donc plus ouverture au droit de 0,50 % (0,75 % avec les décimes) établi par l'article 69 § 2 N° 6 de la loi de Frimaire.Si un acte constate une mutation de titres passibles de la taxe annuelle, seul, le droit fixe de 22,50 est dû comme salaire de la formalité (Loi de Frimaire art. 68 § 1 N° 51; Cass. 12 Février 1861). Il est normal qu'il en soit ainsi, autrement, il y aurait superposition d'impôts, puisque la taxe forfaitaire d'abonnement est payée pour tenir lieu de tous les droits dont les valeurs mobilières pourraient être passibles, du fait de leur mutation éventuelle.

Source : BIU Cujas

Le taux de la taxe annuelle

Le taux de la taxe annuelle était primitivement de 0,12 %. Il a été porté à 0,20 %, à 0,25 %, puis à 0,30 %. à 0,50 %, à 0,60 %, taux qu'il a atteint avec la loi du 30 Juin 1923 (art. 18) puis à 0,72 %, par adjonction du double décime de la loi de 1924.

Son taux maximum a été de 0,84 % en vertu de l'article 76 de la loi du 13 Juillet 1925, Ensuite s'accuse, comme pour le droit de transfert, un effort de dégrèvement: la loi du 3 Aout 1926 ramène le taux à 0,90 puis l'article 17 de la loi de Décembre 1929, article 16 l'abaisse à 0,40 %, enfin la loi du 26 Avril 1930, fixe le tarif au taux actuel de 0,30 %

Différence entre le droit de transfert et la taxe annuelle.

Donc, différence essentielle entre le droit de transfert et la taxe annuelle; le premier s'applique à la cession du titre, manifestée par l'inscription de transfert, qui est le fait générateur de l'impôt. La taxe annuelle, étant complètement indépendante des cessions dont les titres peuvent ou non avoir été l'objet, le fait générateur est,ici, uniquement l'existence matérielle du titre.

La taxe commence à courir du jour de la création matérielle du titre au porteur

En principe, la taxe commence à courir du jour de la création matérielle du titre au porteur. Peu importe que cette création doit concomitante ou postérieure à la constitution de la société (1).

Le fait de l'existence matérielle des titres étant seul à considérer, il y a émission taxable à la taxe annuelle, sans qu'on ait à se préoccuper de la date à laquelle les titres sont remis au souscripteur, dès lors qu'ils étaient à sa disposition, et qu'il a pu les réclamer. Peu importe également, en ce qui concerne les actions, qu'elles soient ou non détachées de la souche, si le maintien à la souche n'est pas une obligation imposée par la loi et si, par conséquent, ces actions peuvent être négociées (Cass. 24 Avril 1867).

Les obligations au porteur remises en nantissement sont passibles de la taxe annuelle

De même sont imposables les obligations au porteur remises en nantissement à une maison de banque.S'il en est autrement pour les titres nominatifs, c'est que, précisément, le droit de transfert n'est exigible qu'en cas de mutation, et que le transfert de garantie n'entraine pas mutation. La taxe annuelle, au contraire, frappant l'existence des titres, le

(1) On verra d'ailleurs plus loin que la règle est plus théorique que pratique, depuis que les titres encore matériellement créés sont soumis à une taxe spéciale, égale à la taxe de transmission proprement dite.

Source : BIU Cujas

contrat de nantissement implique nécessairement l'existence matérielle des valeurs remises en garantie (Cass. Ch. réun. 16 Mars 1904 aff. Dyle et Bacalan).

Si les actions d'apports, qui doivent demeurer attachées à la souche et qui ne sont pas négociables pendant les deux années suivant la constitution de la société, si les parts de fondateurs, qui sont placées sous le meme régime, échappent à la taxe, ce n'est pas parce qu'en fait elles ne sont pas susceptibles de donner lieu à des transmissions, c'est parce qu'en droit, les dispositions de la loi ou des statuts dont elles sont l'objet les excluent de la catégorie des titres négociables, et que les titres négociables sont seuls soumis à l'impot de la loi de 1857. Si, d'ailleurs, dans la période de non négociabilité, elles font l'objet de cessions par les modes du droit commun elles acquitteront la taxe de la loi de Frimaire (1)

Par contre, le droit de transmission de la loi de 1857 redeviendra applicable, pour les actions d'apports et les parts de fondateurs, dès que cessera la période de non négociabilité et, si les statuts réservent l'option entre la forme, au porteur et la forme nominative, la taxe annuelle sera due à compter de l'option, si elle s'exerce en faveur de la forme au porteur.

Echappent également au droit de transmission, et pour la même raison, les actions au porteur affectées au cautionnement des directeurs ou gérants et frappées d'inaliénabilité temporaire par les statuts (Solut.du 5 Novembre 1929).

Caractère forfaitaire de la taxe annuelle

La taxe annuelle à raison de son caractère de taxe d'abonnement, est un véritable forfait, qui est calculé dans le cadre du trimestre. En effet, aux termes du décret du 17 Juillet 1857, elle est due pour le trimestre entier sur les titres existant au dernier jour de ce trimestre, y compris les titres créés en cours de trimestre, qui sont comptés comme s'ils avaient existé pendant les trois mois, mais non compris les titres amortis pendant le meme laps de temps.

(1) Ou meme en vertu de la disposition de l'article 24 de la loi du 28 Décembre 1928, s'il s'agit d'actions d'apports, cédées au cours des deux années qui suivent la fondation de la société, le droit de mutation applicable à la mutation en nature des biens en représentantion desquels elles ont été délivrées (v. infra).

Source : BIU Cujas

Ainsi si des titres au porteur proviennent de la conversion de titres nominatifs effectuée au cours du trimestre, ces titres au porteur, du fait qu'ils existent au dernier jour de ce trimestre lui sont taxés pour le trimestre entier, bien qu'ils aient, en réalité, moins de trois mois d'existence (Seine, 4 Mai 1883)

Aucun prorata n'est établi dans le cours du trimestre, ni dans un sens, ni dans l'autre, sauf, bien entendu, en cas d'émission nouvelle

En effet, pour les sociétés nouvelles, le droit est liquidé la première fois, proportionnellement au nombre de jours écoulés depuis la constitution jusqu'à l'échéance trimestrielle de l'impoî . Si une émission de titres d'obligation, en particulier (est échelonnée sur plusieurs trimestres, la taxe n'est due, à la fin de chaque trimestre, que sur les titres qui au dernier jour du trimestre se trouvent émis effectivement .

Les émissions de séries nouvelles de titres, sont, quant au point de départ de la taxe, soumises même régime que les sociétés nouvelles, c'est-à-dire que la taxe n'est due qu'au prorata du nombre de jours écoulés depuis l'émission (décis. min. du 18 Mai et du 20 Juin 1865).

Ne sont pas considérées comme des émissions nouvelles, les émissions "à guichet ouvert", telles que celles des Compagnies de chemins de fer, dans lesquelles les titres sont délivrés en permanence, à la demande des prêteurs. Les titres délivrés se rattachent à une émission permanente et la taxe est perçue, sans tenir compte de leurs dates respectives d'émission, pour tout le trimestre, d'après le nombre qui en existe au dernier jour. Ce type d'émissio continue est naturellement à distinguer des émission par tranches, chaque tranche même si elle se rattac à un meme emprunt, constituant bien une émission nouvelle imposable seulement du jour d'émission.

La taxe annuelle prend fin quand le titre cesse d'exister, Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que le titre ait été matériellement détruit. C'est ainsi que les obligations rachetées par la société qui les avait émises, sont soustraites à la taxe, meme si elles doivent etre de nouveau remises en circulation, la taxe étant suspendue jusqu'à ce moment - là (Seine 17 Novembre 1893). Si le rachat ou l'amortissement d un titre intervient, au cours d'un trimestre, la taxe pratiquement, cesse de courir, depuis le premier jour de ce trimestre, conformément à la régle que l'on vient d'indiquer. Il en est de meme si un titre au

Source : BIU Cujas

porteur est converti en un titre nominatif, dont la cession est subordonnée au transfert sur les registres sociaux, et qui par conséquent va passer , en cours de trimestre, de la catégorie des titres au porteur, à celle des titres soumis à la taxe de transfert.

La taxe est due meme sur les titres des sociétés totalement improductives

La perception de la taxe annuelle, qui est basée sur le cours moyen des titres au cours de l'année précédente, c'est-à-dire déterminée en fonction de la valeur en capital, est, par ailleurs, complètement indépendante de la productivité de la société, et elle est due, meme sur les titres d'une société totalement improductive. Nous verrons plus loin les conséquences qui peuvent en résulter.depuis que l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923 à interdit aux sociétés de garder à leur charge, le montant de la taxe de transmission, et les oblige à la récupérer sur les porteurs.

En fait, comme le cours des titres d'une société improductive subit habituellement une dépréciation plus ou moins forte, le poids de la taxe annuelle se trouve, par suite, plus ou moins réduit.

Evénements qui mettent fin à la perception de la taxe.

Le cas qui, normalement, met fin à l'exigibilité de la taxe annuelle est l'arrivée du terme de la société, ou sa liquidation volontaire ou forcée (Cass. 1er Février 1875, D.75.I.308). Il en est de meme en cas de faillite de la société (Cass. 8 Aout 1870, D.71. I.729). Cependant, la taxe continue à etre due pendant les opérations de liquidation, lorsque la société est liquidée , soit parce qu'elle est arrivée au terme de son existence, soit à la suite d'une faillite, et c'est seulement lorsque ces opérations sont terminées que la taxe prend fin (Cass. 23 Mai 1870. S.71.I.106; Cass. Ch. réun. 27 Décembre 1877, D.78.I.354). Il est en effet, de principe que la personne morale-société est censée se survivre à elle-meme durant la période de liquidation.

La taxe annuelle est, comme le droit de transfert des titres nominatifs ,un véritable droit d'enfegistrement , qui suit les sommes de 20 en 20 francs, inclusivement et sans fractions.

Assiette de la taxe

Aux termes de l'article 6, alin. 2, de la loi du 23 Juin 1857, la taxe qui est due par trimestre est calculée, pour les valeurs cotées en bourse, sur le capital des titres, évalué par leur cours moyen pendant l'année précédant chaque échéance trimestrielle. C'est pour ces valeurs la seule base légale de l'impot, et aucune autre évaluation ne peut lui etre substituée, Cette base légale est obligatoire, meme si la cotation a été faite sans le consentement de la société (Lyon, 30 Avril 1905).

Pour les valeurs non cotées, le droit est calculé

Source : BIU Cujas

conformément aux règles habituelles de l'enregistrement, c'est-à-dire au vu de la déclaration estimative exigée des parties.

Le cours moyen est établi en divisant la somme de cours moyens de chaque jour de l'année par le nombre de ces cours. (Décret du 17 Juillet 1857, art. 7 alinéa 1er).

Si les titres n'ont été admis à la cote que pendant une partie de l'année précédente, il n'y a pas lieu d'adopter comme base unique de liquidation, le cours moyen de cette année précédente, D'après certaines décisions (voir notamment : Seine, 17 Novembre 1893, R.E. N° 650), on devrait, dans ce cas, prendre le cours moyen comme base pour la période de l'année pendant laquelle les titres ont été cotés, et provoquer une estimation des parties pour le surplus. C'est là une solution contestable, car la loi prévoit l'emploi de l'un ou de l'autre de ces deux procédés d'évaluation, suivant les cas, mais jamais leur emploi cumulé.

Selon l'administration, au contraire, du moment qu'il y a eu cours coté en bourse, c'est toujours lui qui doit servir de base exclusive à la liquidation. La valeur n'aurait-elle été cotée qu'une fois en cours d'année, c'est ce cours unique, qui devrait etre pris alors comme l'expression du cours moyen (solut. du 10 Aout 1886).

Enfin, d'après une autre opinion, qui est celle du Traité alphabétique de Maguère au mot "Titres négociables" ,n° 307, le cours moyen étant défini, par l'article 7 du décret du 17 Juillet 1857, comme représentant la moyenne des cours de chacune des bourses de l'année, on ne suarait déterminer le cours moyen comme l'exige la loi, quand la cotation ne s'étend pas à toute l'année précédente, En pareil cas, l'unique base serait la déclaration estimative (en ce sens, Saint Etienne, 31 Juillet 1905,R.E. 4.004).

Si, une valeur a été cotée à la bourse de Paris et dans des bourses de province, les cours pris en considération sont seulement ceux de Paris (décret du 17 Juillet 1857 art. 7, alinéa 2). Toutefois, si une valeur est inscrite à la fois à une bourse de province, officiellement, et à la bourse de Paris, mais dans la seconde partie de la cote, où figurent les valeurs qui ne se traitent qu'irrégulièrement et qui ne sont pas cotées de façon permanente, c'est l'inscription à la bourse de province qui, dans ce cas, est seule retenue.

Moyens de controle mis à la disposition des agents du fisc

Pour permettre le controle du cours moyen, indiqué par les parties dans leur déclaration trimestrielle,

Source : BIU Cujas

l'Administration envoie à ses agents, chaque mois, les cours pratiqués jour par jour à la bourse de Paris, Pour les valeurs cotées au parquet, la chambre syndicale des agents de change de Paris lui fournit depuis 1878, le relevé des cours moyens de chaque journée. Les fascicules dans lesquelles ces indications sont portées sont assez volumineux ; ils comportent actuellement environ 180 pages, et ils sont complètés par l'indication du cours moyen des changes et par celle des cours pratiqués, le dernier jour de chaque mois, sur les principales valeurs cotées à Londres à New York et à Bruxelles (1)

Par ailleurs, l'Administration publie, depuis 1925, un relevé analogue des cours pratiqués sur les valeurs cotées en banque, établi avec les renseignements fournis par le syndicat des banquiers, en valeurs au comptant. L'inscription à la cote des banques n'a d'ailleurs pas la meme valeur authentique que la cotation en bourse, Elle ne fournit pas une base automatique et obligatoire d'évaluation, comme c'est, au contraire le cas pour la cote officielle, mais elle procure à la régie un moyen de controler l'évaluation estimative donnée par les parties à défaut de cotation en bourse. Si celles-ci font une estimation qui s'écarte de la moyenne des cours pratiqués sur le marché en banque, l'Administration sera ainsi à meme de contester et de redresser cette évaluation

Dès lors, en effet, que pour une valeur cotée officiellement, la base obligatoire de taxation est le cours moyen, il est normal, pour procéder à l'estimation des valzurs non officiellement cotées, de s'inspirer de la moyenne des prix pratiqués sur le marché.

Le forfait s'applique uniquement au nombre des titres passibles de l'impot.

Il est à remarquer que le forfait, qui consiste à prendre en considération la situation au dernier jour du trimestre, se rapporte uniquement au nombre de titres passibles de l'impot, mais non à leur vendeur. En conséquence, si au cours d'un trimestre, des titres non entièrement libérés, soumis à la taxe annuelle, ont donné lieu à un versement, il y a lieu de distinguer entre les deux fractions du trimestre, pour la portion du trimestre antérieure à la libération, la taxe est calculée sous déduction des versements effectués, pour la portion postérieure à la libération, elle est calculée en intégrant ces versements. En

(1) Ces derniers renseignements sont utiles au fisc en divers cas, notamment pour contrôler les déclarations de succession comprenant des valeurs étrangères.

Source : BIU Cujas

effet, lorsque les titres ne sont pas entièrement libérés, leur capital doit etre apprécié pour l'assiette de la taxe annuelle, sans tenir compte de la fraction non libérée . Par contre, si des titres sont dans le cours du trimestre, amortis pour une portion de leur valeur, les droits doivent etre calculés, pour les jours du trimestre écoulé jusqu'à la date de l'amortissement, sur la valeur intégrale des titres avant amortissement, et pour les jours suivants, sur la valeur destitres après amortissement.

Pour les valeurs non cotées, le droit est calculé ainsi qu'on l'a vu, sur la déclaration estimative, des parties, soumise au contrôle de l'Administration. Pour ce contrôle celle-ci peut s'inspirer, notamment, des documents de comptabilité de la société, et du prix d'émission des titres (Cass. 18 Mars 1879.Dalloz 79.I.294). La déclaration estimative peut, au surplus, ne pas etre renouvelée chaque trimestre, Dans ce cas, c'est la première évaluation qui subsiste pour les déclarations trimestrielles suivantes qui indiquent simplement le nombre des titres en circulation au dernier jour de chaque période de trois mois.

C'est également, comme on l'a vu, la déclaration estimative qui, d'après l'article 8 du décret de 1857 s'applique aux titres au porteur des sociétés nouvellement créées pour le calcul de la taxe due pendant la première année de la constitution et il en est ainsi alors meme que les titres de la société nouvelle ont été cotés en bourse dès le jour de l'émission. La déclaration estimative porte sur la valeur actuelle des titres, en sorte que si la distribution du premier dividende fait ressortir que cette évaluation a été insuffisante, l'administration peut en réclamer un rehaussement.

Régime des titres nouveaux ou des titres modifiés

La règle légale en vertu de laquelle l'impot pour les valeurs cotées, se calcule sur le cours moyen de l'année précédente, implique, en effet, qu'il s'agit de titres existant depuis au moins une année. Les titres nouveaux émis par des sociétés déjà existantes ou les titres d'une société qui se crée, ne peuvent évidemment faire l'objet que d'une déclaration estimative fondée sur leur valeur actuelle, puisqu'il n'y a pas de valeur moyenne antérieure dont il puisse etre fait état.

Dans la pratique, une difficulté se présente parfois quant aux émissions nouvelles de sociétés déjà existantes, Elle consiste à savoir si on est en présence de titres véritablement nouveaux, ou de titres simplement transformés ou modifiés, L'intérêt en cause peut etre considérable, S'agit-il de titres modifiés

Source : BIU Cujas

(par exemple, de titres dédoublés, ou de titres groupés à raison de deux pour un, sans modification du capital social d'actions de jouissance substituées à des actions de capital) , on se basera sur le cours moyen de l'année précédente, en le divisant par deux, le cas échéant, ou en le multipliant par deux, au cas de titres dédoublés ou de titres réunis. S'agit-il, au contraire, de titres considérés comme une émission nouvelle, l'impot sera calculé sur une estimation de leur valeur actuelle, qui peut etre inférieure ou supérieure à celle qui ressortirait de l'application du cours moyen des anciens titres constaté pour l'année précédente. Le cours actuel peut etre, en effet, le plus bas ou le plus haut des cours cotés dans la précédente année. Suivant qu'on taxera les titres comme émission nouvelle, sur leur valeur présente, ou qu'on les taxera sur le cours moyen en les considérant comme des titres anciens simplement modifiés, le montant de l'impôt pourra donc être très différent.

Sans entrer dans le détail de tous les points litigieux, qui ont été soulevés à cet égard, nous signalerons que la question s'est notamment posée à propos de l'augmentation de capital, par voie de souscription d'actions, non pas en ce qui concerne les actions nouvelles, qui sont indiscutablement des titres nouveaux, mais pour les actions anciennes représentatives du capital primitif, Les modifications apportées aux droits des actionnaires anciens par l'adjonction de nouveaux actionnaires ne faisaient-elles pas subir aux actions anciennes une transformation assez profonde pour les faire considérer comme des titres nouveaux (1)

C'est en ce sens qu'a statué le tribunal de Béthune par jugement du 13 Juillet 1925 (R.E.8265). Il n'a d'ailleurs pas été suivi par les autres tribunaux . Ceux-ci ont donné raison à la régie, qui s'est toujours refusée à considérer, en pareil cas, les actions anciennes comme suffisamment modifiées pour cons-

(1) Si, en effet, les nouvelles actions sont émises sous prime d'émission, les avantages des actions anciennes se trouvent réduites, puisque leurs droits dans les réserves de la société ne viennent plus maintenant qu'en concurrence avec ceux des actions nouvelles.

Pour qu'il en soit autrement, il faudra que les actions nouvelles soient émises avec une prime d'émission suffisante pour augmenter les réserves dans la proportion nécessaire au maintien de la valeur des actions anciennes.

Source : BIU Cujas

tituer des titres nouveaux. Les parties, en l'espèce, avaient intérêt à défendre cette thèse que, du fait de l'augmentation du capital, non seulement les actions émises en représentation de cette augmentation étaient des titres nouveaux, mais qu'il en était de même des actions anciennes, les droits qui y étaient attachés étaient complètement différents de ce qu'ils étaient précédemment. En effet, en général, l'émis des actions nouvelles, du moins quant elle a lieu sans prime d'émission, a pour effet de faire baisser l cours des actions anciennes, (1) de telle façon que l parties ont intérêt pour celles-ci à produire une évaluation basée sur la valeur actuelle, et non sur le cours moyen de l'année précédente.

Malgré les jugements que la régie peut invoquer en sa faveur (v. notamment Marseille 23 Mai 1927 et 17 Juillet 1929, et tribunal du Nord, 23 Décembre 1927 R.E. 8.754, 8.678 et 9.087) il semble cependant que la question soit à trancher d'après les circonstances de fait, c'est-à-dire d'après les conditions de l'émission nouvelle.

Le droit de conversion d'après la loi de 1857.

Le législateur de 1857 avait pris soin d'assimiler aux transferts proprement dits, emportant mutation, qu'on a étudiés précédemment, la conversion des titres nominatifs, en titres au porteur, et, inversement, la conversion des titres au porteur en titres nominatifs. Cette précaution était indispensable, pour éviter la fraude. Autrement, en procédant à une double conversion, les parties auraient pu élude le paiement du droit de transfert. Soit un titre nomi-

(1) Soit une société au capital de 1000 frs de 2 millions divisés en 2.000 actions . Grossi des réserves son actif est de trois millions. La valeur de chaque action est de 3 millions divisés par 2.000 : 1500 fr La société porte son capital à 4 millions par l'émiss de 2.000 actions nouvelles de 1.000 francs. Son actif est maintenant de 4 millions de capital + 1 millions de réserves = 5 millions. La valeur de chaque action est donc désormais de 5 millions divisés par 4.000 à 1.250 frs. Normalement les actions nouvelles doivent donc bénéficier en bourse d'une plus value de 250 fr tandis qu'au contraire, le cours des actions anciennes doit baisser de 1.500 à 1.250 francs.

Source : BIU Cujas

natif immatriculé au nom de A, et passible comme tel du droit de transfert, c'est-à-dire soumis à l'impot le jour où il sera l'objet d'une négociation . Pour échapper à ce droit, il aurait suffi à A de faire mettre gratuitement son titre au porteur, de le transmettre sous cette forme à B qui, à son tour l'aurait fait convertir, toujours gratuitement, de la forme au porteur en la forme nominative, Le principe posé par la loi de 1857 était donc judiciaire, il était cependant critiquable dans son application qui allait trop loin. Dans l'exemple qu'on vient de citer, un transfert direct de A à B aurait entrainé le paiement d'un seul droit de transfert, la vente réalisée par le moyen d'une double conversion, don nait lieu , ce qui était excessif, aupaiement de deux droits, puisque le droit de transfert était perçu sur la première conversion du nominatif au porteur, et qu'il l'était également sur la reconversion du porteur au nominatif. Si l'on voulait taxer par équivalence, pour éviter la fraude ainsi que se le proposait le législateur de 1857, il suffisait d'imposer une seule partie de l'opération. Laquelle taxer? - Evidemment, la conversion du nominatif au porteur . En effet, la conversion du porteur au nominatif est inoffensive, et meme dans l'intérêt du fisc, parce que les titres nominatifs, à l'inverse des titres au porteur, ne se prêtent pas à la fraude fiscale, C'est au contraire, la mise au porteur des titres nominatifs, qui enlève au fisc des garanties et lui fait courir des dangers.

La règle posée par la loi du 26 Décembre 1908; sont seules imposables les conversions du nominatif au porteur

De là, la règle nouvelle posée par l'article 5 § 2 de la loi du 26 Décembre 1908, qui subsiste toujours : Les conversions de titres au porteur en titres nominatifs, sont exemptes d'impot, sont seules imposables, désormais les conversions de titres nominatifs en titres au porteur,

Lorsque A en vue de le vendre, fait convertir son titre nominatif en titre au porteur, il y aura paiement de la taxe de conversion, et lorsque B, qui a acquis le titre au porteur, le fera reconver tir au nominatif, cette retransformation sera gratuite.

A l'origine, le droit de conveesion n'était autre chose que le droit de transfert, appliqué au cas de transformation de titres, par mise au porteur, C'est ce qu'il aurait du rester. Mais le législateur, préoccupé depuis lors d'avantager l'emploi des titres nominatifs en défavorisant les titres au porteur, a perdu de vue cette assimilation, et a fait du droit de conversion un droit nettement distinct du droit de transfert, En effet, le droit de conversion de

Source : BIU Cujas

0,50 % qu'il était au début, c'est-à-dire d'un taux égal à celui du droit de transfert, est passé ultérieurement à 0,90 % en vertu de l'article 41 de la loi du 29 Mars 1914, en suivant encore, à ce moment, le sort du droit de transfert, Mais la loi du 25 Juin 1920 (art. 40) tout en laissant inchangé le droit de transfert, a porté le droit de conversion à 2 %. (2,4 % avec l'adjonction du double décime de la loi du 22 Mars 1924). L'unification des deux taux reparait avec les articles 21 et 22 de la loi du 19 Décembre 1926, qui ramènent le tarif des droits de transfert et de conversion à 0,80 % et avec l'art. 16 de la loi du 29 Décembre 1929, qui institue le taux unique, tant pour les transferts que pour les conversions, de 0,64% Malheureusement et cette fois semble-t-il, par inadvertance, le législateur, a de nouveau dissocié les deux droits, par la loi de dégrèvement du 26 Avril 1930, qui a repris pour le droit de conversion le taux initial de 0,50 %, le droit de transfert étant au contraire, fixé à 0,30 %. Donc, lorsqu'il y a transfert d'un titre nominatif, le droit de mutation est de 0,30 % seulement: lorsqu'il y a conversion d'un titre nominatif en titre au porteur, le droit de conversion est de 0,50 %.

La conversion des titres à ordre n'est soumise au droit de conversion que dans le cas de mise au porteur

Ainsi qu'on vient de l'indiquer, le droit de conversion ne frappe que la mise au porteur, la mise au nominatif est exempte d'impot depuis 1908. Par titres au porteur, il faut entendre, au sens large de la loi de 1857, tel qu'on l'a commenté précédemment, tous les titres négociables, dont la transmission est possible, sans transfert régulier, sur les registres sociaux, c'est-à-dire tous les titres qui, de par leur caractère, sont soumis à la taxe annuelle de transmission et non au droit de transfert, En outre comme les titres à ordre jouissent, par ailleurs, des privilèges des titres nominatifs , la loi du 4 Avril 1926 qui a institué cette nouvelle catégorie de titres dispose que (art. 22) : 1° la transformation d'un titre nominatif en titre à ordre ou inversement, est exonérée; 2° que la transformation d'un titre au porteur, en titre à ordre est gratuite, puisque les titres à ordre bénéficient à cet égard, du meme régime que les titres nominatifs, 3° que la conversion de titres à ordre en titres au porteur est passible du droit de conversion, aussi bien que s'il s'agissait de la transformation d'un titre nominatif, en titre au porteur (loi du 4 Avril 1926, art. 22).

Le droit de conversion n'atteint que les conver-

D'autre part, le droit de conversion ne frappe pas toutes les mises au porteur, il n'atteint que les conversions facultatives, c'est-à-dire qui ré-

Source : BIU Cujas

sions facultati ves

sultent de la volonté du possesseur des titres. Lors qu'une société qui émet des titres donne la faculté aux souscripteurs de demander des titres nominatifs ou des titres au porteur, à leur choix, le droit de conversion ne s'applique pas. En effet, il n'y a pas, en l'espèce de conversion de titres précédemment détenus sous une autre forme, Il y a une première option, qui s'exerce entre deux formes de titres offertes au choix. Le droit de conversion ne sera pas dû davantage, si la conversion du nominatif au porteur est le résultat d'une modification des statuts, qui l'interdisait auparavant.et si la faculté de mettre les actions au porteur est concédée par les statuts modifiés avec un certain délai d'option pour les actionnaires, En effet, ceux qui, en pareil cas, usent de cette faculté, n'agissent pas de leur propre initiative, Ils exercent après coup le droit d'option que les statuts ne leur avaient pas accordé jusqu'ici On ne peut pas dire que c'est volontairement qu'ils font transformer leurs titres, puisque ce n'est pas librement qu'ils avaient adopté la forme nominative, celle-ci leur ayant été primitivement imposée par les statuts. Toutefois, si le délai d'option était dépassé, ou si, aucun délai d'option n'ayant été fixé, la conversion n'était demandée qu'après un temps assez long, le droit de conversion redeviendrait exigible, parce que la conversion ne serait plus la conséquence directe, de la modification des statuts, mais l'effet de la réflexion du porteur. (Solut. du 14 Février 1887 et du 30 Juin 1924). Le retard du porteur à demander la transformation de ses titres en titres au porteur parait impliquer, en effet, qu'il avait d'abord opté pour le maintien de la forme nominative, et qu'il s'est ensuite ravisé.

De même encore, l'échange de certificats provisoires nominatifs, d'actions ou d'obligations, contre des titres définitifs au porteur, s'il a lieu par mesure générale, pour tous les porteurs, n'est pas assimilable à une conversion taxable (Seine 19 Juillet 1886; Solut. du 14 Février 1887). De même, si un propriétaire de titres au porteur les fait convertir au nominatif pour les affecter à la garantie de sa gestion d'administrateur, et les fait ensuite remettre sous la forme au porteur, après qu'il a obtenu son quitus à l'expiration de ses fonctions, le droit de conversion ne sera pas perçu sur cette seconde opération, qui n'est que la conséquence d'une première opération involontaire, puisque les titres affectés à la garantie de la gestion des administrateurs doivent nécessairement etre mis sous la forme nominative.

Source : BIU Cujas

Un cas analogue est celui des sociétés mères qui ont fait à filiales des apports en numéraire ou en nature, en rémunération desquelles leur ont été attribuées des actions, obligations ou parts bénéficiaires. La loi du 31 Juillet 1920 (art. 27) pour éviter une double imposition, a décidé que les sociétés mères seraient dispensées de l'impot sur le revenu des valzurs mobilières quant aux revenus distribués par elles, dans la mesure du produit qu'elles ont retiré des titres de leurs filiales. Toutefois, une des conditions mises à cette faveur est que lesdits titres soient nominatifs au nom de la société mère. Puisque celle-ci a été obligée par la loi de mettre ces titres au nominatif pour bénéficier de l'immunité fiscale, on ne saurait exiger d'elle le droit de conversion, le jour où, rompant le lien qui l'attachait à ses filiales, elle remettra ses titres au porteur pour les aliéner. Cette conversion n'est pas, en effet, le résultat d'une option spontanée, La société ne remet ses titres au porteur que parce qu'elle avait été contrainte au préalable, de les mettre au nominatif.

Est, au contraire, facultatif, et imposable, la mise au porteur, réclamée par l'héritier, de titres nominatifs, immatriculés au nom du défunt, En effet, rien ne l'obligeait à demander cette conversion; il aurait pu conserver aux valeurs auxquelles il succède la forme nominative, en faisant procéder simplement à un transfert d'ordre à son nom, ce transfert d'ordre, qui ne correspond à aucune mutation à titre onéreux, étant exempt d'impot (solut. du 17 Décembre 1886).

Pour que le droit de conversion soit du, il est, au surplus, indispensable que le titre mis au porteur soit bien la transformation et la continuation du titre précédent qui était nominatif, et qu'il n'y ait pas substitution d'une nature nouvelle de titres à un titre qui vient d'etre retiré de la circulation

Liquidation du droit de conversion

Le droit de conversion est liquidé sur la valeur du titre converti, déterminée, pour les titres cotés en bourse, par le dernier cours moyen coté avant le jour de la conversion, et, pour les titres non cotés, d'après une déclaration estimative à souscrire par la société.

Le droit conversion frappe les négociations de titres nominatifs

Un point important doit être signalé ici. Par suite des usages, suivis en bourse, ce n'est pas, en fait le droit de transfert qui frappe en général les négociations de titres nominatifs, mais le droit de conversion. En effet, en bourse, (sauf pour les valeurs qui n'existent exclusivement que sous forme de titres nominatifs et qui sont peu nombreuses: par exemp

Source : BIU Cujas

actions du Crédit Foncier, actions de la Banque de France, etc), on n'opère que sur des titres au porteur, lorsqu'on veut vendre un titre nominatif, celui-ci est préalablement mis au porteur par les soins de l'agent de change du vendeur, négocié sous cette forme, et c'est l'agent de change de l'acheteur qui le fait remettre au nominatif au nom de son client. Cette dernière conversion du porteur au nominatif est exonérée comme on l'a expliqué, plus haut, mais l'opération taxée, en l'espèce, est la mise préalable au porteur, qui supporte le droit de conversion. Cette particularité ne présentait aucun inconvénient, quand à l'origine, le droit de conversion était l'équivalent du droit de transfert, elle en a eu un très réel, lors que le droit de conversion a été porté à un taux sensiblement supérieur à celui du droit de transfert. (quand il était par exemple en 1925, de 2,40 %, le droit de transfert n'étant que de 0,90 %)

Actuellement la différence est assez réduite, mais elle n'en existe pas moins, puisque, le taux du droit de transfert étant de 0,30 %, celui du droit de conversion est de 0,50 %.

L'attention du législateur s'est d'ailleurs portée sur les conséquences de cette substitution, en fait, du droit de conversion au droit de transfert en cas de vente de titres nominatifs.

Remboursement du droit de conversion en cas de remploi du prix de vente des titres convertis

Il a estimé qu'il n'était pas rationnel dans ce cas, la mise au porteur ayant simplement pour objet de faciliter la négociation en bourse, de percevoir le droit de convention, lorsque ce droit vient frapper la vente d'un titre nominatif, destiné à être remplacé dans le portefeuille du vendeur par un autre titre également nominatif.

L'article 17 de la loi du 31 Juillet 1920 a, en conséquence, décidé que, lorsque le titulaire d'un titre nominatif a dû le convertir en titre au porteur en vue de le vendre, et a acquitté de ce chef le droit de conversion, il pourrait en obtenir le remboursement si, dans le délai d'un mois à compter de la conversion, il avait remployé le prix de la vente intégralement en valeurs mises au même nom et appartenant à la catégorie de celles dont la conversion au porteur est assujettie au droit proportionnel . On verra plus loin le sens de cette dernière réserve.

Conditions qui doivent être remplies pour que le remboursement du droit de conversion soit possible

Cette disposition est du reste demeurée en pratique presque inappliquée, à raison des formalités gênantes, imposées aux titulaires des titres, et aussi du peu d'intérêt qu'elle présente en réalité.

En effet, un réglement d'administration publique en date du 14 Avril 192L est venu déterminer la portée

Source : BIU Cujas

de l'article 17, et préciser les conditions qui doivent être réunies pour que le remboursement soit possible;

1°-le prix de vente doit être employé en totalité

1°- le prix de vente doit être employé en totalité, et cela , alors même que dans ce prix de vente seraient compris les intérêts (Solut. du 6 Août 1921) Le prix en question doit être comparé au prix d'achat des titres acquis en remploi, ce dernier étant majoré des frais des deux opérations, c'est-à-dire des commissions, courtages et impots, mais non compris le droit de conversion lui-meme, Si la différence entre le prix de vente et le prix de remploi est inférieure à la valeur de l'un des titres acquis en remploi, et s'il est ainsi établi que l'intéressé ne pouvait pas acheter un titre de plus, l'administration admet qu'il y a remploi intégral et accepte le remboursement du droit de conversion sur le fraction effectivement remployée, Dans le cas contraire, il n'y a pas remploi intégral, et aucune fraction du droit de conversion n'est restituable, parce que le prix de vente n'a pas été remployé en totalité.

Supposons que le prix de vente réalisé soit de 6.050 frs; Il est employé en achats de titres valant 100 frs. Avec cette somme le vendeur peut acquérir 60 titres, il ne peut pas en acquérir 61, puisque la somme à débourser serait alors de 6.100 frs et dépasserait , par conséquent, le prix de vente qu'il est tenu de remployer. Bien que le remploi n'ait porté que sur 6.000frs et non sur 6.050 frs, la régie admet que le prix a cependant été intégralement remployé en la circonstance, et que, par conséquent, il y a droit à restitution de la taxe de conversion dans la mesure du remploi.Si, au contraire, le prix réalisé par la vente de titres nominatifs avait atteint, par exemple, 615 frs, et n'ait été remployé qu'à l'acquisition de 60 titres de 100 frs, il n'y aura pas , dans ce cas, remploi intégral, parce que le titulaire aurait pu acheter 61 titres, par suite, le prix n'ayant pas été intégralement remployé, le droit à restitution de la taxe de conversion est complètement perdu.

Il va de soi que, dans le cas inverse, lorsque le remploi est supérieur au prix d'aliénation primitive l'opérateur ajoutant quelque chose de sa poche, le remboursement de la totalité des droits de conversion est dû.

2°-Le remploi doit être effectué au même nom

2°- Le remploi doit être effectué en valeurs mises au meme nom que les titres nominatifs convertis en vue de la vente.

3° Les valeurs acquises en remploi doivent être

Source : BIU Cujas

3° Les valeurs acquises en remploi doivent être assujetties pour leur conversion au droit proportionnel

de la catégorie de celles, dont la conversion au porteur est assujettie au droit proportionnel, quand elle a lieu, cela veut dire, que, par exemple, le remploi en rentes sur l'Etat français ou encore en valeurs étrangères, qui échappent les unes et les autres, en vertu de dérogations expresses, au droit de conversion, ainsi que le remploi en toutes autres valeurs françaises, qui pourraient etre exemptes de ce droit, ne peuvent pas donner lieu au remboursement du droit de conversion perçu lors de la mise au porteur des titres vendus. La mesure de faveur admise par la loi a, en effet, pour but de répandre l'usage du titre nominatif Ce but ne peut être atteint pour des valeurs qu'on peut convertir gratuitement du nominatif au porteur.

4° L'acquisition doit être effectuée par l'intermédiaire d'un officier public

4°- L'acquisition doit toujours être effectuée par l'intermédiaire d'un agent de change ou d'un officier public ou, s'il s'agit de valeurs non susceptibles d'être cotées officiellement par l'intermédiaire d'un banquier (solut. du 30 Juin 1921). S'il n'y a pas négociation proprement dite, il suffit qu'il y ait vente par les soins d'un notaire ou d'un avoué.

5° Le remploi doit être effectué dans le mois de la conversion

5° - Le remploi doit être effectué dans le mois de la conversion inscrite sur le registre de transfert tenu au siège social de la société, en exécution de l'article 36 du code de commerce. Il n'est considéré comme réalisé que le jour où est inscrit sur les registres de la société, dont les titres sont acquis en remploi, soit le transfert, soit la conversion du porteur au nominatif, xdes titres acquis en remploi. C'est cette date qui détermine si le délai d'un mois est ou non dépassé. Cette disposition est de rigueur (solut. du 30 Juin 1921).

Comment s'opère le remboursement

C'est la société qui a encaissé le droit de conversion qui est chargée d'en effectuer le remboursement le cas échéant. Ce remboursement a lieu sur simple déclaration, de l'agent de change ou du banquier vendeur et de l'agent de change ou dubanquier acquéreur, établie sur papier libre et sans frais.

La société retire une quittance du porteur, auquel elle rembourse les droits et elle se les fait ensuite àl'aide de ce document, restituer à son tour, par l'administration. Si le remboursement est effectué au cours du trimestre où l'impôt a été retenu, la conversion est mentionnée pour ordre, dans le relevé trimestriel, fourni par la société au fisc, en vue de la liquidation de l'impôt de transmission, avec indication que cette conversion se trouve compensée par une restitution correspondante. Les opérations ainsi compensées n'entrent pas en ligne de compte dand le calcul de l'impôt, Lorsque, au contraire, intervenant au cours d'un

Source : BIU Cujas

trimestre autre que celui au cours duquel la conversion a été effectuée, le remboursement porte sur un impôt déjà encaissé par le trésor, la société dresse un relevé des restitutions effectuées et le montant des droits, dont le trésor se trouve ainsi comptable à titre de restitution envers la société, est, soit imputé sur les droits de même nature, que la société devrapour le trimestre, soit restitué si l'imputation n'est pas possible, (si, par exemple il n'y a eu, au cours du trimestre, aucun transfert ou aucune conversi ayant rendu la société comptable envers le Trésor, ou si la société est arrivée à son terme,) Si l'imputatio ne peut être que partielle, le surplus est reporté sur le trimestre suivant.

Justifications à produire pour obtenir le remboursement

Les justifications à produire par le bénéficiair dont le détail est précisé au réglement d'administration publique du 14 Avril 1921, sont : 1° la déclarati de l'agent de change, banquier ou officier ministériel qui a procédé à la vente des titres, 2° la déclaration de l'agent de change, banquier ou officier public, qui a procédé à l'achat des titres acquis en remploi; 3° la déclaration de la personne morale, société, compagnie ou entreprise, dont les titres ont été acqui en remploi, attestant la mise de ses titres au nom du bénéficiaire. 4° La quittance de la personne qui a obtenu de la société la restitution des droits, Toutes ces pièces justificatives sont d'ailleurs dispensées du timbre et établies sans frais, seul le timbre de quittance est apposé sur la quittance.

Dans quel délai la restitution du droit de conversion est possible

Pour savoir dans quel délai la restitution est possible, il faut distinguer les rapports entre le porteur et la société, et les rapports entre la société et le Trésor. En ce qui concerne les rapports entre le porteur et la société, comme il s'agit ici d'un événement postérieur à la perception, événement constitué par le remploi en titres nominatifs, la double prescription de cinq ans à partir de la perception du droit, et d'un an à partir de l'inscription du nom du porteur sur le registre de la société dont les titres ont été acquis en remploi, est applicable, à l'exclusion de la prescription biennale.

Pour la société vis-à-vis du Trésor, il s'agit d'obtenir de celui-ci le remboursement de l'impôt dont elle lui a fait l'avance et qui, finalement, se trouve n'être pas dû. Au lieu de la prescription trentenaire, qui serait applicable, intervient ici la déchéance quinquennale, spéciale aux dettes de l'Etat et en vert de laquelle toutes les créances sur le Trésor sont périmées au bout de la cinquième année (loi du 29 Janvie 1831).

Source : BIU Cujas

Portée pratique restreinte de la faculté de demander ce remboursement

La portée pratique de cet article 17 est avons nous dit , à peu près nulle. L'obligation de recourir pour vendre des titres nominatifs à leur conversion au porteur occasionne sans doute aux intéressés une charge supplémentaire, mais l'accumulation des formalités et le peu d'empressement que les sociétés apportent à informer les porteurs de leurs droits, en raison des obligations qui en résulteraient pour elles, font que les demandes de remboursement sont très rares.

Lacune de la loi de 1920

Il est, du reste, à remarquer, et ceci a complètement échappé au législateur, qu'au point de vue du Trésor, la disposition de l'article 17 est mal conçue, parce qu'elle permet d'échapper au droit de transfert, qui devrait frapper la négociation de tous les titres nominatifs, et qu'en définitive, elle aboutit à dispenser de la taxe la vente d'un titre nominatif suivie du rachat d'un autre titre de même nature, L'article 17 n'aurait dû autoriser la restitution du droit de conversion que sous retenue d'une somme égale au droit de transfert. Si la négociation avait eu lieu directement sous la forme nominative, elle aurait été frappée du droit de transfert de 0,30 %. Cette négociation exigeant, en pratique, la conversion préalable du nominatif au porteur, conversion qui sera suivie ensuite de la conversion au porteur du nominatif des titres acquis en remploi, comme ce remploi entraîne rem boursement de la taxe de conversion d'abord perçue sur la mise au porteur, il se trouve que l'opération est abusivement exonérée de tout impôt.

Mode de recouvrement et de paiement des droits de tans fert. Déclarations auxquelles sont assujetties les compagnies ou sociétés émettrices

Comment les droits de transmission sont-ils perçus ? La règle est que ces droits sont avancés au Trésor par la société ou la collectivité, qui a émis les titres, et qui se récupère sur les porteurs, en déduisant les sommes payées au fisc, du montant du coupon mis en distribution. Ce retranchement s'ajoute, en l'espèce, à celui que subit le coupon, du fait de la retenue de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont l'avance est également faite par la collectivité émettrice.

Aux termes de l'article ler du décret du 17 Juillet 1857 les compagnies, sociétés ou entreprises, dont les actions ou obligations sont assujetties au droit de transmission établi par l'article 6 de la loi du 23 Juin 1857, sont tenues de faire au bureau d'enregistrement du lieu où elles ont leur siège social ou à celui de leur principal établissement, une déclaration d'existence constatant : 1° l'objet, le siège et la durée de la société ou de l'entreprise. 2° la date de l'acte constitutif, ou celle de son enregistrement, 3° le nom des directeurs ou gérants, 4° le nombre et le montant des titres émis, en distinguant les actions des

Source : BIU Cujas

obligations, et les titres nominatifs des titres au porteur, En cas de modifications dans le pacte social, de changement de siège social, de remplacement d'un directeur ou d'un gérant, d'émission de titres nouveaux, les sociétés doivent en faire la déclaration dans le délai d'un mois au bureau qui a reçu la déclaration primitive, L'obligation de cette déclaration a été étendue aux sociétés civiles de personnes, constituées conformément aux articles 1882 et suivants du code civil, ou aux articles 62 à 65 de la loi du 13 Juillet 1925, qui a créé un type nouveau de sociétés; les sociétés à responsabilité limitée.

Sociétés dispensées de ces déclarations

Sont dispensées de la déclaration les sociétés et caisses de crédit agricole, sauf pour leurs émissions d'obligations négociables , les sociétés de crédits maritimes, les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires, les coopératives ouvrières de production et de crédit au travail.

Epoque à laquelle sont payables les droits de transfert

Le droit de transfert et la taxe annuelle sont payables au fisc par la société trimestriellement .A la fin de chaque trimestre, les sociétés et collectivités sont tenues de remettre au receveur de l'enregistrement du siège social , d'une part, le relevé des transferts et des conversions, et d'autre part, l'état des actions et obligations soumises à la taxe annuelle, c'est-à-dire existant sous la forme au porteur (art. 7 de la loi du 23 Juin 1857).

Pratiquement, le délai imparti pour payer à la fin de chaque trimestre s'étend sur les vingt premiers jours du trimestre suivant .Si le dernier jour du délai est un dimanche, comme il s'agit en l'espèce d'un véritable droit d'enregistrement, on applique la règle de l'article 25 de la loi de Frimaire, et le délai est prolongé jusqu'au lendemain.

Le relevé trimestriel des transferts et conversions. Son contenu

Le relevé trimestriel des transferts et conversions doit indiquer la date de chaque opération, les noms, prénoms et domicile du cédant et du cessionnaire ou du détenteur des titres convertis, la désignation et le nombre des actions ou obligations transférées ou converties. le prix de chaque trimestre ou la valeur des actions ou obligations converties. Enfin, le total en toutes lettres de la somme soumise au droit de transfert ou au droit de conversion (décret du 17 Juillet 1857, art.2)

L'état des titres soumis à la taxe annuelle de transmission doit être distinct pour les actions et les obligations, Il indique 1° le nombre de chacune de ces deux catégories de titres existant au dernier jour du trimestre considéré, puisque c'est sur cette quantité

Source : BIU Cujas

que le droit sera calculé. 2° le cours moyen pendant l'année précédente de ceux de ces titres qui sont cotés en bourse, 3° la déclaration estimative de la valeur de négociation de ceux de ces titres qui n'ont pas été cotés en bourse au cours de l'année précédente,

La taxe est payée en même temps que l'état est déposé, c'est-à-dire dans lesvingt jours qui suivent l'expiration du trimestre.

Lorsqu'il reste des sommes à verser sur des actions ou obligations non libérées, les états, relevés et déclarations doivent mentionner les sommes à déduire pour la perception des droits (décret de 1857 art. 6) Tous les états, relevés et déclarations doivent être régulièrement certifiés et signés par le représentant qualifié de la société ou de la collectivité débitrice, et particulièrement les états qui contiennent des estimations (même décret, art. 6) Enfin, un état spécial doi doit être dressé des transferts faits à titre de garantie qui, ainsi qu'on l'a vu précédemment, n'emportent pas transfert de propriété, sont exempts de droit de transmission (même décret, art. 2).

Si la collectivité débitrice est obligée au paiement envers le fisc, les véritables débiteurs des droits de transmission sont, dans tous les cas, les porteurs de titres, pour le compte desquels les sociétés se bornent à faire l'avance de l'impôt, Il en résulte que, bien que la société soit personnellement obligée envers le fisc, faute du paiement par la société, la taxe pourrait être réclamée directement aux porteurs des titres.

Pour le droit de transfert, la société ou la collectivité, émettrice, perçoit elle-meme l'impôt au moment du transfert, quand on lui demande de procéder à la substitution du nom de l'acquéreur au nom du vendeur sur les registres sociaux, et le reverse au Trésor à la fin du trimestre, Il en est de même du droit de conversion. Pour la taxe annuelle, la société ou collectivité avance l'impôt au Trésor, à la fin de chaque trimestre, et elle en récupère ensuite le montant sur les porteurs des titres (loi du 23 Juin 1857, art.7). Cette récupération, comme on va le voir plus loin est obligatoire depuis que l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923 a interdit la prise en charge définitive par la société de la taxe annuelle de transmission.

Responsabilité de la société émettrice en ce qui concerne la perception des droits

La différence dans les modes de perception du droit de transfert et de la taxe annuelle entraine, une différence quant à la responsabilité de la société. Pour la taxe annuelle, la société est responsable vis-à vis du Trésor, des insuffisances d'évaluation des titres, non cotés, c'est elle, en effet, qui est tenue

Source : BIU Cujas

de procéder à cette évaluation, et qui est, par conséquent, obligée de la fournir exacte. Au contraire, pour le droit de transfert, c'est seulement contre les titulaires des titres, que l'Administration peut poursuivre les dissimulations de prix, parce que, en l'espèce, la société se borne à retenir le droit de transfert sur le prix qui lui est indiqué par les parties, et dont elle n'est pas à même de contrôler l'exactitude.

Les sociétés sont tenues de récupérer la taxe annuelle sur les porteurs de titres

Une innovation récente de la loi fiscale a obligé les sociétés ou collectivités à récupérer la taxe annuelle de transmission sur leurs porteurs de titres, qui sont en principe les débiteurs de l'impôt, mais dont les sociétés avairnt souvent pris l'habitude, en ces dernières années, de les décharger . L'avance de l'impôt, qui incombe à la société, devenait de sa part un paiement définitif et sur le coupon d'intérêt ou sur le dividende, la société ne retenait pas le montant de l'impôt qu'elle avait versé, et qu'elle passait aux frais généraux. Il est à remarquer que cette pratique avait pour conséquence de faire supporter la charge par tous les actionnaires, y compris ceux dont les actions sont nominatives, et de faire ainsi contribuer ces derniers à la taxe annuelle de transmission, qui ne doit atteindre, en principe, que des titres au porteur.

Or, le législateur, depuis plusieurs années, s'attachait à favoriser au point de vue fiscal, les titres nominatifs , de façon à en répandre aussi largement que possible l'emploi qui met le fisc à l'abri des risques de fraude. Il avait, à cet effet, augmenté considérablement le montant de la taxe annuelle de transmission, afin d'inciter tous les épargnants qui pensent conserver leurs titres plus ou moins longtemps en portefeuille, à opter pour la forme nominative, celle-ci n'entraînant obligation de payer le droit de transfert que lorsqu'il y a vente des titres, tandis qu'au contraire, la taxe annuelle de transmission perçue sur les titres au porteur les frappe d'une manière permanente, indépendamment de toute transmission effective.

Cette politique se trouvait naturellement tenue en échec lorsque les sociétés prenaient à leur charge définitive le montant de cette taxe annuelle . Le législateur avait beau en augmenter le taux, cette augmentation restait inaperçue des porteurs puisque la société ne leur réclamait pas le remboursement de la taxe, mise en compte des frais généraux.

C'est pour mettre fin à cette situation, que l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923 est venu

Source : BIU Cujas

décider qu'à partir de sa promulgation "sont interdites et nulles de plein droit toutes clauses, conventions, décisions ou délibérations, qui seraient prises soit lors d'émissions, soit à l'occasion de distributions de dividendes de titres au porteur, lorsque ces clauses et autres décisions ont pour objet 1° de supprimer le recours accordé par l'article 7 de la loi du 23 Juin 1857 aux sociétés et collectivités françaises, tenues d'avancer la taxe annuelle de transmission, 2° de mettre à la charge des dits groupements le droit de conversion des titres nominatifs en titres au porteur.

La loi du 31 Mars 1931 art. 15 est venue depuis lors, décider que, par dérogation, lorsque des titres porteur sont convertis au nominatif, les sociétés en collectivité ne seraient pas tenues de récupérer sur ces titres , le montant de la taxe annuelleavancée par elles pour la période allant du jour de la dernière distribution des dividendes ou du jour de l'émission (en l'absence de distributions) jusqu'au jour de la conversion au nominatif.

Sanctions de cette obligation

Cette interdiction est sanctionnée par des pénalités extrêmement graves, puisqu'elles comportent une amende de 18.000 à 180.000 francs, décimes compris, et qu'elles n'ont pas le caractère de simples sanctions fiscales, mais de sanctions pénales, prononcées par la juridiction correctionnelle. L'infraction est poursuivie non par les agents de l'administration, mais par le parquet sur la dénonciation de la régie.

Emissions exemptes de cette obligation

D'autre part, l'article 19 laisse expressément en dehors de son domaine d'application les émissions d'obligations et de bons du "Crédit National" pour faciliter la réparation des dommages causés par la guerre". Voici une réserve, propre à inspirer des doutes sur l'opportunité de la mesure édictée par l'article 19. Il faut croire qu'elle est susceptible de nuire au placement des valeurs, puisque le législateur a senti la nécessité d'en exempter certains titres, dont la diffusion intéressait alors au plus haut point le crédit public. les titres du Crédit National.

Inconvénients de la taxe annuelle de transmission laissée à la charge des porteurs.

L'inconvénient du droit de transmission récupéré sur les porteurs c'est effectivement qu'il les expose à voir le montant net du coupon changer constamment d'une échéance à la suivante. La taxe sur le revenu des valeurs mobilières, étant calculée, comme son nom l'indique, sur le revenu, représente une fraction constante de ce revenu, à moins que l'intervienne un changement de tarif. Mais la taxe annuelle de transmission n'est basée sur le revenu, elle l'est sur le cours moyen de l'année écoulée; le montant de la taxe à retrancher

Source : BIU Cujas

du coupon variera donc de trimestre en trimestre, suivant les variations du cours moyen d'une période à une autre. Ainsi s'explique la faveur particulière avec laquelle les épargnants se sont portés sur les titres pour lesquels la société s'engageait à fournir un coupon net d'impôts, c'est-à-dire en gardant à sa charge et le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et celui du droit de transmission) ou bien un coupon demi-net d'impôt (c'est-à-dire en ne récupérant que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et en conservant à sa charge le droit de transmission.) C'est cette faculté, que supprime l'art. 19

Conséquences fâcheuses de l'interdiction portée par la loi du 30 Juin 1923, art. 19

Cet article 19 a entraîné certaines conséquences des plus fâcheuses, que le législateur n'avait pas prévues, au cas où une société reste pendant plusieurs exercices sans distribuer de bénéfices. La taxe annuelle continue toujours à courir, puisqu'elle est calculée sur la valeur en capital des titres, et indépendante de la productivité de la société.

Il est vrai que, d'ordinaire, lorsqu'une société ne distribue pas de bénéfices, le cours moyen de ses titres est très faible et que le montant de la taxe annuelle de transmission se trouve réduit, en conséquence.

Cependant, cet effet ne se produit pas toujours. Il peut arriver qu'une valeur, malgré l'absence de répartition de bénéfices, ne se déprécie pas sensiblement. Il s'agit, par exemple, d'une société à laquelle on attribue des chances d'avenir, d'une société qui au lieu de distribuer des dividendes préfère accumuler des réserves en vue de développer dans l'avenir ses opérations, ou de titres purement spéculatifs soutenus par une clientèle spéciale qui se désintéresse de leur rendement, parce qu'elle ne poursuit que des prises de bénéfices sur les différences du cours.

Dans cette hypothèse, sur le premier coupon de dividende qu'elle mettra en distribution, la société sera obligée, par l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923 de retenir tout l'arriéré d'impôt, qu'elle n'avait pas encore pu récupérer sur les porteurs, faute de paiement de coupons dans l'intervalle. Ce premier coupon se trouvera ainsi amputé du montant d'un arriéré d'impôt plus ou moins considérable, qui, parfois même, fera plus que l'absorber, de telle façon que les porteurs, non seulement ne toucheront rien sur le coupon actuel, mais se trouveront encore débiteurs d'un solde à retenir sur le coupon suivant.

D'ailleurs, même pour les sociétés qui distribuent régulièrement des bénéfices, lorsque le rendement

Source : BIU Cujas

du titre est très faible par rapport au cours moyen sur lequel est calculée la taxe, cette taxe peut absorber une grande partie du revenu distribué. Nous reviendrons plus loin sur ces points, en étudiant les critiques adressées à notre système de droits de transmission et les projets de suppression de l'article 19.

L'art. 19 de la loi du 30 Juin 1923 est spécial à la taxe annuelle de transmission

Comme on l'a indiqué, l'article 19 n'a stipulé que pour l'avenir. Les clauses des statuts antérieurs au 30 Juin 1923 qui avaient décidé la prise en charge de l'impôt par les sociétés, continuent à jouer, Quant au droit de transfert, il est resté complètement en dehors de la loi de 1923 et une société pourrait valablement le prendre à sa charge, au lieu de le faire verser par les titulaires. En fait, elles ne le font pas, car cet usage serait illogique et sans intérêt pour elles; il est normal que le possesseur de titres nominatifs supporte lui-mêmeun impôt qui n'est perçu que lorsqu'il effectue une négociation effective. De même, l'article 19 est spécial à la taxe annuelle de transmission et n'interdit nullement aux sociétés de prendre à leur charge l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

La restitution des droits de transmission

La restitution des droits est possible, selon les conditions générales de restitution actuellement fixées par l'article unique de la loi du 18 Janvier 1912. D'ailleurs, déjà avant cette loi sous l'empire de la loi de Frimaire, les erreurs de fait donnaient déjà ouverture à restitution. Il en était ainsi notamment, lorsque la taxe annuelle avait été payée par les sociétés sur des titres indiqués par erreur, dans les reelvés , comme étant au porteur, alors qu'ils étaient nominatifs, ou encore lorsque la taxe avait été calculé sans tenir compte des versements restant à effectuer sur les titres, ou que la libération des titres avait été considérée à tort comme antérieure à l'époque à laquelle elle avait réellement eu lieu.

En cas de restitution c'est à la société qui est seule en rapport avec le fisc, que les droitd sont reversés, même si celle-ci avait déjà effectué sur les porteurs la récupération intégrale des taxes payées au Trésor (solut. du 16 Août 1889). D'ailleurs contrairement à ce qui a eu lieu, en général, pour les droits d'enregistrement et plus généralement pour toutes les créances d'impôt qui, en principe, ne se compensent pas, les versements en excédent provenant d'une erreur peuvent être imputés sur la créance du Trésor pour un autre trimestre d'une même année. En effet, pour une année déterminée, la créance du Trésor, bien que fractionnée en plusieurs échéances trimes-

Source : BIU Cujas

trielles, constitue une créance unique, et par suite l compensation entre les différentes échéances trimestrielles devient possible, sans enfreindre le principe de la non compensation.

La prescription pour le paiement des droits

La prescription en matière de taxe annuelle de transmission est soumise aux mêmes règles que pour tous les autres droits d'enregistrement. En cas d'omission, c'est-à-dire lorsque des titres ou des séries d titres, obligations ou actions, n'ont pas été compris dans le relevé trimestriel, le délai de prescription est de 20 ans (loi de Frimaire art. 61 N° 3; loi du 18 Avril 1918, art. 11) sous réserve de l'application de la prescription biennale, au cas et à partir du moment où avant l'expiration de ce délai de 20 ans, la règie aurait eu révélation de l'exigibilité des droits sur les titres omis, par un acte , un document ou une déclaration présentés à l'enregistrement sans qu'il soit besoin de sa part de recourir à des recherches ultérieures pour compléter les indications de l'acte révélateur.

La prescription en paiement des compléments de droits et des amendes

La prescription en paiement des compléments de droits et des amendes, est la prescription de deux ans, dans la presque généralité des cas, parce que le relevé trimestriel des titres au porteur ou l'état de transferts et conversions constituent précisément des actes suffisamment révélateurs par eux-memes de l'exigibilité des droits. Si les états ou relevés sont inexacts il appartient à la régie de les vérifier et de réclamer les justifications nécessaires; mais, même s'ils fournissent des bases d'assiette défectueus ces documents n'en établissent pas moins l'exigibilit des droits et ouvrent ainsi la prescription biennale Il n'en serait autrement que dans le cas où il n'aurai pas été présenté de relevé ou états trimestriels, et dans cette hypothèse aucun acte n'étant venu révéler l'exigibilité des droits, la prescription serait, non pas la prescription biennale, mais la prescription de trente ans.

C'est également la prescription trentenaire qui s'appliquerait si les états trimestriels ne se bornaie pas à omettre certains titres , mais négligeaient de mentionner la totalité des titres d'une certaine natur comme par exemple, des titres d'une émission nouvelle. Une semblable omission constituerait en réalité, une n déclaration (Brioude, 10 Août 1878, D.79 III.14)

Délais de restitution aux parties

Quant aux délais de restitution aux parties, ils sont, conformément aux dispositions de la loi, de deux ans en ce qui concerne les droits irrégulièrement perçus, c'est-à-dire les droits qui avaient été perçus

Source : BIU Cujas

par suite d'une erreur de taxation, quant aux droits dont la perception était régulière et dont la restitution est motivée par un événement postérieur à cette perception (tel est notamment le cas, lorsque le remboursement du droit de conversion peut être réclamé du fait du remploi du prix des titres convertis en titres nominatifs immatriculés au nom de la même personne) - le délai de prescription est de cinq ans au maximum à partir du paiement des droits dont la restitution est demandée, et, à l'intérieur de ce délai de cinq ans, sans pouvoir l'excéder, d'un an à partir de la résiliation de l'événement qui a motivé la restitution.

Les pénalités pour omissions et insuffisances

Les pénalités sont fixées par l'article 10 de la loi du 23 Juin 1857, qui prévoit que toute contravention "est punie d'une amende de 100 à 5.000 frs, (soit avec les décimes de 180 à 9.000 francs) sans préjudice des peines prescrites par l'article 39 de la loi de Frimaire pour omission ou insuffisance de déclaration", c'est-à-dire sans préjudice de la sanction du droit en sus.

De son côté l'article 12 du décret du 17 Juillet 1857 porte qu'en cas d'infraction aux dispositions du présent réglement ou de retard, soit dans le paiement des droits, soit dans le dépôt des états, relevés et déclarations, les sociétés et collectivités sont passibles des mêmes pénalités.

Rappelons pour mémoire, les ayant déjà indiquées plus haut, les dispositions de l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923 qui frappe, non plus de sanctions fiscales, mais de sanctions correctionnelles, constituées par une amende variant entre 18.000 et 180.000 francs, décimes compris, l'infraction consistant pour les sociétés à garder à leur charge, sans la récupérer sur les porteurs, le montant de la taxe annuelle de transmission, dont elles ont fait l'avance au Trésor.

Il est à remarquer que si, dans le cas de titres au porteur, cotés en bourse, les intéressés, au lieu de mentionner dans leur déclaration le cours moyen de l'année précédente, ainsi qu'ils le devraient, puisque c'est la base légale de la taxe annuelle, fournissent une déclaration estimative , celle-ci bien qu'irrégulière, ne constitue pas une insuffisance, passible du droit en sus, mais une contravention aux prescriptions de la loi, uniquement passible de l'amende de 180 à 9.000 francs, Il n'y a pas à s'attacher en effet à cette estimation, la loi ayant fixé d'office une autre base du calcul de la valeur imposable, la faute des parties est d'avoir employé une méthode qui leur était interdite

La preuve des omissions et insuffisances

La preuve des omissions et des insuffisances

Source : BIU Cujas

s'administre suivant les principes généraux admis en matière d'enregistrement (décret du 17 Juillet 1857) art. 12) C'est-à dire que, pour établir l'insuffisan de l'évaluation estimative des titres au porteur non cotés en bourse, et soumis à la taxe annuelle de transmission, l'Administration peut recourir à tous les moyens de preuve compatibles avec les formes de la procédure écrite; à la preuve littérale, ou, ce q sera le cas le plus fréquent, aux présomptions de fa tirées en particulier, des indications fournies par comptabilité de la société, des bénéfices distribués des bénéfices totaux réalisés, de la valeur du fonds social, de la comparaison de l'estimation faite des titres, avec l'importance du revenu qu'ils produise etc. Elle peut également se baser sur le prix de négociation que les titres ont atteint en banque, sur la comparaison avec les titres d'entreprises similaires ou sur la valeur attribuée à certains de ces titres dans des déclarations de succession.

La question toutefois ne peut se poser que lors qu'il s'agit d'évaluation estimative des parties. Si les titres sont cotés en bourse, aucune insuffisance d'évaluation proprement dite ne peut être relevée puisque la taxe est perçue non sur la base d'une éva luation mais d'après le cours moyen de l'année écoul Il ne peut s'agir que d'une insuffisance non d'évalu tion mais de perception.

Au cas où la société aurait indiqué un chiffre inférieur à la réalité, ce serait simplement une inexactitude matérielle, une faute de calcul que le receveur peut facilement redresser puisqu'il a lui-même la liste des cours moyens des valeurs. En parei cas, le complément de droit serait simplement perçu sans pénalité.

Lorsqu'une déclaration est reconnue insuffisante par les parties, celles-ci souscrivent une soumissio sur papier timbé avec engagement de payer les droits supplémentaires faute de ce mode d'entente amiable, le tribunal décide, en s'entourant de tous les éléments de preuve reçus en matière d'enregistrement, (à l'exclusion de l'expertise, que la loi fiscale n'adm qu'en matière d'immeubles ou de fonds de commerce) (Cass. 18 Mars 1879, S.79.I.278; 27 Juin 1883, S.85 I.33; 8 Septembre 1902, S. 1904.I.99)

Régime fiscal des cessions de parts dans les sociétés dont le capital n' est pas divisé en actions

Les cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions font l'objet d'un régime fiscal particulier . Comme on l'a indiqué précédemment, le domaine d'application de la loi de 1857 après plusieurs revirements de la jurisprudence, a été déterminé en dernier lieu, par l'arrêt de cassat du 2 Mai 1922, en vertu duquel l'impôt de la loi de

Source : BIU Cujas

1857 ne frappe que les divisions du capital social représentées par un titre matériel, à l'exclusion des cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions: c'est-à-dire sociétés civiles, sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, et sociétés à responsabilité limitée, depuis que la loi de 1925 a créé ce nouveau type de société.

Le droit de transmission n'étant pas applicable aux parts de ces sociétés, d'après l'arrêt de 1922, leur cession se trouvait régie par la loi de Frimaire, c'est-à-dire que, contrairement à ce qu'avait admis la jurisprudence antérieure, elle redevenait taxable au droit de 0,50 % (0,75 % avec les décimes) de l'article 69 de la loi de Frimaire.

Le droit spécial créé par la loi du 28 Décembre 1922

C'est pour annuler les conséquences préjudiciables au fisc de la jurisprudence inaugurée par l'arrêt de 1922 que la loi du 28 Décembre 1922 a créé un droit spécial de 0,90 % en principal , qui se trouve porté aujourd'hui, avec le double décime de la loi du 24 Mars 1924, à 1,08 pour les francs, sur les cessions de parts, dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions.

A l'époque où il a été voté, ce texte ne fit que consacrer législativement la jurisprudence antérieure à l'arrêt de 1922, puisque le taux de 0,90 % en principal était le taux applicable aux transferts de titres nominatifs. Le nouveau droit se confondait ainsi, étant donné la similitude de leur taux, avec le droit de transfert . La réforme équivalait, en somme, à étendre ce dernier droit aux cessions de parts sociales, non représentées par des titres négociables.

Depuis lors, le droit de la loi de 1922 s'est complètement différencié du droit de transfert, parce que son taux est demeuré inchangé. - il est resté fixé à 0,90 %, plus le double décime de la loi de 1924, c'est-à-dire à 1,08 % - tandis qu'au contraire, le tarif du droit de transfert , a été modifié à plusieurs reprises, et, après plusieurs relèvements a été finalement ramené au taux de 0,30 %, actuellement en vigueur. Il s'agit donc bien maintenant d'un droit qui est devenu, du fait de la différence des taux, nettement distinct du droit de transfert.

ssiette du roit

Il est d'ailleurs assis dans les mêmes conditions que le droit de transfert , c'est-à-dire calculé sur le prix de la cession et perçu selon les mêmes modalités ou, tout au moins, suivant des modalités analogues soit à l'occasion du transfert, lorsque la cession donne lieu à un transfert sur les registres de la société, soit, le plus souvent, en pareil cas, sur

Source : BIU Cujas

l'acte qui constate la cession. En effet, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions c'est-à-dire dans les sociétés de personnes, la cession est presque toujours constatée par un acte. En présence de la rédaction de l'article 23 de la loi d 1922, qui se réfère expressément à l'article 69 de la loi de Frimaire, on pourrait d'ailleurs soutenir que, cette dernière disposition n'instituant qu'un droit d'acte (qui était le droit de 0,50 % en princi pal (0,75 % avec les décimes) le droit majoré de 0,9 en principal de la loi de 1922 ne doit être, lui aus exigible, qu'en cas de réduction d'un acte. La quest offre peu d'intérêt pratique, parce qu'encore une fois, c'est d'ordinaire par acte que les cessions so effectuées.

Le prix de cession, pour servir de base à l'imp doit être, conformément aux règles habituelles, augm té des charges en capital, qui peuvent s'ajouter au prix, non compris, d'ailleurs le passif social (loi de Frimaire art. 14 N° 5) c'est-à-dire que les charg à ajouter au prix exprimé pour obtenir la valeur im posable sont celles qui incomberaient normalement cédant et que celui-ci impose au cessionnaire.

Régime particulier des cessions d'actions d'apport et des parts, d'intérêt, reçues en rémunération d'apports en nature

Le droit de 1,08 pour cent francs est invariable quant à son taux, quelle que soit la nature des bien qui composent l'actif social, sauf qu'il y a lieu de faire relativement aux parts d'intérêt réunies en rémunération d'apports en nature.

En effet, la cession des actions d'apport et des parts d'intérêt reçues en rémunération d'apports en nature est soumise, depuis l'article 24 de la loi du 13 Décembre 1922, à un régime fiscal particulier, lorsqu'elle s'effectue dans les deux premières année qui suivent la constitution de la société.

En principe, en droit fiscal, toute cession de part sociale, que celle-ci soit ou non matérialisée dans un titre négociable , est considérée comme une cession de droits sociaux, c'est-à-dire comme une cession de biens incorporels, et taxée, abstraction faite de la nature des biens que cette part sociale représente.

Or, dans un but de fraude ou, plusexactement car le mot de fraude s'applique mal en l'espèce , en vue de réaliser une économie sur le paiement des droits, les parties présentaient souvent comme cessions de parts sociales, des mutations véritables de biens meubles ou immeubles, ou de fonds de commerce. De cette façon, elles bénéficiaient de la différenc très sensible de tarif, entre le droit de mutation ordinaire, et le droit de cession de parts sociales

Les actions d'apport , d'après l'article 3, de

Source : BIU Cujas

loi du 24 Juillet 1867 modifié par la loi du ler Avril 1893, ne sont négociables que deux ans après la constitution définitive de la société. La taxe spéciale de transmission des valeurs mobilières n'étant donc pas due, puisqu'elle ne s'applique qu'aux titres négociables. les titres étaient matériellement créés aussi longtemps que durait la période de non négociabilité, c'est-à-dire jusqu'à l'expiration des deux ans, Les cessions consenties pendant cette période étaient donc taxables simplement au droit de mutation au comptant, de 0,75 %, décimes compris, créé par l'article 69 de la loi de Frimaire, et seulement lorsque la cession était constatée dans un acte présenté à l'enregistrement, puisque le droit sur les cessions de droits incorporels de la loi de Frimaire est un droit d'acte.

Pour échapper à la perception du droit de mutation sur les immeubles et les fonds de commerce et éventuellement à la taxe à la première mutation, les parties avaient souvent recours à la combinaison suivante : le vendeur apportait son immeuble ou son fonds de com merce à une société plus ou moins fictive, puis il cédait à celui qui voulait s'en rendre acquéreur, les actions ou les parts qui lui avaient été attribuées en rémunération de son apport, plusieurs cessions successives pouvaient même être effectuées de la sorte, Toutes ces mutations successives qui, en fait, avaient pour objet des biens en nature et qui auraient dû être passibles, s'il s'agissait d'immeubles, du droit de mutation immobilière, qui est actuellement de 12 %, et le cas échéant, de la taxe à la première mutation, n'acquittaient que le droit de 0,75 %.

L'Administration se trouvait désarmée. D'abord,il était souvent difficile d'établir la collusion, c'est à-dire de démontrer que la cession d'actions d'apport ou de parts sociales n'avait d'autre objet que de réaliser une mutation en nature, en évitant le paiement d'une partie des droits.

De plus, dans les circonstances assez rares, où la régie s'était crue à même de le prouver, en s'appuaynt par exemple sur le peu de temps écoulé entre la date de la constitution de la société et la date de cession des actions d'apport ou de parts , elle avait, en général, succombé devant les tribunaux . En effet, les parties sont libres, comme on l'a vu, en étudiant, dans l'Introduction générale, les règles de l'interprétation des actes, d'utiliser le procédé le plus avantageux pour elles au point de vue fiscal, du moment qu'il ne comporte aucune dissimulation et qu'il n'est pas interdit par la loi. Il n'y avait pas en l'espèce

Source : BIU Cujas

le caractère du contrat n'était pas dissimulé, c'éta incontestablement une cession d'action d'apport ou de parts sociales, et, d'autre part, aucune disposition de la loi n'interdisait à ce moment d'utilis ce procédé en vue de payer des droits moins élevés.

Assimilation des cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non négociabilité à des ventes effectives

Pour mettre fin à cette situation, l'article 24 de la loi de Décembre 1928 est venu assimiler, au poi de vue fiscal, à une vente effective des biens mis en société, les cessions d'actions d'apport consenties pendant la période de non négociabilité de deux ans. L'assimilation, du reste, n'est faite par la loi qu'a point de vue fiscal, Les titres, sauf dans le domaine d'application de la loi de 1928, conservent, en effet même s'ils représentent des apports immobiliers, le caractère mobilier que leur attribue l'article 529 du Code civil, tant en ce qui concerne l'application des droits de donation, de partage, ou de succession, que les différentes applications de la loi civile. La cession effectuée pendant la période de non négociabilité des actions d'apport, est donc considérée comme portant, non pas sur des droits sociaux incorporels, mais comme sur des biens en nature, et elle est assimilée à une vente ordinaire, pour le tarif ,pour l'acquittement des droits, les délais d'enregistrement la compétence du bureau, la répression des insuffisa et des dissimulations, et enfin pour l'exigibilité de taxe à la première mutation au taux de 3 % et des su taxes de 1,20 ou de 2,40 %au droit de mutation, lors que le montant de la valeur transmise dépasse 300.00 ou 500.000 francs.

La loi exige que chaque élément d'apport soit évalué de manière distincte dans l'acte de cession

Pour la perception de l'impôt, la loi exige que chaque élément d'apport soit, dans l'acte de cession évalué d'une manière distincte avec indication du numéro des actions attribuées en rémunération pour chacun de ces éléments. Si, par exemple, l'apport qui a été rémunéré par la délivrance d'actions d'apport consiste en un immeuble et en meubles, il faudra estimer séparément l'immeuble, et les meubles, et indiquer les numéros des actions qui correspondent re pectivement à l'apport immobilier et àl'apport mobil de même, si l'apport est constitué par un fonds de co merce, il fraudra indiquer - on aura, du moins, in térêt à le faire, les différents éléments du fonds s parément) et notamment mentionner à part les marcha dises neuves comprises dans cette cession, et les nu ros des actions correspondant spécialement à cet app de marchandises, puisque les marchandises neuves son taxées à un tarif de faveur de 2 %, tandis que la cession des autres éléments du fonds de commerce est imposée au tarif de 8 %.

Source : BIU Cujas

Sanction de cette obligation

En effet, s'il n'était pas fait de ventilation entre les différents éléments d'apports cédés, ou si les numéros des actions n'étaient pas mentionnés, les droits seraient perçus sur la cession intégrale"au tarif immobilier" dit la loi, ce qui, en réalité, doit s'entendre en ce sens que la taxation sera faite au tarif le plus élevé, A l'origine, un doute s'était élevé sur ce point; il est maintenant reconnu que malgré cette mention dans la loi du tarif immobilier,il serait absurde d'appliquer le tarif des ventes d'immeubles à une cession d'apports ne comportant aucun élément immobilier. L'intention du législateur est simplement que, lorsque des immeubles font partie des éléments constitutifs de l'apport , les droits soient alors perçus au tarif immobilier, c'est-à dire comme si toute l'opération portait uniquement sur des immeubles, mais que, si l'apport ne comprend pas d'immeubles, les droits soient calculés pour le tout sur celui des éléments qui comporte le tarif le plus élevé (par exemple le cas échéant, au tarif de 8 % des mutations de fonds de commerce). Le tarif à appliquer est le tarif en vigueur au jour de la cession.

Il est à remarquer que, la cession étant taxée comme si elle portait sur des biens en nature, il pourra arriver exceptionnellement, que le droit perçu se trouve inférieur à l'ancien droit de cession d'apport, de 0,75 % qu'on appliquait auparavant en vertu de la loi de Frimaire.Si, en effet, l'apport consistait en actions nominatives, la cession sera taxée, puisque ce sont les biens en nature eux-mêmes qui sont imposés, comme s'il y avait vente des actions nominatives elles mêmes, et on appliquera le droit de transfert, qui n'est que de 0,30 % . S'il consistait en titres au porteur, comme les titres au porteur ne sont imposés sur le fait de leur mutation, mais supportent une taxe d'abonnement représentative, non seulement il ne supporterait pas l'ancien droit de la loi de Frimaire, mais la cession échapperait à tout impôt, puisque le droit de cession pour les titres au porteur est remplacé par la taxe annuelle

Le même régime s'applique aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions,

La mesure n'est pas seulement applicable aux cessions d'actions d'apport, elle l'est également, d'après les termes de la loi, aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions . Ici, c'est donc au droit de 1,08 % que se substitue la taxation sur la mutation de biens en nature.Seulement, comme en cette matière , à l'inverse de la disposition contenue dans la loi de 1867 concernant la négociation des actions d'apport, il n'existe pas de période de non négociabilité, le texte

Source : BIU Cujas

prévoit simplement un délai de deux ans à partir de la constitution définitive de la société. Par conséquent, qu'il s'agisse de sociétés par actions, dans les deux ans de la période de non négociabilité, ou de sociétés autres que par actions, dans les deux ans qui suivent l'acte constitutif de société, toute cession de droits sociaux sera considérée comme portant, non sur les droits sociaux eux-mêmes, mais sur les éléments matériels que ces droits sociaux représentent. Après deux ans, on rentrera dans le droit commun. La présomption de la loi de 1928, qui ne s'applique qu'à la période de deux ans, tombera d'elle-même, la négociation des actions d'apport ne donnera plus ouverture qu'au droit de transfert pour les titres nominatifs, ou bien à la taxe annuelle de transmission pour les titres au porteur, et la cession de parts d'intérêt ne sera plus passible que du droit spécial ordinaire, c'est-à-dire du droit de 1,08%

La loi de 1928 n'a donc pas rendu impossible toute combinaison du genre de celles qu'elle a voulu éviter, puisqu'il suffit d'attendre deux ans. Cette nécessité lui enlève du moins , beaucoup de son intérêt pratique.

Ce qui se passe lorsque à la dissolution de la société le cessionnaire des titres taxés se voit attribuer les biens qu'il a apportés

La loi de 1928 a pris soin de régler la situation à la dissolution de la société. Elle dispose, en effet que si , à la dissolution de la société, le cessionnaire des titres qui ont été taxés, en vertu de la présomption légale, d'après la nature des biens qu'ils représentent, se voit attrivuer les dits biens dans le partage de l'actif, aucun droit de mutation ne sera dû alors, puisqu'il a déjà été payé au moment de la cession des titres. Au contraire, lorsque la cession n'est taxée qu'au droit réduit de transmission, c'est-à-dire traitée simplement comme une cession de droits sociaux, ce qui a lieu, lorsqu'elle intervient après les deux ans, le droit de mutation, d'après la nature des biens, est perçu, lors de la dissolution, sur l'attribution faite au cessionnaire des actions d'apport.

Cette disposition appelle quelques explications. En vertu d'une théorie consacrée par la jurisprudence et qu'on appelle la "théorie de la mutation conditionnelle", l'apport pur et simple est considéré comme n'entraînant pas mutation actuelle des biens constitués en apport au profit de la société, mais comme emportant mutation simplement conditionnelle au profit de la personne, autre que l'apporteur lui-même, qui, lors du partage de l'actif social, à la dissolution de la société, se verrait attribuer lesdits biens . Donc de trois choses l'une : Ou bien l'objet (immeuble, fonds de commerce, etc) constitué en apport est aliéné en cours d'exploitation, il ne se retrouve plus lors

Source : BIU Cujas

partage et, il n'y a pas de question, ou bien il est attribué, lors du partage, à une personne autre que celle qui l'avait apporté, dans ce cas, la mutation qui était simplement conditionnelle, devient parfaite, et donne lieu aupaiement du droit de mutation. Ou bien, l'objet constitué en apport fait retour à l'apporteur lui-même. Dans cette hypothèse, la condition à laquelle la mutation était subordonnée, c'est-à-dire l'attribution à une autre personne, ne se trouve pas réalisée, et il n'y a pas mutation, puisque l'apport se retrouve dans les mains de celui qui l'avait fourni; donc, pas de droit de mutation , simple droit de partage.

En vertu de la loi de 1928, au contraire, le cessionnaire de l'action d'apport ou de la part sociale délivrée en rémunération d'apports en nature, qui a acquis cette action ou cette part dans les deux ans de non négociabilité de l'action, ou dans les deux ans à partir de la constitution de la société de personnes, est considérée comme se substituant à l'apporteur et comme devenant apporteur à sa place. De fait, il a payé effectivement les droits de mutation. D'où cette conséquence, qu'il ne paiera plus un nouveau droit de mutation, si c'est à lui que le bien apporté est attribué lors du partage, et qu'au contraire, le droit de mutation, lors de la dissolution de la société, sera perçu, si c'est à l'apporteur primitif, qui avait cédé ses actions ou ses parts, que le bien fait retour, parce que, en vertu de la loi de 1928, ce n'est plus lui qui est resté l'apporteur, c'est le cessionnaire qui est devenu appaorteur à sa place.

La présomption de la loi de 1928 n'est pas susceptible d'être combattue par la preuve contraire,Par conséquent, tout est taxé, lors de la cession des actions d'apports ou des parts d'intérêts représentatives d'apports en nature, quand elle se produit dans la période des deux années suspectes, comme si la constitution de la société et la cession des titres procédaient simplement d'un esprit de fraude, et avaient pour objet d'esquiver le paiement de l'impôt.

Application de la présomption de la loi de 1928,quand la société qui émet les titres prôvient de la transformation d'une société antérieure

Lorsque la société dont les titres sont cédés provient de la transformation d'une société antérieure, il convient, pour savoir si la présomption est applicable, d'établir la distinction suivante : si la transformation a entraîné la dissolution de la première société et donné, par suite, naissance à un être moral nouveau, le délai de deux ans commence àcourir à partir de cette transformation. L'article 24 de la loi de 1928 joue en pareil cas, que la cession soit faite par un

Source : BIU Cujas

associé ancien ou par un associé nouveau, Mais, si cette transformation n'entraîne pas la création d'une société nouvelle, s'il s'agit, en d'autres termes, de simples modifications apportées à la constitution d'une société qui continue de subsister, le point de départ des deux années est fixé, en principe, au jour de la constitution de la société originaire, à moins qu'il ne soit intervenu, dès lors, une augmentation de capital par voie d'apports en nature, auquel cas, le délai serait calculé, en ce qui concerne les parts provenant de l'augmentation du capital par voie d'apports en nature, à compter seulement de la date où cette augmentation de capital serait devenue définitive. Dans cette dernière hypothèse, la cession ne tomberait sous le coup de l'article 24 de la loi de 1928 que si elle portait sur des apports en nature effectués depuis moins de deux ans, soit à la société, sous sa forme primitive, soit à la société après sa transformation.

Enfin, s'il y a fusion de deux sociétés, dont l'une a moins et l'autre plus de deux ans d'existence, la présomption ne fonctionne que pour les actions d'apport attribuées à la plus jeune.

Domaine d'application de la présomption de l'art.24 de la loi de 1928

D'ailleurs, l'article 24 ne s'applique pas seulement à la cession de titres, consentie par l'auteur de l'apport, mais à toutes les cessions ultérieures faites dans le même délai de deux années par les acquéreurs de ces titres. Il ne concerne d'ailleurs que les cessions à titre onéreux, à l'exclusion des transmissions à titre gratuit, au sujet desquelles il n'y avait pas lieu, en effet, de se préoccuper du danger de fraude.

L'article 24 ne concerne pas davantage les actions et les parts d'intérêt qui ne représentent que des apports en numéraire , les actions de souscription, par opposition aux actions d'apport dans les sociétés par actions) ; il faut qu'il s'agisse d'apports en nature. Y échappent également, la loi ne les ayant pas visées, les parts de fondateurs, .Dans les deux premières années de constitution de la société, les parts de fondateurs seront donc, en fait, avec les actions de souscription et avec les parts d'intérêt obtenues contre versement de numéraire , les seuls titres auxquels s'applique soit ld droit de cession de 0,75 % de la loi de Frimaire soit le régime spécial des cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (c'est-à-dire le droit de 1,08 %) puisque pour les actions ou parts qui correspondent à des apports en nature il y aura application de la présomption de l'article 24.

La taxe des titres non matériellement créés

L'arrêt de cassation du 2 Mai 1922, selon lequel les droits de transmission proprement dits ne sont dus

Source : BIU Cujas

que sur les cessions de titres négociables matériellement créés, avait deux conséquences, l'une et l'autre également dommageables pour le fisc et contre lesquelles la loi du 22 Décembre 1922 est venue réagir, La première, que l'on connait déjà est que, lorsqu'il s'agissait de titres non négociables l'impot de la loi de 1857 n'était pas applicable, c'est pour cette raison que la loi de 1922 a disposé que seraient frappées d'un droit spécial (d'abord équivalent au droit de transmission et qui en est devenu distinct) les cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, c'est-à-dire les cessions de parts sociales qui n'étaient pas représentées par un titre négociable, L'autre conséquence, c'est qu'échappaient également au droit de transmission toutes les cessions de droits sociaux, qui n'étaient pas représentés par un titre existant matériellement, puisque l'existence matérielle du titre était d'après l'arrêt de 1922, la condition d'exibilité de l'impot. Par suite, les cessions de droits sociaux, intervenant avant la création matérielle des titres n'étaient passibles que du droit de la loi de Frimaire, art. 69 § 6 N° 2, sur les cessions de droits incorporels, c'est à-dire du droit de 0,75 % décimes compris. Ce droit de la loi de Frimaire était d'ailleurs, comme on l'a vu pr précédemment un droit d'acte, exigible seulement au cas d'établissement d'un écrit, de sorte qu'en fait, la plupart des cessions de titres non créés matériellement échappaient à toute taxation, aucun acte n'étant rédigé.

Régime établi par la loi de 1922: taxe annuelle sur les titres non encore matériellement créés

L'article 24 de la loi de 1922 a, en conséquence, édicté que dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créé matériellement leurs titres, le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur, serait immédiatement passible de la taxe annuelle et obligatoire, instituée par l'article 8 § 2, de la loi du 23 Juin 1857, c'est-à-dire de la taxe annuelle de transmission. En d'autres termes, les titres non encore matériellement créés devaient être assimilés ,au point de vue fiscal, à des titres au porteur, et traités, au point de vue fiscal, à des titres au porteur, et traités, bien que non encore existant matériellement comme s'ils existaient sous la forme de titres au porteur.

Il résulte de ce nouveau régime que, pendant la période qui précède la création matérielle des titres, la transmission à titre onéreux du droit incorporel de l'associé , sous quelque forme qu'elle soit consta-

Source : BIU Cujas

tée, est affranchie de tout autre droit de mutation, puisque la taxe annuelle en tient lieu . En conséquence si des mutations se rapportent à des titres non encore représentés par des titres en papier, étaient constatées dans un acte soumis à l'enregistrement, le seul droit exigible serait le droit fixe, perçu à titre de droit de formalité, de 22,50.

Les titres non créés sont soumis à cette taxe annuelle de transmission, meme s'il est de leur essence de n'etre créésque sous la forme nominative, à moins qu'il ne s'agisse de titres nominatifs ne pouvant etre expressément, ni cédés, ni négociés.

Il importe de remarquer que, d'après son texte meme l'article 24 de la loi du 28 Décembre 1922 ne s'applique qu'aux actions et aux parts defondateurs, qui s'y trouvent seules visées, à l'exclusion des obligations non créées, qui restent assujetties au droit de 0,75% prévu par l'article 69 de la loi de Frimaire, lorsque leur cession est constatée par des actes soumis à l'enregistrement. A l'égard des obligations, par conséquent le régime antérieur est complètement maintenu, Par contre, la loi de 1922 s'applique à toutes les actions y compris les actions d'administration ou de garantie

Conditions d'application de l'art.24 de la loi du 29 Décembre 1922

D'autre part, pour qu'il y ait lieu à application de l'article 24, il est indispensable que le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur soit susceptible, d'après les statuts, d'être matérialisé dans un titre négociable. Il n'est donc pas applicable lorsque les statuts ne prévoient pas l'émission de titres négociables (solut. du 13 Bovembre 1924). Il en est de même pour les actions qui, en vertu d'une disposition statutaire, sont nominatives, et ne peuvent, d'autre part, être, ni cédées, ni négociées, puisque leur non négociabilité les soustrait au droit de transmission. N'étant pas négociables, elles ne paieraient pas le droit de transmission, si elles étaient déjà créées, on ne peut le leur réclamer alors qu'elles ne le sont pas encore (solut . du 28 Aout 1923).

Date à partir de laquelle la taxe annuelle est exigible

La taxe devient exigible par le seul fait que le droit de l'actionnaire a pris naissance, c'est-à-dire s'il s'agit d'une société nouvelle, dès que la société est constituée et l'action souscrite, et, en cas d'augmentation de capital, dès que cette opération est définitivement réalisée. Sur ce dernier point, c'est la date à laquelle s'est tenue l'assemblée générale des actionnaires reconnaissant la sincérité de la déclaration de souscription et de versement, qui doit etre retenue comme formant le point de départ de la taxe pour les actions nouvelles, ceci sous réserve du délai de tolérance accordé par l'administration (v.infra)

Source : BIU Cujas

Enfin, la taxe des titres non créés matériellement cesse naturellement d'être due, dès que l'action prend une existence matérielle. Cela veut dire que, si l'action est créé sous forme nominative (que ce soit sous forme de titre individuel, soit même sous forme de certificat nominatif englobant une pluralité de titres, car il n'est pas nécessaire que chaque titre soit créé matériellement d'une façon individuelle) la taxe annuelle prendra fin, et qu'on retombera dans l'application du droit de transfert perçu sur les mutations effectives. Si, au contraire, les titres sont créés dans la forme au porteur, la taxe annuelle de transmission continuera naturellement à être exigée, mais le titre de perception, si l'on peut ainsi dire, sera différent. Auparavant, c'était le fait qu'il existait des droits sociaux, non représentés, par un titre matériellement existant; le titre de perception, à partir de la création du titre sera le fait que le titre existe sous la forme au porteur qui, comme telle, entraîne application de la taxe annuelle de transmission.

En d'autres termes, la taxe annuelle, à un titre ou à un autre, continuera d'être perçue, si à la période de non existence matérielle du titre succède son existence sous la forme au porteur.

Tant que les titres ne sont pas créés, il n'y a pas à distinguer les actions non libérées, les actions à option, ou les actions dont les statuts prévoient qu'elles ne pourront être que nominatives, ou celles pour lesquelles les statuts prévoient qu'il ne sera pas délivré de titres.

Délai pour le paiement de la taxe annuelle

La taxe des titres non matériellement créés doit être acquittée pour la première fois dans les vingt jours à partir du moment où l'action ou la part de fondateur existe juridiquement ou, plus exactement, à partir du moment où le droit de l'actionnaire ou du titulaire de parts de fondateur a pris naissance, et ensuite tous les trois mois, d'après les mêmes modalités que la taxe annuelle de transmission, avec laquelle, d'ailleurs, cette taxe des titres non matériellement créés se confond en fait.

Dérogation concernant les actions attribuées en représentation d'apports en nature

Cependant, la taxation nouvelle comporte une dérogation pour les actions attribuées en représentation d'apports en nature, et qui, aux termes de l'article 2 de la loi du 1er Avril 1893, qui a modifié sur ce point l'article 3 de la loi de 1867, ne sont négociables que deux ans après la constitution définitive de la société.

A s'en tenir à la lettre de la loi de 1922, son texte aurait permis, du moment qu'elles n'étaient pas matériellement créées, de les atteindre aussi bien que

Source : BIU Cujas

les actions de souscription, mais l'Administration a estimé équitable de maintenir, sous le nouveau régime, la dispense de la taxe annuelle de transmission, dont les actions d'apports bénéficiaient déjà en vertu de règles antérieures (solut. du 6 Novembre 1895).

Exemption dont bénéficient les actions d'apport pendant la période de non négociabilité

Puisque les actions d'apport , pendant la période de non négociabilité, lorsqu'elles existent matériellement étaient dispensées de la taxe de transmission, ici encore, il n'y avait pas lieu de l'exiger,dans la période où elles n'existaient pas encore matériellement.

Toutefois, si les statuts prolongent la période, de non négociabilité des actions d'apport, celles ci deviennent passibles de la taxe annuelle de transmission. lorsqu'elles ne sont pas créées dans la forme nominative à l'expiration du délai légal de non négociabilité (solut. du 17 Avril 1928). D'autre part, dans les cas exceptionnels prévus par la loi, où la période de non négociabilité est moindre que deux ans, c'est au terme de cette période réduite, que la taxe des titres non matériellement créés deviendra exigible ainsi, en cas de fusion de sociétés , l'article 1er de la loi du 16 Novembre 1903 autorise la négociation immédiate des actions d'apport attribuées à une société ayant plus de deux ans d'existence. Dans ce cas, la taxe de transmission sera immédiatement applicable, meme si les titres n'ont pas encore été créés, matériellement. De meme en cas de transformation d'une société à responsabilité limitée en société anonyme, les actions créées à la suite de cette opération et remises en rémunération d'apports datant de plus de deux ans sont immédiatement négociables et doivent dès lors la taxe de transmission.

Du moment qu'elles échappent à la taxe de transmission les cessions d'actions d'apport, non encore représentées par des titres matériels, qui surviennent dans la période de non négociabilité et sont réalisés dans les formes prévues par l'article 1690 du Code civ doivent etre soumises au droit de mutation au comptant Ce droit , est, théoriquement, le droit de 0,75 % de l loi de Frimaire, mais nous savons qu'en fait, ce droit ne joue pas, depuis la présomption de la loi de 1928, que c'est le droit de mutation au comptant applicable à la cession en nature des biens constituant l'apport qui sera exigé.

Exemption dont bénéficient les parts de fondateur et

Une exemption identique à celle dont bénéficient les actions d'apport pendant la période de non négociabilité est acquise aux parts de fondateur et aux parts bénéficiaires, que l'article de la loi du 31 Mai 1917 déclarées également non négociables, pendant deux ans.

Source : BIU Cujas

Mais, pour ces sortes de titres, le droit qui serait dû pendant cette période, en cas de cession régulièrement constatée, serait le droit de 0,75 % de la loi de Frimaire, puisque l'on a vu précédemment que la présomption de la loi de 1928 ne s'étend pas aux parts de fondateurs. A l'expiration de la période de non négociabilité, ou bien les actions d'apport ou les parts de fondateurs sont créées, et la taxe qui les frappe est la taxe annuelle de transmission ou la taxe de transfert, suivant qu'elles sont nominatives ou au porteur; ou bien, ces titres ne sont pas créés immédiatement après l'expiration des deux ans, et, à partir de ce moment, la taxe instituée par l'article 24 de la loi de 1922 redevient applicable.

Difficulté en cas de création au cours d'un trimestre, de titres sous la forme nominative.

Une difficulté s'est élevée relativement au moment où prend fin la taxe des titres non matériellement créés, dans le cas suivant : une société, en cours de trimestre, créé ces titres, et les créé tous sous la forme nominative. Au dernier jour du trimestre, quand la société fournit son relevé, il n'existe plus de titres non matériellement créés, puisqu'ils ont été créés dans le cours du trimestre et il n'existe pas non plus de titres au porteur, puisque les titres ont été créés sous la forme nominative, La taxe des titres non matériellement créés devra-t-elle être acquittée depuis le commencement du trimestre jusqu'au jour où s'est effectuée la création matérielle des titres? C'est en ce sens qu'a conclu l'Administration, par une solution du 10 Septembre 1923, à laquelle a adhéré un jugement du tribunal de la Seine du 26 Novembre 1925.Cette doctrine a d'ailleurs été contestée, et l'on a fait valoir qu'aux termes de la loi, c'est la situation existant au dernier jour du trimestre qui règle l'exigibilité de la taxe de transmission, et que, par conséquent, cette situation faisant ressortir l'inexistence de titres non matériellement créés et l'inexistence de titres au porteur, la taxe de transmission est entièrement inapplicable.

Délai de tolérance accordé par l'Administration pour la création matérielle des titres

Il a été signalé plus haut que, dans la pratique, l'Administration accorde aux sociétés, un délai de tolérance, pour tenir compte du fait que celles-ci au moment de leur constitution ou lorsqu'elles procèdent à une nouvelle émission ne peuvent pas créer leurs titres du jour au lendemain. Aussi, leur consent-elle, à compter de la constitution définitive de la société ou de la clôture de l'émission, un délai amiable suffisant pour l'établissement des titres. Pendant sa durée il n'est pas insisté pour le paiement de la taxe de la loi de 1922. Ce délai , qui constitue une pure tolérance de la part de l'Administration, prend fin au plus tard,

Source : BIU Cujas

à l'expiration du semestre qui suit celui au cours duquel est intervenue la clôture de l'émission ou la constitution définitive de la société, c'est-à-dire qu'il est , au maximum de deux trimestres. A son expiration, si les titres ne sont pas créés sous la forme nominative, la taxe est due, soit en tant que taxe sur les titres mobiliers non créés, soit en tant que taxe annuelle sur les titres au porteur; celle-ci à partir de la création des titres. Mais, si les titres, à l'expiration du délai de tolérance, ne sont pas créés le bénéfice du délai est perdu, en ce sens que la taxe s'applique rétroactivement à partir de la date de la constitution de la société, ou de la clôture de l'émission.

Les titres à ordre. Leur régime jusqu'à la loi du 4 Avril 1926

Il reste quelques mots à dire de la transmission d'une forme nouvelle de titres: les titres à ordre créés par la loi du 4 Avril 1926. Avant cette loi, les cas de transfert par endossement étaient réglés par assimilation aux deux catégories de cessions de titres, cessions avec transfert, et cessions sans transfert sur les registres sociaux; en d'autres termes, il n'y avait pas de régime spécial aux titres transmissibles par endossement. La loi ne s'en occupait pas, et la seule question qui se posait était celle de savoir, si, étant données les modalités de leur cession, ces titres, rentraient dans la catégorie des titres au porteur ou dans celle des titres nominatifs. Si l'endossement pour être valable vis à vis de la société devait être suivi d'un transfert sur les registres sociaux , c'était alors le droit de transfert exigible sur le prix de négociation qui devenait applicable (Cass. 21 Novembre 1864,S.65.I.46). Ainsi, étaient passibles de la taxe de transfert, et non de la taxe annuelle, les obligations émises par une ville et transmissibles par endossement, si le transfert n'était valable que visé par le maire, après inscription sur un registre tenu à cet effet à la mairie (tribunal de Lons-le-Saulnier 2 Mai 1902). En résumé les titres à endos étaient ignorés en droit fiscal.

Le régime établi par la loi du 4 Avril 1926

Les articles 17 et suivants de la loi du 4 Avril 1926 ont prévu, dans le but de réduire l'emploi des titres au porteur, que le fisc redoute, comme un instrument facile de fraude, la création de titres à ordre, dont la transmission s'opère plus facilement que par un transfert véritable sur les registres sociaux, et dont la négociation est dépouillée de toutes les formalités qui gênent celle des titres nominatifs, Aux termes de l'article 17 les actions, obligations et autres titres créés par les sociétés et collectivités peuvent être établis sous la forme à ordre.

Source : BIU Cujas

C'est donc une simple faculté donnée aux porteurs de titres et aux sociétés (1).

L'endossement des titres à ordre

Les titres à ordre sont immatriculés au nom d'une personne déterminée, l'endossement en blanc est interdit;ils sont transmissibles par voie d'endossement, inscrit sur les titres eux-memes, L'endossement devant être signé et daté par l'endosseur et indiquér les nom, prénoms et domicile de l'endossataire. D'autre part, cet endossement n'opère transfert de la propriété du titre à l'égard des tiers, et notamment du Trésor Public, que s'il a fait l'objet d'une inscription sur un registre spécial tenu par la société, compagnie ou entreprise intéressée. L'intéret fiscal des titres à ordre consiste, en effet, en ce que toute mutation , de meme que pour les titres nominatifs, devra être consignée dans les documents sociaux,dont la régie a communication. Copie textuelle de la mention d'endossement devra être signifiée, par lettre recommandée avec accusé de réception, au siège de l'établissement émetteur. Toutefois, pour ne pas entraver les opérations à terme, la loi de 1926 a prévu que les formalités d'endos et de signification ne seraient exigées qu'au cas de livraison effective des titres; en sont donc dispensées les opérations qui, en bourse, se règlent par le paiement de simples différences, par opposition à celles qui aboutissent à une livraison.

En vertu de l'article 22 de la loi de 1926,aucun droit de transfert n'est dû en cas de négociation d'un titre à ordre. Il acquitte la taxe annuelle de transmission, mais cette taxe est réduite de moitié . C'est-à-dire que cette taxe étant actuellement de 0,25 %, serait pour les titres à ordre, s'il en existait, de 0,125 %.

D'autre part, la conversion de la forme à ordre à la forme nominative et réciproquement, est exempte de droits, la conversion des titres à ordre en titres au porteur étant, au contraire, passible du droit ordinaire de conversion..

Les causes de l'insuccès des titres à ordre

La création des titres à ordre n'a reçu aucune application pratique, En effet, aux termes de l'article 23 de la loi du 4 Avril 1926, l'entrée en vigueur du nouveau titre était subordonnée à la publication d'un réglement d'administration publique, qui n'est

(1) Des dispositions insérées récemment par la Commission des finances de la Chambre dans le projet de douzièmes de l'exercice 1933 prévoyaient la transformation obligatoire de tous les titres au porteur, soit en titres nominatifs, soit en titres à ordre.

Source : BIU Cujas

jamais intervenu. Une commission a été réunie pour l'élaborer, elle est parvenue, d'ailleurs, non sans difficulté, à mettre sur pied un avant projet auquel n'a pas été donné suite, parce qu'au cours de son travail, s'étaient révélées des objections graves, tenant à la nature même des titres à ordre et au régime fiscal qui lui était applicable. La commission avait d'abord constaté que les titres à ordre présentaient les inconvénients des titres nominatifs sans en avoir les avantages. Si leur négociation exigeait, comme pour ces derniers, des formalités compliquées: mention d'endossement, notification à la société, inscription sur les registres sociaux, par contre, à l'inverse de ceux-ci , ils ne fournissaient à leurs possesseurs aucune sécurité juridique. Pour les titres nominatifs la régularité du transfert est assurée par l'officier public qui y fait procéder et qui en est garant et qui doit s'enquérir de la qualité des parties, de leur capacité civile, de leur droit de disposer des titres, etc.. de telle façon que l'acquéreur d'un titre nominatif est sur de le tenir du véritable propriétaire. Cette garantie n'existe pas avec le titre à ordre, puisque l'intermédiaire, banquier, agent de change, notaire, etc. qui procédera à la cession, se bornera simplement à compléter les mentions d'endossement au moyen des indications qui lui sont fournies par ses clients , sans avoir àcontrôler leur exactitude.

En second lieu, il aurait fallu prévoir une cotation particulière pour les titres à ordre, puisqu'ils auraient été négociés directement sous cette forme. Or, il y a de graves inconvénients à avoir, pour les mêmes valeurs, plusieurs cotations différentes qui diminuent l'élasticité du marché. C'est pour cette raison qu'en bourse, pour les valeurs qui comportent à la fois des titres nominatifs et des titres au porteur, il n'est coté qu'un seul cours, les titres nominatifs étant convertis en titres au porteur pour la négociation.

Enfin, l'existence de titres à ordre, étant donné qu'il s'agissait d'une institution facultative, aurait pu servir de moyen de fraude fiscale, en vue d'éluder le paiement du droit de transfert ou de conversion.

Lorsqu'on aurait voulu aliéner un titre nominatif au lieu de le convertir en vue de la négociation en titre au porteur, ce qui donne ouverture au droit de conversion de 0,50 %, on aurait commencé par le faire convertir en titre à ordre, cette conversion étant gratuite, puis on aurait vendu le titre à ordre sous cette forme, cette cession n'étant pas frappée

Source : BIU Cujas

du droit de transfert; ensuite, l'acquéreur , à son gré, aurait conservé le titre à ordre sous cette forme, ou bien l'aurait fait reconvertir en titre nominatif, à son nom. cette conversion étant également une opération gratuite. Les intérêts du Trésor se seraient donc trouvés gravement compromis.

Critique du régime fiscal du droit de transmission

Le droit de transmission sur les valeurs mobilières a été l'objet de critiques extrêmement vives; Pour en apprécier la portée , il est nécessaire de sortir un instant du cadre de notre étude et de replacer le droit de transmission dans l'ensemble des textes, qui frappent les valeurs mobilières.

Taxes qui frappent les valeurs mobilières.

Ces taxes sont au nombre de trois (ou de quatre si l'on y comprend la taxe sur les opérations de bourse).

Le droit de timbre

1°- le droit de timbre, créé sous sa forme actuelle par la loi du 5 Juin 1850. Toutes les actions et obligations négociables des départements, communes, sociétés. quelle qu'en soit la forme, sont assujetties, dès leur émission, à un droit de timbre, proportionnel calculé sur la valeur nominale des titres. Ce droit peut être perçu, soit au comptant, soit par abonnement, Au comptant, il varie d'après deux éléments: a) d'après la nature du titre, action ou obligation, - b) en ce qui concerne les actions, d'après la durée de la société, Le tarif actuel est de 1 % pour les obligations, et de 0,50 ou de 1 pour 100, pour les actions, suivant que la société est fondée pour moins ou pour plus de dix ans. En général, les sociétés évitent d'acquitter le droit de timbre au comptant, qui vient augmenter leurs frais de premier établissement, alors qu'elles ont besoin d'avoir leur trésorerie libre, et préfèrent le payer par abonnement. Le timbre par abonnement consiste dans une taxe annuelle de 0,05 % du montant nominal des actions dont le nombre est calculé invariable pour toute la durée de la société, et des obligations, qui sont taxées pendant la durée du titre. Le droit de timbre est payé par la société, et il est admis par la jurisprudence que c'est une charge qui lui incombe en propre, parce que c'est à elle qu'il appartient de remettre aux actionnaires ou aux obligataires des titres en règle. La société ne peut donc pas, à moins de clause contraire des statuts récupérer sur les porteurs le droit de timbre.

L'impot sur le revenu des valeurs mobilières

2°- L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières créé par la loi du 29 Juin 1872 . D'abord de 3 % et successivement augmenté, il est actuellement, depuis la loi du 26 Avril 1930, de 16 %, après avoir été, en vertu de la loi du 3 Aout 1926, de 18 %. Il frappe la distribution des bénéfices en produits de toutes

Source : BIU Cujas

natures; il est acquitté trimestriellement par la société, qui en fait l'avance au Trésor et qui s'en récupère en le déduisant du montant du coupon, qu'elle met en distribution et dont elle retranche en meme temps le montant de la taxe annuelle de transmission.

Le droit de transmission

3°- Le droit de transmission sous ses deux formes : droit de transfert sur les titres nominatifs, taxe annuelle sur les titres au porteur, que nous venons d'étudier.

L'impôt sur les opérations de bourse.

A ces trois impôts, qui frappent la valeur elle-même, s'ajoute l'impot sur les opérations de bourse, Cet impôt se distingue des taxes précédentes en ce sans que, théoriquement, ce n'est pas la valeur elle-même qu'il cherchait à âtteindre, soit dans son existence comme le droit de timbre, soit dans son rendement comme l'impot sur le revenu des valeurs mobilières, soit dans sa circulation comme le droit de transmission sous ses deux formes de droit de transfert sur les titres nominatifs et de taxe annuelle de transmission sur les titres au porteur; il se propose de taxer l'opération de bourse, en elle-meme, et constitue à ce titre, un impot sur la spéculation. Ainsi, une adjudication de titres nominatifs devant notaire ne donnera lieu qu'à la perception du droit de transfert, la négociation de titres nominatifs en bourse supportera, en plus du droit de transfert, l'impot sur l'opération .

Cette taxe a été créée par la loi du 28 Avril 1893, elle frappe toutes les opérations au comptant et à terme, et elle est actuellement de 1 franc, pour 1000 frs quant aux opérations au comptant, de 0,50 pour 1000 francs quant aux opérations à terme, et de 0,25 pour 1000 francs en ce qui concerne les reports. Ces taux résultent de l'article 9 de la loi du 26 Avril 1930. La taxe est perçue à la fois sur l'acheteur et sur le vendeur, elle est versée au fisc et retenue par l'intermédiaire qui exécute les ordres de bourse, Celui-ci doit tenir un répertoire communicable aux agents et produire comme justification du paiement de l'impôt,pour toutes les valeurs inscrites à la cote officielle,un bordereau d'agent de change,bordereau délivré par lui-même, s'il est agent de change, ou qu'il se procure auprès d'un agent de change, s'il n'est que coulissier.

Cette taxe fonctionne comme impot sur la spéculation parce qu'elle est, en fait, beaucoup plus lourde, en dépit de la différence des tarifs, pour les opérations à terme que pour les opérations au comptant.Ces dernières portent sur une quantité limitée de titres

Source : BIU Cujas

et se terminent par une livraison effective. Au contraire, la plupart des opérations à terme, qui se dénouent par le paiement de simples différences, portent sur des quantités considérables de titres, sur 100, 1000 ou 2.000 titres, qui ne sont l'objet d'aucune livraison à l'acheteur, celui-ci les revendant pour la même échéance et se bornant à encaisser la différence entre le cours d'achat et le cours prix de revente, si son opération a bien tourné, ou bien à payer cette différence, en cas de baisse des cours, Or, pour réaliser une différence qui se traduira parfois par un bénéfice de quelques milliers de francs, on est obligé d'engager une opération, qui peut,porter sur 200.000 ou 300.000 francs de titres et c'est cette somme qui sera soumise à la taxe sur les opérations de bourse.

Appréciation d'ensemble sur les impôts frappant les valeurs mobilières

Si on laisse de côté cet impôt, on constate que, parmi les trois autres , le droit de timbre ne soulève pas d'objection particulière; il est payé par la collectivité émettrice, qui le garde à sa charge, et dont il accroit simplement, dans une légère mesure, les frais généraux . L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas, non plus, critiquable dans son principe, la seule objection qu'il puisse encourir concerne l'exagération de son tarif. Quant au droit de transmission, il convient de distinguer entre le droit de transfert et la taxe annuelle.

Le droit de transfert sur les titres nominatifs a nettement le caractère d'un droit de mutation; il n'est perçu que quand il y a transmission des titres, avancé par la société, qui en est comptable vis-à-vis du Trésor, il est supporté par les possesseurs de titres et comme il est perçu à l'occasion du transfert, il demeure sans répercussion sur le montant des coupons distribués. Son assiette est rationnelle.

Critiques élevées contre la taxe annuelle de transmission

Il en est autrement, de la taxe annuelle de transmission sur les titres au porteur; perçue indépendamment de toute transmission, du seul fait de l'existence du titre à l'expiration du trimestre, ignorant par conséquent le fait de la mutation, elle se répercute nécessairement sur le montant du coupon duquel elle est retenue. Or, il est impossible de prévoir le taux du retranchement que le coupon subira de ce chef, en plus du retranchement qu'il subit déjà du montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En effet, l'impôt sur le revenu comme l'indique son nom, est calculé sur le montant du revenu; c'est actuellement un impôt de 16 % du revenu brut, du coupon brut mis en distribution. Mais la taxe annuelle qui, elle aussi, est retranchée du montant du coupon, est calculée sur le

Source : BIU Cujas

capital; à savoir sur le cours moyen dans, l'année précédente, elle est actuellement de 0,25 % de ce cours moyen.

Le montant du prélèvement effectué sur le coupon, du chef de la taxe annuelle ne peut être déterminé à l'avance.

La question qu'il faudrait résoudre est donc la suivante : quelle fraction du coupon représente ce prélèvement de 0,25 % calculé sur le cours moyen du titre? Or, à cette question, il est impossible de donner une réponse à l'avance, parce que la relation entre le cours d'un titre en bourse et son revenu n'est pas fixe et varie suivant les valeurs. Tout ce qu'on peut dire c'est que le poids de la taxe de transmission sera d'autant plus lourd que le rendement d'une valeur est plus faible.

Ce prélèvement est d'autant plus lourd que le revenu du titre est plus faible.

Prenons comme exemple deux valeurs, dont le cours moyen pendant l'année précédente a été de mille francs pour l'une comme pour l'autre. L'une détache un coupon de 80 francs et l'autre un coupon de 40 francs. Les valeurs se capitalisent plus ou moins haut, selon le degré de confiance qu'elles inspirent. Ces deux valeurs, leur cours moyen étant le même, acquitteront la même taxe de transmission, à savoir 2,50. En laissant de côté le droit de timbre, qui demeure à la charge de la société, le prélèvement fiscal s'établit ainsi :

Première valeur :	
Droit de transmission (0,25 % sur 1.000 frs)	2,50
Impôt sur le revenu 16 % sur 80 frs)	12,80
	15,30
Deuxième valeur :	
Droit de transmission (0,25 % sur 1.000 frs)	2,50
Impôt sur le revenu (16 % sur 40 frs)	6,40
	8,90

C'est-à-dire que le coupon de 40 francs, au lieu de payer exactement la moitié du droit réclamé au coupon de 80 frs ce qui représenterait un impôt de 7,65, paiera sensiblement plus que la moitié. Et encore dans cet exemple, a-t-on pris le tarif actuel de l'impôt. La disproportion était beaucoup plus marquée, lorsqu'en 1925, le tarif de la taxe de transmission était de 0,84 % et celui de l'impot sur le revenu de 18 %.

Source : BIU Cujas

Ainsi, plus le rendement d'un titre sera faible et plus apparaîtra l'exagération de la taxe de transmission et l'amputation excessive qu'elle fait subir au montant du coupon. Soit une valeur dont le cours moyen dans l'année précédente était de 1.000 francs et qui donne un revenu très faible de 7,50 ce qui représente un rendement de 0,75 %. C'est un cas exceptionnel, sans doute, mais dont cependant il y a eu des exemples dans ces dernières années, à la suite de l'augmentation rapide et d'ailleurs exagérée qu'avaient subie les cours des valeurs mobilières. Ce coupon subira actuellement un retranchement de 16 % sur 7,50, au titre de l'impôt sur le revenu, soit 1,20; plus la taxe de 0,25 % sur les 1000 francs de cours moyen, soit 2,50; au total 3,70 d'impôt; l'impot absorbera 3 frs 70 sur 7 frs 50 soit plus de 50 % du revenu. Si, maintenant, on substitue à ce tarif le tarif de 1925, on arrive au résultat suivant :

impot sur le revenu (18 % sur 7,50) = 1,35
taxe de transmission (0,84 % sur le cours moyen de 1.000 fr.) = 8,40

Le total des impôts à retenir sur le coupon de 7 fr 50 sera de 9 fr 75; il restera donc 2 fr 25 d'impôt à reporter en reprise sur le coupon suivant, puisque, aux termes de l'article 19 de la loi du 30 Juin 1923, la société ne peut pas se dispenser de récupérer sur les porteurs le montant de la taxe annuelle dont elle a effectué le déboursé pour eux.

Les conséquences de l'art. 19 de la loi du 13 Juillet 1925, relativement aux prélèvements à effectuer sur les coupons des titres au porteur.

On sait quel a été le but que s'est proposé le législateur, en édictant cet article 19; il était de favoriser, au point de vue fiscal, les titres nominatifs, comparativement aux titres au porteur, qui présentent des risques de fraude. C'est pour cette raison que la loi avait notamment élevé d'une manière excessive le taux de la taxe annuelle de transmission. A l'heure actuelle, avec des taux respectifs de 0,25 % pour la taxe annuelle, de 0,30 % pour le droit de transfert et de 0,50 % pour le droit de conversion, ce droit de conversion étant celui qui s'applique en fait, pour la négociation de la plupart des titres nominatifs que l'on convertit, au préalable, en titres au porteur, le propriétaire de titres a intérêt, au point de vue fiscal à leur donner la forme nominative, s'il prévoit devoir les garder en portefeuille, sans aliéner, pendant plus de deux ans. Il va de soi qu'il en sera différemment si la société peut l'exonérer de la charge de la taxe annuelle en la prenant à son compte, On a signalé plus haut quelle est la conséquence de l'article 19; si la société reste plusieurs exercices sans distribuer de bénéfices, c'est sur le

Source : BIU Cujas

premier coupon que, pour obéir à la loi, elle va avoir à récupérer sur les porteurs tout l'arriéré d'impôt; dans une période de hausse rapide de la cote, qui élève, par conséquent, le niveau du cours moyen et corrélativement le montant de la taxe annuelle, il pourra même arriver qu'une société qui n'a pas interrompu la distribution de bénéfices et dont le taux de rendement est faible soit obligé de retenir à l'actionnaire la presque totalité du dividende annoncé. C'est ainsi par exemple que dans ces dernières années sur le coupon de 20 frs d'une valeur française largement traitée sur le marché, la Thomson Houston, le fisc a prélevé, droit de transmission et impôt sur le revenu réunis, 18 frs 90. Au taux de 18 %, le prélèvement afférent à l'impôt sur le revenu était seulement de 3,60; tout le reste était prélevé au titre de la taxe annuelle de transmission. De même, les actionnaires de la Compagnie du Nickel ont reçu 1 fr sur un coupon de 45 frs, ceux de l'Industrie Textile 0 fr 58 sur 20 fr; ceux de la Kali Ste Thérèse n'ont rien reçu sur 75 fr 60, enfin ceux de la Parisienne électrique, sur 20 fr 80 de coupon, se sont trouvés avoir 24 fr 70 d'impôts à payer, soit un reliquat de 3 fr 90 à retrancher du coupon suivant.

Les projets de réforme
1°-Abrogation de l'art.19

Cette situation ne pouvait manquer de provoquer des projets de réforme. L'une des solutions qui se présentait la première à l'esprit était d'abroger l'article 19 de la loi de 1923, c'est-à-dire de rendre aux collectivités émettrices, la liberté de garder ou non à leur charge le montant de la taxe de transmission. La suppression pure et simple de cet article 19 se heurtait d'ailleurs à la répugnance des pouvoirs publics, contre toute mesure susceptible d'avantager les titres au porteur. Aussi, des solutions de compromis furent-elles cherchées.

Le projet de budget pour 1930 contenait une disposition, qui prévoyait effectivement la suppression de l'article 19 de la loi de 1923, mais qui, en contre-partie, imposait aux sociétés l'obligation d'ajouter au revenu global de leurs titres nominatifs une somme égale au montant de la taxe que ceux-ci auraient eu à supporter s'ils avaient eu la forme au porteur. C'était une façon de ne pas faire participer les titulaires de titres nominatifs à la charge de la taxe annuelle passée par frais généraux et de conserver au titre nominatif son avantage puisque son revenu serait demeuré dans l'avenir, comme par le passé, supérieur au revenu du titre au porteur.

Cette disposition soulevait toutefois deux objections principales. D'abord, il n'y aurait pas eu

Source : BIU Cujas

simplement, comme par le passé, deux catégories de titres différemment taxées par le fisc, ce qui est concevable, mais, ce qui est tout à fait différent, deux catégories de titres ayant des droits inégaux dans la répartition des bénéfices, ce qui était une atteinte grave aux principes essentiels du droit des sociétés. Le titre nominatif , de par sa forme, aurait eu un droit supérieur à celui du titre au porteur dans la répartition des bénéfices. A cette objection théorique se joignait une objection de fait, qui n'était pas moins sérieuse; on infligeait ainsi aux sociétés qui accepteraient de prendre la taxe annuelle à leur compte, une double charge, puisque non seulement elles supportaient en la passant par frais généraux, la taxe annuelle , mais, de plus, elles devaient débourser une somme équivalente pour bonifier le revenu des titres nominatifs.

2° Etablissement d'un plafond fiscal

Finalement, ce texte dû à l'initiative gouvernementale, ne fut pas retenu. Une autre solution plus modeste et qui était proposée par un grand nombre d'associations d'épargnants consistait dans l'établissement d'un plafond fiscal , c'est-à-dire dans la fixation d'un maximum de prélèvement sur chaque coupon, maximum qui aurait été, par exemple, d'un tiers, pour les actions et d'un quart pour les obligations. Cette limitation n'aurait, du reste, entraîné qu'un ajournement de perception, lorsque la récupération de la taxe annuelle de transmission et celle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auraient entamé le coupon au-delà de la limite fixée, l'excédent se serait trouvé reporté sur le coupon suivant. L'avantage, c'est que les possesseurs de titres auraient été à l'abri des déconvenues dont ils avaient été victimes et auraient été assurés de recevoir, de toute façon une fraction minime du coupon mis en distribution, soit 3/4 de l'intérêt pour les obligations, soit 2/3 de dividende pour les actions. C'était là un progrès certain, qu'on pouvait cependant juger insuffisant: la charge d'un impôt qui était évidemment excessif se trouvait échelonnée sur une série de distributions, mais elle n'était pas réduite.

Aussi avait-on proposé, de certains cotés, que ce plafond fiscal constituât, non pas simplement, une limite de prélèvement sur chaque coupon, mais une limite de taxation, en ce sens que, si le montant du retranchement à effectuer dépassait cette limite, l'excédent ne serait plus exigible. Mais on se heurtait alors à une autre objection. Cette mesure aurait entraîné pour le fisc un assez gros préjudice.

D'autres critiques, au lieu de se cantonner sur le terrain de l'article 19, allaient plus loin et s'at-

Source : BIU Cujas

Les attaques contre le principe de la taxe annuelle

taquaient au principe de la taxe annuelle. Cette taxe ne remplit, en effet, aucunement son rôle, qui devrait être de frapper les mutations. Du fait même qu'elle est perçue sur l'ensemble des titres au porteur existant à la fin de chaque trimestre, indépendamment de toute mutation, il en résulte qu'elle favorise la spéculation au détriment de l'épargnant et qu'elle réalise ce paradoxe, alors que c'est une taxe représentative du droit de mutation, de peser uniquement sur ceux qui ne vendent pas et de ne pas atteindre, au contraire, ceux qui vendent. En effet, ne supporte la taxe annuelle, que celui qui encaisse le coupon, c'est-à-dire , en principe, celui qui garde la valeur en portefeuille. Au contraire, le spéculateur qui, entre deux échéances, ramasse ou achète sur le marché, des titres par paquets de 10, 100 ou 1000 et les revend échappe complètement au droit de transmission.

D'où deux solutions possibles, La première consiste à prendre franchement le droit de transmission pour ce qu'il est en réalité, un prélèvement sur le coupon, et à le reformer en ce sens. Son principal défaut, est, qu'étant calculé sur le capital, il est en fait prélevé sur le revenu. Le cours moyen, sur lequel il est assis n'a aucune relation fixe et déterminée avec ce revenu. La charge est impossible à prévoir à l'avance, puisqu'elle varie avec les fluctuations des cours et est complètement indépendante du rendement du titre. Cet inconvénient disparaîtrait si la taxe de transmission était calculée sur le revenu, en d'autres termes, si elle était transformée en un supplément de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ou, ce qui revient au même, si elle était supprimée et remplacée par une augmentation du taux de l'impot sur le revenu sur les titres au porteur. On ferait disparaître ainsi, notamment, l'anomalie de titres qui payent l'impôt, même quand ils ne rapportent rien, et qui met tout à la charge de l'épargnant, vis-à-vis de la société qui a fait l'avance de la taxe au fisc, une dette fiscale à acquitter sur la première distribution.

Proposée de différents côtés, cette réforme, d'autre part, a été très vivement attaquée, Ses adversaires lui ont reproché deux choses : d'abord, de constituer une hérésie, en bouleversant les fondements mêmes du droit fiscal. La taxe de transmission est, par essence, un droit de mutation, exigible comme tel sur la valeur de l'objet, en l'espèce sur la valeur du titre transmis. C'est confondre toutes les notions que d'en faire une taxe sur le revenu . Si on prend pour base de la taxe de transmission, le revenu, si on

Source : BIU Cujas

tient compte de la productivité du titre, il n'y a alors aucune raison de rejeter un système analogue pour fixer l'assiette des droits de mutation sur les autres biens, tels que les immeubles ou les fonds de commerce.

En réalité, cette première objection, d'ordre purement théorique, et qui paraissait déterminante à ceux qui l'ont présentée, n'est peut etre pas aussi décisive qu'ils l'ont cru. Déjà, à l'heure actuelle, le droit de transmission n'est pas un droit de mutation, puisqu'il est perçu indépendamment de toute transmission effective des titres; c'est un droit qui est représentatif, du droit de mutation, qui en tient lieu, mais qui n'en pas lui-même le caractère. Ce n'est pas le fait même de la circulation du titre qu'il frappe. Si l'on tient essentiellement à rendre hommage aux principes, rien n'empeche, dans la réforme proposée de dire également que l'augmentation de l'impôt sur le revenu est représentative du droit de mutation. D'ailleurs, comme on le verra plus tard, c'est exactement le régime qui fonctionne déjà pour les valeurs étrangères non abonnées, sans qu'aucune objection ait jamais été soulevée, elles ne payent pas de droit de transmission, mais, en compensation, elles supportent une taxe sur le revenu supérieure à celle qui frappe les valeurs françaises.

Quant à cet argument que, si l'on donnait pour les valeurs mobilières comme base au droit de transmission, le revenu du titre, il n'y aurait pas de raison de ne pas étendre ce système aux immeubles, par exemple, et qu'ainsi on bouleverserait toutes les notions fiscales, il est à remarquer que l'on n'a jamais proposé de transformer le droit de transfert, qui, lui, est bien véritablement un droit de mutation. Les droits sur les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce sont aussi des droits de mutation. Ce qui fait précisément la difficulté, c'est qu'en fait le droit de transmission sur les titres au porteur n'en est pas un . Au surplus, la question se poserait absolument de la même façon pour les immeubles et les fonds de commerce, si le droit de mutation, au lieu d'être perçu sur le prix au moment de la vente, était une taxe annuelle retranchée du montant des revenus.

L'autre critique était plus intéressante et méritait davantage l'attention. La transformation de la taxe de transmission en supplément à l'impôt sur le revenu, tout en améliorant , à certains égards, le régime actuel, l'aggraverait en un sens, disait-on parce qu'il consacrerait le fait que l'impôt est perçu indépendamment de la mutation. Or, c'est pour cette raison , on l'a vu il y a un instant qu'il grève

Source : BIU Cujas

l'épargnant et favorise le spéculateur. Il pèse sur celui qui fait un placement et laisse échapper celui qui ne cherche que des prises de bénéfice, c'est-à-dire qui achète et qui vend, pour réaliser une différence, entre deux échéances semestrielles. Le remède serait, au contraire, de rendre à la taxe de transmission son véritable caractère de droit de mutation. On vit sur cette idée, qui est fidélement reproduite dans tous les ouvrages spéciaux, que le droit de transmission ne pouvait pas être perçu sur les titres au porteur de la même manière que sur les titres nominatifs, parce que la négociation des titres nominatifs est nécessairement consignée sur les registres sociaux, du fait de la formalité du transfert, tandis que la négociation des titres au porteur, qui s'effectue de la main à la main, ne laisse au contraire aucune trace, C'était vrai en 1857, quand on a créé le droit de transmission, mais ce n'est plus vrai aujourd'hui. En effet, la loi du 28 Avril 1893 est venue instituer l'impôt sur les opérations de bourse, l'acheteur et le vendeur sont nécessairement connus, puisqu'on établit des bordereaux à leur nom, et que l'intermédiaire retient le montant de la taxe de la loi de 1893. Rien n'empêcherait, par conséquent, de faire payer le droit de mutation pour les titres au porteur comme pour les titres nominatifs à chaque transmission, suivant le régime actuel du droit de transfert, qui serait maintenu pour les titres nominatifs , et en addition de la taxe sur les opérations de bourse, pour les titres au porteur, La taxe de transmission serait ainsi perçue, dans tous les cas, sur ses débiteurs naturels, c'est-à-dire sur les personnes qui procèdent effectivement à des cessions de titres.

Quel que soit l'intérêt de cette suggestion, elle n'est pas non plus sans provoquer la discussion. La taxe, sur les opérations de bourse est assez lourde, et il peut ne pas être sans inconvénient de l'aggraver encore. Il ne faut pas oublier, puisque l'argument fourni à l'appui de ce système est tiré du fait de la mutation, que dans les marchés à terme, comme on l'indiquait plus haut, la plus grande partie des opérations se dénoue par le paiement de simples différences et qu'une petite minorité seulement donne lieu à livraison effective des titres.

La taxe frappera donc, des mutations qui, pour la plupart, sont fictives et n'ont lieu qu'en écritures quand on procède en bourse, à la liquidation de quinzaine ou de fin de mois.

D'autre part, si, moralement, le spéculateur

Source : BIU Cujas

est souvent peu intéressant , il ne faut pas oublier que la spéculation joue économiquement un rôle utile en contribuant à réduire les fluctuations des cours. En effet, le spéculateur à la hausse, par exemple, se porte acheteur dans les moments de baisse, et vendeur dans les moments de hausse, de sorte qu'il combat l'exagération de ces mouvements dans les deux sens. Comme son bénéfice provient de l'écart des cours, il faudra, pour que cet écart lui laisse un gain qu'il soit d'autant plus grand que les frais et impôts qui grèvent l'opération sont plus considérables. Il ne pourra plus se contenter d'une petite différence, si celle-ci est entièrement absorbée par l'impôt et devra attendre, pour dénouer son opération, que l'écart des cours se soit accentué.

Très vives pendant la période de prospérité et de fièvre boursière, qui a suivi les années 1925 et 1926, ces controverses pour le moment sont assoupies, pour deux raisons: la première , et la principale, c'est que le taux autrefois scandaleux de la taxe annuelle de transmission a été progressivement réduit; de 0,84 % il est retombé, en vertu de la loi de dégrèvement du 26 Avril 1830, à 0,25 %. Si l'on suppose une valeur, dont le cours moyen est de 500 fr. et qui fournit un revenu de 5 %, soit 25 fr, 0,25 % du cours moyen représente en l'espèce,une déduction de 5 % sur le montant du coupon, qui , s'ajoutant au prélèvement du montant de l'impôt sur le revenu , constitue une charge sensible, mais cependant tolérable. L'autre raison c'est que, à la hausse parfois déraisonnable des cours a succédé une période de baisse intense, qui a provisoirement supprimé le problème, puisque les cours moyen, sur lequel la taxe annuelle est calculée, et, par conséquent, la charge de la taxe annuelle elle-même, se sont progressivement amenuisés. Les discussion que l'on vient de résumer se ranimeraient évidemment, dans le cas où l'une ou l'autre de ces deux circonstances, viendrait à disparaître, si les nécessités budgétaires conduisaient à augmenter de nouveau le tarif de la taxe annuelle, et si on rentrait dans une période de hausse de la bourse.

§ 5 - Le régime des valeurs étrangères

Le principe de l'équivalence

L'article 9 de la loi de 1857 ajoutait aux dispositions spéciales contenues dans la loi l'énoncé d'un principe général dont l'application de plus en plus stricte devait être poursuivie dans la suite; le principe d'équivalence. Cet article porte que les actions et obligations des sociétés étrangères,visées par la loi de 1857 "seront assujetties à des droits

Source : BIU Cujas

équivalents à ceux qui sont établis, par la présente loi et par celle du 5 Juin 1850, sur les valeurs françaises", (la loi de 1850 est celle qui a créé le droit de timbre sur les valeurs mobilières)

C'est la mise en oeuvre de ce principe d'équivalence, en vertu duquel les valeurs étrangères doivent supporter, sinon des charges identiques, - des difficultés techniques s'opposent à l'identification complète des régimes - du moins des charges équivalentes à celles que supportent les valeurs françaises, qui avait fait introduire, à l'origine, pour la plus grande partie des valeurs mobilières étrangères, un régime spécial, qu'on appelle le régime de l'abonnement, et en dehors duquel restaient les fonds d'Etat étrangers, d'une part, et la catégorie peu nombreuse des valeurs non abonnées.

Nous aurons donc à examiner quant à l'application du droit de transmission, le régime des valeurs abonnées et celui des valeurs non abonnées et des fonds d'Etat étrangers.

Le régime de l'abonnement

Le régime de l'abonnement est inspiré du désir de calquer, autant que possible, le régime fiscal des valeurs étrangères sur celui des valeurs françaises, pour satisfaire au principe d'équivalence.

Difficultés auxquelles se heurtait la réalisation de l'assimilation des valeurs étrangères aux valeurs françaises.

Cette assimilation soulevait, du reste, plusieurs difficultés,

Première difficulté: Il va de soi que l'on ne pouvait soumettre à l'impôt français que les valeurs étrangères détenues dans des portefeuilles français ou circulant en France, à l'exclusion des valeurs qui se trouvaient à l'étranger. Or, parmi l'ensemble des valeurs émises par une société ou une collectivité étrangère, quel était le nombre de titres détenus en France ou y circulant et susceptibles comme tels d'être soumis à l'impôt français, comparativement au nombre de titres détenus ou circulant à l'étranger, c'est ce qu'il était impossible de déterminer avec précision. Il était donc indispensable d'établir un système forfaitaire, au moyen duquel on fixerait la fraction des titres d'une société étrangère passible de l'impôt en France, comme étant censée circuler dans notre pays, et qu'on appelle la "quotité imposable".

En second lieu, il était impossible, également, d'établir une différenciation entre les titres au porteur et les titres nominatifs, d'autant plus que la formalité du transfert s'effectuait en principe hors de France sur les registres tenus au siège social à l'étranger, et, par conséquent, échappait totalement à l'administration française. On était donc obligé

Source : BIU Cujas

de soumettre aux memes règles les titres nominatifs et les titres au porteur, de les traiter tous comme s'il s'agissait de titres au porteur, et quant au droit de transmission, de les soumettre tous à la taxe annuelle,

En troisième lieu, les sociétés françaises sont responsables vis-à-vis du fisc, du paiement del'impot. Ce sont elles qui l'acquittent , le conservant à leur charge , s'il s'agit du droit de timbre, et s' il s'agit de l'impot sur le revenu des valeurs mobilières, ou de la taxe annuelle de transmission, les récupérant sur les porteurs, après en avoir fait l'avance au fisc, dont elles sont directement débitrices Les sociétés étrangères, au contraire, ont leur siège à l'étranger et souvent ne possèdent pas de biens en France, de sorte que le fisc n'a aucune possibilité de recours efficace contre elles, De là, la nécessité d'imposer aux sociétés étrangères, soumises au régime de l'abonnement l'obligation de faire agréer par l' administration française un représentant établi en France et personnellement responsable de tous les impôts et taxes à la charge de la société abonnée, ou bien encore, à défaut de représentant responsable, de déposer un cautionnement en garantie des droits du Trésor français.

Enfin, du moment qu'on établissait ce régime de l'abonnement, qui permettrait de placer les valeurs étrangères, dans la mesure de la quotité imposable, sous un régime semblable à celui des valeurs françaises, il fallait trouver un moyen de contraindre les sociétés étrangères à l'accepter, de les forcer à s' abonner. Le législateur y était parvenu en rendant l'abonnement obligatoire dans tous les cas où les titres feraient l'objet dans notre pays d'une opération d'ensemble, effectuée par la société, telle que: émission , mise en vente, exposition , service financier assuré par un établissement en France, et surtout inscription à la cote officielle .

A cet égard, la loi de 1857 disposait déjà,dans son article 9, que les actions émises par les sociétés, compagnies ou entreprises étrangères, ne pourront être cotées et négociées en France qu'en se soumettant au paiement en France des droits de timbre et de transmission. L'article ler de la loi du 30 Mars 1872, assimile aux titres des sociétés étrangères, ceux des villes, provinces, corporations et établissements publics étrangers, par opposition aux fonds d'Etat; enfin, l'article 4 de la loi du 29 Juin 1872, qui a créé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, précise que les titres étrangers ne pourront être cotés négociés, exposés en vente, ou émis en France, qu'en

Source : BIU Cujas

se soumettant à l'acquittement de cet impôt, ainsi que des droits de timbre et de transmission.

Le régime de l'abonnement est donc de rigueur, aux termes des lois précitées, pour toutes les sociétés, qui désirent ouvrir à ceux de leurs titres, qui sont traités en France l'accès du marché officiel. Elles ne peuvent effectuer d'opérations vraiment importantes et intéressantes de placement de titres dans notre pays, qu'en se soumettant au régime de l'abonnement, On verra plus loin que c'est sur ce point qu'a porté la réforme de 1929.

Le régime de l'abonnement

Les dispositions régissant le régime de l'abonnement sont actuellement contenues dans le réglement d'administration publique du 24 Mai 1872, L'article ler détermine la quotité imposable, Avant ce texte, plusieurs réglements (décret du 17 Juillet 1857, décret du 11 Janvier 1862, décret du 11 Novembre 1864) avaient cherché vainement des formules satisfaisantes. Le décret de 1857 s'en remettait, pour la détermination de la quotité imposable, à la déclaration des sociétés, ce qui ne présentait aucune garantie. Les décrets de 1862 et de 1864 fixaient d'office la quotité imposable une portion forfaitaire et déterminée du total des titres de la société, ce qui était un système, au contraire, trop rigide.

Fixation de la quotité imposable. La commission des valeurs mobilières

Maintenant, en vertu du décret de 1872, le nombre des titres de la collectivité étrangère, (soit pour l'ensemble de ses titres, soit seulement pour une tranche émise en France, si les autres tranches n'y ont pas été placées et n'y sont pas traitées) qui doit servir de base à la perception du droit de transmission, et également à l'application de l'impôt sur le timbre et de l'impôt sur le revenu sur les valeurs mobilières est fixé par le ministre des finances, sur l'avis d'une commission, qu'on appelle la commission des valeurs mobilières, composée de la façon suivante : le président de la section des finances du Conseil d'Etat qui la préside, le directeur général de l'enregistrement, le directeur du mouvement général des fonds, un régent de la banque de France, et le syndic des agents de change de Paris. La portion de titres reconnue taxable, comme constituant le montant des titres considérés comme circulant en France, est la quotité imposable. L'article 2 du décret de 1872 portait, pour garantir au Trésor un minimum de perception, que le nombre des titres taxables ne pourrait être inférieur, pour les actions, à un dixième, et pour les obligations, à deux dixièmes, du montant du capital. Cette disposition trop rigoureuse, a été abrogée par l'article 3 du réglement du 20 Septembre 1928. Désormais, la quotité imposable peut être fixée d'après le nombre exact ou

Source : BIU Cujas

présumé des titres d'actions ou d'obligations circulant effectivement en France. Cette disposition est applicable aux émissions qui se sont produites, avant le mois de Décembre 1928, lorsqu'il est procédé à une des révisions triennales de la quotité imposable, dont on va parler.

La décision du ministre, fixant la quotité imposable. L'enquete de l'administration

D'après l'article 4 du décret de 1872, dans le mois qui suit la cloture de l'émission ou de la souscription, le ministre des finances détermine le nombre des titres qui constitue la quotité imposable, c'est à-dire qui doit servir de base à la perception des droits , Les décisions du ministre ne sont sujettes à aucun recours, ni devant les tribunaux, administratifs, ni devant les tribunaux civils; l'appréciation de fait du ministre est souveraine.

Elle est l'aboutissement d'une procédure, qui se déroule de la façon suivante: tout d'abord, l'Administration procède à une enquete, enquete qui lui est facilitée par l'exercice de son droit de communication en vertu duquel elle peut prendre connaissance sur place, de tous les registres , documents de comptabilité et autres, des sociétés et établissements de banques L'Administration dispose, pour cette enquete, d'abord des renseignements qui lui sont fournis par la société étrangère elle-meme, ensuite des données résultant du nombre des titres qui sont émis dans notre pays.. lorsque, par exemple, une tranche d'emprunt obligataire est mise en souscription sur le marché français, également et surtout des indications qu'elle peut tirer du nombre des coupons qui sont payés, dans les établissements de crédit français, Si, par exemple, une émission d'obligations faite par une société étrangère a porté sur 20.000 titres et si l'on constate que dans les grands établissements de crédit français, Crédit Lyonnais, Comptoir National d'Escompte, Société Générale, etc..ont été présentés 10.000 coupons, on peut en inférer que la moitié des titres se trouve dans des portefeuilles français, réserve faite, bien entendu, de circonstances particulières, dont il sera tenu compte pour l'évaluation et qui peuvent déterminer, par exemple, pour des raisons de change, des porteurs étrangers à envoyer leurs coupons en France, pour y être payés à un taux de change plus avantageux que dans leur pays. Les résultats de cette enquete servent à éclairer la commission des valeurs mobilières pour formuler son avis, au vu duquel le Ministre prendra une décision définitive.

Révision de la quotité imposable

Le nombre des titres fixé par le ministre des finances comme quotité imposable, peut etre révisé tous les trois ans. S'il n'y a pas lieu à révision

Source : BIU Cujas

la fixation précédente sert de base pour une nouvelle période de trois ans. S'il y a lieu à révision, elle est effectuée dans le trimestre qui suit l'échéance de la première période triennale, et elle sert de base pour la nouvelle période de trois ans (décret de 1872 art. 3). Lorsque les sociétés ont une observation à formuler, en vue d'une révision, elles doivent l'adresser au directeur départemental de l'enregistrement au cours du septième mois qui précède l'expiration de la période triennale.

La société qui soutient que la quotité imposable, pour laquelle elle est assujettie, aux droits, est supérieure au nombre de titres qui circulent réellement, doit fournir toutes justifications utiles : extrait de délibérations ou d'écritures sociales, copies des listes de présence aux assemblées, bordereaux récapitulatifs des coupons payés aux dernières échéances avec indication des différents lieux de paiement, etc. Les pièces produites doivent être certifiées par les agents diplomatiques ou consulaires français à l'étranger. A moins d'erreurs matérielles manifestes à titre exceptionnel, il ne peut être effectué aucune modification de la quotité imposable au cours d'une période triennale, alors même qu'il serait avéré que le nombre des titres en circulation dans notre pays a augmenté ou a diminué dans l'intervalle, réserve faite de ce qui sera dit plus loin au sujet des titres amortis. Le forfait demeure donc invariable, comme base de taxation, pendant toute la période.

La fixation du cours moyen , en vue de la liquidation de la taxe annuelle de transmission, est faite de la même manière, pour les titres des sociétés et collectivités étrangères, que pour les titres des sociétés et collectivités françaises. (décret du 17 Juillet 1857 art. 10, al.5).

Les valeurs étrangères abonnées sont soumises aux mêmes droits que les valeurs françaises

Le taux de la taxe est le meme que pour les valeurs françaises. Ce qui caractérise, en effet, essentuellement , le régime de l'abonnement, c'est que, dans la mesure de la quotité imposable, les valeurs étrangères sont soumises aux memes droits que les valeurs françaises, droit de timbre (avec cette réserve qu'il est toujours perçu par abonnement) impot sur le revenu des valeurs mobilières au taux français (c'est-à-dire actuellement au taux de 16 %) et droit de transmission (avec ceci de particulier qu'ici ce droit n'est perçu que sous forme de taxe annuelle, s'appliquant au montant total de la quotité imposable, sans distinction entre les titres au porteur et les titres nominatifs, le droit de transfert n'étant jamais appliqué).

Source : BIU Cujas

Fixation provisoire de la quotité imposable.

Toute modification dans la quotité imposable doit etre notifiée à la société quatre mois avant l'expiration de la troisième année de chaque période.

En principe, tant que la quotité imposable n'a pas été fixée, aucune poursuite en paiement des droits et amendes ne peut etre exercée. Or, il est nécessaire, en fait, pour que la quotité imposable se rapproche suffisamment de la réalité, d'attendre que le premier coupon ait été payé. C'est, en effet, le lieu de paiement de ce coupon qui permettra d'arbitrer la quantité de titres qui se trouve en France, comparativement à celle qui se trouve à l'étranger. Il résultait de là un détriment pour le Tréser, qui perdait les intérets du montant des impôts, qu'il ne pouvait exiger qu'après fixation de la quotité imposable, et aussi une gène pour la société, qui se voyait réclamer, après cette fixation nécessairement tardive, des arriérés d'impôts plus ou moins lourds. Aussi, aux termes de l'article 1er du décret du 20 Septembre 1928, le Directeur de l'enregistrement du département du lieu où les sociétés doivent acquitter les droits détermine provisoirement, sans attendre la fixation de la quotité imposable, le nombre des titres qui seront assujettis aux droits, jusqu'au moment où ce nombre sera définitivement fixé dans les conditions indiquées plus haut par le ministre des finances, après avis de la commission des valeurs mobilières. Dès l'agrément du représentant responsable qu'elle est obligé d'avoir en France, la société doit fournir des indications préalables, sur le nombre des titres susceptibles d'être mis en circulation dans notre pays. Les taxes sont payées sur la base provisoire déterminée par le directeur départemental, auquel les circulaires administratives prescrivent de n'adopter que des bases de taxation très modérées, autant que possible en se mettant d'accord avec les intéressés. Le complément de droits exigibles sera, le cas échéant, acquitté immédiatement après la fixation de la quotité imposable. Si, au contraire, il y a eu excédent de perception, cet excédent sera imputé d'office sur les sommes qui deviendront exigibles ultérieurement.

Fixation d'office de la quotité imposable

Si la société refuse de fournir les indications nécessaires à la taxation provisoire ou à la fixation définitive, le ministre des finances détermine d'office la quotité imposable, sauf révision, lorsque les justifications sont enfin produites.

Formalités à remplir par la société pour être placée sous le régime

Lorsqu'une société veut se placer sous le régime de l'abonnement, elle doit remplir plusieurs formalités . Certaines de ces formalités sont communes à toutes les sociétés, aussi bien françaises qu'étrangè-

Source : BIU Cujas

de l'abonnement, 1° formalités imposées à toutes les sociétés

res qui veulent procéder à une émission sur le marché ; elles doivent , conformément aux dispositions de la loi du 30 Janvier 1907, publier une notice au Bulletin Annexe du Journal Officiel . D'autres sont communes à toutes les sociétés étrangères, abonnées ou non abonnées. Elles doivent demander l'autorisation du ministre des finances, en vertu de la loi du 31 Mai 1916, modifiée par l'article 32 de la loi du 31 Décembre 1920, qui exige cette autorisation pour l'émission de toutes valeurs étrangères, sur le marché français. Elles doivent également, en tant que sociétés étrangères, en vertu de l'article 5 de la loi du 16 Février 1932, faire à l'enregistrement, une déclaration dix jours avant toute émission, introduction sur le marché, mise en circulation, remboursement ou conversion, ou exposition en vente, des titres émis ou mis en vente ou convertis, faire une déclaration de tous les titres qu'elles se proposent d'émettre, ou de mettre en vente ou d'exposer en vente, dix jours avant de procéder à cette opération.

2° Formalités spéciales au régime de l'abonnement

Enfin, les formalités suivantes sont spéciales au régime de l'abonnement. La société qui s'abonne doit faire connaître ses statuts, et faire enregistrer son acte constitutif. Les statuts doivent être publiés en langue française et intégralement dans le Bulletin annexe du Journal officiel. Un exemplaire certifié de l'acte de société doit être déposé à l'enregistrement (loi du 13 Avril 1898, art. 12). La société peut d'ailleurs ne produire qu'un simple extrait contenant seulement la partie du contrat de société utile en France, et comme il s'agit d'un droit d'acte, le droit d'enregistrement ne sera perçu que sur celles des dispositions effectivement reproduites dans l'extrait.

Enfin, la société doit souscrire un engagement personnel vis-à-vis du trésor, et en meme temps, faire agréer par le ministre des finances un représentant responsable , Il y a double engagement, engagement du représentant responsable, et engagement personnel de la société, celui-ci présentant un intérêt évident dans le cas où le représentant responsable serait défaillant, et où la société aurait des biens en France sur lesquels, l'engagement propre qu'elle a souscrit permettrait d'exercer des poursuites.

Le représentant responsable et le cautionnement

Le représentant doit être Français et d'une solvabilité notoire, il prend l'engagement personnel d'acquitter tous les droits et toutes les amendes, dont la société pourra être redevable. En fait, c'est le directeur général de l'enregistrement qui, au nom du ministre des finances, après le représentant responsable, leque

Source : BIU Cujas

est, généralement, une maison de banque ou une société de crédit, qui se charge d'assurer le service des titres de la société ou de la collectivité étrangère, pour laquelle elle se porte responsable. Au représentant responsable peut etre substitué le dépot d'un cautionnement, dont le montant est déterminé par l'Administration.

Le représentant responsable peut stipuler qu'il se réserve de résilier, mais, pendant la durée de son engagement, sa responsabilité est entièrement égale à celle de la société, pour toutes les taxes et amendes que celle-ci se trouvera devoir. Il est admis maintenant que le représentant peut faire cesser sa responsabilité, à la fin de chaque période triennale en prévenant l'Administration trois mois à l'avance par une déclaration remise contre récépissé. -Décret du 30 Mars 1922).

Lorsqu'il y a dépôt d'un cautionnement, celui-ci doit être versé à la caisse des dépôts et consignations. Il ne peut être inférieur aux impôts présumés exigibles pour trois ans, sur la moitié des titres pour lesquels l'abonnement a été demandé. Le chiffre peut être réduit, le cas échéant, après fixation de la quotité imposable.Une fois arrêté, le cautionnement, autrefois, ne pouvait pas être révisé, un décret du 1er Octobre 1931 est venu permettre de réviser le montant du cautionnement à la fin de chaque période d'imposition.

Durée pendant laquelle la taxe annuelle est due.

La taxe annuelle de transmission est due jusqu'au jour où les titres cessent de circuler en France, mais il ne peut y avoir cessation effective du paiement de la taxe qu'à la fin de la période triennale en cours. Cependant, elle cesse d'être exigible, à due concurrence dès le jour où, même dans le cours d'une période triennale, une fraction , une tranche, ou la totalité des titres vient à être remboursée. Lorsqu'on dit que la quotité imposable reste invariable durant la période triennale, ceci veut donc dire qu'elle constitue une base immuable de taxation, mais n'exclut point le fait que le montant des titres auquel elle s'applique pourra cependant se trouver réduit, parce que l'on en défalquera la fraction de titres qui effectivement amortie pendant sa durée

D'ailleurs, l'Administration a toujours soutenu que l'abonnement des titres subsistait, même alors que la société aurait fait une déclaration de désabonnement, et alors meme que le représentant responsable aurait dénoncé son engagement et qu'en droit, la taxe continuerait à etre théoriquement exigible, pendant

Source : BIU Cujas

toute la durée des titres, pour les obligations, et pendant toute la durée de la société pour les actions

En d'autres termes, l'abonnement d'après l'Administration, est indéfini, et le désabonnement notifié par la société, est dépourvu de toute efficacité juridique au point de vue fiscal. Cette solution n'offre toutefois d'intérêt que dans le cas où la société aurait en France des biens contre lesquels le fisc pourrait exercer son recours, Sinon, une fois que le cautionnement est épuisé , ou que le représentant responsable a disparu, il y va de soi que pratiquement la société qui cesse de payer la taxe, ne peut pas être poursuivie (1)

Cette thèse a d'ailleurs été combattue par certains auteurs, qui appuient leurs objections sur le fait que l'Administration procède souvent à l'insertion d'"avis de désabonnement" au Journal Officiel, pour prévenir les intéressés que telle société est désabonnée , et que ses titres devront etre, en conséquence, pourvus du timbre au comptant. La loi du 31 Juillet 1929, d'autre part, a édicté, en ce qui concerne précisément le timbre au comptant, des mesures spéciales pour les titres des sociétés qui se désabonneraient. C'est la preuve , a-t-on dit, que le législateur reconnaît lui-même la possibilité et la validité du désabonnement. La régie toutefois, n'admet pas cette interprétation, elle considère que les avis de désabonnement insérés au Journal Officiel, ou les mesures édictées par la loi de 1929 sont uniquement destinées à sauvegarder les intérêts des porteurs, et à les mettre à l'abri de contraventions involontaires, en les avisant que la rupture du contrat par la société les oblige à acquitter les droits de timbre au comptant, mais que ces dispositions sont sans effet sur les obligations que l'abonnement crée de la société envers le fisc et auxquelles, théoriquement elle n'est pas libre de mettre fin.

Les époques de paiement du droit de transmission sont les mêmes que pour les sociétés françaises, ainsi que les pièces à déposer à l'appui du paiement (décret du 17 Juillet 1857, art. 10, al. 5 et art. 11).

On a dit plus haut que le régime de l'abonnement

---

(1) Dans le sens de la régie, c'est-à-dire en ce sens que l'abonnement serait indéfini et ne pourrait être résilié, trib. de la Seine, 13 Février 1925 et Cass. 22 Décembre 1926.

Source : BIU Cujas

Assimilation, sous certaines conditions des titres nominatifs des sociétés étrangères abonnées aux titres nominatifs de sociétés françaises.

n'établissait , au point de vue du droit de transmission aucune différence entre les titres au porteur et les titres nominatifs, et que les uns et les autres étaient soumis à la taxe annuelle. Une loi du 27 Décembre 1927 a cherché à faire bénéficier les valeurs abonnées, des avantages fiscaux, accordés aux titres nominatifs. La difficulté venait de ce qu'en principe , le fait du transfert échappe au fisc français, puisque, normalement, le transfert est réalisé par une inscription sur des registres sociaux tenus à l'étranger.

La loi de 1927 l'a tournée de la façon suivante : son article 18 assimile aux titres nominatifs français les titres nominatifs émis par les collectivités étrangères abonnées, ainsi que les certificats nominatifs émis en représentation des titres de ces sociétés, lorsque le transfert ou la conversion de ces certificats d'inscription ou de ces certificats représentatifs ne peut s'opérer que sur un registre tenu en France dans des conditions déterminées par le ministre des Finances, et qui ont été fixées par un arrêté du 6 Juin 1928. L'article 6 de la loi du 31 Juillet 1929 a repris cette disposition et en a élargi le champ d'application, en décidant que le registre pourrait être tenu, soit par le siège français de la succursale de la société étrangère, si la société en a une, soit par le représentant responsable désigné pour acquitter les taxes, soit enfin par l'établissement chargé du service financier des titres . Un nouvel arrêté du ministre des finances, en date du 7 Octobre 1929, a précisé les conditions d'application de cette mesure. Les titres émis sous la forme nominative doivent faire l'objet d'une immatriculation en France et etre transmis uniquement au moyen du transfert sur le registre français d'immatriculation. Par ailleurs, les titres au porteur peuvent être déposés en France dans les caisses de la société, mais celle-ci doit émettre en représentation des certificats nominatifs dont la mutation soit subordonnée à une mention sur les registres d'immatriculation tenus en France. Lorsque le titre qui a été déposé est restitué à son propriétaire, contre remise du certificat, il donne ouverture au droit de conversion, calculé sur sa valeur. Ce système a d'ailleurs perdu une grande partie de son intéret, depuis que le taux du droit de transfert et le taux du droit de transmission ont été respectivement réduits et que la différence entre l'un et l'autre est devenue peu importante. L'économie de la réforme pour les titres abonnés consiste en effet simplement à remplacer la taxe annuelle de transmission par le droit de transfert

Source : BIU Cujas

perçu seulement en cas de négociation pour les titres ou certificats nominatifs dont le transfert s'effectue par inscription sur des registres tenus en France.

Ce régime de l'abonnement, qui était le régime de droit commun pour la plupart des valeurs, notamment pour toutes les grandes valeurs, puisqu'il était la condition même de leur accès au marché officiel, a été l'objet d'une modification assez profonde, en vertu de la loi de 1929, qui l'a rendu facultatif, de sorte que la proportion de titres soumis au régime de l'abonnement et de valeurs non abonnées tendra très vraisemblablement à se renverser.

Le régime des valeurs non abonnées

Les valeurs non abonnées devaient nécessairement être soumises à un régime spécial. Il s'agit, en effet, de valeurs pour lesquelles la collectivité émettrice n'est pas garante vis-à-vis du fisc du paiement de l'impot. Celle-ci n'ayant pris aucun engagement personnel, n'ayant ni représentant responsable, ni cautionnement. il est impossible de lui réclamer comme on le fait aux sociétés qui ont souscrit un abonnement, des impôts analogues à ceux qui frappent les valeurs françaises, On a donc dû instituer pour elles, un autre système qui est le suivant.

En quoi il consiste . La perception du droit de timbre

1°- dans l'impossibilité de percevoir le droit de timbre par abonnement, puisque ce droit devrait etre acquitté par des sociétés non représentées en France et auxquelles on ne peut s'adresser directement, ce droit de timbre sera perçu sous forme de timbre au comptant, mis à la charge de toute personne, qui négocie, expose en vente, présente au remboursement ou à la conversion ou énonce dans un acte quel qu'il soit, meme dans un inventaire, le titre non abonné, Il suffit d'ailleurs qu'une société se désabonne, en fait -(réserve faite de la question examinée plus haut de savoir si elle peut se désabonner en droit), et qu'elle cesse d'avoir un représentant en France ou d'y entretenir un cautionnement et de verser la taxe à laquelle elle est soumise du fait de l'abonnement, pour que le porteur soit obligé de faire apposer sur le titre le timbre au comptant, qui naturellement demeure à son compte.

Remplacement du droit de transmission par une augmentation du taux de l'impôt sur le revenu

2° - Comme il serait très difficile de percevoir le droit de transmission, ce droit est supprimé et remplacé par une augmentation compensatrice du taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ce dernier étant, lui aussi, perçu d'une manière particulière, puisqu'on ne peut le réclamer directement à la société ou à la collectivité, qui a émis les titres.

Source : BIU Cujas

L'impot sur le revenu des valeurs mobilières étrangères non abonnées, est perçu selon deux modalités qui dépendent de la façon dont le porteur du titre touche les coupons, Ou bien, celui-ci s'adresse en France à un changeur, à un banquier, à une personne quelconque qui fait profession de payer des coupons de valeurs étrangères. Dans ce cas, c'est cet intermédiaire, qui devra retenir le montant de l'impot sur les coupons dont il effectue le paiement, pour justifier de la retenue de cet impôt, il devra: 1°- faire une déclaration de profession, 2° tenir un répertoire de toutes les opérations de paiement de coupons étrangers qu'il effectue, répertoire dont les agents du fisc pourront prendre connaissance sur place. Ou bien, le porteur de valeurs étrangères touche directement ses coupons, c'est-à-dire que, sans passer par l'intermédiaire d'un banquier ou changeur, qui fait profession en France de payer des coupons de titres étrangers, il se rend lui-même à l'étranger pour les encaisser, ou il s'en fait envoyer le montant par chèque ou par pli recommandé, ou il s'adresse à une personne non professionnelle, qui fait le voyage pour lui et qui lui rapporte le montant de ses revenus. Dans ce cas, le porteur doit faire dans les deux premiers mois de l'année qui suit l'année de réalisation de ce revenu, une déclaration à l'Administration de l'enregistrement, et acquitter, sur la base de cette déclaration, le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Le taux de la taxe

Cet impôt qui fait, en l'espèce, à la fois fonction d'impot sur le revenu et de droit de transmission, est actuellement de 18 %. La taxe sur le revenu des valeurs françaises et des valeurs étrangères abonnées n'étant que de 16 %, les 2% de supplément tiennent lieu de droit de transmission, qui n'est pas perçu en la circonstance.

Ce régime, ainsi qu'on l'a dit, était autrefois un régime d'exception, puisque toute collectivité qui voulait se livrer à des opérations d'ensemble sur le marché français, y introduire des titres , y émettre des emprunts, y placer des tranches d'émission, et surtout obtenir l' inscription de ces valeurs à la cote officielle, était obligatoirement tenue de souscrire un abonnement. Parmi les titres non abonnés ne figuraient que les titres des sociétés qui se trouvaient, en fait, en état de désabonnement, parce qu' elles n'acquittaient plus la taxe et n'avaient plus de représentant responsable ou plus de cautionnement, les titres qui circulaient accidentellement en France, sans y etre traités d'une façon régulière, tels que les titres achetés par un porteur français sur un marché

Source : BIU Cujas

étranger, les titres qui n'étaient pas cotés à la cote officielle, et incidemment, quelques titres qui étaient l'objet d'opérations plus vastes de la part de banques en France à condition que l'on ne put dans ces opérations relever aucun fait personnel de la société ou de la collectivité émettrice et que l'initiative en revint exclusivement à des opérateurs français.

Transformation opérée par la loi du 31 Juillet 1929.

Il en est autrement depuis la loi du 31 Juillet 1929, qui a rendu l'abonnement simplement facultatif c'est-à-dire qui a supprimé, pour les sociétés ou collectivités, qui veulent faire coter, négocier, exposer en vente, émettre, mettre en souscription des valeurs sur notre marché, l'obligation de souscrire un abonnement. Ne seront plus désormais soumises à ce régime que les sociétés ou collectivités qui l'adoptent spontanément.

Causes de la réforme de 1929.

Cette réforme est la conséquence des catégories dont l'abonnement était l'objet depuis longtemps. On lui adressait principalement deux reproches; 1°- le système de l'abonnement était un système beaucoup trop rigide et , par suite, injuste, En effet, les sociétés, au moment où elles souscrivaient l'abonnement, prenaient des engagements dont il leur était impossible de mesurer à l'avance l'importance, puisqu'elles devenaient imposables à concurrence d'une quotité imposable, qui demeurait à fixer. Cette quotité imposable, une fois arrêtée, demeurait invariable pendant trois ans, c'est-à-dire que, quelles que fussent les circonstances survenant au cours de ces trois années, notamment si le nombre des titres circulant en France venait à diminuer, les charges de la collectivité émettrice demeuraient toujours les mêmes. Or, après la guerre, les titres de certaines sociétés étrangères qui étaient largement répandues en France ont été rachetés en grande partie et rapatriés par les capitalistes de leur pays d'origine, de sorte que la quantité qui circulait effectivement en France devenait de plus en plus inférieure à la quotité pour laquelle elles demeuraient imposées.

2° - L'autre inconvénient du régime de l'abonnement tenait à l'impossibilité, pour les collectivités étrangères, de récupérer sur les porteurs français, la charge des impots français, En effet, il leur était impossible de discerner, parmi tous les coupons qui affluaient au siège central pour y etre payés, ceux qui étaient détachés de titres appartenant à des portefeuilles français . Il va de soi d'autre part, qu'il leur était impossible de faire retenir par leurs correspondants, qui faisaient le service de leurs titres en France, le montant des impôts français, pour cette

Source : BIU Cujas

raison très simple que, si le paiement des coupons en France avait donné lieu à un retranchement, les porteurs n'auraient plus présenté leurs coupons en France et les auraient envoyé directement ou fait envoyer au siège à l'étranger, où aucune retenue ne pouvait être pratiquée. En conséquence, les impôts français, ne pouvant etre récupérés sur les porteurs français, tombaient dans les frais généraux de la société et étaient ainsi partiellement supportés par les actionnaires étrangers, qui s'en plaignaient légitimement.

Enfin, plusieurs circonstances particulières sont venues précipiter la réforme, qui était à l'étude depuis longtemps: l'Administration des finances, après la guerre, s'est montrée de plus en plus stricte et rigoureuse dans l'application du régime de l'abonnement. Ce régime, d'autre part, devenait d'autant plus onéreux pour les sociétés que les impôts frappant les valeurs mobilières avaient été l'objet de relèvements successifs, Enfin, pour toutes les diverses raisons, certaines valeurs, parmi les premieres de la cote, s'étaient désabonnées. On était exposé ainsi, ce mouvement paraissant destiné à s'étendre, à voir le régime de l'abonnement fonctionner à rebours de ce que l'on en attendait; la cote officielle risquait d'être de plus en plus désertée par les bonnes valeurs étrangères, auxquelles se seraient, au contraire, substituées des valeurs de second ordre, désireuses de se placer sous le régime de l'abonnement pour bénéficier de l'inscription à la cote et consolider ainsi un crédit incertain.

Du fait de la réforme de la loi du 31 Juillet 1929, le régime de l'abonnement dépouillé de son caractère obligatoire, est destiné à voir son champ d'application se restreindre tandis que s'accroîtra le nombre des valeurs non abonnées.

ssimilation
es titres des
ouvernements
trangers aux
aleurs étran-
ères non abon
ées

Aux valeurs étrangères non abonnées ont été assimilés, dès l'origine, les titres des gouvernements étrangers, parce qu'il paraissait impossible d'exiger d'un gouvernement étranger, pour des raisons de convenance internationale, l'institution en France d'un représentant responsable de l'impôt (1)

(1)Signalons incidemment que des difficultés se sont parfois élevées quant à la distinction à établir entre les fonds d'Etat étrangers et les titres qui, bien qu'affectant cette apparence, ne sont, en réalité, que des titres de départements ou de provinces c'est-à-dire de personnes de droit public non souveraines, et qui ne bénéficient pas des privilèges des fonds d'Etat et sont assimilés purement et simplement aux valeurs des sociétés privées.

Source : BIU Cujas

Les titres des gouvernements étrangers, en tant qu'assimilés aux valeurs non abonnées, supportent don le droit de timbre au comptant, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au taux majoré de 18 % et, par contre, ne sont pas soumis au droit de transmission.

Les valeurs non abonnées ne sont pas soumises au droit de transmission

Précisons maintenant le sens de cette règle, que les valeurs non abonnées ne sont pas soumises au droit de transmission. Elle signifie que ces valeurs échappent aux taxes de la loi de 1857 c'est-à-dire au droit de transfert , qui frappe la négociation de titres nominatifs, ou à la taxe annuelle de transmission des titres au porteur, mais, si la cession des titres se trouve constatée par un acte, le droit d'acte, prévu par la loi de Frimaire, demeure naturellement applicable, Par exemple, si la cession de fonds d'Etat étrangers se trouve constatée dans un acte, il y aura lieu de percevoir le droit de cession de créances (de 1,50 actuellement pour les obligations ou bien le droit de 3 % sur les rentes perpétuelles, (Seine, 1er Juillet 1893, 16 Avril 1896, 3 Juillet 1895 (1)

S'il s'agit de valeurs autres que les fondsd'Eta au cas où la cession constatée par un acte porte sur des obligations, on appliquera également le droit de 1,50 % sur les cessions de créances et, si la cession porte sur des rentes, le droit de 3 %. Quant aux cessions d'actions, les opinions sont divisées, certains admettent, en invoquant le principe d'équivalence, que le droit applicable serait le droit de transfert de 0,30 %. Cette solution ne tient pas compte du fait que , toutes les taxes de la loi de 1857 se trouvent exclues et qu'on est obligé par suite de recourir au régime de la loi de Frimaire, le droit exigible ne peu donc être que le droit de 0,75 % sur les cessions des droits incorporels.

Avantages accordés aux valeurs non abonnées déposées en banque.

On a indiqué plus haut que le législateur s'est efforcé de procurer en vue de réduire les dangers de fraude inhérents aux titres au porteur, des avantages particuliers aux valeurs non abonnées, qui sont déposées en banque et représentées par des récipissés, nominatifs . C'est un régime qu'il importe de ne pas confondre avec le régime propre aux valeurs abonnées dont le transfert est effectué sur des registres tenus en

(1) Dans une autre opinion, le droit applicable serait le droit de 0,75 % sur les cessions de droits incorporels de l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire.

Source : BIU Cujas

France, et qui par dérogation sont soumises au droit de transfert, au lieu de l'être à la taxe annuelle (v. supra).

L'article 7 de la loi du 31 Juillet 1929 dispose que l'impot sur le revenu des valeurs mobilières non abonnées est réduit au même taux que pour les valeurs mobilières françaises (c'est-à-dire actuellement à 16 %) pour les titres étrangers qui sont déposés contre récépissé nominatif dans un des établissements de banque agréés par l'Administration.

Conditions d'application de ces mesures

Un décret du 20 Février 1930 a réglé les conditions d'application de cette mesure, qui ne nous intéresse ici que par l'alinéa final de l'article 7, lequel précise que la restitution des titres par l'établissement de banque contre remise du récépissé nominatif donnera lieu au paiement, du droit de conversion, sur la valeur du titre au jour du retrait. Dans ce système, les titres déposés en banque ne peuvent être retirés que contre remise du récépissé nominatif délivré au porteur au moment où il effectuait le dépôt. Cet échange aboutit à retirer aux titres tout caractère nominatif puisque ceux-ci, une fois le récépissé nominatif rendu, vont échapper au contrôle du fisc et recouvrer entièrement leur nature de titres au porteur, le retrait de titres déposés en banque contre restitution du certificat constitue, en conséquence, le fait générateur du droit de conversion. Celui-ci devient donc exigible toutes les fois que la restitution directe ou indirecte des titres par l'établissement a pour contre partie, la restitution par le titulaire du récépissé nominatif. Il est dû , en conséquence, non seulement lorsque le propriétaire des titres les retire de l'établissement dépositaire, mais même lorsque, sans les retirer, il les fait vendre.

Le droit est perçu au moment du retrait .Mais si les titres sont momentanément distraits du dossier du client à la banque, sans être retirés à proprement parler, et simplement pour une opération momentanée, telle qu'un recouponnement et que le titre doit etre réintégré après cette opération, le droit de conversion n'est pas dû.

Exception à la règle du paiement du droit de conversion

De même, l'article 15 du décret du 20 Février 1930 apporte une exception à la règle de l'exigibilité du droit de conversion pour le cas où l'agrément officiel accordé à l'établissement dépositaire serait révoqué et pour celui où cet établissement déciderait de ne plus recevoir et conserver des titres étrangers en dépot. L'établissement en cause doit inviter les déposants, suivant le cas, soit à reprendre possession de leurs titres dans le délai d'un mois

Source : BIU Cujas

soit à déclarer qu'ils entendent les laisser en dépôt libre dans l'établissement, soit à requérir le transfert des titres dans un autre établissement de banque agréé, qu'ils doivent faire connaître.

Si le déposant opte pour le transfert de ses titres dans un autre établissement, cette opération, bien qu'elle doive nécessairement entraîner la restitution du récépissé nominatif, ne donne pas ouverture au droit de conversion; en effet, les titres qui cessent d'être en dépôt dans un établissement seront immédiatement remis en dépôt dans un autre établissement qui délivrera à son tour un récépissé nominatif. Mais sous réserve de cette exception, expressément prévue par l'article 15 al. 2 du décret, la règle générale reprend son empire, et le droit de conversion doit etre perçu , quand le déposant reprend possession de ses titres, ou qu'il opte pour le dépôt libre, ou lorsque faute d'avoir fait connaître sa réponse dans le délai d'un mois, il est réputé, selon le texte de l'article 15 § 2 maintenir ce titre en dépôt libre à l'établissement dépositaire. Le droit de conversion ainsi établi est le même, que celui qui frappe les titres nominatifs français, lorsqu'ils sont convertis au porteur, l'article 7 de la loi de 1929 se réfère expressément à l'article 22 de la loi du 17 Décembre 1926 qui, à cette époque, était la dernière disposition fixant le taux du droit de conversion (Ce taux est actuellement de 0,50 %)

Assiette du droit de conversion

Le droit est assis sur la valeur du titre au jour où il est retiré. Cependant, dans le cas où , par suite soit du retrait de l'agrément de l'établissement dépositaire, soit de la décision de cet établissement de ne plus conserver de titres en dépôt suivant les modalités prévues par la loi, le déposant opte pour le maintien de ces titres en dépôt libre dans l'établissement, la valeur imposable du titre est la valeur au jour de ce nouveau dépôt (art. 15 § 1er du décret)

Dans tous les cas, la valeur est déterminée par une déclaration estimative, qui peut être contrôlée par l'Administration au moyen des cours de la bourse ou de la cotation en banque, suivant le même principe que celui qui s'applique au calcul du droit de conversion sur les valeurs françaises.

Source : BIU Cujas

Chapitre II

LES MUTATIONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS IMMOBILIERS

Le principe de la taxation aux droits d'enregistrement des mutations d'immeubles et des droits immobiliers est inscrit à l'article 69 § 7 N° 1, de la loi de Frimaire, qui vise les adjudications, ventes, reventes, rétrocessions, et tous actes civils et judiciaires, translatifs de propriété ou d'usufruit, de biens immeubles à titre onéreux (Cod. art. 271, § 20, N° 1)

Ce droit est un droit de mutation.

Premier point : Il ne s'agit pas ici d'un droit d'acte, mais d'un droit de mutation, qui est dû en dehors de la rédaction de tout acte ou de convention, et qui est payable, en l'absence d'écrit, sur une déclaration souscrite au bureau d'enregistrement de la situation des biens dans les trois mois de la mutation.

Ce régime est relatif uniquement aux mutations à titre onéreux

Deuxième point : Ce régime est uniquement relatif aux mutations à titre onéreux, les mutations d'immeubles entre vifs à titre gratuit, c'est-à-dire les donations et les mutations par décès étant régies par les règles spéciales à ces sortes de mutations.

Le montant du droit

Le droit primitivement prévu par la loi de Frimaire était un droit de 4 %. A ce moment, la transcription de l'acte ou de la mutation au bureau de la conservation des hypothèques donnait ouverture à un droit de 1,50 %. Comme beaucoup de mutations n'étaient pas transcrites, le droit de transcription a été, dans la suite , incorporé au droit de mutation proprement dit, et perçu en même temps que lui au bureau de l'Enregistrement, que la transcription soit ou non effectuée dans la suite. Le tarif a donc été porté à ce moment, à 4 % + 1,50 % = 5,50 % (loi du 28 Avril 1816 art. 52). Ce régime s'est maintenu depuis lors, la transcription , lorsqu'elle est requise, donne exclusivement lieu à la perception de la taxe hypothécaire, créée par la loi du 27 Juillet 1900, qui est actuellement de 0,48 % et du salaire du conservateur des hypothèques.

Le taux du droit, ainsi indivisible, tenant lieu cumulativement du droit de mutation et du droit de transcription a été, par la suite, porté à 7 % (loi du 25 Avril 1905, art. 2); à 10 % (loi du 25 Juin 1920,

Source : BIU Cujas

art. 25); à 12 % par l'adjonction du double -décime ((loi du 22Mars 1924, art. 3); à 15 % enfin, par la loi du 4 Avril 1926, art. 30. La loi de dégrèvement du 31 Juillet 1929 (art. 2) l'a réduit à 12 %, On verra dans la suite qu'à ce droit s'ajoutent éventuellement la taxe à la première mutation, qui est de 3 %, et les surtaxes au droit de mutation, de 1,20 % ou de 2,40 %, suivant que la valeur dépasse 300.000 ou 500.000 francs, Enfin, quelques tarifs spéciaux et réduits ont été institués pour certaines catégories de mutations.

Quelles sont les ventes passibles du droit de mutation.

Les ventes taxables sont toutes les ventes proprement dites et toutes les opérations assimilables à des ventes, en tant qu'elles portent mutation de propriété d'immeubles, c'est-à-dire reventes, adjudications cessions, rétrocessions, rémérés, dations en paiement, déclarations de command, soultes d'échanges immobilier constitutions de servitudes sur des immeubles, renonciation à des droits portant sur des immeubles, constitutions ou cessions d'usufruit ou de nue-propriété cessions de droits successifs , résolutions amiables de vente, comportant une nouvelle transmission en sens inverse de la première, licitations, soultes de partag etc.. Autrefois, un régime de faveur était appliqué aux ventes d'immeubles appartenant à l'Etat, qui n' acquittaient qu'un droit de 2 %, en vertu des lois du 26 Vendémiaire an VII et du 15 Floréal an X. Actuellement, la loi du 31 Mars 1903 (art. 8) a établi l'uniformité de tarif pour les ventes d'immeubles appartenant à l'Etat et pour celles appartenant à des particuliers. Le régime d'exception ne présentait aucun intérêt pour l'Etat et causait un préjudice au fisc, puisque c'est l'acquéreur qui supporte le droit de mutation et que, si une clause spéciale le met à la charge de l'Etat, celui-ci ne le paie pas en vertu de la règle, que l'Etat ne se paie pas d'impôts à lui-même

Les adjudications d'immeubles aux enchères publiques, soit volontaires, soit ordonnées en justice, effectuées devant notaire ou au tribunal, sont soumises aux mêmes droits de mutation que les ventes ordinaires, sauf ce que l'on dira par la suite relativement aux ventes judiciaires.

Conditions requises pour qu'il y ait vente taxable

Pour que l'Administration puisse soutenir qu'un acte, qui lui est présenté, comporte vente d'immeuble et pour qu'elle soit fondée à réclamer une déclaration, il faut que trois conditions soient réunies, le défaut d'une seule d'entre elles, excluant le caractère de vente parfaite indispensable pour la perception des droits. 1°- les éléments civils de la

Source : BIU Cujas

conclusion de la vente, 2° la nature immobilière des biens vendus, 3° la non existence d'une condition suspensive.

1° Eléments civils

1) Les éléments civils nécessaires à la conclusion de la vente, énumérés dans l'article 1583 du Code civil, sont : le consentement, l'accord sur la chose et l'accord sur le prix.

a)Le consentement

Le consentement doit etre réciproque, à l'exclusion de la simple pollicitation, c'est-à-dire de l'offre de vendre ou d'acheter. Il convient donc de distinguer, au point de vue fiscal, la promesse unilatérale et la promesse synallagmatique de vendre ou d'acheter.

Promesse unilatérale de vendre ou d'acheter

La promesse unilatérale faite par l'une des parties sans aucun engagement de l'autre, alors meme que celle-ci aurait connu cette promesse et en aurait pris acte, n'emporte pas vente immédiate, Il n'y a vente, et les droits de vente ne sont exigibles que le jour où la réciprocité s'établira par l'engagement corrélatif de l'autre partie, A cet égard, peu importe que la promesse unilatérale soit accompagnée d'un dédit, dès lors qu'il n'y a pas engagement réciproque actuel. Si la promesse unilatérale est présentée à la formalité, elle sera enregistrée simplement au droit fixe de 22,50. La réalisation de la promesse, la levée de l'option, suivant l'expression consacrée, ne rétroagit pas; en effet, la promesse, tant qu'elle est unilatérale, ne peut pas faire naître un contrat, même conditionnel, puisqu'il n'y a d'engagement que d'un seul côté (Cass. 24 Mars 1860, S.60.I. 740). C'est donc le droit proportionnel en vigueur au moment de la réalisation qui sera applicable, et qui devra être assis, sur la valeur vénale réelle de l'immeuble à ce moment là. Il en résulte que, si un délai d'option est accordé à l'autre partie, et si, au moment où elle exerce son option, l'immeuble a pris de la plus value, les droits seront perçus sur une valeur supérieure au prix d'achat convenu.

La promesse synallagmatique de vendre ou d'acheter

Quant à la promesse synallagmatique , c'est-à-dire qui comporte engagement réciproque et immédiat, et qui remplit les trois conditions exigées par l'art. 1583 du Code civil, elle vaut vente et est taxée comme telle par la Régie, Il en est ainsi, même si un terme est stipulé, dès qu'il y a accord sur la chose et sur le prix, et engagement de vendre avec engagement corrélatif, expressément stipulé, ou implicite d'acheter (C.Civ. art. 1589) La stipulation d'arrhes dans une promesse synallagmatique de vente ne préjuge pas le consentement des parties. Ce consentement n'est pas, en effet, considéré de ce fait, comme acquis, et cette situation ne suffit pas à rendre le droit de vente

Source : BIU Cujas

immédiatement exigible. La stipulation en question est considérée , à moins que cette interprétation ne soit contredite par les termes du contrat, comme une condition suspensive, le droit de vente n'est pas exigible de suite, Ensuite, de deux choses l'une, ou bien les arrhes seront abandonnées, et le contrat ne se formant pas, l'acte qui constaterait cet abandon sera uniquement passible du droit de quittance de 0,75 %, ou bien la vente sera conclue ferme et, les arrhes constituant alors un précompte sur le prix, le droit d'enregistrement de 12 % deviendra exigible sur l'acte ou sur la déclaration des parties dans les trois mois de la formation définitive du contrat. Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'il s'agisse d'arrhes, revêtant à l'origine de la convention des parties, le caractère de sanction pour l'abandon éventuel du projet de vente, au sens de l'article 1590 du code civil. Si les arrhes étaient versées, une fois le marché conclu, à titre de véritable acompte, sur le prix, en sorte que leur abandon éventuel serait la sanction, non pas de l'abandon d'un projet de contrat, mais de la rupture d'un engagement formellement pris, le droit de vente serait immédiatement exigible (Cass. 18 Juillet 1862, S.63.I.50).

De même, si une clause de dédit est stipulée, il faut distinguer suivant que le dédit est la sanction éventuelle de la renonciation à donner suite au projet de vente, ou qu'il constitue une clause pénale, stipulée en vue de sanctionner les obligations découlant de la vente, celle-ci étant de suite conclue ferme. Dans le premier cas, le dédit est une condition suspensive, il y a vente, sous la condition que l'acquéreur ou le vendeur, suivant la partie qui s'est réservée la faculté de dédit, le dédit a été réservé, ne fera pas usage de cette faculté. Dans ce cas, le droit de vente ne pourra etre perçu aussi longtemps que les engagements projetés ne sont pas confirmés, et, s'il a été prévu un délai quelconque pour l'exercice du dédit aussi longtemps que ce délai ne sera pas expiré. Dans le second cas, le dédit est simplement une condition résolutoire, et en conséquence, le droit de vente est immédiatement exigible. (Cass. 19 Mars 1839, S.39.I.308).

b) L'accord sur la chose

La vente ne suppose pas seulement le consentement réciproque, elle implique aussi l'accord sur la chose et sur le prix. Toute chose qui est dans le commerce peut faire l'objet d'une vente, sauf les cas où la loi prohibe l'aliénation. L'objet doit etre désigné sinon individuellement, du moins dans son espèce. Il peut d'ailleurs consister dans une chose future, dans une chose non encore formée, comme par exemple, la

Source : BIU Cujas

prochaine récolte, ou la maison, que le vendeur se charge de faire construire à ses frais.

Vente d'un terrain avec engagement d'y construire une maison

Sur ce point, certaines difficultés peuvent se présenter, Supposons un contrat portant vente d'un terrain sur lequel le vendeur, qui est, par exemple, architecte ou entrepreneur, de travaux publics s'engage à construire une maison, qui sera livrée dans six mois, Le prix du terrain est de 100.000 francs, et celui de la construction de 300.000 francs; S'il y a vente du terrain et de la maison à construire, on appliquera le droit de mutation immobilière pour le tout, c'est-à-dire sur 400.000 francs, soit, au tarif de 12 %, 48.000 francs de droits. Mais on peut être tenté de raisonner de la façon suivante, et les parties ne s'en sont pas fait faute, à l'occasion Il y a achat d'un terrain moyennant 100.000 francs, d'où application du droit de mutation de 12 % sur 100.000 francs, soit 12.000 francs de droits,et il y a, pour le surplus, marché de travaux, en vertu duquel le vendeur s'engage à construire suivant certains plans, sur le terrain vendu une maison pour le compte de l'acquéreur. Le droit de marché n'est que de 1,50 % et non de 12 % de sorte que, sur les 300.000 francs auxquels le marché se monte, les droits ne seront que de 4.500 francs, soit, au total, sur l'ensemble de l'opération, 16.500 francs de droits, au lieu de 48.000 francs. L'effort des parties pour faire taxer le contrat au tarif des droits de marché et non des droits de vente s'est manifesté notamment depuis que s'est introduit l'usage des ventes d'appartements. Certaines sociétés, qui se livraient à cette sorte d'entreprise, faisaient souscrire deux contrats; un contrat portant vente à l'acquéreur de la fraction indivise du sol, et des parties communes, sur lesquels était naturellement perçu le droit de mutation immobilière, puis, un second contrat, présenté comme marché de fournitures, pour la construction d'un appartement. La jurisprudence a estimé à différentes reprises, s'agissant notamment d'un cas où la société avait effectué elle-même les emprunts nécessaires à la construction et leur avait affecté en garantie les parties construites ou restant à construire, et avait d'autre part, traité avec l'acquéreur sur la base d'un prix à forfaitpour la construction, qu'en réalité, le contrat présenté comme un marché dissimulait une vente proprement dite d'appartement à construire. De même il a été admis qu'il y avait vente d'immeuble et non pas marché de construction, lorsque le locataire d'un terrain ou le concessionnaire d'un monopole s'engageait, vis-à-vis du bailleur ou de l'autori-

Source : BIU Cujas

té concédante, à construire un immeuble, que l'autre partie prenait de son côté l'engagement d'acheter, à l'expiration du bail ou de la concession.

Vente à la mesure

Lorsque la vente a lieu à la mesure et que le mesurage doit avoir lieu après la vente, il y a vente sous condition suspensive, dans tous les cas où le mesurage est nécessaire pour déterminer l'objet du contrat. Par exemple, lorsqu'on vend un certain nombre d'hectares à prendre dans une propriété, sans autre individualisation au moment de la vente, le droit proportionnel de mutation ne sera perçu que lorsque le mesurage aura été effectué, Par contre, le droit de mutation est exigible, dès l'enregistrement de l'acte, lorsque le mesurage ne doit intervenir que pour déterminer le prix, ou la contenance exacte d'un objet certain. Tel est, par exemple, le cas d'une parcelle vendue à raison de tant l'are, dont la contenance précise n'est pas encore connue, au moment où l'acte de vente intervient, . En la circonstance, comme le mesurage exact n'a pas encore eu lieu, une évaluation provisoire sera faite, et le droit sera perçu immédiatement sur cette évaluation, sauf restitution, ou, au contraire, versement d'un complément de droit, après le mesurage.

La vente subordonnée à la condition que la chose existera, cette existence étant posée comme une hypothèse, est une vente sous condition suspensive, et ne doit pas être confondue avec la vente d'une chose future, dont l'existence dans un avenir plus ou moins éloigné est considérée, d'un commun accord entre les contractants, comme certaine.

c) l'accord sur le prix

Quant au prix, il consiste en toute prestation convenue, en contre-partie du transfert de la propriété ou de l'objet vendu: c'est-à-dire argent, et avantages indirects et accessoires, que l'on comprend sous le nom de charges, Ces avantages englobent toutes les prestations qui auraient été de droit commun imposées au vendeur, et dont celui-ci s'est déchargé sur l'acquéreur.

La loi civile exige que le prix soit sérieux, qu'il soit certain et déterminé, qu'il consiste en argent, ou en valeurs assimilables, c'est-à-dire rentes viagères, rentes perpétuelles, etc.. La loi fiscale considère comme vente et taxe comme telle le contrat dans lequel le prix n'est pas représenté par une somme d'argent, et consiste notamment en objets mobiliers ou en prestations quelconques. Au point de vue fiscal, donc seul le cas où le prix serait payé en immeubles doit être mis à part, parce qu'il constitue un contrat différent du contrat de vente, un contrat d'échange immobilier (Cass. 14 Mai 1923).

Source : BIU Cujas

Vileté et insuffisance de prix.

Par contre, la loi d'impôt exige, de même que la loi civile, les deux premières conditions, caractère sérieux et certitude du prix. Lorsque le prix n'est pas sérieux, c'est qu'il est partiellement ou entièrement simulé, Dans ce dernier cas, le vente déguise une donation, et c'est un des cas où l'Administration a le droit de rétablir la véritable nature de l'acte pour le taxer d'après son caractère. La vileté du prix ne doit d'ailleurs pas être confondue avec l'insuffisance de prix, La vileté permet au vendeur de demander, d'après la loi civile, la réscision de la vente, pour cause de lésion de plus des sept douzièmes. Quant à l'insuffisance, qui est une notion purement fiscale, elle joue comme nous le verrons plus loin, toutes les fois que, même sans être vil, le prix est inférieur à la valeur réelle de l'immeuble. Dans un cas comme dans l'autre, la vileté, aussi bien que l'insuffisance, n'empêchent pas de percevoir le droit de mutation, sauf réclamation d'un droit complémentaire.

L'Administration estime même, en cas de vileté du prix, qu'au lieu de réclamer un supplément de droit de vente, elle sera souvent fondée à réclamer partiellement le droit de donation. Dans cette hypothèse, le droit de donation à titre gratuit est perçu sur la différence reconnue entre le prix stipulé et la valeur réelle de l'immeuble. Pour qu'il en soit ainsi, il faut toutefois que l'analyse de la convention permette d'établir que le vendeur était animé de l'intention de faire une libéralité à l'acquéreur.

Le prix doit être certain

Quant au caractère de certitude du prix, il exige l'accord préalable des parties contractantes à cet égard, aussi bien sur le prix principal que sur les charges, les accessoires, et l'époque du paiement. (Cass. 16 Août 1832). Toutefois, par prix certain, il ne faut pas entendre que le montant exact de la somme à payer par l'acquéreur, doit être arrêté définitivement au moment de la vente. Il suffit que les bases sur lesquelles ce montant doit être calculé soient déterminées d'un commun accord, et à l'abri de toute incertitude (Cass. 14 Janvier 1878). Le droit peut donc etre assis sur une évaluation estimative, souscrite au moment de la vente, sauf régularisation de la perception, lorsque le prix sera complètement arrêté.

Prix fixé par arbitre ou par expert

Si, dans les conditions prévues par l'article 1592 du Code Civil, le prix doit être fixé par un arbitre ou par des experts, plusieurs cas sont à distinguer Si les experts ou l'expert unique sont nommés au moment de la vente, sans fixation provisoire du prix,

Source : BIU Cujas

l'acte doit etre enregistré au droit fixe de formalité de 22 frs 50, et la perception du droit proportionnel de mutation n'interviendra que dans la suite, si le prix est fixé, Dans ce cas, en effet, il est impossible que le contrat se forme immédiatement, puisque les experts pourraient se trouver dans l'impossibilité ou refuser de procéder à l'estimation, aux termes mêmes de l'article 1592 (Cassation 19 Mars 1850 Par conséquent, si le droit proportionnel est perçu parce que les experts ont rempli leur mission, il le sera, non pas d'après le tarif existant à la date de l'acte, qui n'a pas pu encore, faute de fixation d'un prix, entrainer mutation, mais au tarif en vigueur à la date où ce prix a été fixé par les experts. Si, les experts étant nommés dans le contrat, un prix provisoire est fixé, qui devra subsister en cas de carence des experts, il y a vente et perception immédiate du droit proportionnel sur ce prix provisoire, sauf régularisation ultérieure. Enfin, si les parties sont d'accord sur le choix des experts ou décident d'en désigner ultérieurement , et qu'elles prévoient en cas de désaccord, sur la désignation des experts, ou de défaillance de leur part, que le tribunal y pourvoira, il y a vente immédiate, et le prix fera obligatoirement l'objet d'une déclaration estimative sur la base de laquelle les droits de mutation seront perçus, sauf régularisation ultérieure (Cas. 19 Mars 1850). Enfin, si les parties décident de désigner l'arbitre ultérieurement, sans recours éventuel au tribunal, on retombe dans la première hypothèse, il n'y a pas encore de base de détermination du prix, et le droit fixe sera seul dû, à titre de droit de formalité, jusqu'au moment où interviendra l'estimation.

2° Il faut qu'il s'agisse d'immeubles

Les droits de mutation immobilière ne sont naturellement applicables que si la vente porte sur un immeuble. C'est donc aux règles du code civil qu'il convient de se référer en la circonstance. Aussi se bornera-t-on à un rappel sommaire des principes.

Le Code distingue quatre catégories d'immeubles

1°- Les immeubles par nature,

2°- les immeubles par destination,

3°- les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent,

4°- Les immeubles par la détermination de la loi.

Les immeubles par nature

Les immeubles par nature comprennent : Les immeubles, par nature proprement dits, que l'on désigne également sous le nom de fonds, propriétés immobilières non baties, terrains, emplacements, et les immeubles qui deviennent tels par nature, du fait que ce sont des éléments incorporés au sol, tels les batiments

Source : BIU Cujas

(Cod. Civ. art. 518 et 519) les récoltes et fruits pendant par branches ou par racines (art. 520) les coupes de bois taillis ou de futaie (art. 521), les tuyaux servant à la conduite des eaux (art. 523) ainsi que les voies ferrées. Les biens qui doivent leur caractère au fait de leur incorporation au sol, peuvent cesser d'être des immeubles, s'ils sont vendus pour être enlevés. Dans ce cas, le propriétaire nouveau ne devant en jouir qu'à titre de meubles, le droit de vente mobilière serait seul dû, à condition que l'enlèvement ou la démolition soit exigée immédiate. C'est un point que nous avons déjà examiné, à propos des ventes mobilières, en étudiant les meubles par anticipation.

Les bâtiments sont immeubles par le fait matériel qu'ils adhérent au sol et sans qu'il y ait à rechercher s'ils ont été bâtis sur un terrain appartenant ou non au constructeur ou au propriétaire de la construction (Cass. 9 Février 1873, 11 Août 1884). Peu importe que la démolition soit possible à titre de construction précaire, ou meme qu'elle soit stipulée comme par exemple, en cas de bail du terrain portant interdiction de construire et sur lequel le locataire a fait élever des constructions qu'il a vendues. Dès lors qu'une démolition immédiate n'est pas prévue dans l'acte de vente et qu'elle ne répond pas à une réalité, le droit de mutation immobilière est exigible. On a vu, au sujet des ventes mobilières, les difficultés qui se présentent souvent en cas de vente de récoltes et de forêts, lorsque l'acquéreur achète en même temps, par deux actes distincts, d'une part, le sol, et d'autre part, les récoltes à enlever ou les forêts à défricher.

Réduction du tarif en cas de ventes globales de forêts plantées

Pour mettre un terme à ces difficultés, qui s'étaient produites notamment en matière forestière, et également en vue de favoriser le maintien des forêts nécessaires pour la lutte contre les inondations, l'article 15 de la loi du 16 Avril 1930 a réduit des trois quarts le droit de mutation à titre onéreux, en matière de vente, et le droit de mutation à titre gratuit en matière de donation (par conséquent, à l'exclusion des successions) , lorsque la mutation porte sur des propriétés en nature de bois et de forets. Pour les ventes, le droit est donc ramené à 3 %, au lieu de 12 %, en cas d'achat pour revendre, dont on verra le régime ultérieurement, le droit est de 3,75 %, le droit au tarif plein étant de 15 %, Si la réduction porte sur la revente après un achat pour le revendre le droit est de 1,50 % au lieu de 6 %, les surtaxes de 1,20 % et de 2,40 % au dessus de 300.000 et de 500.000 frs sont également réduites dans la même proportion,

Source : BIU Cujas

seul le tarif de la taxe à la première mutation reste appliqué intégralement. Ces réductions sont subordonnées à un certain nombre de conditions, prévues tant par l'article 15 de la loi du 16 Avril 1930 lui-même que par le décret du 28 Juin 1930, rendu en application de ces dispositions.

Conditions exigées pour qu'il y ait lieu à réduction

D'abord, l'acte constatant l'acquisition ou la donation doit être appuyé d'un certificat délivré sans frais par le Service des Eaux et Forêts, attestant que les bois et forêts acquis ou donnés sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière, ce certificat n'étant valable que pendant le mois de sa délivrance.

En second lieu, l'acte doit contenir l'engagement par l'acquéreur ou par le donataire, tant pour lui que pour ses ayants cause, de soumettre pendant trente ans, les bois et forêts qui ont été l'objet de la mutation, à un régime d'exploitation normale, dont les modalités sont déterminées par les articles 7 et 8 du réglement, l'acte doit d'autre part, renfermer l'indication de contenance, le numéro de section et les indications du cadastre.

Enfin, lorsque des bois et des forets sont vendus en même temps que d'autres biens, il n'est pas nécessaire qu'un prix distinct soit stipulé en ce qui les concerne, il suffira, le cas échéant, d'une ventilation du prix faite par les parties au pied même de l'acte de vente. Si une mutation, qui a bénéficié de réduction des droits, est suivie d'une nouvelle mutation , et si toutes les conditions prescrites par la loi et les règlements sont de nouveau remplies, la mutation subséquente fera à son tour l'objet des mêmes réductions.

Au cas où les engagements pris par les nouveaux propriétaires ou par leurs ayants cause ne seraient pas tenus, les intéressés doivent acquitter, à première réquisition, le complément de droits des trois quarts et, en outre, un droit supplémentaire égal à la moitié de la réduction consentie. Ces deux prélèvements additionnels sont considérés comme un supplément d'impot proprement dit et non comme une pénalité.

Ils ne sont donc susceptibles , en tant qu'impôts, d'aucune remise ou réduction. Les infractions sont constatées par les procès verbaux des agents des eaux et forêts.Enfin, pour la garantie du paiement des droits complémentaires, le trésor possède dans ce cas un privilège sur le domaine forestier, sur les biens forestiers donnés ou vendus.

Les mines

En ce qui concerne les mines, la question est réglée par les articles 8 et 9 de la loi du 28 Avril 1910, qui qualifie d'immeubles les mines, les bâtiment

Source : BIU Cujas

les machines, les puits, les galeries et autres travaux établis à demeure, les chevaux exclusivement attachés aux travaux intérieurs, et les agrés, outils et ustensiles servant à l'exploitation. Sont meubles, au contraire, les actions ou intérêts de la société ou de la compagnie exploitante, ainsi que les matières extraites, les approvisionnements et les autres objets mobiliers. Un acte de concession est nécessaire pour exploiter la mine, même s'il s'agit de l'exploitation par le propriétaire du sol, et la concession donne lieu au paiement d'une redevance au profit de l'état. La concession n'emporte d'ailleurs pas mutation de propriété immobilière, de sorte que le droit correspondant n'est pas dû, La vente de la surface, encore que la mine soit exploitée dans le tréfonds, est une mutation ordinaire de propriété, taxable selon le droit commun, et cela même lorsque la surface est vendue au concessionnaire de la mine. La vente de la mine est une vente d'immeubles. La vente du droit d'exploiter, au contraire, est une vente mobilière, les droits que la concession confère au concessionnaire étant purement mobiliers, lorsqu'ils ne s'accompagnent pas du droit à la propriété du sol.

Enfin:, la vente de la redevance, due par le concessionnaire au propriétaire du sol, est une cession de rente passible du droit de 6 %.

Les immeubles par destination.

La deuxième classe d'immeubles comprend les immeubles par destination, c'est-à-dire les objets mobiliers qui revêtent la nature immobilière par le fait qu'ils sont rattachés à un fonds immobilier, et aussi longtemps que dure ce rattachement. Au point de vue fiscal, ils sont assimilés en tous points à des immeubles. La question de savoir si un objet mobilier en lui-même est immeuble par destination est d'ailleurs souvent délicate, , et soulève des difficultés fréquentes, Ce sont les principes du droit civil, qui servent à la résoudre.Aux termes de l'article 524 du code civil, on distingue les objets placés par les propriétaires du fonds en vue du service ou de l'exploitation de ce fonds, et qui appartiennent au propriétaire, et d'autre part, lesobjets appartenant au propriétaire du fonds et placés sur ce fonds à perpétuelle demeure. Les objets de cette seconde catégorie sont les objets qui ont été scellés et qui ne peuvent être détachés du fonds sans être fracturés ou détériorés, ou sans détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont adhérents (Cod.civ. art. 525).

Objets placés sur le fonds par le pro-

Les cas les plus fréquents de ventes d'immeubles par destination appartenant à la première catégorie c'est-à-dire d'objets qui sont placés sur le fonds

Source : BIU Cujas

priétaire en vue d'en assurer le service et l'exploitation.

par le propriétaire auquel ils appartiennent, en vue d'en assurer le service et l'exploitation sont les ventes de domaines agricoles avec leur cheptel et avec les instruments aratoires. La vente d'un hôtel avec le mobilier nécessaire à son exploitation, la vente d'une usine avec tout son outillage, d'un établissement de bains, d'une imprimerie , d'une brasserie, d'un moulin, d'un immeuble aménagé pour le commerce de vins avec tous ses accessoires d'exploitation, etc...Pratiquement, ces ventes sont l'objet d'assez nombreux litiges avec le fisc. Ainsi, la question a été posée et résolue en sens divers par la jurisprudence, de savoir s'il n'y a pas lieu de distinguer, dans la vente d'une fabrique, le matériel intérieur, qui rentre bien dans la définition des immeubles par destination, et le matériel de livraison, tels que, par exemple, les voitures, les bouteilles, les fûts, etc. L'Administration s'est ralliée naturellement à la thèse la plus favorable au fisc elle a été suivie par la cour de cassation dans un arrêt du 24 Juillet 1912, auquel s'oppose un arrêt du 8 Février 1826, qui lui, au contraire, fait certaines réserves et admet certaines distinctions.

Objets attachés au fonds à perpétuelle demeure

Comme objets attachés au fonds à perpétuelle demeure, on peut citer les glaces, les armoires, supports, objets mobiliers divers scellés de même.

Si la vente d'immeubles par destination est effectuée séparément, dans un acte distinct de celui par lequel a été constatée la vente du fonds, il n'y en a pas moins lieu d'exiger le droit de mutation immobilière, dès lors qu'il y a aliénation au profit de celui qui achète le fonds, et qu'il n'y a pas vente à charge de mobilisation, condition qui se présentera rarement, lorsque la vente des objets mobiliers devenus immeubles par destination est faite au même acquéreur que celui qui a acquis le fonds.

La question pourrait cependant se poser, sauf le droit qui appartient toujours à la régie d'établir la fraude, au cas où l'acquéreur aurait déclaré dans le contrat vouloir modifier les conditions d'exploitation du fonds, et, par conséquent, désaffecter une partie des objets, qui avaient été consacrés à son service ou à son exploitation. Si, par ailleurs, le fonds n'est pas vendu, et qu'il y ait seulement vente par son propriétaire des immeubles par destination, qui en étaient l'accessoire et qui étaient scellés cette vente atteste la volonté de mobilisation et le droit de mutation mobilière sera seul exigible à condition toutefois que la remobilisation soit définitive, et non simulée.

Il y aurait une présomption très forte de simula-

Source : BIU Cujas

tion, si , par exemple, un acte de vente d'objets mobiliers ayant acquis, de par leur affectation, le caractère d'immeubles par destination, était suivi, peu de temps après, d'un acte de vente du fonds lui-même au même acquéreur. C'est le droit de l'Administration, en pareil cas, de rapprocher les deux actes, et de tirer argument du peu de temps qui sépare les deux contrats du fait qu'ils sont consentis au meme acquéreur, et les immeubles par destination n'ont pas été transformés en meubles, pour réclamer sur le tout le droit au tarif immobilier (Cass. 23 Février 1824, 18 Novembre 1846).

Les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent

Un troisième groupe est formé des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent, ce sont des droits incorporels qui, par le fait meme qu'ils portent sur les immeubles, et dans cette mesure, sont considérés par la loi comme ayant un caractère immobilier peu importe, d'ailleurs, que les immeubles auxquels s'appliquent ces droits soient des immeubles par nature ou des immeubles par destination.

Ce groupe comprend : 1°- l'usufruit portant sur des immeubles, 2° les servitudes ou services fonciers, 3° les actions en revendication d'immeubles.

L'usfruit immobilier

L'usfruit immobilier donne ouverture au droit de mutation des immeubles, d'après les dispositions formelles de l'article 4 de la loi de Frimaire (Cod. art. 4) . Lorsqu'un usufruit est vendu seul, sans la nue propriété correspondante, le droit de mutation est perçu sur le prix exprimé, en y ajoutant les charges en capital (loi de Frimaire, art. 15, N° 6, Cod. art. 47 N° 18). Si l'usufruit et la nue propriété sont également aliénés, mais au profit de personnes différentes, les droits sont perçus sur les prix afférents à chacune des deux fractions de la propriété, chacun devant etre augmenté des charges correspondantes; à défaut de prix distincts, les évaluations seraient faites par les déclarations estimatives des parties (loi de Frimaire, art. 15 N° 6; loi du 25 Février 1901, art. 13). Enfin, si la nue-propriété est vendue seule, le vendeur formulant à son profit une réserve d'usufruitle droit est exigible également sur le prix exprimé et complèté par les charges imposées à l'acquéreur, soit qu'il s'agisse d'un usufruit temporaire ou d'un usufruit viager, Il en est de meme, lorsque la nue propriété est vendue par une personne qui n'est que nu-propriétaire et qui ne possède pas l'usufruit de l'immeuble. Si, dans la suite, l'usufruit est rattaché normalement à la nue-propriété, soit par l'arrivée du terme, soit par le décès de l'usufruitier, l'usufruit, aucun droit n'est dû (loi du 25 Février

Source : BIU Cujas

1901, art. 13, Cod. art. 56; de telle façon que, si un acte constatait cette réunion, et était soumis à l'enregistrement, il serait passible du seul droit fixe de 22,50. En effet, en pareil cas, le retour de l'usufruit au nu propriétaire résulte de la loi et n'est pas l'effet d'une convention. Si, au contraire, l'usufruit était racheté par anticipation, et, par conséquent, faisait l'objet d'une véritable cession au nu propriétaire, puisque celui-ci se trouverait en disposer avant l'époque à laquelle il y pouvait prétendre, le droit de mutation serait dû sur le prix stipulé pour cette cession, augmenté des charges, (loi du 25 Février 1901, art. 13).

Renonciation de l'usufruitier à son usufruit.

Au cas où l'usufruitier renonce à son usufruit, différentes hypothèses doivent être distinguées; Il peut y avoir renonciation extinctive, c'est-à-dire de renonciation de l'usufruitier, qui n'a pas encore été saisi de son usufruit, ou encore qui, en cas de donation ou de succession, en ayant été saisi ne l'a pas encore accepté et y renonce, Une telle renonciation n'emporte pas mutation de propriété et l'acte n'est passible, en pareil cas, que du droit fixe

Renonciation extinctive

Renonciation entre vifs

Il peut y avoir aussi renonciation entre vifs. c'est-à-dire émanant de l'usufruitier déjà régulièrement investi. L'usufruit , du fait de cette renonciation, faisait retour au nu propriétaire, il y a là une véritable transmission soumise au droit de mutation immobilière.

Résolution de l'usufruit

Enfin, si l'usufruit est résolu, une nouvelle distinction doit encore être établie, Une résolution volontaire, amiable, emporte mutation à titre de rétrocession, et elle est soumise au régime fiscal de droit commun. Une résolution judiciaire, telle que celle fréquemment prononcée pour abus de jouissance, n'emporte pas, au contraire, rétrocession taxable, parce que la loi du 18 Janvier 1912 a dispensé, comme on l'a vu dans l'Introduction générale, toutes les annulations ou résolutions judiciaires du droit proportionnel pour ne les assujettir qu'au droit fixe. Cependant le droit de transcription est exigible, en vue de la purge des hypothèques consenties par l'usufruitier, dont le droit vient d'être résolu, la résolution étant, dans ce cas, un fait nouveau et ne rétroagissant pas à l'époque de la cession primitive. Si l'usufruit est réuni à la nue-propriété , parce qu'un acquéreur unique achète simultanément aux deux propriétaires partiels respectivement les deux fragments séparés de la propriété , les règles habituelles en matière de mutation immobilière sont applicables.

Les servitudes ou services

Les servitudes sont immobilières quand elles portent sur des immeubles et sont constituées au profit

Source : BIU Cujas

foncières immobilières.

d'autres immeubles, peu importe d'ailleurs que les immeubles grevés ou bénéficiaires soient immeubles par nature, ou immeubles par destination. On les appelle du terme général de servitudes réelles. Les plus typiques sont le droit de mitoyenneté et le droit de passage. Elles ne doivent pas être confondues avec les services qui sont stipulés sur un fonds au profit d'une personne, que celle-ci soit prise personnellement ou en sa qualité de propriétaire du fonds voisin. Même dans ce dernier cas, le fonds qui appartient à ce propriétaire n'est pas le véritable bénéficiaire de la servitude, elle ne lui est pas attachée et elle est appelée à disparaître avec la personne au profit de laquelle le service a été stipulé. On peut citer, comme exemple le droit de pêche ou le droit de chasse, Dans ces cas, les mutations sont des mutations de jouissance d'immeubles et non des mutations de propriété, et elles sont soumises au droit de bail. Au contraire, les actes qui constatent la constitution ou la cession de servitudes réelles sont soumis au droit proportionnel de mutation immobilière.

Les actions en revendication d'immeubles

Rentrent dans la même catégorie des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent, les actions en revendication d'immeubles, celles-ci englobent toutes les situations dans lesquelles une personne possède le droit de poursuivre en justice la reconnaissance d'un titre quelconque portant sur un immeuble. L'action est un droit immédiat, un droit actuel, qui ne varie pas. selon que l'issue du procès sera favorable ou défavorable. Aussi, la cession d'une action immobilière est-elle passible immédiatement du droit de mutation à titre onéreux, calculé sur le prix stipulé.

Les principales actions immobilières sont l'action en revendication, l'action en rescision d'une vente antérieurement conclue pour cause de lésion, l'action en réduction de dons et legs, l'action en révocation d'une donation, et l'action en délivrance d'un legs immobilier. Quant à l'action en réméré, si elle est cédée, elle est assimilée, comme on le verra, à la cession d'une promesse de vente, et elle est taxée seulement au droit de vente mobilière de 6,60 % (solut. du 17 Décembre 1895).

De ce qui précède, il résulte que, l'action une fois cédée, l'Administration ne peut pas, si cette action est produite en justice et couronnée de succès, invoquer le fait que ce succès représente un bénéfice pour le cessionnaire par rapport à son prix d'achat, afin de réclamer un complément de droit de mutation immobilière.

Les immeubles par détermination de la loi

La dernière de catégories de biens, qui rentre dans la classe des immeubles comprend les immeubles

Source : BIU Cujas

Les actions de la Banque de France

par détermination de la loi, c'est-à-dire les biens qui, étant meubles par nature, et ne se trouvant immobiliers, ni par destination, ni par l'objet auquel ils s'appliquent. sont déclarés immeubles par la loi Actuellement, cette catégorie comprend uniquement les actions de la Banque de France ayant fait l'objet d'une déclaration d'immobilisation, Comme toutes les valeurs mobilières, elles sont essentiellement des meubles mais leurs propriétaires peuvent, en vertu d'une déclaration expresse, faire transformer en immeubles.

Cette faculté, reconnue par l'article 7 de la loi du 11 Janvier 1808, a pour effet quand elle est exercée, de soumettre les actions de la Banque de France, civilement et fiscalement, au régime des immeubles, civilement, en ce sens qu'elles seront susceptibles d'hypothèque, fiscalement en ce sens qu'elles sont imposées à la contribution foncière, et qu'en cas de cession, elles supporteront les droits de mutation immobilière, Ce caractère immobilier n'est d'ailleurs pas intangible et définitif, Une déclaration souscrite sur les registres de la Banque par leur propriétaire suffit à leur redonner le caractère mobilier (loi du 17 Mars 1834 art. 5). Dans ce cas, elles se trouvent replacées, au point de vue fiscal, sous le régime des valeurs mobilières ordinaires, La déclaration de remobilisation des actions de la Banque de France ne donne ouverture à aucun droit d'enregistrement, mais elle doit etre assujettie au droit de transcription de 2,40 % pour permettre la transcription en vue de la purge des hypothèques, qui ont pu être prises pendant la durée de l'immobilisation des titres'

Pratiquement, cette faculté n'est plus utilisée par les propriétaires d'actions de la Banque de France, elle avait sa raison d'être au moment où elle a été instituée, parce qu'elle leur permettait de trouver dans leurs titres un moyen de crédit, puisqu'ils pouvaient les hypothèquer, et que, d'autre part, les actions de la Banque pouvaient servir pour les remplois, toutes les fois que ceux-ci étaient prescrits en immeubles. Actuellement, ces avantages ont disparu, le crédit mobilier s'est développé et il est beaucoup plus simple , pour qui possède une action de la Banque de France, au cas où il a besoin d'argent, de se le procurer sous forme d'une avance sur titres, par ailleurs, un certain nombre de dispositions législatives sont venues élargir le nombre des valeurs, parmi lesquelles figurent maintenant les rentes sur l'Etat, qui, au point de vue du remploi , sont assimilées aux immeubles.

Il est toutefois à noter que lorsque des actions

Source : BIU Cujas

de la Banque de France seront données en paiement d'un immeuble, on se trouvera en présence, non pas d'une vente immobilière, mais d'un échange d'immeuble contre immeuble, taxé non au droit de vente de 12 %, mais au droit d'échange de 5,40 %

Il ne faut pas que l'opération soit affectée d'une condition suspensive.

La troisième condition nécessaire pour que le droit de mutation immobilière soit exigible, est enfin, la non existence d'une condition suspensive.

Les droits propres à l'opération soumise à l'impôt, ne peuvent être exigés, en effet, tant que la condition suspensive n'est pas réalisée, Cette règle est directement applicable à la vente d'immeubles (1)

Les clauses suspensives sont innombrables dans les contrats de vente. La jurisprudence a été saisie d'un certain nombre de cas douteux, qu'elle a tranchés en décidant qu'il n'y avait condition suspensive, et, par conséquent, ajournement de l'exigibilité des droits proportionnels, notamment : quand il y a vente subordonnée au paiement du prix, et des frais du contrat (Cass. 9 Juillet 1855); quand il y a vente conclue verbalement et subordonnée à la passation d'un acte (Cass. 20 Juillet 1896); - quand il y a vente subordonnée, d'une manière précise, quant à son existence même, et non pas seulement quant à ses effets, au paiement de tout ou partie du prix (Cass. 6 Mai 1863).

Pour le cas, qui est fréquent, d'une vente constatée par acte sous seing privé avec déclaration de passer acte authentique dans un délai déterminé, il convient de distinguer : Si l'acte sous seing privé subordonne l'existence même de la vente à la rédaction de l'acte authentique, il y a indubitablement condition suspensive et la perception du droit de mutation ne peut avoir lieu immédiatement. Si, au contraire, les parties concluent ferme, bien que prévoyant la passation d'un acte devant notaire, il y a vente immédiate et le droit d'enregistrement est exigible sans sursis.

La vente à l'essai

Une condition essentiellement suspensive aux termes de la loi elle-même (Cod. civ. art. 1588) est la vente à l'essai. Toutefois, pour qu'il y ait vraiment vente à l'essai, il faut que le consentement de l'acquéreur éventuel soit suspendu et subordonné à

(1) De la condition suspensive, il convient de distinguer le terme; A la différence de la condition suspensive, le terme stipulé pour qu'une vente produise ses effets est sans influence sur l'exigibilité des droits. Ceux-ci sont dus immédiatement; la vente est parfaite, ce qui est différé, c'est seulement son exécution.

Source : BIU Cujas

l'essai. Si la vente est consentie avec faculté pour l'acquéreur de rendre l'immeuble au cas où, après un certain temps d'usage, cet immeuble ne lui convien drait pas - c'est une clause qui intervient quelquefois dans des ventes de villas - il y aurait condition resolutoire, et la perception immédiate du droi de mutation serait fondée.

La stipulation d'arrhes est compatible avec une condition suspensive

La stipulation d'arrhes est, en principe, compatible avec une condition suspensive, l'abandon des arrhes, au cas où la vente ne serait pas conclue, ne constituant pas le versement d'une portion du prix, Le droit ne sera donc pas perçu immédiatement, s'il apparait par ailleurs, selon les termes du contrat, que la vente a bien été conclue sous condition suspensive.

La plupart du temps, du reste, le fait de savoi si l'on se trouve en présence d'une condition suspensive ou d'une condition résolutoire, ne peut être tranché que par cas d'espèce, en examinant avec soin les termes de la convention intervenue.

Base de liquidation des droits de mutation immobilière.

Sachant dans quels cas le droit de mutation immobilière sera exigible, il convient maintenant de se demander sur quelle base il sera liquidé.

L'article 15 N° 6 de la loi de Frimaire (Cod. art. 47, 18°) dispose que la valeur de la propriété et de l'usufruit des immeubles est déterminée, quant à la liquidation et au paiement des droits proportionnels, pour les ventes, adjudications, cessions, rétrocessions, licitations, et tous autres actes civils ou judiciaires", portant translation de propriété ou d'usufruit à titre onéreux, par le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital, ou par une estimation d'experts dans les cas autorisés par la loi

La valeur vénale quand elle est supérieure au prix exprimé doit être prise comme base

Le prix exprimé, à condition bien entendu, qu'il soit sincère, est donc, en principe, la base du droit de mutation. Mais ce principe, ne joue que lorsque le prix exprimé correspond ou est supérieur à la valeur vénale de l'immeuble transmis . L'article 15 amorçait déjà cette règle, en visant comme base éventuelle des droits la valeur attribuée par l'expertise. Le principe doit être corrigé en ce sens que, toutes les fois que la valeur vénale de l'immeuble sera supérieure au prix exprimé. c'est cette valeur vénale, qui devra lui être substituée comme base de perception.

Raison de cette règle

On peut essayer de justifier théoriquement cette règle, en faisant valoir que le fisc a le droit de participer à l'avantage obtenu par l'acheteur , qui ne paye qu'un prix inférieur à la valeur vénale, et qui, de la sorte, fait une bonne affaire. Mais la véritable raison est d'ordre pratique, La prise en considération de la valeur vénale, est la seule arme

Source : BIU Cujas

efficace, que l'administration possède pour combattre la dissimulation de portions souvent importantes du prix de vente. Dans l'impossibilité où elle se trouve de prouver cette dissimulation, elle argue de l'insuffisance de prix comparativement à la valeur vénale, et le complément de droit simple est du moins sauvegardé Elle n'a plus besoin, dès lors, de discuter avec les parties la sincérité du prix exprimé

Critiques que soulève cette base d'assiette du droit de mutation immobilière.

Quelles que soient les considérations d'ordre pratique, qui permettent de justifier cette base d'assiette, elle n'en soulève pas moins des critiques, surtout dans les périodes de grandes variations des valeurs vénales. Les parties parviennent difficilement à comprendre que, le prix exprimé dans l'acte étant sincère, c'est-à-dire correspondant exactement à ce qui a été payé par l'acquéreur, il leur soit réclamé des droits complémentaires, et, le cas échéant, appliqué des pénalités.

Répercussions civiles de cette règle

Par ailleurs, cette règle a des répercussions civiles inattendues. La loi civile accorde, comme on le sait, au vendeur le droit de poursuivre la rescision de la vente pour cause de lésion, lorsque le prix est inférieur de plus des 7 douzièmes à la valeur réelle L'expertise, à laquelle l'Administration recourt, en cas de contestation avec les redevables, et qui est faite à un point de vue purement fiscal, avec une approximation d'autant plus large qu'elle intervient souvent plusieurs années après la vente, va pouvoir servir de base à une action en rescision. Au point de vue strict , l'acquéreur qui a acheté moyennant un prix très avantageux, devrait déclarer spontanément au bureau de l'enregistrement, le complètement de valeur vénale sur laquelle les droits doivent être calculés. On voit, en pareil cas, combien sa situation sera difficile, puisque de cette façon, il fournira lui-même , par sa déclaration, la preuve qui servira à son vendeur pour demander l'annulation de la vente.

Cette règle est surtout particulièrement sévère, lorsqu'il y a réalisation d'une promesse de vente, parce que là il n'est pas douteux que le prix était sincère, et c'est, pour le moins, un cas où le prix devrait être admis comme base intangible des droits d'enregistrement.

Quoi qu'il en soit, la règle en question a été explicitement confirmée par l'article 17 de la loi de Frimaire (Cod. art. 262), selon lequel, si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux, apparait inférieur à leur valeur vénale, à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de meme nature, la régie peut requérir une expertise.

Source : BIU Cujas

Questions soulevées par la façon dont le prix de vente est déterminé

La façon dont le prix est déterminé soulève un certain nombre de questions, au point de vue fiscal

Prix payable par annuités

Si le prix est payable par annuités, sans distinction faite , dans l'acte, entre la portion principale et les intérets, le droit est exigible sur le total des annuités stipulées. Il en sera ainsi, meme si les parties ont fait, en vue de la perception des droits, une ventilation de ces intérets. Pour que l'impot ne frappe que la partie des annuités qui représente des versements de capital, et non celle qui correspond au service des intérets de la somme principale, il faut que la distinction de la part d'annuité correspondant à du capital et de la part correspondant à des intérets soit faite dans le corps de l'acte lui-meme, et non pas simplement en vue du fisc. Si elle est faite dans le corps de l'acte , seul sera taxable le prix principal (Cass. 2 Janvier 1872, 4 Janvier 1882)

Prix consistant en créances

Si le prix consiste en créance, le droit doit être liquidé, suivant une règle que l'on connaît déjà, sur le montant nominal de la créance, même si son montant nominal est supérieur à la valeur qu'elle a réellement. C'est le même principe que celui que l'on a vu appliquer pour les cessions de créances.

Prix représenté par une rente perpétuelle

Si le prix est représenté par une rente perpétuelle, le droit doit etre payé sur un capital égal à 20 fois la rente, qu'il s'agisse d'immeubles urbains, ou qu'il s'agisse d'immeubles ruraux (Cass. 17 Décembre 1834). On suit ici les memes règles forfaitaires d'évaluation que celles qui sont fixées par la loi pour l'estimation d'une rente perpétuelle faisant l'objet d'une donation ou d'une transmission par décès.

Prix représenté par une rente viagère

S'il s'agit, au contraire, d'une rente viagère, la loi fiscale a prévu que le droit serait perçu, en cas de donation ou de succession, sur un capital représentant dix fois le montant annuel de la rente viagère, Il est apparu qu'en ce qui concerne les ventes d'immeubles moyennant rente viagère, la capitalisation par 10 de la rente stipulée donnait des résultats trop rigides, parce qu'elle ne tenait pas compte de l'age et de l'état de santé du crédit rentier.Aussi, est-ce, d'une manière générale, à la déclaration estimative des parties que l'on recourt en pareil cas pour apprécier la valeur en capital ce la rente viagère, à moins que ce capital n'ait été stipulé dans le corps meme de l'acte (Cass. 21 Décembre 1829, 23 Aout 1836). Naturellement, meme s'il y a expression du capital dans le corps de l'acte, le droit de contrôle de l'administration demeure entier. Elle est fondée à contester l'estimation fournie, en se basant sur les renseignements dont elle dispose, tels que, par exemple, les indications fournies par les tarifs des

Source : BIU Cujas

compagnies d'assurances sur la vie, et, à provoquer, au besoin, l'expertise, pour apprécier la véritable valeur vénale de l'immeuble.

Si le prix consiste en meubles, en objets mobiliers, ou en une obligation de faire , on recourt également à la déclaration estimative des parties.

Ventes par adjudication publique.

Quand il s'agit d'une adjudication publique, et que les acquéreurs ne sont pas solidaires, il y a naturellement autant de ventes qu'il y a d'adjudications, et chaque vente est taxée isolément. En cas d'adjudication d'un même lot à plusieurs adjudicataires non solidaires, la règle est la même, chaque portion de lot étant fixée séparément, comme s'il s'agissait d'un lot distinct. Ce principe présente de l'intérêt dans les cas où il peut y avoir application des surtaxes, qui viennent s'ajouter au droit normal, lorsque la valeur de l'immeuble dépasse un certain chiffre.Si, au contraire, un même adjudicataire achète plusieurs lots dans la même adjudication, les lots doivent être réunis, et le droit de mutation sera perçu sur le total.

Les charges taxables.

La loi dit que l'impot est calculé sur le prix (sous réserve qu'il correspond au moins à la valeur vénale) et sur les charges qui s'y ajoutent.

Les charges taxables sont tous les profits, tous les avantages qui accroissent indirectement les bénéfices que le vendeur retire de la vente, sans lui etre payés directement, à l'inverse de ce qui se produit pour le prix principal. Dans une acception plus large, les charges, au point de vue fiscal, englobent toutes les stipulations accessoires au prix principal.

En prenant le terme dans cette dernière acception, on constate que toutes les charges n'augmentent pas uniformément le prix soumis à l'impot et qu'il y a lieu de faire, à cet égard, une distinction entre elles. Il y a en effet, des charges qui viennent augmenter le prix, des charges qui sont sans influence sur le prix, et enfin, des charges qui, au contraire, doivent venir en diminution du prix.

harges qui ugmentent le rix

Les charges qui augmentent le prix sont celles qui, normalement, incomberaient au vendeur, et que celui-ci, à titre de modalité de la vente, transfère à l'acquéreur. En pareil cas, elles donneront ouverture aux taxes, au meme titre que le prix principal lui-meme. Tels sont, par exemple, les obligations suivantes, lorsqu'elles sont imposées à l'acquéreur, : payer les frais antérieurs à la vente, payer les frais de purge des hypothèques; servir une rente qui était à la charge du vendeur,payer des dettes du vendeur,payer des impôts dus par le vendeur,et notamment,les contributions foncières échues avant l'entrée en jouissance de l'acquéreur(c'est là une disposition,qui joue très souvent

Source : BIU Cujas

dans la pratique,) ; payer l'intégralité des frais de construction d'un mur mitoyen, payer les intérêts du prix à calculer sur une époque antérieure à l'entrée en jouissance; exécuter des travaux au profit exclusif du vendeur, etc. Que ces charges soient immédiatement réalisables ou seulement aléatoires, elles sont considérées comme augmentant immédiatement le prix, et sont dès lors passibles des droits de mutation. Dans tous les cas où l'acte ne détermine pas leur importance, il y aura lieu de recourir à une déclaration estimative des parties (Cass. 24 Juin 1811). Augmentent également le prix, les réserves stipulées à son profit, par le vendeur et portant sur les revenus de la chose vendue, qu'il s'agisse de fruits civils ou de fruits naturels,dès lors que cette réserve a pour effet d'attribuer au vendeur des produit qui, de droit, auraient dû advenir à l'acquéreur au jour de la vente, par exemple, réserve de loyers, de fermages, de fruits naturels de la propriété pour une période postérieure à la vente ou à l'entrée en jouissance. Si les réserves portaient sur la période à courir entre la vente et l'entrée en jouissance, celle-ci étant postérieure à la première, et si le prix restant dû, ne devait produire intérêt qu'à partir de l'entrée en jouissance, la réserve ne constituerait pas une charge taxable, et en effet, cette réserve représenterait , en l'espèce, simplement la contre-partie du fait que l'acquéreur ne paye pas d'intérêts au vendeur depuis le moment de la vente.

Dans cet ordre d'idées, la réserve la plus fréquente est la réserve de jouissance de l'immeuble vendu, alors que le prix est payé comptant ou est payable à terme, avec intérêts courant immédiatement. En pareil cas, si l'acte n'indique pas que dans la fixation du prix, il a été tenu compte de la privation de jouissance, il y a là une charge taxable.

Pour que la clause portant qu'il a été tenu compte, dans la fixation du prix, de la privation de jouissance, soit admise par l'Administration, comme écartant la charge taxable, il faut que le prix soit payé, déduction faite de l'intérêt correspondant à la privation de jouissance (Réponse à quest. écr. J.O. du 7 Novembre 1928, Sénat Déb. parl. p. 1231, col.2). D'autre part, l'Administration se considère comme autorisée à exiger une déclaration indiquant quelle prestation a reçue l'acquéreur pour compenser la perte de jouissance, dans tous les cas où les parties déclarent s'être entendues entre elles au sujet de cette question, le montant du revenu sur lequel porte la réserve devant, à défaut de précision dans l'acte, ou de bail écrit, consenti par l'acquéreur au vendeur, faire l'objet

Source : BIU Cujas

d'une évaluation des parties.

Charges qui sont sans influence sur le prix.

Il y a, d'autre part, des charges qui sont sans influence sur le prix; dont, par conséquent, il ne sera tenu compte en aucun sens, pour le calcul des droits. Ce sont les charges telles que les servitudes, les services fonciers, les travaux à exécuter sur le fonds, qui sont inhérents à l'immeuble vendu lui-même, qui, faisant corps avec lui, ne peuvent pour ce motif en être séparées à l'occasion de la vente, et qui, par suite, n'augmentent ni ne réduisent le prix pour l'assiette du droit de mutation, puisque ce prix correspond à la valeur de l'immeuble tel qu'il se comporte et compte tenu de toutes les servitudes et charges qui en sont inséparables.

Charges qui diminuent le prix.

Enfin, les charges diminuant le prix sont celles qui, incombant normalement à l'acquéreur, sont imposées par le contrat au vendeur. Leur montant devra être déduit du prix exprimé pour l'assiette du droit de mutation. Ici, le cas le plus fréquent est celui où les frais d'acte et autres frais accessoires de la vente sont mis à la charge du vendeur, alors que d'après l'art. 1593 du Code Civil, leur paiement incombe à l'acquéreur. Les frais à considérer sont les frais qui résultent immédiatement de la vente, et non les frais exposés pour parvenir à la vente, non plus que les frais de purge des hypothèques qui, normalement, incombent au vendeur.

Les sommes à déduire comme venant en diminution du prix sont évaluées par les parties dans une déclaration estimative. Il est à signaler que parmi les frais qui incombent de droit commun à l'acquéreur, figurent les frais de quittance du prix. Si, dans l'acte de vente, ils sont mis à la charge du vendeur, ils devraient donc, en principe, réduire le prix, mais comme le fait de la rédaction d'une quittance est aléatoire, l'Administration refuse de déduire ces frais (délibération du 24 Aout 1827).

Dans les adjudications d'immeubles aux enchères, si le cahier des charges, qui précède l'opération, prévoit que les frais seront payables par l'adjudicataire en déduction de son prix d'adjudication, le montant des frais concomitants et postérieurs à la vente, qui seraient normalement à la charge de l'acquéreur, en sus du prix, doivent être déduits de ce prix pour l'assiette du droit de mutation. Mais les frais antérieurs à la vente qui, comme tels incombent normalement au vendeur, ne peuvent être déduits pour l'assiette du droit, parce que, en les acquittant en déduction du prix principal, l'adjudicataire paye une dette du vendeur et assume ainsi une charge, dont le montant doit figurer dans le prix taxable.

Source : BIU Cujas

L'application des droits de mutation immobilière soulève, dans certains cas, des problèmes particuliers. Nous aurons donc dans un nouveau paragraphe à étudier : I° les ventes commutatrices de meubles et d'immeubles, 2° la surenchère et la folle enchère, 3° les rétrocessions, résolutions et remplois, 4° le reméré, 5° les déclarations de commande ou d'adjudicataire, 6° la dation en paiement. Enfin un paragraphe spécial sera consacré aux soultes d'échange, de partage et de licitation.

Les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles.

I° - Tout d'abord, les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles. Aux termes de l'article 9 de la loi de Frimaire (C.C. art. 24), " lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit comprend des meubles et des immeubles cumulativement, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés article par article dans le contrat".

En effet, faute de cette règle, les parties pourraient être tentées de ventiler arbitrairement, pour l'enregistrement, le prix de vente stipulé en attribuant aux meubles une valeur exagérée, de façon à bénéficier aussi largement que possible du tarif le plus réduit. Par meubles, il faut entendre, en l'espèce, non seulement les objets mobiliers et corporels, mais les meubles incorporels, valeurs mobilières, créances, droits litigieux, actions mobilières, droits successifs mobiliers, fonds de commerce, ou parties séparées d'un fonds de commerce, telles que clientèle, achalandage, droit au bail, matériel, marchandises etc...

La loi exige, pour éviter le paiement des droits immobiliers sur le tout, deux conditions, l'une et l'autre de rigueur : I° état estimatif des meubles faisant ressortir la valeur de ceux-ci article par article, 2° prix distinct stipulé pour les meubles, en dehors du prix fixé pour les immeubles. Ce prix peut toutefois ne pas être exactement identique à la valeur d'estimation des meubles (Cass. 2 Août 185[illegible] I3 janvier I880, II Août I895). D'ailleurs, s'il ressort des stipulations de l'acte que les parties ont entendu, que le prix de cession des meubles correspondrait exactement à la valeur d'estimation sans le fixer numériquement, l'Administration n'insiste pas pour la fixation d'un prix séparé, le tout sous réserve de son pouvoir de contrôle, car ce n'est là qu'une simple tolérance, qu'il lui serait possible de faire cesser, si elle avait le moindre soupçon de fraude.

Source : BIU Cujas

Il n'est pas indispensable que la stipulation d'un prix particulier pour les meubles soit insérée dans le corps même de l'acte; elle peut être faite en marge par les parties; encore est-il essentiel qu'il ne s'agisse pas d'une simple évaluation pour le fisc, faite par l'un ou l'autre des contractants, mais de la véritable stipulation d'un prix, signée de toutes les parties et ayant force obligatoire entre elles. (Cass. I7 novembre I9I3). Mais, en aucun cas, le prix spécial ne peut être stipulé dans un acte autre que celui qui constate la vente elle-même, quelle que soit la date et la teneur de cet acte (Cass. 2 août I853, 25 mai I859, I9 février I873; Seine, I4 octobre I9I3).

Quant au détail estimatif des meubles, il n'est pas obligatoire qu'il soit inséré dans le corps même de l'acte, bien que les termes de la loi le prévoient. C'est ainsi que l'Administration et la jurisprudence admettent que les parties peuvent se référer à un inventaire dressé antérieurement, ainsi qu'à une déclaration de succession ou de partage, à condition que ces actes soient d'une date récente, d'une sincérité non douteuse et qu'ils portent sur les biens même qui font l'objet de la vente. Un acte postérieur au contrat de vente ne pourrait, au contraire, remplir le même office.

Quant à la disposition de la loi, selon laquelle l'estimation doit être faite article par article, elle doit s'entendre, non pas d'une estimation de chaque article individuellement, mais d'une estimation d'objets identiques, par exemple, les meubles d'une pièce, un troupeau d'animaux de même espèce, etc...

Enfin, les règles qui viennent d'être exposées ne sont applicables que pour les ventes d'immeubles qui sont soumises au tarif de droit commun à l'exception des ventes soumises à des droits proportionnels réduits, dont le taux est inférieur à celui des droits de vente mobilière. C'est ainsi que l'article 9 de la loi de Frimaire a été déclaré non applicable, en cas de vente cumulative de meubles et d'immeubles situés hors de France (Tribunal de Valenciennes 27 juin I839). Le droit le plus élevé étant ici le droit sur les meubles, c'est lui qui serait appliqué pour le tout au cas où il n'y aurait pas prix distinct.

Le régime des procédures de surenchère et de folle enchère.

II° - La procédure de surenchère et celle de la folle enchère sont ouvertes par la loi civile dans les cas d'adjudication publique d'immeubles. L'intéret qu'il y a à les examiner au point de vue fiscal, consiste en ce que, lorsqu'une vente amiable est résolue,

Source : BIU Cujas

et qu'une autre vente y fait suite, le fisc considère qu'il y a là deux mutations successives, donnant lieu à l'application de deux droits de mutation; tandis qu'au contraire, quand il y a adjudication sur surenchère ou sur folle enchère, l'adjudication définitive est considérée comme dénouant et absorbant, en quelque sorte, l'adjudication primitive, qui n'a pas eu de suite, de telle sorte qu'un seul droit de mutation est perçu.

Les deux cas de surenchère.

Il y a surenchère, lorsqu'une personne, qui n'a pas été déclarée adjudicataire de l'immeuble, et qui même a pu ne prendre aucune part à l'adjudication, s'engage à se rendre acquéreur de l'immeuble, pour un prix supérieur au prix d'adjudication. La loi prévoit deux cas de surenchère : la surenchère du dixième du prix d'adjudication, qui est ouverte à tous les créanciers inscrits, lorsqu'il y a eu adjudication volontaire de l'immeuble, qui garantissait leur créance (Cod. de proc. civ. art. 832); la surenchère du sixième, (Cod. de proc. civ. art. 708) - qui est ouverte à toute personne lorsqu'il y a adjudication sur saisie, soit à la barre du tribunal, soit devant un notaire commis par le tribunal.

La folle enchère.

La folle enchère, au contraire, est une procédure, qui permet de provoquer la vente de l'immeuble déjà adjugé, lorsque l'adjudicataire n'a pas exécuté les obligations que lui imposait le cahier des charges le cas le plus fréquent est celui où l'adjudicataire n'est pas en état de payer le prix.

Tandis que la surenchère, par définition même, aboutit toujours à une seconde adjudication pour un prix supérieur à la première, la folle enchère peut se traduire, au contraire, par une adjudication à un prix inférieur à celui de l'adjudication primitive

La surenchère opère à la façon d'une condition résolutoire.

La surenchère n'a pas été réglée par la loi fiscale, mais l'Administration a admis qu'elle opère à la façon d'une condition résolutoire, qui se trouvait tacitement imposée à la vente primitive, par le législateur lui-même. Le premier contrat se trouvera résolu en vertu de la volonté du législateur, et malg la volonté de l'acquéreur primitif. En fait, il y a confusion des deux adjudications, pour donner lieu à la perception d'un droit de mutation unique, de telle sorte que si, lorsque l'adjudication primitive est présentée à l'enregistrement, elle a déjà fait l'objet d'une surenchère, elle ne sera soumise qu'à un droit fixe, le droit proportionnel étant perçu sur le montant total de la seconde adjudication compte tenu des charges, parmi lesquelles figurent les frais et coûts de la première vente, que l'article 2188 du code civil

Source : BIU Cujas

met à la charge de l'adjudicataire définitif au profit de celui qui avait été déclaré adjudicataire, lors de la première vente. Si, la première adjudication ayant été enregistrée avant que la surenchère ne se soit produite, le droit proportionnel a été perçu sur le prix initial, il ne sera perçu sur la seconde adjudication qu'un complément de droit, calculé sur tout ce qui constitue le supplément du prix, en particulier sur le remboursement des frais de la première vente. dont on vient de parler. Si enfin, le droit fixe ayant été seul perçu, la surenchère formée était par la suit abandonnée, il y aura lieu de percevoir le droit proportionnel, dès que, le délai de surenchère étant expiré, il sera établi que la surenchère n'a pas suivi.

Il est à remarquer que l'imputation du droit proportionnel déjà perçu a lieu, le cas échéant, droit sur droit, et non prix sur prix. Ceci a de l'importance pour le cas où une des deux adjudications ne serait pas taxée au même tarif que l'autre, en raison notamment de la personnalité de l'acquéreur. On verra, dans la suite, que certaines adjudications bénéficient, à raison de la personne de l'acquéreur, d'un tarif de faveur. Il pourra donc arriver que les droits perçus sur la première vente soient égaux à ceux qui sont dûs au total sur la vente définitive, bien qu'elle ait été effectuée à un prix nécessairement supérieur, puisqu'elle est le résultat d'une surenchère. Dans ce cas, seul un droit fixe sera exigible. Et même, si le droit dû sur la vente définitive, étant donné la différence de tarif, était inférieur à celui qui a été perçu au tarif plein sur la vente primitive, l'excédent serait restituable.

Le régime des adjudications sur folle enchère.

Les adjudications à la folle enchère de biens immobiliers sont soumises aux mêmes droits que les aliénations proprement dites, mais seulement sur ce qui excède le prix de la précédente adjudication, lorsque le droit afférent à celle-ci a été acquitté, ou sinon, si le droit n'a pas encore été acquitté, sur la totalité du prix (Loi de Frimaire art. 69 § 7 N° I, Cod. art. 271 § 20 N° I). Par conséquent, à la différence de la surenchère, la folle enchère est prévue d'une manière expresse par la loi fiscale.

L'adjudication primitive se trouve donc résolue, comme en cas de surenchère, et se confond avec l'adjudication définitive pour la perception des droits de mutation si la première adjudication a été enregistrée déjà, lorsque la seconde est soumise à la formalité, et si le second prix est supérieur au prix primitif, un complément de droit sera exigible en faisant l'imputation droit sur droit. Si les deux

Source : BIU Cujas

prix sont égaux ou encore, puisque l'imputation se fait droit sur droit, si les droits ressortent pour les deux adjudications à une somme totale égale, malgrè des différences de prix qui se trouveraient compensées par la différence de tarifs, seul le droit fi de formalité sera exigible; ce sera le droit fixe des actes judiciaires innomés, de 33 Frs 70. Et enfin, si la seconde adjudication ressort à un prix inférieur ou rend exigibles, étant donné les différences de tarif, des droits inférieurs à la première adjudication il y aura lieu, depuis la loi de I8 janvier I9I2, à restitution du trop perçu. Antérieurement à la loi de I9I2, au contraire, les droits restaient acquis au Trésor comme ayant été régulièrement perçus au moment où ils avaient été exigés. Si la première adjudication n'a pas été enregistrée, lorsque la seconde est soumise à la formalité, il y a lieu de traiter la seconde adjudication comme si elle était seule, sans égard à la première, qui se trouve judiciairement annulée par la folle enchère. Peu importe, par conséquent, que la seconde adjudication fasse ressortir des droits moins élevés que la première; aucun supplément de droit ne peut plus être réclamé de ce chef au fol enchérisseur, contrairement à ce qui avait lie avant la loi de I9I2.

La rétrocession. III° - a) Il y a rétrocession, lorsque l'acquéreur d'un immeuble cède au vendeur lui-même l'immeuble meme, que celui-ci lui avait vendu. Cette opération, au point de vue fiscal, est considérée comme entrainant double mutation, taxable deux fois, lors de la vente à l'acquéreur et lors de la revente par l'acquéreur au propriétaire primitif, comme s'il s'agissait à chaque fois d'une vente ordinaire, sur le prix stipulé et les charges. Cependant, si aucun prix n'était stipulé pour la rétrocession, ce qui se présente lorsque l'acquéreur, étant dans l'impossibilité de payer le prix, ou la soulte du prix d'achat, abandonne l'immeuble qu'il a acquis au vendeur, il y aura lieu de taxer, en principe, la portion du prix non payé. C'est en effet cette portion qui forme le prix de la rétrocession. Si la rétrocession était accompagnée de la restitution par le vendeur à l'acquéreur de la somme que celui-ci avait payée à titre de premi acompte, la totalité du prix d'acquisition serait naturellement considérée comme prix de rétrocession.

Du reste, ici comme dans toute autre transmission d'immeubles à titre onéreux, le tout est subordonné à la considération de la valeur vénale de l'immeuble, la rétrocession, pas plus qu'une vente ordinaire, ne pouvant être taxée à un prix inférieur à

Source : BIU Cujas

cette valeur vénale.

Lorsqu'un immeuble, après avoir été aliéné, se trouve replacé dans le patrimoine du vendeur primitif, cette modification de l'état apparent de la propriété, constitue, au regard de la loi fiscale, une rétrocession sujette à l'impôt. Il en est ainsi, notamment, dans le cas où le propriétaire d'un domaine, qui en avait consenti la vente à un premier acquéreur, revend l'immeuble à un second acquéreur, en se fondant simplement sur l'adhésion, donnée par lettre-missive et sans avoir demandé aux tribunaux la résolution de la vente primitive. L'opération implique nécessairement, de la part du vendeur, une reprise de possession intermédiaire entre la résolution amiable de la première vente et la réalisation de la seconde vente, donc un déplacement de propriété, qui entraîne application du droit de mutation.

La résolution. Résolutions judiciaires.

b) La résolution est un cas voisin de celui de la rétrocession, puisque, comme elle, elle aboutit à remettre les choses dans l'état antérieur à la première mutation. Au point de vue fiscal, il importe de bien distinguer les annulations et les résolutions prononcées judiciairement et les résolutions amiables. En effet, depuis la loi du I8 janvier I9I2, le droit proportionnel n'est pas applicable aux jugements et arrêts, qui prononcent l'annulation, la résolution, ou la rescision des contrats, quelle qu'en soit la cause. Cette disposition s'efforce de mettre en harmonie les principes du droit fiscal avec ceux du droit fiscal, quant à la résolution judiciaire, puisque le droit fiscal considère, depuis la loi de I9I2, de même que le droit civil, que cette résolution a pour effet d'anéantir le contrat primitif. La loi de I9I2 a une portée générale, en ce sens que l'immunité du droit proportionnel s'applique à tous les contrats translatifs judiciairement annulés ou résolus, quel que soit par conséquent le caractère de la nullité, nullité radicale ou non, nullité absolue ou relative, cas que l'on distinguait sous le régime antérieur à la loi de I9I2, et quelles que soient également les causes de la résolution.

Toutefois, pour que la loi de I9I2 s'applique, il faut qu'il s'agisse d'un véritable jugement ou arrêt, c'est-à-dire d'une décision judiciaire tranchant un litige. Il est admis que l'annulation doit, en fait, être considérée comme amiable, comme n'étant pas régie par la loi de I9I2, lorsque l'autorité judiciaire, au lieu de statuer elle-même, se borne à homologuer un accord des parties, ce qui est le cas pour les procès-verbaux de conciliation, pour les

Source : BIU Cujas

jugements d'accord, pour l'homologation d'une transaction (cass. req. 29 avril I93I).

La loi de I9I2 porte expressément exemption du droit applicable à la mutation, mutation que l'on considère comme autrefois comme résultant de l'annulation Mais, puisque la loi de I9I2 ne parle que de droits proportionnels de mutation, les autres droits sont maintenus; d'abord, dans tous les cas, le droit fixe 22 Frs 50 qui représente le salaire de la formalité, ensuite le droit de transcription, s'il y a lieu, et le cas échéant, la taxe des frais de justice.

Résolutions amiables.

Quant aux résolutions amiables, elles ne bénéficient pas de la règle instituée spécialement en ce qui concerne les annulations et résolutions judiciaires, par la loi du I8 janvier I9I2, et conformément au principe traditionnel de l'Enregistrement, elles entrainent application du droit de mutation, parce qu elles sont considérées, contrairement à ce qu'enseign le droit civil, comme emportant une mutation en sens contraire de celle qu'avait provoquée l'acte qui fait l'objet de la résolution.

De là les règles suivantes :

I° L'acte primitif n'était pas régulier.

I° - Si l'acte primitif n'était pas régulier, s par conséquent, le contrat n'avait pas pu se former, c'est-à-dire, si l'acte primitif n'était qu'un projet d'acte, qu'un acte incomplet ou imparfait, le droit fixe sera seul dû sur l'acte d'annulation, parce que cet acte ne sera pas susceptible, même en admettant que l'annulation ait en principe des effets translatifs, d'emporter mutation, puisque l'acte primitif étant inexistant et n'ayant pu produire une mutation, la résolution n'a pas pu produire de mutation en sens contraire.

2° l'acte primitif, quoique régulier, n'a pas été suivi d'exécution.

2° - Si l'acte primitif, quoique régulier et susceptible en droit d'emporter tous ses effets, n'a pas été suivi d'exécution, le droit fixe sera encore seul dû sur l'acte d'annulation, qui ne peut ici avoir qu'un effet extinctif à l'exclusion de tout caractère translatif, puisqu'il ne peut revenir sur une exécution, qui ne s'est pas produite. Ce sera le cas de l'annulation d'une vente à la mesure ou d'une vente à l'essai avant son exécution.

3° l'acte primitif régulier a été exécuté.

3° - Enfin, dans l'hypothèse la plus courante, celle où l'acte primitif a été exécuté et où l'immeuble ou l'élément immobilier auquel il s'appliquait a été déplacé, le droit fiscal, comme on l'a indiqué, se trouve ici en opposition avec le droit civil. Tandis qu'en droit civil, l'annulation a un effet rétroactif, que l'acte annulé est censé n'avoir jamais existé, au contraire, au regard de l'Enregistrement,

Source : BIU Cujas

l'annulation anéantit l'acte primitif, non en le supprimant, mais en réalisant une opération en sens inverse, Si donc, une vente immobilière se trouve résolue, on se trouvera en présence d'une mutation de propriété en sens contraire de la première, et qui donnera lieu à l'application du droit de mutation, exactement dans les mêmes conditions qu'une rétrocession amiable.

Le remploi immobilier.

c) Le remploi immobilier soulève également en droit fiscal plusieurs questions. Il y a remploi immobilier, lorsque, d'une manière générale, une acquisition d'immeubles est faite au moyen du prix de vente de l'immeuble propre à l'un des époux.

Le remploi fait au profit du mari, sous le régime de communauté.

Sous le régime de communauté, le remploi fait au profit du mari et qui n'est valable comme tel que lorsqu'il a déclaré dans l'acte d'acquisition, conformément à l'article 1434 du Code civil, que l'achat est fait au moyen de deniers, provenant de l'aliénation d'un immeuble, qui lui était propre, et pour lui servir de remploi, donne ouverture au droit de mutation immobilière, sur le prix ou la valeur vénale de l'immeuble acheté en remploi.

Le remploi fait au profit de la femme sous le régime de communauté.

Le remploi fait, également sous le régime de communauté, au profit de la femme, n'est valable, aux termes de l'article 1435, en tant que remploi, que s'il est accepté par elle, D'où plusieurs cas à distinguer. Si la déclaration de remploi et l'acceptation de la femme sont données dans l'acte d'achat lui-meme, il y a, mutation ordinaire, passible comme telle du droit de vente immobilière dans les conditions habituelles. Au contraire, si la femme n'accepte le remploi que postérieurement à l'acte d'acquisition, on pourrait soutenir que, puisque le remploi n'était pas accepté par la femme au moment où l'achat a été fait, l'immeuble, ne provenant ni d'une donation, ni d'une succession, mais d'un achat, devait, conformément à l'article 1402 du Code civil, réputé acquêt de communauté, que, par conséquent, la vente qui a supporté le droit de mutation a été faite à la communauté et que, lorsque la femme acceptera, il y aura nouvelle mutation de l'immeuble, qui passera de la communauté dans les propres de la femme, d'où exigibilité d'un nouveau droit de mutation. Dans ce système, le mari est considéré comme faisant offre de l'immeuble à sa femme, à titre de remploi. L'acceptation de cette offre ne vaudra que du jour où elle intervient. L'immeuble est donc, dans l'intervalle, tombé dans la communauté. Cette doctrine n'a pas prévalu, et la cour de cassation (Civ. 14 Janv. 1868, S.68.I.IOI) a admis que l'acceptation rétroagissait au jour de l'achat primitif de sorte

Source : BIU Cujas

qu'un seul droit de mutation est dû. On peut considérer, en effet, que le mari a agi, en la circonstance, comme gérant d'affaires pour le compte de la femme, ou comme ayant stipulé pour elle et subsidiairement pour la communauté, de telle façon que l'acceptation de la femme équivaut à une ratification, qui rétroagit au jour de l'achat primitif; Cet achat se trouvant ainsi rétroactivement avoir été fait directement pour le compte de la femme, sans passage intermédiaire par la communauté, il n'y a pas lieu de percevoir deux fois le droit de mutation. L'acte d'acceptation, en pareil cas, ne donnera donc pas lieu au droit de mutation immobilière, mais simplement au droit de formalité ainsi qu'au droit de transcription. C'est, en effet un acte qui, de par sa nature, est susceptible d'être transcrit, parce que la femme a intérêt à purger les hypothèques conventionnelles que le mari a pu consentir sur l'immeuble acquis, jusqu'au jour de l'acceptation, cette acceptation n'ayant, aux termes mêmes de l'arrêt de 1868, d'effet rétroactif qu'entre les époux et pas à l'égard des tiers. Il n'en serait autrement que dans le cas où le mari aurait acquis, en vertu d'un mandat régulier de la femme, ou se serait porté fort pour elle dans le contrat d'acquisition, parce que dans ce cas, l'acceptation de la femme aurait un effet rétroactif erga omnes.

Il peut se faire que la femme n'accepte qu'après la dissolution de la communauté. Cette acceptation est sans effet (Cass. 2 Mai 1859; S.59.I.293). Dès lors, de deux choses l'une, ou bien la femme qui accepte le remploi, accepte en même temps la communauté. Dans ce cas, il y a, dans l'attribution qui lui est faite, en remploi, un simple lotissement des biens de la communauté, uniquement soumis au droit de partage. Si, au contraire, la femme n'accepte le remploi qu'après la dissolution de la communauté, et renonce à la communauté, il sera dû un nouveau droit de mutation. En effet, l'acceptation tardive est inopérante et d'autre part, l'attribution du bien ne résulte pas du partage de communauté. C'est donc par le fait d'une mutation nouvelle que ce bien passe dans le patrimoine de la femme.

Le remploi sous un régime autre que celui de communauté.

Au cas où les époux sont mariés sous un autre régime, que celui de communauté, les mêmes règles sont applicables en principe, Cependant, sous le régime de la séparation de biens, si l'acceptation de la femme n'intervenait qu'après la dissolution du mariage, il serait toujours dû un nouveau droit de mutation, puisque dans ce régime, il n'y a pas de biens communs, et que le mari, à la dissolution du mariage, est investi

Source : BIU Cujas

de la propriété des biens acquis en remploi. Par ailleurs, sous ce régime, l'acceptation de la femme par acte postérieur n'est jamais de nature à être transcrite, parce que le mari ne peut jamais agir, lorsqu'il achète pour le compte de la femme, que comme mandataire de celle-ci, .

Les règles qui viennent d'être exposées sont également applicables aux "remplois par anticipation" c'est-à-dire faites avant que l'aliénation d'un bien propre ait eu lieu.

Remploi par dation en paiement d'immeubles, soit propres au mari, soit dépendant de la communauté.

Enfin, l'article 1585, § 2 du code civil, qui autorise dans trois cas exceptionnels, qui sont en réalité des cas de dation en paiement, les ventes entre époux, prévoit le remploi au profit de la femme, non plus par l'acquisition d'un nouvel immeuble,mais par la dation en paiement d'immeubles, soit propres au mari, soit dépendants de la communauté. Si les immeubles sont propres au mari, il y a vente du mari à la femme, passible du droit de mutation dans les conditions ordinaires, Si les biens fournis en remploi sont des biens de communauté, l'Administration admet qu'en l'espèce, il s'agit, de la part de la femme, d'un simple prélèvement anticipé, sur les biens de la communauté, qui n'est pas translatif et qui par conséquent, ne donne pas lieu à l'application du droit de mutation. Seuls, un droit fixe et le droit de transcription de 2,40 % sont exigibles. L'acte d'acceptation est, en effet, de nature à être transcrit,pour purger les hypothèques consenties par le mari ou par de précédents propriétaires (instruct. 2367 § 1; Cass. 26 Février 1868, S.68.I.229). Cette solution implique toutefois, puisque le fisc considère qu'il y a là une sorte de reprise anticipée, qu'à la dissolution du mariage, la femme acceptera la communauté, Si elle renonce, les biens sont censés redevenus rétroactivement propres au mari, et passés à la femme àl'époque de la dation en paiement. Il y aura donc lieu à rappel des droits de mutation. Ils seront perçus d'après le tarif en vigueur à l'époque du prélèvement, la renonciation de la femme à la communauté reportant rétroactivement à cette époque le transfert de propriété, qui se trouve ainsi avoir été fait sous condition suspensive d'acceptation. Sur le montant du droit de mutation de 12 % sera d'ailleurs imputé le droit de transcription précédemment payé, puisque, dans le tarif du droit de mutation se trouve inclus le droit de transcription.

Le retrait de réméré

IV - On dit plus haut qu'en principe, la résolution était considérée, en droit fiscal, comme équivalant à une mutation en sens contraire de celle à laquelle elle s'applique. Une exception importante existe cependant relativement au "retrait de réméré", dans la vente à réméré.

Source : BIU Cujas

La vente à réméré est celle dans laquelle le vendeur se réserve, pendant un certain temps, la faculté de racheter l'objet vendu en remboursant à l'acquéreur ce que celui-ci a déboursé. L'exercice de cette faculté, qu'on appelle le retrait du réméré, joue à la façon d'une condition résolutoire.

D'après l'article 69, § 7, N° 6, de la loi de Frimaire, (Cod. art. 271 § 1 n°5) les règles habituelles seront appliquées, c'est-à-dire que le droit de mutation sera perçu sur le retrait au tarif ordinaire, lorsque le retrait est exercé après l'expiration du délai prévu dans le contrat.

Au contraire, en vertu de l'article 69 § 2 N° 1 de la loi de Frimaire, (Cod. art. 271 § 7 n° 6), ne sont soumis qu'au simple droit de quittance de 0,75 % les retraits exercés en vertu de réméré par actes publics dans le délai stipulé, ou bien faits sous signature privée et présentée à l'enregistrement avant l'expiration des mêmes délais.

En résumé, le retrait de réméré est considéré comme translatif de propriété et comme donnant ouverture au droit de vente, suivant les règles habituelles en matière de résolution de contrat, lorsqu'il est exercé après l'expiration du délai fixé pour la faculté de rachat, ou bien encore, lorsqu'il est exercé par un tiers auquel le vendeur à réméré a transmis son droit. Dans ce cas, c'est le droit de 12 % qui est exigible sur toutes les sommes remboursées à l'acquéreur primitif, et qui forment , par conséquent, le prix du réméré (toujours sous réserve que la valeur vénale de l'immeuble, au moment du rachat, ne soit pas supérieure à ce prix, parce que ce serait alors cette valeur vénale qui servirait de base à l'assiette du droit). Au contraire, si le retrait est exercé dans le délai prévu, il y a simplement exigibilité du droit de quittance, la vente primitive étant considérée , par une dérogation de la loi fiscale, qui ne constitue d'ailleurs que l'application du droit commun en matière civile, comme n'ayant jamais existé.

Conditions pour que le retrait de réméré ne soit taxable qu'au droit de quittance.

Pour qu'il en soit ainsi, les conditions suivantes doivent être réunies : il faut :

1°- que la faculté de réméré ait été stipulée dans l'acte de vente;

2°- que le retrait de réméré soit constaté, soit par un acte public, passé dans le délai prévu à l'acte, soit par un acte sous seing-privé enregistré dans le même délai. L'Administration n'insiste pas cependant pour l'enregistrementdans le délai si, avant l'expiration de ce délai, l'acte sous seings privés avait acquis date certaine d'une autre façon, par le

Source : BIU Cujas

décès d'un des signataires, ou par énonciation dans un acte public, ou encore si le vendeur avant le terme du délai a notifié à l'acquéreur son intention de retrait (Cass. 5 Février 1846, 14 Janvier 1873)

Quant au délai, l'article 1660 du Code civil l'a limité à cinq ans au maximum, à compter de la vente primitive, si celle-ci est consentie ferme, et à cinq ans à compter de la réalisation de la condition, si la vente avait été consentie sous condition suspensive.Si les parties fixent un délai plus long, il y aura mutation et, par conséquent, application du droit proportionnel, si la faculté de réméré est exercée après les cinq ans, Si les parties, au contraire, fixent un délai inférieur à cinq ans, c'est dans la limite maxima de ce délai que jouera le droit de quittance. Toutefois, dans la limite de cinq ans, les parties peuvent proroger le délai, mais cette prorogation doit intervenir avant l'expiration du terme primitif et être constatée par acte authentique ou par acte sous seings privés ayant date certaine.

Enfin, le réméré pour bénéficier du régime fiscal de faveur, qui l'assujettit simplement au droit de quittance, ne peut être opéré que par le vendeur ou par ses ayants-cause; c'est-à-dire héritiers, légataires universels, créanciers, etc..Le réméré exercé par un tiers emporte mutation taxable au droit proportionnel, puisque la propriété ne peut passer de l'acquéreur primitif au tiers que par un retour, au moins théorique, entre les mains du vendeur primitif.

Le droit de quittance frappe toutes les sommes remboursées au premier acquéreur et prévues par l'article 1673, c'est-à-dire le prix, les frais et loyaux coûts du contrat, les réparations et les améliorations faites, les constructions élevées par l'acquéreur, etc. Si le prix n'avait pas encore été intégralement payé, c'est seulement la fraction payée et remboursée, qui supporterait les droits, Si le prix était entièrement dû, le vendeur ayant pris tous les frais à sa charge et aucun remboursement n'accompagnant le réméré, le droit fixe serait seul exigible.

La déclaration de command

On appelle déclaration de command la déclaration par laquelle une personne acquéreur d'un immeuble notifie qu'elle a, en fait, acquis pour le compte d'une autre personne, Ce procédé a pour but de dissimuler au vendeur la personnalité de l'acquéreur véritable, lorsque celui-ci suppose que le vendeur, sachant à qui il a à faire, aurait augmenté son prix. Le nom du véritable acquéreur, lorsqu'il y a déclaration de command n'est donc pas indiqué séance tenante; il peut même n'être pas encore connu de l'acquéreur ap-

Source : BIU Cujas

parent, qu'on appelle le commandé, et qui peut s'être proposé, en acquérant , de chercher aussitôt après un amateur . Aussi, afin d'éviter les fraudes, le délai pour cette déclaration de command est-il très bref.

Aux termes de l'article 69 § 7 n° 3 de la loi de Frimaire (Cod. art. 271, § 20 n° 2) sont soumises au droit de mutation immobilière à titre onéreux les déclarations ou élections de command ou d'ami, par suite d'adjudication ou de contrat de vente d'immeubles autres que les ventes de domaines de l'Etat, lorsque la déclaration est faite après les 24 heures de l'adjudication ou du contrat, ou lorsque la faculté d'ami n'a pas été réservée dans l'acte de vente ou le procès-verbal d'adjudication.

Au contraire, la déclaration de command ne donne lieu qu'au droit fixe de 33 frs 70 (actes extrajudiciaires) en vertu de l'article 68 § 1 n° 26 de la loi de Frimaire,(Cod. art. 270 § 6 n° 6) lorsque la faculté de command a été réservée dans le contrat de vente lui-même ou au moment de l'adjudication, que la déclaration de command est faite par acte public, et enfin, que cette déclaration est faite et notifiée dans les 24 heures, qui suivent l'acte ou l'adjudication.

Du rapprochement de ces deux textes, on voit que la déclaration de command est soumise à deux régimes distincts, suivant que sont ou ne sont pas remplies les trois conditions que l'on vient d'indiquer.

Si ces conditions ne sont pas remplies, l'acquéreur apparent est considéré, même s'il fait ensuite une déclaration, comme ayant acquis pour lui-meme, et dans cette hypothèse, lorsque la propriété sera transmise à l'acquéreur véritable, elle aura à supporter deux droits de mutation immobilière : le droit perçu sur la vente à l'acquéreur ou l'adjudicataire apparent, c'est-à-dire au commandé, et le droit sur la rétrocession de celui-ci à l'acquéreur définitif, Au contraire si les conditions sont remplies, la déclaration de command ne sera soumise qu'au droit fixe, et la vente sera censée faite immédiatement, non pas à l'acquéreur apparent, mais à la personne pour laquelle il a déclaré vouloir acquérir.

Conditions requises pour que la déclaration de command échappe à l'application des droits de mutation

Reprenons rapidement l'examen des conditions nécessaires pour que la déclaration de command bénéficie de ce régime de faveur.

a) Il faut d'abord que la faculté de déclarer command soit réservée dans l'acte de vente lui-meme, d'ailleurs sous n'importe quelle forme, pourvu que l'intention soit nette et précise ou bien encore qu'elle

Source : BIU Cujas

soit réservée dans le cahier des charges préalable à l'adjudication. Aucune autre convention, même un mandat authentique antérieur à la vente, ni aucun acte également antérieur ne peuvent suppléer à la réserve faite, soit dans le cahier des charges, soit dans l'acte de vente.

b) La désignation de command ne peut être faite, selon le voeu formel de la loi, que par acte public (Cass. 24 Mai 1837). Cependant, par application des principes généraux, il y a lieu d'assimiler à un acte public un acte sous seing privé qui, dans le délai exigé, aurait été authentifié par son dépôt dans une étude de notaire, et dont la signature aurait fait l'objet d'une reconnaissance régulière à cette occasion. (Cass. 7 Novembre 1843, S.43.I.872).

c) La notification dans les 24 heures doit être faite par acte extra judiciaire à l'Administration de l'enregistrement. En fait, cette notification est remplacée par la présentation à la formalité de l'enregistrement, dans le délai de 24 heures, de la déclaration de command, Cette pratique a été reconnue régulière par plusieurs arrêts (notamment Cass. 31 Mai 1825 et 7 Novembre 1843 S.43.I.872). Le délai de 24 heures se calcule d'heure en heure. Si l'heure finale se place à un moment où le bureau d'enregistrement est régulièrement fermé, le délai ne se trouve pas augmenté de ce fait, de sorte que, en principe, il expire, même si les 24 heures ne sont pas révolues, au moment de la fermeture du bureau. Cependant, l'Administration accepte, à condition toutefois que le délai de 24 heures ne soit pas dépassé, une notification par acte extra-judiciaire, faite après la fermeture du bureau. Si le lendemain de la vente est un jour férié, le délai ne court pas pendant ce temps (Cass. 15 Décembre 1837).

Pour les ventes de biens de l'Etat, les règles sont légèrement différentes. En vertu de la loi du 26 Vendémiaire, an VII, art. 11, le délai est de trois jours. Mais l'acquéreur ne peut élire command qu'au profit d'une seule personne(avis du Conseil d'Etat du 3 Janvier 1809) alors que, pour les biens ordinaires, comme on va le voir, plusieurs commandés peuvent être élus.

Si la déclaration de command n'est pas acceptée par l'acquéreur désigné comme tel , elle n'est enregistrée qu'au droit fixe, et le commandé adjudicataire apparent, est considéré comme propriétaire et comme débiteur du droit d'enregistrement aussi bien que du prix de vente.

d) Pour que la déclaration de command soit con-

Source : BIU Cujas

sidérée comme attributive, et non pas comme translative, et soit, par conséquent, exempte d'un second droit proportionnel de mutation, il faut, en outre, qu'il n'y ait, à l'occasion de la déclaration, aucune modification des conditions essentielles de la vente, telles que le prix, le délai de paiement, les charges, etc.(Cass. 31 Janvier 1814, 18 Février 1839, 5 Mai 1857).

L'élection de command peut n'être que partielle.

Si les conditions du contrat n'étaient pas rigoureusement les mêmes, le fisc considérerait qu'il y a deux ventes consécutives d'abord au commandé, ensuite du commandé à l'acquéreur véritable, et appliquerait deux droits successifs de mutation. Il ne s'ensuit pas d'ailleurs que l'adjudicataire doive obligatoirement élire command pour la totalité de l'immeuble acquis. C'est ainsi, par exemple, qu'il peut en conserver pour lui une partie et n'élire command que pour le surplus, à condition qu'une ventilation du prix soit faite entre les deux fractions . De même, il n'est pas nécessaire de n'élire qu'un commandé.il peut en être désigné plusieurs, entre lesquels l'immeuble est divisé avec répartition correspondante du prix.

La déclaration d'adjudication

Enfin, à défaut d'un premier commandé, qui refuse de remplir la mission qui lui a été dévolue, un second peut lui être substitué.

La déclaration de command a été prévue par des dispositions expresses de la loi fiscale, Il n'en est pas de même de la déclaration d'adjudicataire,à laquelle fait allusion l'article 707 du Code de procédure civile. La déclaration d'adjudicataire, à la différence de la déclaration faite par un acquéreur ordinaire qui, dans l'acte, se réserve la faculté d'élire command, est la déclaration faite à la suite d'une vente judiciaire par l'avoué qui s'est porté es-qualités adjudicataire, au nom de la personne pour le compte de laquelle il a acquis. Cette déclaration doit être faite dans les trois jours de l'adjudication et être appuyée soit d'un pouvoir régulier, soit de l'acceptation de l'adjudicataire, elle est faite, en principe, au greffe du tribunal, Dans le ressort de certaines cours d'appel, les avoués ont cependant l'habitude de la faire devant notaire.

Si les formes prescrites et les délais n'étaient pas observés, l'avoué serait réputé avoir acquis pour son compte et sa déclaration serait translative et passible d'un second droit proportionnel. Au contraire le droit proportionnel étant perçu sur l'adjudication, la déclaration d'adjudicataire, si elle est faite suivant les formes régulières par l'avoué dans les trois jours, ne donnera ouverture qu'au droit fixe,

Source : BIU Cujas

la vente étant considérée ici comme faite, de même qu'au cas de déclaration régulière de command dans les délais, réalisée directement entre le vendeur et l'acquéreur définitif. Si l'adjudicataire s'est réservé la faculté d'élire command, le délai de 24 heures pour faire élection ne courra, en pareil cas, que du jour de la déclaration d'adjudicataire (Cass. 25 Février 1823, 1er Février 1854)

La dation d'immeuble en paiement est assimilée à une verte.

Aux termes de l'article 1243 du Code civil, le créancier ne peut pas être contraint de recevoir en paiement une chose différente de celle qui lui est due en vertu du contrat. Ainsi, une obligation de sommes doit, en principe, donner lieu à une prestation en argent, Cependant, avec le consentement du créancier, un objet différent de celui qui a été prévu au contrat, peut etre donné en paiement. Cette dation en paiement constitue, en l'espèce, un mode de libération du débiteur, de telle façon que l'on aurait pu concevoir, en droit fiscal, que le droit applicable fût le droit de libération, c'est-à-dire le droit de quittance de 0,75 %. La loi fiscale a adoptéune autre solution, qui, d'ailleurs, peut trouver son appui dans le Code civil luimeme; en effet, à propos de la vente entre époux, l'article 1595 du Code civil autorisant exceptionnellement cette vente dans trois cas particuliers où il s'agit, en réalité, non pas de vente proprement dite, mais de dation en paiement, montre qu'au regard du Code civil la dation en paiement est assimilable à une vente. En conséquence, au point de vue fiscal, lorsque c'est un immeuble, qui est fourni à titre de dation en paiement on considérera que cette transmission équivaut à une vente immobilière. Les éléments du contrat se trouvent, en quelque sorte, retournés. L'immeuble donné en paiement, qui est fourni au lieu du prix stipulé, sera considéré comme étant la chose vendue elle-même, Quant au prix de cette opération, il sera représenté par l'ensemble des prestations à la charge de l'autre partie, et que la dation en paiement sert précisément à acquitter. Le droit applicable sera donc le droit de vente immobilière de 12 %, complété, le cas échéant, par la taxe de 3 % à la première mutation. Ce droit sera calculé sur la valeur vénale de l'immeuble, si cette valeur excède le montant de la dette. Il en sera de même que lorsqu'il y a vente d'un immeuble contre un prix en argent, où l'on sait que la base d'assiette du droit sera la valeur vénale du bien, si cette valeur vénale dépasse le prix stipulé. Sinon, comme c'est la dette acquittée au moyen de la dation en paiement, qui en représente le prix, c'est elle qui servira de base au calcul du droit, même si la valeur de

l'immeuble donné en paiement est inférieure à la créance éteinte (Cass. I8 février I879). En d'autres termes, on applique, en matière de dation d'immeubles en paiement, les mêmes règles, quant à la base du calcul du droit, que lorsqu'il y a vente d'immeubles moyennant un prix en argent.

Si une partie seulement de la dette était éteinte par la dation en paiement, le surplus de la dette étant abandonné, le droit de vente serait dû sur la portion éteinte de la dette, et le droit de quittance sur la portion abandonnée sans contre partie, puisqu'en l'espèce, il y aurait, dans cette mesure, libération obtenue sans dation en paiement. Si l'acte n'indique pas la portion de dette annulée, une déclaration estimative devra être souscrite.

L'abandonnement de biens.

Lorsqu'une partie est dans l'impossibilité de s'acquitter suivant les termes du contrat, et est obligée de donner en paiement des biens immobiliers, elle cherche parfois, pour échapper à l'application du droit de I2%, à faire passer l'opération, comme constituant un abandonnement de biens. En effet, aux termes de la loi de Frimaire, art. 68 § 4 N° I (Cod. art. 270 § 8 N° I) l'abandonnement de biens est soumis à un simple droit fixe de 56, 20. Cet abandonnement consiste, en principe, dans le délaissement des biens du débiteur, entre les mains du créancier, qui se chargera de les réaliser, de se payer sur eux, et qui sera comptable, le cas échéant de l'excédent envers le débiteur.

La cour de cassation a eu à examiner le cas, à plusieurs reprises. La Chambre civile, par différents arrets,(8 décembre I902, D. I903 I.257, S. I904 I. 9 8 avril I9I0 D. I8I0 I. 472 S. I8I2 I. 225) a jugé que, lorsque le prétendu abandon de biens était, en réalité, translatif au profit du créancier qui devenait libre d'en disposer en toute liberté, comme bon lui semblait, on se trouvait en présence, non pas d'un abandonnement proprement dit, passible du droit fixe, mais d'une véritable dation en paiement, soumise à l'application du droit proportionnel.

Le régime des échanges immobiliers.

Sont également soumises à l'application du droit proportionnel, les soultes d'échange et de partage. Puisque ce régime est limité aux soultes, il sera nécessaire de prendre tout d'abord rapidement connaissance du régime des échanges immobiliers. L'étude de la dation en paiement nous y conduit naturellement, car on peut considérer que l'échange d'immeubles est un contrat qui comporte, de part et d'autre , dation d'un immeuble en paiement.

Dans la rigueur des principes, il serait concevable que le fisc exigeat deux droits, puisqu'en

Source : BIU Cujas

réalité, il y a deux transmissions immobilières. De fait, le droit de centième denier était autrefois calculé sur l'intégralité de la valeur des deux lots cumulés. La loi de Frimaire a, au contraire, posé en règle que l'échange serait considéré dans son ensemble comme une opération unique et indivisible, et taxé selon un droit spécial. La loi fiscale, d'ailleurs, ne s'est occupée que des échanges d'immeubles; les échanges de meubles, qui ne sont taxables dans un délai déterminé que si un acte a été rédigé, parce que les droits de mutation mobilière sont des droits d'acte, sont régis par le droit commun, suivant les conditions dans lesquelles le contrat se présente, c'est-à-dire le plus souvent sous la forme d'une vente.

Le droit applicable aux échanges d'immeubles et aux échanges de tous droits immobiliers est actuellement, en vertu de la loi du 30 juin 1923 (art. 23) de 5, 60 %. Ce droit est perçu sur la valeur de l'une des parts, lorsqu'il n'est stipulé aucune soulte ni retour et qu'il n'existe aucune plus-value en faveur de l'une ou l'autre de ces parts. Si donc les deux immeubles sont d'une valeur rigoureusement égale, on percevra un droit de mutation sur la valeur d'un seul de ces deux immeubles. Au contraire, s'il y a soulte, retour, ou plus-value (on aura tout à l'heure à définir ces expressions), le droit de 5, 60 % est perçu simplement sur la part la plus faible. Quant à la soulte, au retour, ou à la plus-value, elle sera imposée, comme on le verra plus loin, au titre des ventes d'immeubles, c'est-à-dire au tarif de 12%. La formalité de transcription à la conservation des hypothèques ne donne lieu à aucun droit proportionnel, autre que la taxe hypothécaire de 0, 48 %.

Le droit d'échange est perçu sur l'estimation de la valeur vénale réelle de chaque lot, au moment de la transmission, estimation qui est faite dans l'acte par la déclaration des parties. Cependant, si dans les deux années qui ont précédé, ou qui suivront l'acte d'échange, les immeubles qui en ont été l'objet ont été vendus par adjudication, soit volontairement, soit par autorité de justice, avec admission des étrangers aux enchères, les droits ne pourront être calculés sur une somme inférieure au prix d'adjudication. Ce prix, après avoir été augmenté des charges en capital, constitue donc un minimum d'évaluation. Cependant, cette base légale sera écartée, lorsque les parties justifieront que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle entre la date de l'échange et celle de l'adjudication

Source : BIU Cujas

ultérieure, ou entre la date de la première adjudication et celle de l'échange, des modifications ou des transformations susceptibles d'en modifier la valeur. (loi de Frimaire art. I5 N° 4, loi du 27 mai I9I8, art. I & 2; loi du 30 juin I923, art. 2I). Cependant, si le prix d'adjudication est inférieur à l'estimation qui est intervenue pour le fisc dans l'acte d'échange, aucune restitution ne sera accordée, le prix d'adjudication ne constituant qu'un minimum de perception, non applicable si la valeur attribuée aux biens dans le contrat d'échange est supérieure au prix d'adjudication.

La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit, lorsque l'échange porte sur un démembrement de la propriété, s'évalue comme en matière de donation et de succession, suivant l'âge de l'usufruitier.

Le droit porte sur les sommes de vingt en vingt francs, sauf si la valeur du lot taxé est inférieure à 500 francs, auquel cas les droits suivent les sommes de franc en franc (loi du 25 avril I905, art. 3).

Echange d'immeubles français contre immeubles étrangers.

Si des immeubles français sont échangés contre des immeubles étrangers, en vertu d'une solution du I7 décembre I858, qui a été consacrée par plusieurs arrets de Cassation, le fisc considère que l'opération ne peut pas être taxée comme un échange, puisque la contre partie, se trouvant à l'étranger, échappe à la connaissance et au controle de l'administration fiscale française, et la traite comme une vente d'immeubles français, passible du droit de mutation immobilière de I2 %.

Signalons que les échanges d'immeubles ruraux, lorsqu'ils remplissent certaines conditions définies par la loi du 3 novembre I884, sont complètement exempts du droit de mutation; c'est un point que nous retrouverons plus loin.

On a dit que, lorsque la valeur des deux immeubles échangés n'est pas rigoureusement identique, les retours d'échange, de meme que les retours de partage sont soumis au droit de vente immobilière, au taux de droit commun. Il est à remarquer que ce principe s'applique aux soultes et aux plus-values d'échange individuels d'immeubles ruraux, alors meme que l'échange en question est exempt des droits d'échange comme remplissant les conditions prescrites par la loi de I884. L'échange échappera, en pareil cas au droit d'échange, mais la soulte, ou la plus-value, s'il en existe, sera passible du droit de mutation à titre onéreux.

Les memes règles sont également applicables aux donations-partages, faites par actes entre vifs par les

Source : BIU Cujas

père et mère ou autres ascendants, ainsi qu'aux partages testamentaires; le tout sous les conditions prévues par les articles I075 et I076 du Code civil.

Pour l'application de cette législation, il convient donc de distinguer, I° les soultes d'échanges immobiliers, 2° les soultes de partage, lorsqu'elles portent sur des immeubles.

Le régime des soultes d'échanges immobiliers.

I° - En ce qui concerne les échanges, la loi distingue deux chefs d'exigibilité du droit de vente : les retours proprement dits, et les plus-values. La loi de Frimaire, art. 69 § 7 N° 5 (Cod. art.27I § I N° 4), parle en effet, des " soultes et plus-values ". Les retours proprement dits, ou soultes, visent le cas où l'un des échangistes reçoit un immeuble d'une valeur supérieure à celle de l'immeuble qu'il abandonne en contre-partie, et verse, pour combler la différence, une somme d'argent à l'autre co-échangiste. La plus-value vise le cas où les deux immeubles qui se font contre-partie dans l'échange ont une valeur différente, mais où cependant aucune soulte en argent n'est stipulée. Il se trouve simplement que, dans ce cas, l'un des échangistes reçoit un immeuble d'une valeur supérieure à celle de l'immeuble qu'il fournit lui-meme. L'application du droit de mutation à titre onéreux, dans ce second cas, est le résultat, en matière d'échange, de l'application de la règle suivant laquelle, ce n'est pas le prix qui est taxé au droit de mutation, mais la valeur vénale de l'immeuble, lorsque cette valeur vénale est supérieure au prix.

Donc, dans les deux cas, qu'il s'agisse de retour ou de soulte, ou bien qu'il s'agisse simplement de plus-value d'échange, l'opération est assimilée fiscalement, quant à cette soulte ou à cette plus-value, à une vente. Dans le premier cas, le droit est perçu sur le prix payé, c'est-à-dire la soulte. Ce prix représente, en effet, l'excédent de valeur de l'immeuble qui en a le plus par rapport à l'immeuble qui en a le moins. Dans le second cas, il est perçu simplement sur la différence de valeur entre les deux immeubles; en effet, le prix payé pour l'immeuble, qui a le plus de valeur, se trouve etre inférieur à la valeur vénale de cet immeuble. C'est donc cette valeur vénale qu'il faut prendre en considération, et non la valeur de l'autre immeuble, qui lui sert de prix.

D'ailleurs, il est possible que les deux règles viennent à se combiner, et que l'Administration, estimant que la soulte stipulée est inférieure à la différence de valeur réelle des deux immeubles, relève

Source : BIU Cujas

une insuffisance, afin de taxer la différence réelle des valeurs vénales.

Si, enfin, des soultes sont stipulées de part et d'autre, il y a lieu d'établir entre elles une compensation pour l'assiette du droit de mutation.

Si la plus-value réelle ou la différence de valeur vénale des immeubles est inférieure à la soulte exprimée, l'Administration estime que les parties ne sont pas fondées à demander que seule la plus-value effective soit taxée. En effet, dit-elle, s'il s'agissait d'une vente d'immeubles, les parties ne pourraient pas demander davantage, que le droit soit calculé sur la valeur vénale de l'immeuble et non sur le prix stipulé, lorsque ce prix est supérieur à ce que l'immeuble vaut en réalité. Il en est de meme en matière d'échange; peu importe que la soulte stipulée soit exagérée; elle représente le prix de l'excédent de valeur d'un des biens par rapport à l'autre; même si ce prix est excessif, c'est lui qui doit servir d'élément de calcul des droits.

Le régime des soultes et plus-values de partage.

Le meme régime s'applique aux soultes et aux plus-values de partage. On verra plus tard que le partage est soumis à un droit proportionnel réduit de 0, 60 % de la valeur des biens partagés. En droit civil, le partage est considéré comme simplement déclaratif, en vertu de l'article 883 du code civil, alors qu'au contraire, au point de vue fiscal, il est réputé avoir effet translatif, dans la mesure de la soulte, et emporter, par conséquent, application du droit de mutation à titre onéreux. La soulte à verser par celui des co-partageants qui s'est vu attribuer plus que sa part normale, peut être représentée, du reste, soit par une somme d'argent, soit par d'autres prestations. Le débiteur de la soulte peut abandonner à un de ses co-partageants, également à titre de dation en paiement, des meubles ou des immeubles. Il y aura lieu d'appliquer, dans ce cas, les règles de la dation en paiement. Si le co-partageant reçoit dans le partage un immeuble, et s'il fournit, pour s'acquitter de la soulte mise à sa charge, également un immeuble lui appartenant, on se trouve en présence d'un échange d'immeubles contre immeubles. La soulte de partage ne nous intéresse en ce moment que dans la mesure où elle s'applique à des immeubles. Le lot attribué à un co-partageant avec charge de soulte comprend souvent, des biens de natures diverses : par exemple, des immeubles, un fonds de commerce, des meubles meublants, des valeurs mobilières, des titres de rente, etc... Si un tel lot est grevé d'une soulte destinée à compens

Source : BIU Cujas

son excédent de valeur par rapport aux droits du co-partageant auquel il est attribué, cette soulte qui s'applique à l'ensemble du lot ne porte pas spécialement sur certains biens plutôt que sur les autres. Il faut cependant, pour le calcul des droits, savoir comment on l'imputera. L'Administration a admis, par la très importante instruction n° 342 du 22 septembre I807 que, sur ce point, il faut s'en rapporter à la détermination des parties, lorsque dans l'acte de partage elles ont réglé l'imputation. Elles sont libres, en effet, de dire que ce qui constitue l'excédent attribué au co-partageant, c'est tel bien plutot que tel autre. Si elles n'ont pas procédé à cette détermination, on appliquera alors la règle libérale qui se déduit des principes mêmes du code civil : le doute s'interpretera en faveur du débiteur. C'est-à-dire que la soulte sera considérée, comme s'appliquant d'abord aux éléments susceptibles des droits les plus faibles, pour passer ensuite aux catégories de biens de plus en plus taxées. Si un lot comprend, par exemple, 30.000 francs de rentes sur l'Etat français, 50.000 francs de meubles meublants, et des immeubles pour le surplus, la soulte étant de I00.000 francs, l'imputation se fera ainsi :

30.000 francs sur les rentes sur l'Etat; pas de droit, les rentes sur l'Etat étant exemptes du droit de mutation à titre onéreux.

50.000 francs sur les meubles; droit de vente mobilière de 6, 60 %.

20.000 francs sur les immeubles: droit de vente immobilière de I2 %.

Ce n'est que de la soulte s'appliquant à des immeubles, que nous avons à nous occuper pour l'instant. Il est à remarquer que, jusqu'en I925, le droit afférent à la soulte imputable sur des immeubles était uniquement le droit de mutation proprement dite, à l'exclusion du droit de transcription qui lui a été incorporé par la loi du 28 avril I8I6. En effet, le droit de transcription n'est exigible, en principe, que sur les conventions qui sont de nature à etre transcrites, et le partage n'est pas de celles-là, puisqu'en droit civil, il a un effet, non pas translatif, mais simplement déclaratif. Aussi, le retour de partage d'immeubles, en vertu de la loi de Frimaire, était-il taxé à 4 % seulement. L'article 25 de la loi du 25 juin I920 avait élevé ce droit à 8 %, alors que le droit de vente (droit de transcription inclus) était de I0 %. En d'autres termes, il y avait deux tarifs différents, la différence de ces deux tarifs s'expliquant par le fait que le droit qui frappe

Source : BIU Cujas

les ventes d'immeubles est un droit cumulatif, qui réunit dans un meme ensemble le droit de mutation et le droit de transcription, tandis que, pour les soultes de partage, on n'appliquait qu'un droit correspondant au droit de mutation, à l'exclusion de la fraction qui correspondait au droit de transcription. La loi du I3 juillet I925 (art. 4I), est venue effacer cette différence. Désormais, les soultes de partage sont complètement assimilées aux ventes au point de vue du tarif, c'est-à-dire qu'elles supportent, comme les ventes, le droit de I2 %, qui représente à la fois la mutation proprement dite, et le droit de transcription, quoique le partage ne soit pas de la nature des opérations susceptibles d'être transcrites. Si, cependant, la transcription était requise elle serait naturellement effectuée sans perception d'un droit particulier de transcription, puisque ce droit se trouve inclus, dans l'application du tarif I2 %, et la taxe hypothécaire de 0, 48 % serait seule exigible.

Cas où la soulte est imputable sur un immeuble tombé dans la masse partageable par suite d'un rapport en nature.

Il reste à envisager un cas particulier, celui où la soulte est imputable sur un immeuble qui est tombé dans la masse partageable, parce qu'il a fait l'objet d'un rapport en nature par un co-héritier, soit parce que ce co-héritier l'avait reçu en avancement d'hoirie, soit parce qu'il avait reçu, avec dispense de rapport, un immeuble, dont la valeur excédait le montant de la quotité disponible.

La loi civile a prévu deux modes de rapport : le rapport en nature, et le rapport en argent ou en moins prenant. En principe, aux termes de l'article 859 du Code civil, le rapport peut etre effectué, facultativement, en nature ou en argent, si les héritiers sont d'accord pour accepter ce second mode de rapport. Cependant, aux termes de l'article 866, le rapport doit être effectué obligatoirement en nature, lorsque l'immeuble donné au co-héritier excède en valeur le double de la quotité disponible. Dans le cas où l'immeuble est rapporté en nature, il se confond avec la masse partageable, à laquelle il est ajouté. Il donnera donc ouverture au droit de mutation dans la mesure où une soulte peut être imputée sur lui, soit que cet immeuble échoie à un autre co-partageant, soit qu'il échoie, en vertu du partag à l'auteur du rapport lui-meme.

Si, par contre, le rapport, qui devait etre fa en nature, est, d'accord avec les co-héritiers, remplacé, par le prix d'estimation, comme l'autorise l'article 859 du Code civil, l'attribution de cette somme aux co-partageants du donataire n'a pas d'effe

Source : BIU Cujas

translatif, et le droit de mutation immobilière n'est pas dû. En effet, en pareil cas, le co-héritier, à qui l'immeuble avait été donné, ne fait usage que d'une faculté reconnue par la loi, en s'acquittant en argent envers ses co-héritiers, au lieu d'effectuer le rapport en nature. Du moment qu'il a conservé l'immeuble, et que celui-ci n'a pas fait retour à la masse partageable, son titre d'attribution ne provient pas du partage; il provient du donateur, le partage n'a fait que confirmer une attribution faite antérieurement et dont le titre est dans la donation. Comme cette donation a déjà supporté ses droits propres, il serait d'ailleurs injuste d'assujettir l'immeuble, qui est demeuré en fait en dehors du partage, à un nouveau droit de mutation. Il n'en serait plus de même, si le rapport était fait en nature, et qu'ensuite l'immeuble était attribué au co-partageant donataire, moyennant le paiement d'une somme d'argent. En effet, en pareil cas, le rapport en nature, au lieu d'être remplacé par le versement d'une somme d'argent à la masse, ainsi que la loi en a prévu la faculté, a été véritablement effectué; c'est donc en vertu du partage que l'immeuble est revenu à celui qui avait effectué le rapport; par conséquent, dans la mesure où la valeur de l'immeuble attribué à l'auteur du rapport excède ses droits, il y a lieu à application du droit de soulte, c'est-à-dire du droit de mutation à titre onéreux de 12 %.

Hypothèse dans laquelle le rapport n'est pas fait en nature et n'est fait que partiellement en argent.

Une dernière hypothèse, enfin, doit être envisagée ; le donataire ne rapporte pas l'immeuble en nature, et d'autre part, il n'effectue pas intégralement le rapport en argent. Il conserve l'immeuble et verse dans la masse partageable une somme représentant l'excédent de valeur de l'immeuble, comparativement à sa part, afin d'indemniser ses co-partageants. On pourrait considérer que cette somme constitue une soulte de partage, puisque c'est la somme au moyen de laquelle le donataire a acquis le droit de conserver pour lui l'excédent de valeur de l'immeuble. La jurisprudence, cependant, ne s'est pas établie en ce sens, et elle a admis, en faveur du redevable, qu'en pareil cas, le rapport doit s'analyser de la façon suivante : il y a rapport en moins prenant jusqu'à concurrence de la fraction de valeur de l'immeuble, qui représente le montant de la part du co-partageant et rapport partiel en numéraire pour le surplus. La somme versée n'est donc pas considérée comme le paiement d'une soulte, mais simplement comme un supplément de rapport effectué en argent, et, le droit de mutation n'est pas exigé sur la somme versée.

Source : BIU Cujas

Les soultes de licitation sont soumises aux mêmes droits que les soultes de partage.

La licitation, en droit fiscal, a dans tous les cas un caractère translatif.

La loi de Frimaire, dans son article 69 § 7 N° 4, (cod. , art. 27I § IO N° 3) dispose que sont également soumises au droit de mutation à titre onéreux, les " parts et portions indivises de biens immeubles, acquises par licitation ". La licitation consiste dans une vente aux enchères d'un bien indi qui n'était pas ou qui était difficilement partageable en nature. La division ne pouvant pas être fait matériellement, sur le bien lui-même, ce bien est adjugé et le partage est reporté sur le prix d'adjudication. En droit civil, la licitation qui n'est, en somme, qu'une modalité de partage, est assimilée au partage, et considérée comme ayant simplement effet déclaratif, lorsqu'elle supprime complètement l'indivision entre les co-licitants. Elle est considérée, au contraire, comme ayant un caractère translatif, si l'indivision persiste entre quelques uns des communautaires. En droit fiscal, au contrai la licitation est considérée dans tous les cas, en principe, comme ayant effet translatif et comme com portant, par conséquent, application du droit proportionnel de mutation. Jusqu'en I925 cependant, la distinction entre la licitation, qui fait cesser complètement l'indivision, et celle qui ne la fait pas cesser, présentait de l'intérêt, en droit fiscal, au point de vue de l'application du tarif. En effet, sous le régime de la loi de Frimaire, et jusqu'à la loi du I3 juillet I925, la licitation portant sur des immeubles était soumise seulement au droit de mutation proprement dit, abstraction faite du droit de transcription incorporé au droit de mutation, lorsqu'elle n'était pas de nature à être transcrite, c'est-à-dire lorsqu'elle faisait cesser l'indivision entre les co-propriétaires. En vertu de la loi de Frimaire, dont le tarif avait été modifié d'ailleurs dans la suite, notamment par la loi du 25 juin I92 le droit applicable, en dernier lieu, aux licitations qui mettaient fin complète à l'indivision, était seulement de 8 %, alors que le droit de vente était de IO %, ce taux de IO % comprenant à la fois le montant du droit de mutation proprement dit et le montant du droit de transcription, qui y était incorporé.

L'article 4I de la loi du I3 juillet I925 a fait cesser cette distinction, en portant dans tous les cas à un taux égal à celui du droit de mutation immobilière, le droit d'enregistrement des ventes de parts et portions indivises de biens immeubles,

Source : BIU Cujas

faites par licitation, sans qu'il y ait lieu désormais de s'attacher au point de savoir si la licitation fait ou non cesser l'indivision d'une manière complète, si elle est ou non susceptible de transcription. Par contre, au moment de la transcription, lorsque la licitation est de nature à être transcrite, le droit de transcription ne sera plus perçu, puisque le droit de I2 % auxquels les biens licités ont été taxés représente à la fois le droit de mutation et le droit de transcription. Seuls seront exigés la taxe hypothécaire de 0, 48 % et le salaire du conservateur.

Conséquences du caractère translatif de la licitation.

Du moment que le droit fiscal attribue dans tous les cas, à la licitation un caractère translatif, il en résulte les conséquences suivantes : si les biens licités sont adjugés à un étranger, c'est-à-dire à une personne autre que les co-licitants, cette adjudication sera taxée jusqu'à concurrence de son prix intégral au droit de vente immobilière. Ici d'ailleurs, le droit fiscal est d'accord avec le droit civil, qui considère que la licitation effectuée au profit d'un étranger, à un caractère translatif. Si c'est, au contraire, un des co-héritiers ou co-propriétaires indivis, qui se porte adjudicataire, les droits de mutation seront perçus sur tout ce qui, dans le prix d'adjudication, excède le montant de la part qui lui appartenait dans le bien vendu. Soit une succession partageable entre quatre héritiers, et un immeuble faisant partie de cette succession, qui est licité et adjugé à un des quatre co-héritiers pour un prix de 400.000 Frs. Les droits indivis, que ce co-héritier possédait sur l'immeuble portaient sur le quart de l'immeuble et représentaient, en conséquence, I00.000 francs; les droits de mutation immobilière seront perçus sur 400.000 - I00.000 frs = 300.000 francs.

Règles particulières quand la licitation s'accompagne d'un partage.

Cependant, le droit fiscal n'a pas méconnu que la licitation, en général, n'est que l'accessoire d'un partage : c'est, par exemple, en vue de faciliter le partage d'une succession qu'on licite un immeuble héréditaire. Il a donc été amené à poser des règles particulières, qui le rapprochent du droit civil, lorsque la licitation s'accompagne d'un partage. En effet, si un partage suivant la licitation attribue pour sa part au co-héritier acquéreur l'intégralité du prix de licitation, il n'y a plus dans ce cas, mutation; l'adjudicataire co-partageant, qui reçoit à titre de partage la totalité du prix est simplement rempli de ses droits. On ne peut donc pas considérer que la part qui lui est échue

Source : BIU Cujas

du fait de la licitation, a été acquise à titre onéreux. Soit une succession ouverte, dont l'actif net est de I.600.000 francs et qui doit se partager entre quatre co-héritiers. Un immeuble héréditaire d'une valeur de 400.000 francs est licité et acquis par l'un d'eux. Ensuite, intervient le partage qui porte sur l'ensemble des biens successoraux. Les trois autres héritiers se partagent I.200.000 francs de biens meubles ou immeubles, et le co-partageant qui s'est fait adjuger le bien, reçoit pour sa part, les 400.000 francs qui représentent son prix d'adjudication. Dans cette hypothèse, l'effet translatif de la licitation disparait et le droit de partage sera seul perçu. Si donc le partage, qui a suivi la licitation, est présenté à l'enregistrement, en même temps qu'elle, c'est lui qui servira de base à la liquidation des droits; le co-partageant adjudicataire de l'immeuble, a reçu le montant total du prix, pour le couvrir de ses droits, pas de droit de mutation, simple application du droit de partage. Si le co-partageant adjudicataire a reçu, pour le couvrir de ses droits, une partie seulement du prix d'adjudication, le droit de mutation ne sera perçu que sur le surplus du prix, la première fraction étant considérée comme acquise par lui, en vertu du partage, et soumise simplement au droit de partage.

Cas où la licitation intervient avant le partage.

Il peut arriver que la licitation soit présenté en premier lieu, à la formalité, et que le partage n'intervienne qu'ensuite. En pareil cas, à défaut de partage, les droits sûr la licitation sont liquidés, comme on l'a indiqué plus haut, sur le montant total des parts acquises. Ensuite, lorsque le partage sera soumis, à son tour, à l'enregistrement, il y aura lieu à restitution du trop perçu dans les délais de prescription, c'est-à-dire dans un délai maximum de cinq ans à compter de l'enregistrement de la licitation, et, à l'intérieur de ce délai de cinq ans, dans le délai d'un an à compter du partage.

Cas où le co-héritier adjudicataire du bien licité se voit attribuer dans le partage une valeur inférieure au montant de ses droits dans la valeur du bien vendu.

Une difficulté s'est élevée dans l'hypothèse suivante : Reprenons l'hypothèse de tout à l'heure : un immeuble appartenant à une succession ouverte entre quatre héritiers est licité, et l'un des co-héritiers se porte adjudicataire pour 400.000 francs On a vu comment les droits ont été liquidés, lorsque la licitation a été présentée seule à l'enregistrement ils ont porté sur 400.000 - I00.000 = 300.000 francs la part héréditaire de l'héritier adjudicataire dans l'immeuble étant de I00.000 francs. A la suite de la licitation, intervient un partage de l'ensemble des biens composant la succession, et le co-héritier

Source : BIU Cujas

adjudicataire du bien licité, se voit attribuer, par suite des modalités du partage, une portion du prix inférieure au montant de sa part héréditaire dans le bien vendu : par exemple, une somme de 75.000 francs. Le fisc pourra-t-il, lors de l'enregistrement du partage, réclamer un supplément de droits sur la licitation, puisque celle-ci avait été taxée sur la valeur de l'immeuble diminuée de 100.000 francs alors que cette valeur aurait dû être réduite de 75.000 francs seulement.

Sur ce point, on trouve des décisions en sens divers, les unes considérant que la liquidation, faite sur les bases de la licitation, doit demeurer définitive, le partage n'influant sur la licitation que quand il est présenté en meme temps qu'elle (Instruct. I.655. Solut. du 28 mai 1883), les autres décidant que c'est au partage ultérieur, qu'il faut se référer, pour déterminer finalement la part à laquelle l'adjudicataire avait droit, le partage ayant effet rétroactif (C.C. art. 833).

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que, pour etre pris comme base de la perception, un partage postérieur à l'enregistrement de la licitation englobe toutes les valeurs successorales, il suffit qu'il règle définitivement le sort du prix des immeubles licités et que tous les anciens co-propriétaires y aient pris part. De meme, il n'est pas nécessaire que le partage soit fait en la forme authentique, il peut être effectué sous la forme sous seing-privé, à condition bien entendu qu'il soit régulier. La condition essentielle est simplement qu'il s'agisse d'un partage définitif et obligatoire pour toutes les parties (Cass. ch. reun. 12 mai 1870).

Les règles de liquidation sont, en résumé, les suivantes : les droits seront liquidés sur la part acquise, c'est-à-dire sur tout ce qui excède la part de droits indivis, que le co-licitant acquéreur possédait sur l'immeuble. Si plusieurs lots sont adjugés au meme co-licitant on fait une masse de ces immeubles et des droits que l'acquéreur possédait sur eux, et on taxe le surplus. Si enfin, la licitation est effectuée, au profit d'un étranger, ou, ce qui revient au meme, au profit d'un co-héritier, qui aurait renoncé à ses droits dans la succession, il y a lieu, dans ce cas, d'assujettir au droit de mutation la valeur totale des immeubles licités.

Au prix principal de la licitation, représenté par tout ce qui excède la part du co-licitant acqué-

Source : BIU Cujas

reur, il y a lieu d'ajouter les charges imposées à l'adjudicataire, et qui ne lui incomberaient pas de droit. Dans ces charges, on considère comme taxable, tout comme dans le prix principal, la quote part qui excède les droits de l'acquéreur co-licitant. Il en est ainsi, par exemple, toutes les fois que les frais antérieurs à lalicitation, au lieu d'être payés par tous les co-licitants au prorata de leurs droits, ont été acquittés intégralement et exclusivement par l'acquéreur.

Licitation cumulative de meubles et d'immeubles

Lorsqu'il y a licitation cumulative de meubles et d'immeubles, il faut distinguer les deux cas suivants, si la licitation ne met pas fin à l'indivision, il y a une véritable vente, et dans ce cas, on applique la règle de l'article 9 de la loi de Frimaire, concernant les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles, c'est-à-dire que s'il n'y a pas eu un prix distinct stipulé pour les meubles, et si ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'une estimation, article par article, les droits sont perçus sur le tout, au tarif immobilier. Si la licitation met fin à l'indivision, l'Administration a fait prévaloir la solution, en vertu de laquelle les droits sont répartis proportionnellement sur les différentes catégories de biens.si celles-ci ont été distinguées, ou bien perçus entièrement au tarif des ventes immobilières, faute de distinction entre eux (Cass. Req. 15 Juin 1920).

La cession de droits successifs.

La cession de droits successifs s'apparente à la licitation, en ce sens que, le plus souvent, elle intervient à la suite d'un décès, qui a eu pour effet de saisir plusieurs co-héritiers d'un droit d'indivision, sur les biens constituant la succession du défunt.

La cession de droits successifs, dont la forme n'est pas réglementée par la loi et qui n'est pas spécialement visée par le droit fiscal, est l'acte par lequel un héritier, cède ses droits successoraux à un co-héritier ou à un tiers, tant en actif qu'en passif. Le plus souvent, elle intervient entre deux co-héritiers, mais, en principe, un héritier unique peut céder ses droits à un étranger, ou à un parent non appelé à la succession du de cujus.

Distinction de la licitation et de la cession de droits successifs

Cependant, la cession de droits successifs se distingue de la licitation à plusieurs points de vue: elle ne peut jamais intervenir qu'à la suite d'un décès, alors que la licitation peut intervenir dans tous les cas de co-propriété, cette co-propriété pouvant résulter, non seulement de l'ouverture d'une succession, mais aussi d'un achat indivis par plusieurs acquéreurs. Par ailleurs, la licitation, d'après le droit civil, a un effet purement déclaratif, lorsqu'elle entraine

Source : BIU Cujas

cessation complète de l'indivision, Au contraire, la cession de droits successifs a toujours un caractère translatif.

La cession de droits successifs est taxée aux droits de mutation à titre onéreux.

D'après les règles générales de perception inscrites à l'article 4 de la loi de Frimaire, la cession de droits successifs est taxée aux droits de mutation à titre onéreux, d'après la nature des biens transmis, qu'il s'agisse de fonds de commerce, de créances, de meubles ou d'immeubles. Si la cession porte sur des valeurs diverses, une ventilation du prix unique doit être faite par les parties, entre ces différentes natures de biens, à la condition que chaque nature de ces biens ait fait l'objet dans l'acte d'une désignation suffisamment détaillée.

Lorsque la cession comprend des meubles et des immeubles, les choses doivent se passer comme dans le cas d'une vente proprement dite portant cumulativement sur des meubles et sur des immeubles, c'est-à-dire que la valeur des meubles doit être estimée d'une manière distincte de celle des immeubles, et qu'ils doivent être estimés article par article, sans quoi les droits au tarif immobilier seraient encourus pour la totalité.

Les droits sont liquidés sur le prix exprimé, augmenté des charges

Le droit exigible est liquidé sur le prix exprimé, augmenté des charges en capital, Comme, par ailleurs, il est de l'essence des droits successifs de porter, à moins de convention contraire, aussi bien sur le passif que sur l'actif, il est évident que le passif, qui grevait l'hérédité et dont le cédant va se trouver déchargé du fait de la cession, constitue pour lui un profit, qui augmente le prix et qui de ce chef doit être assujetti au droit de mutation. Ce passif doit donc, dans tous les cas, faire l'objet, soit dans l'acte, soit au pied de l'acte, pour l'assiette des droits d'enregistrement, d'une déclaration estimative ou, le cas échéant, s'il n'y a pas de passif, d'une déclaration négative. Faute de cette déclaration, qui doit être faite dans tous les cas, l'acte ne pourrait pas etre enregistré.

Régime des transactions qui s'appliquent à des immeubles

Avant d'examiner les différentes modalités du tarif, il reste à dire quelques mots du régime des transactions, qui s'appliquent à des immeubles. La transaction, aux termes de l'article 1044 du Code civil, est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Si la transaction ne comporte aucune stipulation de sommes et valeurs, elle n'est passible que du droit fixe de formalité de 22 fr 50. Si la transaction contient obligation de sommes et de valeurs, mais n'emporte pas mutation, elle est soumise au droit d'o-

Source : BIU Cujas

bligation de 1,50 %, liquidé sur le montant des prestations ou des versements, que l'une des parties ou que les deux parties s'engagent à effectuer. Enfin, si la transaction emporte mutation, notamment si elle emporte une libéralité ou si elle est le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistré elle donne ouverture, soit au droit de donation, soi au droit de mutation immobilière, à titre onéreux.

Le droit de mutation est exigible dans tous les cas où la transaction opère des changements dans les droits apparents des parties sur l'objet en litige (Cass. Ch. réun. 12 Décembre 1865, S.66.I.73). Il suffit que, par une sorte de novation qui résulte de la transaction même, les objets qui paraissaient, d'après les conditions de l'affaire, appartenir à l'une des parties avant la transaction, deviennent, après cet acte, la propriété indiscutable de l'autre. Il y aura donc application du droit de mutation immobilière si l'immeuble litigieux qui paraissait appartenir à Primus est attribué , en vertu de la transaction, à Secundus. C'est là le plus souvent une situation très délicate à apprécier en fait, et qui donne lieu à de fréquentes difficultés.

Modalités d'application des tarifs

Il convient maintenant de revenir sur les modalités d'application des tarifs. En effet, le droit de 12 %, qui constitue le tarif de droit commun, est augmenté de surtaxes dans certains cas, remplacé dans certains autres par l'application de régimes spéciaux et fait même place, dans quelques cas, à une exonération complète.

Cas où le tarif de droit commun est augmenté de surtaxes

Lorsque la valeur d'un immeuble dépasse un certain chiffre, des surtaxes viennent s'ajouter au droit principal de 12 %. Pour toute vente d'immeubles, dont le prix excède 300.000 francs, ce droit est majoré, en vertu de l'article 42 de la loi du 13 Juillet 1925 (Cod. art. 271, § 20, 1°) d'une surtaxe dont le tarif, qui a été augmenté du double décime de la loi du 22 Mars 1924, s'établit de la façon suivante : 1,20 % sur la partie du prix, qui excède 300.000 francs, 2,40 % sur la partie du prix qui excède 500.000 francs. Le montant des droits applicables pour la fraction de valeur dépassant 500.000 francs est par conséquent, de 14,40 %. Cette surtaxe est assise, et perçue dans les mêmes conditions que le droit de mutation proprement dit.

Ventes auxquelles la surtaxe n'est pas applicable.

Cependant, elle n'est pas applicable, aux ventes qui sont effectuées sous l'une des formes ci-après: ventes sur saisie immobilière ou sur conversion de saisie-immobilière, ventes de biens dépendant d'une faillite (une solution du 1er Mai 1930 est venue décider qu'aux ventes en suite de faillite devaient etre

Source : BIU Cujas

assimilées, à cet égard, les ventes en suite de liquidation judiciaire) ; ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, ventes ou licitations en vue de partage de biens provenant de successions, ventes de biens de successions vacantes, ou de successions bénéficiaires; ventes de biens dotaux, dans les cas exceptionnels prévus par l'article 1558 du Code civil.

Par contre, les surtaxes frappent toutes les autres opérations qui sont assimilables à des mutations immobilières, c'est-à-dire, les licitations, les soultes d'échange, les actes de partage, ainsi que les achats pour revendre ou les cessions de baux emphythéotiques.

La surtaxe en cas de vente consentie indivisement à plusieurs acquéreurs

La question s'est posée de savoir si les surtaxes devaient jouer, en cas de vente consentie indivisément, à plusieurs acquéreurs pour un prix total supérieur à 300.000 francs, mais pour inférieur à ce chiffre quant à chacun des indivisaires. Il a été décidé que, pour apprécier si les surtaxes jouaient, il fallait considérer, non pas le prix total, mais la part du prix qui correspond aux droits de chacun des acquéreurs par indivis, suivant que les droits de chacun de ces acquéreurs par indivis sont supérieurs à 500.000 ou à 300.000 francs(décis. du Ministre des Finances du 27 Octobre 1928).

ou de vente par propriétaires indivis à un seul acquéreur.

Si, au contraire, ce sont des propriétaires par indivis qui vendent à un seul acquéreur, c'est au point de vue de l'acquéreur, auquel incombe la charge des droits d'enregistrement, qu'il y a lieu de se placer. Quel que soit le nombre des vendeurs indivis, il y a mutation unique, et si le prix global de la mutation est supérieur à 500.000 ou à 300.000, les surtaxes sont exigibles (solut. du 9 Septembre 1926).

Cession portant à la fois sur un immeuble et un fonds de commerce.

Les surtaxes sont complètement indépendantes en ce qui concerne les immeubles, d'une part, et les fonds de commerce d'autre part, auxquels on a vu qu'elles s'appliquent dans des conditions analogues. Si donc une cession porte à la fois sur un immeuble et sur un fonds de commerce, il faut distinguer les prix afférents à chacun, et non pas effectuer le cumul des deux prix pour savoir si les surtaxes sont exigibles. (Solut. du 26 Juin 1926).

Réglements spéciaux et atténuations de droits.

D'autre part, le législateur a établi des réglements spéciaux et des atténuations de droits dans un certain nombre de cas. Le régime spécial le plus intéressant concernant les achats pour revendre.

Les achats pour revendre.

Le régime des achats pour revendre

Les achats pour revendre tels que les pratiquent les marchands de biens appelaient un régime particulier L'application du tarif de droit commun fut devenue, en effet, vu l'élévation des droits, véritablement

Source : BIU Cujas "Les Cours de Droit" 3, PLACE DE LA SORBONNE, 3 Répétitions Écrites et Orales S

prohibitive, pour ces sortes d'opérations. De fait, les marchandsde biens s'ingéniaient à esquiver l'impot de mutation, en opérant sous le couvert d'un mandat fictif. Alors qu'ils achetaient, en réalité, à Primus, ils revendaient à Primus, ce qui constituait deux opérations passibles de deux droits de mutation successifs; ils cherchaient à se faire passer aux yeux du fisc, pour de simples intermédiaires, ayant négocié, en qualité de mandataires, une vente directe de Primus à Secundus, passible, puisqu'elle constituait une opération unique, d'un seul droit de mutation et la régie, souvent, ne parvenait pas à établir que le prétendu intermédiaire avait, en réalité, acquis la propriété pour son compte et l'avait ensuite revendue.

d'après la loi du 25 Juin 1920

C'est pour couper court à cette fraude, que l'article 25, al. 2 de la loi du 25 Juin 1920 avait institué un tarif spécial pour le cas où l'acheteur déclarerait dans un acte de vente d'immeuble, qu'il avait acheté pour revendre. Cet achat était frappé d'un droit de mutation un peu supérieur au droit ordinaire (12 % au lieu de 10 %); mais, par contre, si l'immeuble était revendu, 8 % étaient restitués, si la revente avait lieu dans le délai d'un an; 8 % si elle avait lieu la deuxième année, 6 % la troisième, 4 % la quatrième et 2 % la cinquième. S'il était revendu au bout de deux, trois ou quatre ans, une fraction de ce prix décroissante avec le temps, qui s'était écoulé depuis la date de l'achat, était également l'objet d'un remboursement.

D'après la loi du 13 Juillet 1925. Le statut fiscal des marchands de biens

L'article 39 de la loi du 13 Juillet 1925 a complètement modifié ce régime, en meme temps, qu'il a donné aux marchands de biens un statut fiscal qui les assujettit à un contrôle rigoureux: 1° malgré le caractère immobilier de leurs opérations, ils sont taxés comme commerçants c'est-à-dire soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. 2°, ils doivent faire une déclaration de profession, et tenir deux répertoires, qui sont communicables aux agents du fisc, l'un où doivent être inscrits tous les achats faits par le marchand de biens à son nom personnel en vue de revendre, et l'autre où sont portées toutes les opérations immobilières pour lesquelles il a simplement servi d'intermédiaire; 3° pour éviter la fraude signalée plus haut, les ventes dans lesquelles les marchands de biens interviennent comme mandataires, doivent être, contrairement aux règles concernant les délais habituels d'enregistrement des mutations qui sont de trois mois, soumises à l'enregistrement dans les dix jours.

Le régime nou-

Quant au régime nouveau que l'article 39 de la

Source : BIU Cujas

veau des achats pour revendre

loi du 13 Juillet 1925 substitue au régime de l'article 25 de la loi du 25 Juin 1920, les dispositions essentielles en sont les suivantes (Cod. art. 271, § 20, 1°, al. 3): les actes d'achats d'immeubles, lorsqu'il est expressément déclaré que l'acquéreur achète pour revendre, sont passibles d'un droit majoré, que la loi de 1925 avait fixé à 14,40 % (avec le double décime) qui a été ensuite porté à 18 % par la loi du 4 Avril 1926, et finalement réduit à 15 %, par l'article 2 de la loi du 31 Juillet 1929 (1)

Le tarif de droit commun étant de 12 %, le droit perçu sur l'achat fait avec déclaration expresse de l'intention de revendre, est donc majoré de 3 %.

Si l'immeuble est revendu, il n'est plus accordé de remboursement partiel des droits à l'acquéreur revendeur. Seulement, l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à un demi-droit ordinaire, c'est-à-dire à une taxation de 6 % (puisque le droit normal est de 12 %) à la charge de l'acquéreur définitif. D'autre part, le premier acquéreur, c'est-à-dire celui qui a revendu, tient de l'article 39 de la loi de 1925 lui-même, un recours contre l'acquéreur définitif pour se faire rembourser la moitié du droit majoré de 15 % qu'il a payé lui-même, soit une ristourne de 7,50 %

Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut que la revente ait lieu dans le délai d'un an de l'achat, passé ce délai, elle sera enregistrée au droit ordinaire, et l'acquéreur intermédiaire subira la charge totale du droit de 15 % sans recours contre le second acquéreur.

Bien que ces dispositions aient été introduites spécialement en vue des marchands de biens, elles s'appliquent d'ailleurs à toute personne qui déclare acheter pour revendre

Reprenons-les en détail:

Tout d'abord, il faut qu'il s'agisse d'acte de vente, puisque c'est dans l'acte que doit être formulé l'intention de revendre.

Conditions requises pour que le régime des achats pour revendre soit applicable.

Ne tombent donc pas sous le régime des achats pour revendre lesmutations verbales, qui donneront lieu, s'il y a achat suivi de revente, à la perception de deux droits de mutation consécutifs, au tarif normal.

L'exigence de l'acte est d'ailleurs considérée comme suffisamment remplie, non seulement par un acte sous seing privé, mais encore par des lettres missives, ou par un exploit d'huissier, contenant accepta-

(1) C'est lê meme article qui a fixé à 12 % , le droit de mutation immobilière.

Source : BIU Cujas

tion d'une promesse de vente (solut. du 7 Mai 1924).

En second lieu, il faut que la déclaration de celui qui achète pour revendre soit faite dans l'acte meme d'achat, ou dans l'écritqui peut tenir lieu d'acte, Donc ne pourra pas etre admise une déclaration faite dans un acte ou dans un document postérieur (Solut. du 19 Aout 1921, du 7 Mai 1924; tribunal de Nice, 3 Février 1926). Ainsi, ne serait pas valable une déclaration faite, non pas dans l'acte sous seing privé, contenant achat de l'immeuble, mais dans l'acte ultérieur de dépot constatant le dépot de cet acte dans les minutes du notaire, ou bien encore, celle faite dans l'acte constatant la réalisation d'une condition suspensive mise à une vente conclue antérieurement, et que seule la non -réalisation de cette condition empechait de porter ses effets.

En troisième lieu, la déclaration doit être faite par l'acquéreur ou son mandataire régulier ayant reçu une procuration ad hoc. Mais l'acquéreur qui déclarera command ou celui qui désignera par la suite un adjudicataire, n'a pas qualité pour que sa déclaration ait effet par rapport à la personne pour le compte de laquelle il s'est porté adjudicataire. Il faudra donc que cette personne fasse la déclaration dans l'acte d'élection de command, ou dans l'acte de déclaration d'adjudicataire.

Assiette du droit majoré

La déclaration peut préciser que toute une partie des biens est achetée en vue de la revente. Dans ce cas, le droit majoré ne sera perçu que sur la partie correspondante du prix, avec, le cas échant, une déclaration estimative des parties souscrite aux fins de ventilation. Le recours du premier acquéreur ne pourra, naturellement s'exercer sur l'acquéreur définitif que dans la mesure de la portion d'immeuble achetée pour être revendue, qui a acquitté le tarif majoré.

Dans quelles conditions doit avoir lieu la revente.

Par ailleurs, la revente, de même que l'acquisition doit avoir lieu par acte, les ventes verbales étant exclues du bénéfice de l'enregistrement au taux réduit de moitié, D'autre part, puisqu'il s'agit d'une revente soumise à la moitié du taux du droit ordinaire, il faut que l'acte de revente soit passible de droits. Si donc, il s'agit d'un acte exempt du droit de mutation (par exemple, au cas de revenus à l'Etat ou au cas d'expropriation pour cause d'utilité publique) le régime des achats pour revendre ne sera pas applicable.

Par contre, la revente n'est pas nécessairement une revente ordinaire, ce peut etre toute transaction qui est assimilée à une vente: résolution amiable de la vente primitive, apport à titre onéreux en société

Source : BIU Cujas

licitation au profit d'un acquéreur, indivis, en ce qui concerne la part acquise seulement. Cependant, un échange ne pourrait pas donner lieu à la perception d'un droit réduit, puisque, meme quand une soulte est stipulée, l'échange n'est pas considéré comme une vente (Cass. 10 Février 1926).

Cas où le nouvel acquéreur déclare à son tour acheter pour revendre. 1°- la revente a lieu dans le délai d'un an La revente a lieu plus d'un an après l'acquisition

Si le nouvel acquéreur déclare à son tour acheter pour revendre, il y a lieu de faire les distinctions suivantes : si la nouvelle acquisition intervient dans le délai d'un an , de l'acquisition primitive, le tarif applicable à la revente est le tarif réduit de moitié, mais le second acquéreur ne pourra exiger aucun remboursement du sous-acquéreur éventuel, puisqu' il n'a pas acquitté le droit majoré.

Si, au contraire, la revente a lieu plus d'un an après l'acquisition, la solution se trouve simplifiée, En effet, dans les rapports entre le premier acquéreur et la personne à laquelle il a revendu, le régime des achats pour revendre ne joue plus, puisqu'il ne fonctionne que dans le délai d'un an. Le premier revendeur ne pourra plus réclamer de remboursement à son acquéreur; et, d'autre part, celui-ci n'aura pas droit au bénéfice du tarif réduit de 6%. Il y a donc lieu de considérer la seconde opération, comme si elle était isolée, puisque l'opération primitive est devenue définitive, et a exclu l'application du régime de faveur (sol. du 26 Juin 1926).

Enfin, la revente, ainsi qu'on l'a vu, doit avoir lieu au maximum dans le délai d'un an, alors meme que l'acquéreur justifierait qu'il n'a pu revendre dans ce délai (Trib. Tulle, 29 Juin 1922).

Computation du délai pendant lequel la revente doit avoir lieu.

Le délai court du jour de l'acte primitif, le dies a quo ne compte pas. Au contraire, le dies ad quuem entre dans le calcul du délai. Les justifications doivent etre fournies à l'Administration par les parties.

Le remboursement de la moitié du droit d' enregistrement

Quant au remboursement par le second acquéreur au premier de la moitié du droit d'enregistrement, c'est là une question d'ordre purement civil, qui est à débattre entre les intéressés, en cas de discussion, et en dehors de l'Administration.

Manque d'harmonie de la loi de 1925

Il est d'ailleurs à remarquer que la loi est assez mal faite. Elle amène en effet, l'acquéreur auquel l'immeuble est revendu, àsupporter une charge plus élevée que s'il n'avait pas acquis d'une personne placée sous le régime des achats pour revendre. Achetant dans les conditions ordinaires, il aurait supporté les droits au tarif ordinaire de 12 %. Sous le régime de l'article 39 de la loi de 1925, il ne paiera , il est vrai, que le demi droit ordinaire de 6 %, mais il sera obligé de rembourser à son vendeur intermédiaire,

Source : BIU Cujas

la moitié du droit majoré , que celui-ci avait acquitté, c'est-à-dire 7,5 %. Il supportera ainsi un total de droits de 13,50 %; alors qu'ayant acheté dans des conditions ordinaires, il n'aurait payé que 12 %

Il est vrai, et ceci constitue dans une certaine mesure, un correctif, que généralement le prix de revente sera supérieur au prix d'achat. Le marchand de biens qui achète en vue de revendre, ou le fait que dans le but de revendre plus cher qu'il n'a acheté le tarif réduit, de 6 %, est applicable au prix exprimé dans l'acte de revente, tandis que le tarif de 15 %, dont l'acquéreur définitif est obligé de rembourser la moitié a naturellement été calculé sur le prix d'achat inférieur par hypothèse au prix de revente. Il n'y en a pas moins dans les dispositions de la loi un manque d'harmonie incontestable.

Les habitations à bon marché, et les achats de terrains à bâtir bénéficient aussi d'un régime particulier.

Le régime des habitations à bon marché.

La loi du 5 Décembre 1922 a codifiétoutes les lois relatives aux habitations à bon marché, qui ont accordé aux habitations de ce genre un certain nombre d'avantages d'ordres divers. Pour etre considérés comme habitations à bon marché,les maisons et logements doivent remplir certaines conditions fixées par la loi, concernant les dimensions, la salubrité, la valeur, etc. conditions qui ont été d'ailleurs modifiées à plusieurs reprises, notamment pour tenir compte des variations de prix au cours de ces dernières années.

Les droits de mutations à titre onéreux applicables aux habitations à bon marché, sont en principe, les droits ordinaires au tarif de 12 %.

La seule faveur consentie par l'article 61 de la loi de 1922 (Cod. art. 103) consiste en ce que si, dans les actes portant ventes de maisons individuelles à bon marché construites par les divers organismes ou les particuliers le prix a été stipulé payable en annuités, la perception des droits pourra à la demande des parties, être fractionnée en plusieurs fractions égales, sans pouvoir excéder le nombre des annuités prévues au contrat ni en aucun cas, le nombre de cinq fractions.

Opérations portant sur des habitations à bon marché qui sont dispensées de tous droits

Toutefois, deux cas d'exemption sont à signaler: 1°- certaines opérations, portant sur les habitations à bon marché, sont dispensées de tous droits, a) les départements et les communes peuvent attribuer gratuitement, moyennant un seul droit fixe de 22,50, un immeuble à un office d'habitation à bon marché (loi du 5 Décembre 1922, art. 72, Cod. art. 270, § 5, al. n° 50) ce qui peut d'ailleurs, en fait, aboutir à

Source : BIU Cujas

une exemption totale de tous droits si l'on observe qu'en vertu de la loi du 3 Mai 1841, les départements et les communes ont pu, en franchise des droits, exproprier l'immeuble ainsi attribué.

b) les acquisitions amiables, faites par les communes et les offices d'habitations à bon marché, en vue de travaux d'urbanisme et de construction, lorsque la déclaration d'utilisation publique a été faite, par un arrêté préfectoral, reconnaissant expressément qu'il y a urgence, sont totalement exemptées et du droit de mutation, et même de la taxe à la première mutation (Loi du 30 Décembre 1928, art. 22).

Régime particulier des maisons et logements compris dans la loi Loucheur

2° - La loi du 13 Juillet 1928, connue sous le nom de loi Loucheur, a établi un régime particulier en ce qui concerne les maisons et les logements compris dans le programme qu'elle a établi. Ce programme porte d'une part sur la construction de logements et maisons individuelles à bon marché, et d'autre part, sur la construction d'habitations à loyer moyen, l'exécution du programme projeté devant être réalisée en six ans, et être terminée au terme de l'année 1933. Il est financé a) par des avances de l'Etat aux particuliers, aux sociétés et aux villes intéressées à un taux de faveur de 2 % dans les limites d'un maximum d'avances fixé par la loi de finances, b) par des bonifications d'intérêt allouées par l'Etat, pour les emprunts contractés auprès des sociétés ou établissements privés, de façon à en ramener le taux, à la charge des intéressés, à 2 %; - c) par des subventions du Trésor.

L'article 16 de la loi du 13 Juillet 1928 dispense entièrement du droit de mutation immobilière les ventes de maisons individuelles ou de logements à bon marché, consenties dans un délai maximum de deux ans, après l'achèvement de leur construction à des acquéreurs qui doivent les habiter personnellement.

Le régime des achats de terrains à bâtir

D'autre part, en ce qui concerne les habitations à bon marché et à loyer moyen, l'article 37 de la même loi réduit de moitié le droit de mutation, à l'exclusion de la taxe à la première mutation, qui reste exigible, en faveur des achats de terrains à bâtir, lorsque les conditions ci-après sont remplies: l'acte constatant l'achat doit avoir été enregistré avant le 1er Juillet 1931, il doit exprimer expressément l'intention de construire sur ce terrain des maisons correspondant aux conditions de la loi Loucheur, et ces maisons doivent être construites dans le délai maximum de deux ans, après la date de la loi, Ces délais se sont d'ailleurs trouvés modifés par des dispositions ultérieures et prolongés jusqu'à la fin de l'année 1933. Le bénéfice de cette prorogation est subordonné aux formalités suivantes : une demande

Source : BIU Cujas

doit etre formulée, à peine de forclusion, dans les délais légaux, et elle doit etre accompagnée d'un certificat du comité de patronage des habitations à bon marché attestant que le terrain est utilisable dans les conditions prévues par la loi Loucheur

Ce régime s'appliquait à des achats de terrains en vue de la réalisation d'un programme déterminé, dont les conditions étaient fixées par la loi de Juillet 1928. L'article 25 de la loi du 30 Décembre 1928, modifié par l'article 22 de la loi du 30 Mars 1929, a, par ailleurs, superposé à ce régime un régime analogue, mais généralisé, à toutes les acquisitions de terrains, destinées à recevoir des constructions à usage d'habitation, quel que soit le confort et quelle que soit l'importance des locaux.

Meme quand la construction ne rentre pas dans les données de la loi Loucheur et meme si elle ne constitue qu'une habitation secondaire ou de plaisance, à la condition qu'elle soit destinée à l'habitation et que seuls les rez-de-chaussée puissent être loués commercialement, la réduction des droits au moment de l'enregistrement de l'acte, est donc de moitié. Cependant, la réduction n'est pas applicable aux terrains, dont la superficie est supérieure à 3500 mètres, lorsqu'ils doivent recevoir des maisons individuelles, au contraire, elle profite, sans limitation de superficie, aux terrains destinés àla construction de maisons collectives, pourvu que les bâtiments couvrent, avec les cours qui en sont la dépendance immédiate, la totalité du terrain.

Le même régime est admis pour les achats d'immeubles destinés à être démolis, en vue de la reconstruction de locaux pour l'habitation. Ici encore, les opérations doivent être effectuées, dans les délais fixés par la loi.

Les régimes d'exemption des droits de mutation àtitre onéreux

1°les achats effectués par l'Etat

Les droits de mutation à titre onéreux comporte encore un certain nombre d'exemptions diverses.

Mentionnons tout d'abord, les acquisitions d'immeubles faites par les départements et communes en vue de revente après lotissement (loi du 29 Août 192 art. 22, Cod. art. 315, § 2, 4°); les acquisitions de terre d'une valeur de 1200 frs au maximum pour l' exploitation familiale au moins pendant dix ans, (lo du 9 Avril 1918, art. 8); les ventes de terrain pou élever des monuments aux morts de la guerre (loi du 30 Juin 1923, art. 12); les acquisitions par les communes dévastées des immeubles compris dans les plans d'alignement (v. loi du 30 Décembre 1928, art. 26; loi du 16 Avril 1930, art. 14)

Signalons également les achats effectués par l'Etat, En principe, l'Etat ne se paye pas de droits

Source : BIU Cujas

à lui-même. Si donc il acquiert un immeuble, en prenant à son compte les droits d'enregistrement, ou sans que l'acte contienne de stipulations à cet égard (puisque à défaut de stipulation contraire, les droits sont à la charge de l'acquéreur) comme la charge de l'impôt incomberait à l'Etat , l'acte est enregistré gratuitement (loi de Finance, art. 70, § 2, n° I. Cod. Art. 315, § 2, n° 2). L'article 4 de la loi du 10 décembre 1792 a étendu cette gratuité à tous les actes préparatoires de l'achat, ainsi qu'au droit de transcription. Si, par contre, l'acte d'achat contenait une clause mettant les droits d'enregistrement à la charge du vendeur, ceux-ci seraient dûs, puisqu'ils retomberaient sur un particulier et non sur l'Etat, et l'acte serait enregistré au comptant. Il en sera de même, si c'est l'Etat qui, au lieu d'acheter, vend un immeuble, puisque les droits sont, en principe, à la charge de l'acheteur.

2° les expropriations pour cause d'utilité publique.

Une seconde exonération est constituée par les expropriations pour cause d'utilité publique. Les achats effectués à la suite d'une déclaration d'utilité publique, prononcée soit par décret, soit par arrêté préfectoral, sont exempts d'enregistrement sur l'acte qui constate la mutation au profit de la collectivité ou de l'établissement expropriant. Cet acte est, soit le jugement d'expropriation, soit la convention amiable des parties, s'il en intervient une avant jugement. Les mêmes règles sont applicables aux achats de terrains, faits en éxécution d'un plan d'alignement régulièrement approuvé et relatif à des rues, à des places publiques, des chemins viscinaux ou des chemins ruraux reconnus.

3° les petites ventes judiciaires d'immeubles.

Les petites ventes judiciaires d'immeubles font aussi l'objet de dégrèvements spéciaux. En vertu de la loi du 23 octobre 1884 (Cod, art. 271, § 20, A), lorsque le prix principal d'adjudication ne dépasse pas 2.000 francs, toutes les sommes payées au trésor public pour droits de timbre, d'enregistrement, d'hypothèque, applicables aux actes rédigés en exécution de la loi pour parvenir à l'adjudication, sont restituées. Pour le calcul des prix, les lots mis en vente par le même acte sont réunis, et la valeur des lots non adjugés entre dans ce calcul pour leurs mises à prix. La vente ultérieure des lots non adjugés profite du bénéfice de ces dégrèvements d'après les mêmes règles. Le mode de remboursement des sommes dégrevées est fixé par l'article 4 de la loi du 23 Octobre 1884, à laquelle nous renvoyons pour les détails de ce régime.

D'autre part, les petites ventes judiciaires d'immeubles au dessous de 2.000 francs sont exemptes de la taxe proportionnelle, instituée par l'article 16,

Source : BIU Cujas

§ Ier de la loi du 26 janvier I892, qui frappe, en supplément du droit de mutation, les différentes catégories d'actes judiciaires, prononçant adjudicatio de meubles ou d'immeubles (Cod. art. 27I, § 4, n° 3

4° les échanges d'immeubles ruraux.

Un cas spécial concerne les échanges d'immeubl ruraux. On a déjà signalé cette exemption à propos d régime des échanges immobiliers. Depuis longtemps, l législateur a senti la nécessité de faire bénéficier d'un régime de faveur les échanges ruraux, à raison de leur intérêt économique, puisqu'ils facilitent le regroupement des parcelles et le remembrement de la propriété rurale.

La loi de I824

Une première loi du 6 juin I824 (art. 4), avai soumis ces échanges à un simple droit fixe de I fran à la seule condition que l'un des immeubles échangés fût contigû aux propriétés de celui des échangistes qui le recevait. Cette disposition, à la suite de fraudes, auxquelles elle avait donné lieu, fut abrogée par la loi du 24 mars I834, (art. 36 et il fallu attendre jusqu'à une loi du 27 juillet I870 pour que fussent prises de nouvelles dispositions de faveur à l'égard des échanges d'immeubles ruraux. La loi de

La loi de I870 et celle de I884.

I870 frappe d'un droit proportionnel réduit de 0, 20 les échanges d'immeubles ruraux ne dépassant pas 50 ares. La loi de I884 est venue préciser les conditio auxquelles serait subordonnée l'application de ce ré gime, pour éviter les fraudes qui s'étaient produite sous l'empire de la loi de I824. Lorsqu'une personne désirait acheter une propriété rurale de quelque importance, elle commençait par acquérir une petite parcelle dans le voisinage immédiat de cette propri Se trouvant ainsi propriétaire contigu, elle échange alors cette parcelle contre la propriété attenante, et l'opération échappait au droit proportionnel.

Conditions auxquelles est subordonnée l'application du régime de la loi de I884.

La loi de I884 dans sa teneur actuelle (I) modifiée par les lois des 27 novembre I9I8 (art. 7 et et I2 novembre I9I9 (art. 7) a donc décidé que les échanges d'immeubles ruraux bénéficieraient de la gratuité complète, mais seulement quant à la valeur du lot le moins important, la soulte étant frappée du droit de vente, et que, d'autre part, pour que le bénéfice de cette faveur pût être obtenu, il faudrait l'une ou l'autre des deux conditions suivantes : ou bien que les immeubles soient situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes, ou bien qu'en dehors de ces limites, l'un des immeubles échan gés soit contigu aux propriétés de celui des échangis tes, qui le reçoit en échange, et qu'en outre, dans c

(I) - La loi de I884 n'accordait que le bénéfice d'un droit réduit de 0,20% tant sur le lot le moins important que sur la soulte. C'est la loi de I9I8 qui a accordé la gratuité complète à l'échange, en taxant, par contre, la soulte du droit de vente.

Source : BIU Cujas

cas, il ait été acquis par acte enregistré depuis plus de deux ans, ou soit advenu au contractant par succession. C'est aux parties à fournir dans l'acte l'indication des dates à ce sujet. Les immeubles dévolus par l'effet d'un partage d'ascendant sont assimilés aux immeubles échus par succession. Quant à la condition de contiguité, n'y fait pas échec l'existence d'un obstacle de peu d'importance séparant les deux lots, tels que chemin ou ruisseau, du moment qu'il n'empêche pas une exploitation commune.

Indications que doit contenir l'acte d'échange.

Le décret du 5 juillet 1920 a fixé les mentions que l'acte d'échange doit contenir, pour avoir droit au bénéfice de ce régime de faveur, 1° noms, prénoms et tous renseignements utiles concernant la situation des coéchangistes, ainsi que les noms, prénoms et domiciles de leurs représentants, le cas échéant; 2° la désignation détaillée des immeubles avec référence au plan cadastral et indication du revenu imposable à la contribution foncière; l'origine sommaire de la propriété; l'estimation de la valeur, le montant de la soulte, le cas échéant; le mode d'exploitation; la désignation des bâtiments assurés contre l'indendie; l'énumération des charges et inscriptions grevant l'immeuble. 3° l'indication que l'acte est fait par application de la loi du 27 novembre 1918, faute de quoi le droit ordinaire serait perçu sans restitution possible. 4° un extrait de la matrice cadastrale des immeubles échangés doit être annexé à l'acte et rester déposé au bureau de l'enregistrement. Le bénéfice de ces dispositions profite uniquement aux immeubles ruraux, par opposition aux immeubles urbains. Ici, immeuble rural et immeuble urbain ne veulent pas dire immeuble situé à la campagne ou immeuble situé à la ville. L'immeuble rural est l'immeuble, bâti ou non, qui a pour objet la production agricole (terres, champs, granges, remises, etc.). Est immeuble urbain tout immeuble destiné à l'habitation, à l'industrie ou au commerce, même s'il est situé à la campagne.

Exemption au bénéfice des échanges ayant pour objet le remembrement collectif.

Les mêmes exemptions de droits sont acquises en vertu des lois du 27 novembre 1918, du 4 mars et 12 août 1919 aux échanges ayant pour objet le remembrement collectif, effectué en vertu de plans d'ensemble, dont la loi du 27 novembre 1918 règle l'élaboration, et qui aboutit à une nouvelle distribution des terres jusqu'alors morcelées ou dispersées. Les actes faits à l'occasion de ces remembrements collectifs et, au premier chef, les échanges, qui en sont le principal moyen, sont exempts de tout droit au profit de l'Etat.

Source : BIU Cujas

Comme pour les échanges individuels, ces échan ges doivant concerner exclusivement l'application de la loi du 27 novembre I918, et porter, à cet égard, une mention expresse.

La taxe sur la première mutation. Circonstances dans lesquelles elle a été établie. Son affectation spéciale.

La taxe sur la première mutation fait partie des ressources créées à la suite de la crise financière de I925-I926, en vue d'assurer notre redressement financier.

La loi du 3 août I926 l'a instituée avec une affectation spéciale; le produit doit en être consac à l'amortissement de la dette publique, et la loi constitutionnelle du I0 août I926, en même temps qu'elle donnait un caractère constitutionnel à la dotation de la Caisse autonome d'amortissement, qui venait d'être créée, y a fait figurer le produit de cette taxe, dont elle ne pourrait être privée que par l'effet d'une modification à la constitution.

En quoi elle consiste.

La taxe à la première mutation est un prélèvement exceptionnel, effectué une fois pour toutes, sur les propriétés foncières, et acquitté sur la pre mière mutation dont ces propriétés seront l'objet, ou plus exactement sur la première mutation, qui sera enregistrée à partir de la promulgation de la loi.

Caractère de rétroactivité relative à cette taxe.

Celle-ci, en effet, a reçu un caractère de rétroactivité relative. Elle n'aurait dû, normalement frapper que les mutations survenues après sa mise en vigueur. Or, il a été décidé que le prélèvement serait applicable, même sur les mutations réalisées antérieurement, qui n'avaient pas encore été déclarées, ou dont l'acte n'avait pas encore été présenté à la formalité de l'enregistrement avant la promulgation de la loi. Comme les dispositions législatives instituant la taxe à la première mutation ont été promulguées télégraphiquement, tous les actes présentés et toutes les déclarations souscrites dans la journ du 4 août I926 ont supporté la taxe nouvelle, bien que se référant nécessairement à des mutations antérieures à la loi. Il en est résulté que de deux o rations passées le même jour, une opération a pu se trouver soumise à la taxe à la première mutation (qui était considérable à ce moment là, puisqu'elle était de 7 %) tandis que l'autre y échappait, suivant qu'elles avaient été enregistrées plus ou moins rapidement avant le terme du délai légal.

Domaine d'application de la taxe à la première mutation.

L'article I8 de la loi du 3 aout I926 (Cod.art 34), dispose qu'à partir de la promulgation de la loi, toute mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle, ainsi que les échanges et les partages avec soulte des memes biens, donneront

Source : BIU Cujas

lieu, au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations, à la perception d'une taxe complémentaire exceptionnelle. Cette taxe ne sera cependant pas applicable, aux marchandises neuves garnissant les fonds de commerce ou de clientèle, ni aux ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits. Elle n'est pas applicable, non plus, aux mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, à la condition qu'il s'agisse d'une opération isolée. Une autre exonération a été ajoutée ensuite par l'article 25 de la loi du I9 décembre I926, en faveur des acquisitions immobilières faites à l'aide d'emprunts contractés près de sociétés de crédit immobilier dans les conditions fixées par la loi de I922 sur les habitations à bon marché.

C'est une taxe exceptionnelle.

Hors ces exceptions, la taxe frappe toutes les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce à titre onéreux, mais elle ne les frappe, puisque c'est une taxe exceptionnelle, qu'une seule fois, au moment de la première transmission. Lorsque la taxe sera acquittée, mention spéciale sera faite de ce paiement, en marge de l'acte enregistré ou de la quittance délivrée, le cas échéant, pour constater le paiement des droits perçus sur la déclaration de mutation. C'est cette mention, qui permettra au redevable d'éviter un nouveau paiement lors d'une mutation ultérieure.

Faculté d'acquitter la taxe par anticipation.

Aux termes de la loi, la taxe pouvait être acquittée par anticipation, sur une déclaration estimative, souscrite sous le contrôle de l'administration. Cette faculté n'était ouverte d'ailleurs que jusqu'au Ier janvier I927, et ceux qui en usaient obtenaient l'avantage de ne payer la taxe qu'au taux de 5 %, alors que le tarif normal était de 7 %. Le petit nombre de redevables qui ont usé de cette faculté ont d'ailleurs fait une mauvaise affaire, puisque, dans la suite, le tarif ordinaire a été réduit, et qu'il n'est plus aujourd'hui que de 3%.

Le taux de la taxe. Le législateur reste libre de modifier le taux de la taxe.

On s'était d'ailleurs demandé, la taxe à la première mutation ayant reçu constitutionnellement une affectation spéciale, qui l'attribuait à la Caisse autonome d'amortissement, s'il était possible d'en modifier le tarif, tel qu'il avait été prévu par la loi d'institution. Il a finalement été admis que la seule obligation, imposée par la loi constitutionnelle du IO août I926, était de maintenir à la taxe en question sa destination, mais que, par contre, le législateur était toujours libre, à condition d'en respecter l'affectation, d'en modifier le tarif. Aussi, celui-ci a-t-il été réduit, une première fois, par la loi du 3I juillet I929, art. 3, de 7% à 5%, et une

Source : BIU Cujas

seconde fois, par la loi du 6 avril 1930, art. 12, de 5 à 3 %. C'est ce tarif de 3 %, qui est le tarif actuel.

Mutations qui sont soumises à la taxe.

La taxe atteint d'abord, toutes les ventes d'immeubles et de droits immobiliers, usufruits, servitudes, etc... de quelque nature qu'elles soient. C'est ainsi que sont frappées les ventes proprement dites, les achats pour revendre, les licitations, les adjudications d'immeubles de l'Etat, les élections de command faites plus de 24 heures après l'adjudication ou le contrat de vente, ou pour lesquelles la faculté de déclarer command n'avait pas été régulièrement réservée, et qui, comme on le sait, sont soumises au droit de mutation comme constituant une vent également, les retraits de réméré, après l'expiration du délai consenti dans le contrat de vente à réméré. Il a été reconnu que la taxe n'atteint pas les cessions d'offices publics et ministériels (sol. du 4 décembre 1926) et qu'elle ne frappe pas non plus les ventes qui sont exonérées du droit de mutation.

L'Administration a considéré, sur ce dernier point, que le domaine d'application de la taxe à la première mutation était le même que celui du droit ordinaire de mutation, que son caractère de taxe complémentaire supposait la perception du droit de mutation, dont elle est le complément. Pour cette raison, échappent à la taxe à la première mutation, comme étant exemptes du droit de mutation, les ventes consenties, après expropriation pour cause d'utilité publique; en vertu d'un plan d'alignement; en vertu de l'article 22 de la loi du 30 décembre 1928 sur les acquisitions faites par les communes dans un but d'intéret général, etc... Les échanges sans soultes d'immeubles ruraux qui, en vertu des lois du 3 novembre 1884, art. 2, du 27 novembre 1918, et du décret du 5 juin 1920, art. 60, sont exempts du droit de mutation.

Pour que la taxe soit dûe, il faut qu'il y ait véritablement mutation.

Par ailleurs, pour que la taxe soit dûe, il faut qu'il y ait véritablement mutation. C'est ainsi qu'elle n'est pas exigible : 1° en cas de retrait successoral, celui-ci n'emportant pas mutation au profit du retrayant, mais simplement subrogation de la personne du retrayant à celle du retrayé, et à condition que le retrait soit forcé pour le retrayé, sans quoi il y aurait mutation volontaire taxable. 2° en cas de retrait d'indivision exercée par la femme mariée, en vertu de l'alinéa 2 de l'article 1408 du Code civil, ce retrait n'entraînant pas davantage mutation et n'étant pas taxable.

Lorsqu'il s'agit d'un apport en société, il

Source : BIU Cujas

faut distinguer si l'apport est pur et simple, c'est-à-dire effectué simplement en échange de l'attribution de droits sociaux; par exemple, s'il est fait à une société par actions, en échange de la délivrance d'actions, il n'y a pas, en droit fiscal, mutation, et la taxe n'est pas dûe (I). Si, au contraire, l'apport est fait à titre onéreux,- et on entend par là un apport qui est rémunéré par autre chose que l'attribution de droits sociaux, par exemple par le paiement d'une somme en numéraire, par la prise à la charge de la société du passif de l'apporteur, par une remise d'obligations, etc.. - il y a mutation et la taxe est exigible.

La taxe est également exigible sur la vente de la toute propriété d'un immeuble, dont la nue-propriété a déjà supporté la taxe à l'occasion d'une aliénation antérieure. Dans ce cas, pour éviter une double imposition, elle est perçue sur une fraction du prix ou de la valeur vénale de la dite propriété, égale au rapport qui existait entre la valeur de l'usufruit et celle de la toute propriété, à la date de la mutation de la nue-propriété. Par exemple, si à l'époque de cette mutation, l'usufruit réservé par le vendeur valait 20.000 francs, et la nue-propriété vendue 80.000 francs, alors que le prix afférent à la vente ultérieure de la toute propriété est de I50.000 francs et concorde avec la véritable valeur vénale, la taxe sera liquidée sur 30.000 francs, c'est-à-dire sur le cinquième de I50.000 francs ($\frac{20.000}{100.000} = \frac{30.000}{150.000}$).

La taxe atteint toutes les cessions à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle.

D'autre part, la taxe exceptionnelle atteint toutes les cessions à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle, mais seulement en ce qui concerne l'achalandage, la cession du droit au bail, la cession des objets mobiliers et installations servant à l'exploitation du fonds, à l'exclusion des marchandises neuves dépendant de ce fonds. Pour que les marchandises soient exemptes, il n'est d'ailleurs pas nécessaire que leur désignation soit faite article par article, comme pour bénéficier du tarif réduit (2%) du droit de mutation. Il suffit qu'elles aient fait l'objet d'un prix distinct ou d'une ventilation du prix global, c'est-à-dire que le fisc possède des bases de liquidation.

D'ailleurs, la question peut se poser, au cas

(I) - C'est un point sur lequel, on a donné précédemment quelques indications sommaires, à propos de la théorie des conditions, dans l'Introduction générale.

Source : BIU Cujas

Il faut qu'il y ait identité absolue entre l'immeuble ou le fonds de commerce actuellement cédé et celui précédemment imposé.

de mutation d'un immeuble ou d'un fonds qui a déjà supporté la taxe à la première mutation, de savoir s'il y a identité absolue entre l'immeuble ou le fonds de commerce, qui fait l'objet de la vente actuelle, et celui qui a été précédemment imposé. En effet, la revente d'un immeuble n'est affranchie de la taxe que dans la mesure où elle porte exactement sur le bien qui l'a supportée antérieurement. Si donc, il a été effectué, entre les deux mutations successives, des constructions, transformations ou aménagements, les immeubles nouveaux ou parties de l'immeuble nouveau qui en résultent doivent être considérées, lors de la revente, comme faisant l'objet d'une première mutation passible de la taxe exceptionnelle, sauf les cas où la revente serait par elle-même exempte de taxe.

La difficulté est surtout délicate en ce qui concerne les fonds de commerce, parce que le fonds se caractérise, non seulement par des éléments matériels, mais par une certaine affectation. On peut se demander, lorsque des changements, des modifications, ou des extensions sont intervenus dans la nature de commerce pratiquée, s'il y a revente du fonds de commerce précédemment taxé, et qui, par conséquent, n'a pas à supporter la taxe une seconde fois, ou s'il n'y a pas, au contraire, vente, pour la première fois, d'un fonds de commerce différent de celui qui avait précédemment subi l'impôt. Dans un cas où un commerçant avait acquis un fonds de commerce " d'épicerie, fruiterie et cremerie " avec rayon accessoire de confiserie, et revendu un fonds de " confiserie " exploité dans les memes locaux, l'Administration a exigé la taxe sur tous les éléments du fonds, à l'exclusion de ceux qui avaient de toute évidence été compris dans le contrat primitif, en considérant que c'était un nouveau fonds, distinct du premier, qui faisait l'objet de la mutation.

En effet, les transformations, qui sont susceptibles d'être apportées à un fonds de commerce, peuvent affecter ses trois éléments constitutifs, soit, abstraction faite des marchandises, le droit au bail, le matériel et l'achalandage. Sauf le cas de modification des locaux, les modifications portant sur le premier de ces éléments, le droit au bail, ne sont pas normalement de nature à provoquer une nouvelle perception de la taxe recouvrée lors d'une première mutation. De même, la simple extension des affaires, réalisée sans changement dans l'objet primitif de l'activité commerciale, meme si elle s'accompagne de l'amélioration ou de renouvellement du matériel, ne modifie

Source : BIU Cujas

pas la nature du fonds, et par suite ne peut pas provoquer une nouvelle perception de la taxe(solut. du I5 juin I928). Mais celle-ci a été reconnue exigible sur la valeur du matériel nouveau, non simplement acquis en remplacement d'un matériel ancien ayant déjà subi la taxe (solut. du I5 mars et du I9 aout I929).

Quant au troisième élément, l'achalandage, il est évident que la perception de la taxe est justifiée, si la modification de la nature de l'exploitation est radicale. C'est ainsi que l'administration a perçu, avec juste raison, une seconde fois la taxe à la première mutation sur la cession d'un fonds de couture transformé en salon de coiffure.

Où la solution devient embarrassante, et les tribunaux ont été à plusieurs reprises saisis de ce cas, c'est lorsqu'il existe une certaine connexité entre la nature du commerce qui était exploité par le commerçant qui revend le fonds, et celui qui doit etre exploité par l'acquéreur: par exemple, un commerce d'épicerie-crèmerie, qui est revendu comme fonds de commerce de crèmerie; y a-t-il véritablement transformation du fonds, au point que la vente puisse être regardée comme portant sur un fonds différent, ou n'est-on pas en présence d'une simple modification, qui laisse subsister l'identité du fonds primitif.

En cas d'échange, la taxe n'est perçue que sur un des deux immeubles.

En ce qui concerne les échanges, que l'article I8 de la loi de I926 soumet expressément à la taxe, une difficulté d'un autre genre s'est posée. La taxe frappe, par définition, la première mutation. Or, en cas d'échange, il y a une seule opération, mais il y a deux mutations. Allait-on appliquer la taxe à chacune des deux mutations immobilières par lesquelles se réalise l'échange ? Cette solution a été immédiatement écartée; en effet, une opération unique aurait été grevée de deux taxes superposées, c'est-à-dire frappée d'un droit inadmissible de I4%. L'Administration a donc décidé que la taxe ne serait perçue que sur un seul des deux immeubles, qui sont parties à l'échange, en la calculant sur la valeur du lot le plus fort, ou, en cas de soulte stipulée, sur le lot le plus faible augmenté de la soulte, ou bien enfin, lorsque la soulte était inférieure à la plus-value de l'autre lot, sur le lot le plus faible augmenté de cette plus-value.

Comme la taxe n'est due qu'une fois pour toutes, il en résultait, lorsqu'elle avait été appliquée à l'échange, cette conséquence peu logique que les deux immeubles se trouvaient définitivement libérés, bien qu'une seule taxe eût été perçue. On retombait donc dans une difficulté inverse de celle qu'on avait

Source : BIU Cujas

Le système établi par l'art. I3 de la loi du I6 avril I930.

voulu éviter. D'où un autre système, qui a été introduit par l'article I3 de la loi du I6 avril I930, et qui est le suivant : tout échange supporte désormais la taxe sur la valeur de chaque lot, mais au tarif provisoire de moitié de la taxe intégrale, c'est-à-dire (celle-ci étant maintenant de 3 %) au tarif de I,50% le complément de droit, qui est resté ainsi en suspens pour chaque lot, à savoir I, 50 %, est perçu lorsque les mêmes biens font l'objet d'une deuxième mutation, ou bien d'une mutation subséquente à la deuxième, quand celle-ci rentre dans les cas d'exonération. De cette façon, il n'y a perception que d'une seule taxe sur l'opération d'échange; mais cette taxe se trouve subdivisée en deux moitiés de taxe, supportées par chacun des deux immeubles. Ce n'est là du reste qu'une situation provisoire, car, quand un des immeubles compris dans l'échange sera revendu dans la suite, comme il n'a acquitté qu'une demi-taxe au moment de l'échange, il acquittera l'autre moitié de la taxe à ce moment-là Si cependant, l'un des deux lots échangés est exempt de la taxe exceptionnelle ou a déjà supporté dans le passé cette taxe au plein tarif, de 7%, 5% ou 3%, l'échange donne ouverture à la taxe, calculée au taux actuel de 3%, sur l'autre lot; et ce dernier immeuble est définitivement libéré par ce paiement.

Comment l'administration envisage la perception de la taxe suivant les différentes hypothèses qui peuvent se présenter.

L'Administration a précisé elle-même les conditions d'application de cet article, en envisageant les cas suivants qui peuvent se présenter : I° l'échange porte sur des immeubles dont aucun n'a supporté la taxe. C'est le cas sur lequel nous avons raisonné. Chaque immeuble est donc taxé à I, 50 %, et sera, pour son compte, taxé de nouveau à I, 50 %, lorsqu'il fera l'objet d'une nouvelle opération donnant ouverture à la taxe; c'est alors seulement qu'il sera entièrement libéré à cet égard. 2° l'échange porte sur des immeubles dont l'un a déjà supporté la taxe au tarif réduit de I, 50 % et dont l'autre n'a pas été taxé. Ceci suppose un immeuble qui ayant déjà fait l'objet d'un échange, fait encore l'objet d'un nouvel échange; l'autre n'ayant pas été taxé, chaque lot sera imposé à I, 50 %. L'un sera entièrement libéré, puisqu'il avait déjà été précédemment taxé à I, 50 %, quant à l'autre, il donnera ouverture au complément de droit, lors de la prochaine mutation dont il sera l'objet. 3° l'un des immeubles a déjà supporté la taxe au tarif plein ou est exempt de taxe. La taxe complète de 3 % est alors perçue sur l'autre lot, qui est définitivement libéré. 4° l'un des immeubles a été antérieurement compris dans un échange, taxé selon les anciennes règles, antérieures à la loi de I930. Il sera considéré comme ayant acquit

Source : BIU Cujas

la taxe au plein tarif, alors même qu'en fait, ce serait l'autre lot qui, dans l'échange antérieur, aurait servi de base au calcul des droits. Le droit complet de 3 % devra donc être perçu sur le lot contre lequel l'immeuble antérieurement échangé est aujourd'hui transmis. 5° : des deux immeubles l'un a déjà été taxé au plein tarif ou est exempt de droits, l'autre a été taxé à I,50 %; seul le complément de droit de I, 50 % sera perçu sur le second lot.

Exigibilité de la taxe en cas de partage sur le montant des soultes.

Les partages sont passibles de la taxe, non pas sur le montant de l'actif partagé, mais sur le montant des soultes, lorsque ces soultes sont imputables, soit sur des immeubles, soit sur des éléments de fonds de commerce autres que les marchandises neuves, et dans la mesure où joue cette imputation. La loi soumet, en effet, à la taxe exceptionnelle, les partages avec soulte. Lorsque la taxe a été acquittée sur une soulte de partage et que les immeubles compris dans le lot chargé de la soulte sont ultérieurement vendus, la taxe n'est exigible que sur une fraction du prix de la vente subséquente ou de la valeur vénale de l'immeuble vendu. Cette fraction est égale au rapport existant entre la valeur imposable de la portion de l'immeuble n'ayant pas déjà supporté la taxe, et celle de la totalité dudit immeuble à la date du partage.(Rep. à quest. écrite J.O, I6 janvier I929, Ch. des Dep., p.I04, col.3). Voici l'hypothèse : Dans un partage, un immeuble qui vaut 400.000 francs est attribué à un des copartageants, moyennant une soulte de I00.000 francs; la taxe à la première mutation est applicable à cette soulte de I00.000 francs. L'immeuble est ensuite revendu 400.000 francs; sur cette valeur, I00.000 francs ont déjà supporté la taxe à la première mutation; elle n'est donc plus exigible que sur les trois autres quarts de la valeur de l'immeuble qui ne l'ont pas encore subie.

Les exemptions de la taxe à la première mutation. I° ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits.

Après avoir examiné quels sont les divers éléments, qui sont passibles de la taxe, voyons quelles sont les exemptions qu'elle comporte :

I° - Ce sont d'abord les ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits. Il résulte des travaux préparatoires de la loi, que cette exemption est motivée par l'élévation des frais de procédure, que doivent exposer les parties dans les ventes de cette espèce (Sénat, Rapport de M. Henry Chéron; n° 484 du 3 août I926, p.66). Ce n'est donc pas tant à la qualité du vendeur qu'il faut s'attacher pour déterminer si l'exemption joue, qu'au point de savoir si la vente a lieu, de par une obligation

Source : BIU Cujas

formelle de la loi dans les formes et selon la procédure applicable pour ces sortes de ventes. Cette solution a mis fin à une controverse, qui s'était élevée à l'origine : Il y a exemption totale de la taxe pour les ventes ou les licitations de biens, appartenant indivisément à des majeurs et à des mineurs, pourvu que les formes de la vente aient été celles des ventes de biens de mineurs. On s'était demandé si l'on se trouvait dans l'espèce prévue par la loi, puisque les biens n'appartenaient pas qu'à des mineurs.

L'exemption s'applique ici aussi bien aux ventes et licitations de fonds de commerce qu'à celles d'immeubles. Cependant, comme toute exemption doit être appliquée restrictivement, l'exemption a été refusée dans tous les cas non visés par la loi, notamment aux ventes de biens d'aliénés non interdits, aux ventes de biens de faillis ou de commerçants en liquidation judiciaire, aux ventes d'immeubles dépendant d'une succession vacante, quelles que soient les modalités et la procédure onéreuse qui doivent accompagner ces aliénations.

2° Immeubles dont la valeur ne dépasse pas 5.000 francs.

2° - Sont également exemptées les mutations d'immeubles ne dépassant pas 5000 francs. Cette exemption est destinée à alléger les charges fiscales qui pèsent sur les petites mutations; elle s'applique à toutes les ventes d'immeubles, dont le prix (ou la valeur vénale si celle-ci est supérieure au prix) est inférieur ou égal à 5000 francs, en comprenant les charges à titre de supplément du prix.

Naturellement, pour que l'exemption s'applique dans ce cas, il faut qu'il s'agisse d'une opération isolée. Si le même vendeur a vendu par actes différents, le même jour ou à des dates rapprochées, différentes fractions d'un meme immeuble au même acquéreur pour des prix dont chacun n'excède pas 5.000 francs, mais dont le total dépasse cette somme, il n a plus lieu à exemption.

L'exemption est acquise à une soulte de partag inférieure ou égale à 5.000 francs et aux parts lici tées n'excédant pas la même somme dans une licitatio Toutefois, pour qu'il en soit ainsi, il faut que l'e semble des soultes à la charge du même co-partageant ou des prix afférents aux parts acquises par le meme colicitant ne dépasse pas 5.000 francs.

L'exemption n'est pas applicable aux mutations de fonds de commerce, l'article I8 de la loi ne visa que les mutations portant sur des immeubles. Les mut tions de fonds de commerce sont donc assujetties à la taxe, quel que soit leur prix ou leur valeur vénale (solut. du 29 juillet I927).

Source : BIU Cujas

3° les ventes de locaux d'habitation construits après la promulgation de la loi.

3° - Sont exonérées de la taxe les ventes de locaux d'habitation, lorsqu'il s'agit de locaux construits postérieurement à la promulgation de la loi; leur ont été assimilés les immeubles qui étaient en cours de construction à cette époque (décision du II octobre I926) s'ils sont vendus avant d'être achevés ou dans l'année de leur achèvement, quelles que soient les maisons dont il s'agit et qu'elles soient construites par des particuliers ou par des sociétés d'habitation à bon marché. Les parties doivent justifier de l'accomplissement des deux conditions requises : construction postérieure (ou non achevée) au 3 août I926, et vente avant achèvement ou dans l'année de l'achèvement. Les ventes de locaux d'habitation sont seules admises au bénéfice de l'exemption; en sont exclus les immeubles affectés au commerce ou à l'industrie.

L'exemption est applicable non seulement aux locaux d'habitation eux-mêmes, mais encore au sol sur lequel repose l'habitation; quant au terrain attenant, il n'est exempté que s'il constitue un accessoire indispensable de l'habitation (Rep. à quest. écr. J.O. du 4 novembre I927, déb. Ch. des Dep. p. 2799, col.3).

Mais il importe de bien préciser le sens et la limite de cette exonération. Ce n'est pas une exemption définitive d'impôt, mais une exemption simplement provisoire, en ce sens qu'elle ne s'applique qu'à la première vente, la perception de la taxe étant reportée, dans ce cas, sur la vente suivante. La taxe serait dûe sur cette seconde vente, même si elle avait lieu au cours de l'année de l'achèvement de la construction.

4° Acquisitions faites à l'aide d'emprunts consentis par des sociétés de crédit immobilier.

4° - Sont exonérées les acquisitions faites à l'aide des emprunts consentis par des sociétés de crédit immobilier. L'article 25 de la loi du I9 décembre I926 a ajouté cette exemption à celles qu'avait prévues la loi du 3 août I926. Il s'agit de prêts consentis par les sociétés de crédit immobilier, conformément à l'article I9 de la loi du 5 décembre I922 aux particuliers remplissant les conditions fixées par l'article 45 de la loi de I922 sur les habitations à bon marché, et aux sociétés d'habitations à bon marché, en vue de l'acquisition, soit de jardins, ou de champs, soit de maisons individuelles, ainsi que pour les acquisitions faites en vue de l'exploitation rurale, dont la valeur n'excède pas 40.000 francs. C'est aux parties à justifier que l'acquisition a été faite au moyen de prêts de cette espèce, Si le prêt ne représente que partiellement le prix, l'exemption ne joue aussi que partiellement.

Liquidation et

5° - Bien que la taxe à la première mutation

Source : BIU Cujas

Liquidation et paiement de la taxe à la première mutation.

ait un caractère spécial, et soit distincte du droit de mutation proprement dit, que son exigibilité ne soit même pas nécessairement liée à la perception de celui-ci, puisque l'un des deux impôts peut être perçu dans des cas où l'autre n'est pas dû, l'Administration a admis, comme nous l'avons indiqué plus haut, que les opérations de vente non passibles du droit de mutation sont, en principe et à moins de dispositions contraires de la loi, exemptes également de la taxe. Tel sera par exemple, le cas d'acquisition d'immeubles, à la suite d'expropriation pour cause d'utilité publique ou bien le cas d'échange d'immeubles ruraux effectué conformément aux prévisions de la loi de 1884, dans la mesure où le droit de vente n'est pas dû sur la soulte.

La taxe n'est pas exigible sur la vente d'un immeuble ayant fait l'objet d'une précédente transmission à titre onéreux.

On vient de voir que pour les ventes de locaux d'habitation nouvellement construits, la loi reporte la perception de la taxe, de la première sur la seconde mutation. Pour les autres cas d'exemption, la loi n'a rien dit. L'Administration, raisonnant par analogie, en avait conclu que, lorsqu'il y avait exonération de la première mutation, la perception de la taxe devrait être reportée sur la seconde, à moins que celle-ci ne rentre également dans un cas d'exemption qui lui serait propre. C'est ainsi qu'un immeuble ayant profité de l'exemption de la taxe sur la première mutation, quand il avait été vendu comme bien de mineur, était imposable, d'après la régie, lorsque le particulier majeur qui l'avait acquis le revendait ultérieurement. De même, la revente d'un immeuble acquis pour un prix de moins de 5.000 francs devait, d'après l'Administration, acquitter la taxe, si la revente en avait lieu pour une somme supérieure à 5.000 francs. L'Administration, en résumé, considérait que la taxe sur la première mutation était un prélèvement sur le capital qui ne devait jamais être effectué qu'une seule fois sur le même immeuble, mais qui devait toujours l'être une fois, en sorte que, si la première mutation y avait échappé, la seconde y devenait soumise.

Cette thèse n'a pas prévalu devant les tribunaux. Par un jugement du 30 novembre 1929, le tribunal départemental du Nord, section de Lille, a décidé que la taxe n'est pas exigible sur la vente d'un immeuble ayant fait l'objet d'une précédente transmission à titre onéreux. La question se posait, dans l'espèce qui a donné lieu à ce jugement, à propos d'une vente de biens de mineurs. Le tribunal a pris motif de ce que le texte de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 parle uniquement d'une taxe sur la première mutation, et non pas d'une taxe sur la première transmission non exonérée. La régie a accepté la doctrine de ce jugement et

Source : BIU Cujas

l'a dorénavant adoptée pour ligne de conduite. Donc, d'après la jurisprudence et d'après la solution administrative elle-même, toutes les fois qu'a fonctionné une des exemptions prévues par la loi (ventes de biens de mineurs, ventes ne dépassant pas 5.000 francs, acquisitions faites à l'aide d'emprunts consentis par des organismes de crédit immobilier, etc..) ainsi que pour les exonérations de droit commun résultant de l'exemption du droit ordinaire de mutation, l'immeuble exempté lors de la première vente est définitivement libéré de la taxe. C'est l'application normale du principe qu'exemption vaut imposition, et que l'opération qui, en vertu d'un texte particulier, se trouve exonérée de l'impôt, doit être considérée comme si elle l'avait acquitté.

Elle n'est dûe qu'une seule fois, Justifications à fournir.

La taxe, ainsi qu'on l'a vu, n'est jamais dûe qu'une seule fois. Les parties devront donc, à cet égard, justifier du paiement de la taxe sur une mutation antérieure, lorsque ce paiement a eu lieu, sinon, la taxe devrait être perçue, sauf possibilité de restitution, au cas où des justifications ultérieures viendraient à être fournies. Les justifications doivent consister dans l'indication, qui sera insérée dans l'acte de vente, du bureau qui a effectué la perception, de la date de l'enregistrement, du folio ou de la case du registre où mention est faite de cette opération. Lorsqu'il n'est pas passé d'acte, les parties doivent indiquer, dans la déclaration de mutation verbale, la date à laquelle l'immeuble ou le fonds de commerce a supporté précédemment la taxe, ainsi que le bureau, la case et le folio du registre du receveur.

Liquidation de la taxe à la première mutation.

La taxe est soumise, lorsqu'elle est exigible aux mêmes règles de liquidation et de perception que le droit de mutation proprement dit; elle doit donc être liquidée sur les charges qui s'ajoutent au prix. Elle incombe de droit à l'acquéreur parmi les frais et loyaux coûts du contrat. La taxe devant être acquittée sur la première mutation à titre onéreux, il en résulte que si, après avoir été considérée comme une mutation à titre onéreux, et avoir donné ouverture à la taxe, une convention est considérée ensuite sous un autre aspect, et si la taxe est restituée en conséquence, celle-ci devra être perçue sur la première mutation à titre onéreux, proprement dite, qui interviendra par la suite. Tel serait, par exemple, le cas d'une vente, qui serait reconnue ultérieurement avoir déguisé une donation, ou bien encore un faux démembrement de propriété, dans les conditions prévues par l'article 45 de la loi du I3 juillet I925.

Le paiement de

En ce qui concerne le paiement de la taxe, on

Source : BIU Cujas

la taxe à la première mutation.

laissera de côté, puisqu'il ne présente plus guère, à l'heure actuelle, qu'un intérêt rétrospectif, le cas du paiement de la taxe par anticipation, qui avait été autorisé dans le délai d'un an, après la promulgation de la loi de 1926.

En principe, le paiement de la taxe a lieu au moment de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de mutation, et suivant les mêmes règles que le paiement du droit de mutation proprement dit. Pour les ventes de maisons à bon marché, qui sont visées par l'article 61 de la loi du 5 décembre 1922, la taxe est payable par fractions dans les mêmes conditions que le droit de mutation.

Le paiement de la taxe doit être relaté par une mention spéciale dans la quittance du droit d'enregistrement; il a lieu, en principe, en numéraire. Cependant d'après l'article 20 de la loi du 3 août 1926, il peut aussi avoir lieu en rentes sur l'Etat, en valeurs du Trésor, ou bien en bons de la Défense Nationale; la valeur de reprise de ces titres a été déterminée par un décret du 7 août 1926. L'article 26 de la loi du 31 décembre 1926 a permis à la Caisse d'amortissement, de limiter cette faculté. En vertu de cette disposition, une délibération du 22 décembre 1926, du conseil de la Caisse, l'a réduite à 10% seulement du montant de la taxe. C'est-à-dire que depuis cette date, les neuf dixièmes de la taxe doivent, en toute hypothèse, être acquittés en numéraire.

Pour le paiement de la taxe, toutes les parties sont solidaires entre elles vis-à-vis du Trésor. La loi n'a pas prévu qui, du vendeur ou de l'acquéreur, devrait la supporter, mais il résulte des travaux préparatoires, qui d'ailleurs n'ont fait que suivre, en l'espèce, la règle du droit commun, que normalement, et sauf disposition contraire de la convention, elle doit être considérée comme une charge de l'acquéreur.

Source : BIU Cujas

2eme partie

MUTATIONS DE PROPRIETE A TITRE GRATUIT

Chapitre Ier

LE REGIME DES DONATIONS

Définition de la donation.

Aux termes de l'article 894 du Code civil, la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte. C'est, on le sait, un contrat solennel qui, à la différence du testament, ne doit comprendre que des biens présents, qui est irrévocable, et qui doit être inspiré par un sentiment de libéralité, bien que d'ailleurs, la donation puisse comporter des charges, qui n'altèrent pas ce caractère.

Son caractère essentiellement gratuit.

Une donation est, en effet, quelque chose d'essentiellement gratuit. Elle ne doit pas procéder du simple accomplissement d'une obligation du donateur à l'égard du donataire, qu'il s'agisse d'une obligation civile ou d'une obligation naturelle (Cass., 3 août 1814, S. 15. I. 10). Il importe d'ailleurs de ne pas confondre l'obligation naturelle avec l'obligation morale. L'exécution d'une obligation morale, qui est purement de conscience, donne ouverture au droit de donation, lorsqu' elle est constatée par un acte. Au contraire, l'exécution d'une obligation civile ou naturelle n'entraîne pas application de ce droit. Tel sera, par exemple, le cas de la délivrance d'un legs verbal.

Si un acte constate l'exécution d'un engagement illicite, comme cette exécution ne peut pas être l'effet d'une obligation que la loi prohibe, en l'espèce, il y aura donation taxable.

Une aumône procède d'une véritable libéralité, et devrait, en principe, être passible du droit de donation. Cependant, l'Administration, tenant compte de l'intention charitable, a fréquemment renoncé à réclamer le droit de donation sur l'acte par lequel un pauvre ou un assisté reconnaissait avoir reçu le montant d'un don ou d'une collecte faite à son profit.

Critérium de la distinction des donations

Il est d'ailleurs parfois malaisé de discerner si l'on se trouve en présence d'une libéralité ou d'une convention à titre onéreux. En effet, il peut se faire

et des conventions à titre onéreux.

qu'une convention, même inspirée d'un esprit de libéralité, émane du désir de rétribuer certains services, dont la rémunération n'avait pas un caractère obligatoire. D'après la jurisprudence, si les services que la convention est appelée à rémunérer sont inappréciables en argent, et ne peuvent donner lieu à une action en justice, l'acte est une donation. Si les services sont appréciables en argent, il convient de faire la distinction suivante : s'ils ont une valeur sensiblement égale à celle de la chose qui forme l'objet de la donation apparente, il n'y a pas donation, en droit fiscal, mais convention à titre onéreux, dation en paiement, qui sera taxée comme telle. Si, au contraire, les services sont sensiblement inférieurs en valeur à l'objet donné, il y a donation, non seulement pour la portion qui n'a pas sa contrepartie dans le service rendu, mais même pour le tout.

Il va de soi que l'application de ce critérium est, la plupart du temps, une question de fait. Pour ne retenir que quelques exemples, le droit de donation a été reconnu exigible dans les cas suivants : rente viagère constituée à un domestique; gratification donnée à un domestique, en sus de ses gages, et en reconnaissance de ses bons services; ou bien encore, lorsque des enfants abandonnent à leur père l'usufruit de certains biens à condition qu'il renonce à avantager l'un d'entre eux. C'est là une obligation de ne pas faire, qui n'est pas susceptible d'estimation en argent, de sorte que l'acte doit être considéré comme une donation.

Par contre, il a été reconnu qu'il n'y avait pas donation, dans les cas suivants : en cas de rente viagère servie par un maître à son domestique en rémunération directe de ses services; au cas où des héritiers ont reconnu avoir reçu une somme déterminée, pour rémunération de services rendus par leur auteur; au cas de sommes à percevoir par des associations cultuelles ou diocésaines en vertu de fondations instituées pour des services ou des cérémonies religieuses.

La donation onéreuse, c'est-à-dire la donation qui comporte en contrepartie des charges (inférieures naturellement à la valeur des biens donnés, sans quoi on ne se trouverait pas en présence d'une véritable donation), ne peut être regardée, ni en droit civil, ni en droit fiscal, comme un contrat mixte, qui serait pour partie onéreux et pour partie à titre gratuit. Une preuve en peut être tirée d'ailleurs, au point de vue fiscal, de ce fait que la loi de Frimaire prévoit que le droit de donation est perçu sans distraction des charges.

Il n'y aurait lieu de taxer séparément la portion

Source : BIU Cujas

onéreuse et la portion gratuite de la donation que si les parties avaient marqué expressément la volonté de faire, bien que par le même acte, deux conventions nettement séparées. Tel serait le cas, par exemple, d'une convention renfermant pour partie une vente ayant pour prix la charge stipulée, et contenant, pour le surplus, une donation gratuite. C'est là une question d'espèce, qui est à régler au vu de l'acte, en tenant compte de l'intention des parties, et étant présumé, en principe, s'il y a doute, que, du moment qu'elles ont rédigé un acte unique, leur intention a dû être d'établir aussi une convention unique, encore que comportant plusieurs dispositions.

Pour qu'il y ait donation, il faut que le caractère de gratuité apparaisse nettement.

Au reste, pour que la donation à titre onéreux conserve véritablement son caractère de donation et soit soumise comme telle à l'application du droit de donation, il faut que ressorte nettement des termes du contrat, le caractère de gratuité de la convention. A cet effet, on doit apprécier la valeur vénale du bien donné, en utilisant, le cas échéant, tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite qui est de rigueur en matière d'enregistrement; sous réserve du jugement des tribunaux, au cas où il y a désaccord entre les parties et l'Administration sur l'interprétation de l'acte. Les tribunaux peuvent, en la circonstance, désigner un expert pour examiner la question et leur faire rapport (Cass. 4 juin 1867). En pareil cas, d'ailleurs, cette expertise est celle de droit commun, telle qu'il est loisible aux tribunaux de l'ordonner en toutes matières (Cod. de procéd. art. 302); ce n'est pas l'expertise fiscale qui ne pourrait être demandée, ni par les parties, ni par l'Administration, parce que l'expertise fiscale a pour objet exclusif d'apprécier la valeur des biens pour déterminer la base d'assiette de l'impôt, tandis que l'objet de l'expertise, dans le cas qu'on examine, est, non pas de procéder à l'estimation des biens, mais de discerner la véritable nature du contrat. Connaissant, d'une part, la valeur des biens donnés, il importe, d'autre part, d'évaluer les charges, ce qui d'ailleurs ne saurait soulever de difficultés, si ces dernières consistent en des prestations en argent, qu'il s'agisse d'une somme ou d'une rente. Si les charges consistent en une rente viagère, il y aura donation, lorsque la rente est inférieure ou égale au revenu des biens transmis. Le donataire se trouve, en effet, pratiquement dans la même situation que s'il avait reçu gratuitement la nue-propriété des biens dont les revenus sont absorbés par le service de la rente.

Il y aura encore donation, si, la rente viagère

Source : BIU Cujas

étant supérieure au revenu des biens, la comparaison, avec la valeur vénale des biens transmis, de la valeur en capital de la rente, telle qu'elle sera déterminée d'après l'âge du crédi-rentier, ou son état de santé, fait apparaître un bénéfice au profit du donataire apparent. Soit un bien, qui rapporte 3.000 francs de revenu et qui est cédé moyennant paiement d'une rente viagère de 4.000 francs. La charge annuelle est ici supérieure au montant du revenu. Il peut cependant y avoir un bénéfice obtenu gratuitement par le donataire, si la valeur de l'immeuble étant de 50.000 francs, la valeur en capital de cette rente viagère de 4.000 francs, vu qu'elle est servie à un crédi rentier âgé ou de santé débile, n'est que de 20.000 francs.

Les mêmes règles sont applicables au cas où la contrepartie de la donation consiste dans la charge de nourrir le donateur.

Par contre, on ne peut faire échec au caractère gratuit de la donation, en faisant entrer en ligne de compte les charges de droit qui incombent normalement au donataire (Cass. 20 décembre I837, S. 38. I. I68). Tel serait, par exemple, le cas de la charge affectant la donation d'un fonds de commerce, et consistant dans l'obligation de payer le loyer d'un immeuble où le fonds est exploité (Trib. de la Seine, 30 juin I865).

Lors donc que les charges sont inférieures à la valeur du bien donné, le contrat constitue pour le tout une donation et est taxable à ce titre sur la valeur totale de l'objet donné, quand bien même la différence entre les deux éléments, valeur des biens donnés et valeur des charges imposées au donataire, serait minime, et à la condition, bien entendu, que l'intention véritable des parties ait été de procéder à une donation. Dans aucun cas, l'Administration ne peut essayer de scinder les clauses de l'acte, pour appliquer partiellement un droit plus élevé que celui de donation; et, inversement, les parties n'ont pas davantage le droit de demander à scinder les dispositions de l'acte, pour bénéficier partiellement d'un tarif plus réduit.

En somme, sauf le cas où les charges sont nettement plus élevées que l'objet de la donation, et où la convention s'analyse en un contrat différent d'une donation, il y a, quelle que soit l'importance des charges, une donation onéreuse, qui est taxable, sur la totalité de la valeur des biens donnés, au droit de mutation entre vifs à titre gratuit.

Si les charges sont équivalentes à la valeur de l'objet donné, ce n'est plus le droit de donation, mais le droit de mutation à titre onéreux qui est exigible. Tel sera le cas de la prétendue donation con-

Source : BIU Cujas

sentie moyennant la remise par le donataire au donateur d'une somme égale à la valeur du bien donné; ou encore, de la donation faite moyennant la charge pour le donataire de payer les dettes hypothécaires, qui grèvent l'immeuble, ces dettes étant précisément égales à la valeur de celui-ci.

Si, enfin, les charges sont supérieures à la valeur de l'objet donné, on appliquera, en principe, le droit de mutation à titre onéreux. Cependant, la jurisprudence reconnaît à l'Administration la possibilité, dans ce cas, de renverser, en quelque sorte, les données de l'acte, de telle façon que le donataire apparent devienne, au point de vue fiscal, le donateur, et que le donateur devienne le donataire, les charges de la donation se trouvant ainsi retournées et étant constituées par l'objet apparent de la donation stipulé dans l'acte. La Cour de cassation a toutefois refusé à l'Administration le droit, qu'elle invoquait, de choisir entre le renversement de l'ordre de la donation dans les conditions que l'on vient d'exposer, et la perception du droit de vente, selon la solution qui lui serait la plus avantageuse.(Cass. 6 janvier I834, S. 34 I 90; I9 avril I847, S. 47 I I54). Pour que le renversement du contrat puisse être admis, il faut qu'en réalité, il ressorte de ses dispositions une intention de libéralité de la part de celui qui tenait le rôle de donataire apparent, envers celui qui figurait dans le contrat comme donateur apparent.

ibéralité con entie à un tablissement haritable avec mputation de harges.

Une question délicate consiste à savoir s'il y a donation, lorsqu'une libéralité est consentie à un établissement charitable, avec imputation de charges, dont l'importance, très souvent, absorbe à peu près l'intégralité du revenu produit par le bien donné. Le critérium admis par l'Administration et par la jurisprudence est qu'il y a donation et non pas vente, lorsque l'emploi prescrit du revenu du bien donné facilite l'action et la mission de l'établissement gratifié (Cass. 2I mai I860, S. 60. I. 572; 20 mars I905; S. 06 I. I97). Un arrêt de la Cour de cassation du 8 novembre I9II a fixé ce critérium de la façon suivante : la condition d'un emploi déterminé de la chose donnée ne change pas la nature du contrat, et n'empêche pas qu'il y ait donation, si cet emploi n'est pas prescrit en échange d'un avantage équivalent. Il en est ainsi particulièrement, lorsqu'il s'agit d'une disposition faite en faveur d'un établissement public, et que l'emploi est conforme au but pour lequel cet établissement public a été institué. Si, par contre, l'affectation réservée par le donateur au bien donné a pour but principal de satisfaire les intérêts de ce donateur, il n'y

Source : BIU Cujas

a plus donation; il y a, suivant les cas, vente ou marché. Ce sera le cas, par exemple, d'une personne qui donne à une ville une somme d'argent, à charge par celle-ci d'entretenir une tombe, si la charge est égale ou supérieure au produit de la somme donnée (Bordeaux 30 décembre I909). Si l'objet principal est conforme au but, à la mission, de l'établissement gratifié, et que l'intérêt du donateur ne soit en jeu que pour une partie, il y a néanmoins donation, parce qu'une donation, bien qu'affectée de charges, n'en existe pas moins, du moment qu'elle procure un avantage gratuit à celui qui reçoit. Tel sera le cas, par exemple, du don d'une somme d'argent à un bureau de bienfaisance, à charge d'en employer une partie à l'entretien d'une tombe, et d'utiliser le surplus en distribution de secours aux indigents.

Les donations mutuelles.

Le caractère gratuit de la donation soulève encore une question en ce qui concerne les donations mutuelles. Dans ces donations, les deux parties se donnent réciproquement un objet, mais en agissant chacune spontanément, non pas tant pour acquérir la chose à elles donnée, que pour donner elles-mêmes chacune une chose à l'autre partie. Toutes les donations que l'on a examinées jusqu'ici doivent être distinguées de la donation mutuelle. Alors que la donation, même onéreuse ou reversible, comporte un esprit de libéralité, d'un seul côté, la contrepartie n'étant pas spontanée et étant imposée à titre de charge par le donateur, la donation mutuelle comporte spontanéité de part et d'autre, avec esprit de libéralité, sans qu'aucune des deux parties impose de charge à l'autre. Le droit de donation est applicable à cette sorte de donation, à l'exclusion du droit d'échange, qui, lui, répugne à l'idée de libéralité. Une seule des deux valeurs données est taxable, à savoir la valeur la plus élevée. Le fisc applique, en somme, ici, la théorie des dispositions dépendantes. Il considère que le caractère mutuel des deux donations en fait deux dispositions dépendant l'une de l'autre, de sorte que le droit doit être perçu une seule fois, sur la disposition qui joue le rôle de disposition principale, celle-ci étant la disposition relative à l'objet qui a le plus de valeur. (délib. du 23 décembre I834).

Ces indications une fois données sur les caractères généraux de la donation et les particularités qui permettent de la distinguer de la convention à titre onéreux, il faut voir maintenant quel est le tarif, qui y est appliqué par la loi fiscale. Il y a deux tarifs ou plus exactement deux catégories de tarifs. Une catégorie de tarifs de droit commun, et en second

Source : BIU Cujas

lieu, certains tarifs de faveur en matière de donations attribuées à des établissements charitables, et autres.

à tarif de droit commun les donations.

Tout d'abord, le tarif de droit commun. C'est la loi du 25 février I90I qui, pour la première fois, a appliqué aux donations un tarif d'ensemble. Auparavant, les tarifs étaient fixés pour les donations en ligne directe, par les articles 69 § 4 N° I et § 6 N° 2 de la loi de Frimaire; pour les donations entre époux, par l'article 53 de la loi du 28 avril I8I6; pour les donations en ligne collatérale et entre personnes non parentes par l'article 33 de la loi du 2I avril I832.

Tous ces tarifs distinguaient suivant que les donations portaient sur des meubles ou sur des immeubles, sous l'influence de la vieille maxime : " res mobilis, res vilis". La loi du I8 mai I850 (art. I0) effaça cette distinction en uniformisant les tarifs; qu'il s'agît de meubles ou d'immeubles, les droits allaient alors de I, 25 pour I00 francs à 9 francs pour I00 francs. Le droit de donation a toujours été proportionnel, dans notre législation fiscale, et n'a jamais revêtu le caractère progressif, qui a été donné par la loi de I90I aux droits de succession. Il a, d'autre part, toujours comporté une distinction entre les donations faites par contrat de mariage et les donations hors contrat, celles-ci étant les plus taxées.

La loi du 25 février I90I a affranchi les droits de donation de tout décime. Elle a, par ailleurs, combiné, amalgamé en un droit unique, le droit de transcription et le droit d'enregistrement, alors que ces droits, jusque là, avaient été séparés pour les donations en ligne directe et pour les donations entre époux. Elle maintient l'absence de distinction entre les meubles et les immeubles, et, d'autre part, limite au sixième degré la parenté jouissant d'un tarif réduit, les donations à des parents au-delà du sixième degré étant assimilées aux donations faites à des étrangers.

Le tarif nouveau allait de 2 à I4 % pour les donations faites par contrat de mariage, et de 3 à 3,50% pour les donations hors contrat de mariage. La loi de I9I0 (art. II) a augmenté les tarifs et réduit au quatrième degré la limite de la parenté donnant lieu à l'application des droits au taux de faveur. Enfin, les lois du 3I décembre I9I7 (art. I4), du 25 juin I920 (art. 32), du 22 mars I924 (art. 3) ont remanié les tarifs; elles frappent les donations entre vifs de biens meubles et immeubles, ainsi que les actes de reconnaissance de dons manuels, et précisent que la formalité de la transcription au bureau de la

Source : BIU Cujas

conservation des hypothèques ne donne plus lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe hypothécaire de 0,48 %. Ces tarifs dans lesquels est incorpo le double décime de l'article 284 de la codification ont ceci de particulier qu'ils font entrer en ligne d compte, pour les donations entre parents, le nombre d enfants du donateur.

Ce tarif est le suivant :

En ligne directe descendante :		
Par contrat de mariage	Plus de deux enfants du donateur vivants ou représentés.....	4,20 %
	Deux enfants du donateur vivants ou représentés	5,40 %
	Un enfant du donateur vivant ou représenté...	6,60 %
Autres donations	Plus de deux enfants vivants ou représentés.	6,60 %
	Deux enfants vivants ou représentés.....	9,00 %
	Un enfant vivant ou représenté	11,40 %
En ligne directe ascendante		11,40 %
Entre époux :		
Par contrat de mariage		5,40 %
Hors contrat	Plus de deux enfants vivants ou représentés.	6,60 %
	Deux enfants vivants ou représentés	9,00 %
	Un enfant vivant ou représenté.....	11,40 %
	Sans enfant vivant ou représenté	13,80 %
Entre frères et soeurs :		
Par contrat de mariage aux futurs..		18,00 %
Hors contrat		30,00 %
Entre oncles ou tantes et neveux et nièces:		
Par contrat de mariage aux futurs...		24,00 %
Hors contrat		36,00 %
Entre grands oncles ou grand'tantes et petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains :		
Par contrat de mariage aux futurs...		30,00 %
Hors contrat		42,00 %

Source : BIU Cujas

Entre parents au titre du 4ème degré et entre personnes non parentes :

Par contrat de mariage aux futurs.....	36 %
Hors contrat	48 %

On voit que, sauf pour les donations par contrat de mariage en ligne directe, et entre époux, le tarif est extrêmement élevé; il était, en effet, nécessaire de le mettre en harmonie avec le tarif des droits de succession encore qu'il soit proportionnel et non progressif comme ce dernier, afin d'éviter des fraudes ou des moins-values, qu'une différence excessive dans le taux des tarifs n'aurait pas manqué de provoquer

Observations relatives à l'application des tarifs en matière de donations

Ayant fait connaissance avec les tarifs des droits de mutation, à titre gratuit, il y a lieu d'examiner un certain nombre de points que soulève l'application de ces tarifs de voir l'influence des conditions des charges ou de la régularité du contrat sur la perception des droits.

La prise en considération, dans le taux des droits, des liens de parenté, appelle les précisions suivantes : les personnes alliées ne doivent pas être considérées, au point de vue des tarifs, comme parentes, la donation faite à une succession ne peut être considérée que comme consentie aux personnes auxquelles la succession est échue, la succession ne constituant pas une personne morale.

Effets du divorce.

Le divorce anéantit le mariage, en sorte que la libéralité faite entre époux divorcés est taxée comme faite entre non-parents, d'autre part, par l'effet du divorce, les libéralités antérieures au divorce, sont révoquées de plein droit, de sorte que, si la libéralité est maintenue, elle constitue une nouvelle libéralité, taxable comme faite entre non parents.

La résolution amiable entre époux divorcés d'une donation entre vifs d'immeubles faite par l'un d'eux à l'autre dans leur contrat de mariage et qui aurait subsisté, si les parties ne l'avaient, d'un commun accord, annulée, constitue une rétrocession, qui donne ouverture au droit de vente à liquider sur une déclaration estimative des parties, et non au droit de donation (solut. du 31 Janvier 1896).

Enfants naturels

Les donations faites par un père ou une mère naturels à leur enfant naturel sont taxables, selon la ligne directe. Il suffit que la reconnaissance de l'enfant naturel résulte de l'acte de donation, et un acte spécial n'est même pas nécessaire (solut. du 5 Novembre 1834). De même, le tarif en ligne directe est applicable à la donation faite par le père naturel

Source : BIU Cujas

aux enfants légitimes de son fils naturel, (solut. du 27 Septembre 1843). Si la donation était faite par un père naturel au fils naturel de son enfant, ou même par un père légitime au fils naturel de son enfant légitime, c'est le tarif entre étrangers qui serait applicable. Aussi bien, n'est-ce que la conséquence même des règles édictées par la loi civile pour la parenté légitime et la parenté naturelle.

Enfants adoptifs

Par une fiction de la loi civile, les enfants adoptifs sont considérés comme enfants légitimes. En conséquence, la donation qui leur est faite par l'adoptant, ne devrait être passible que du droit en ligne directe. Des fraudes nombreuses ayant eu lieu, ou plus exactement, car le mot fraude n'est pas juste en la circonstance, des abus s'étant produits à la faveur de la loi du 19 Juin 1923 qui a remplacé l'ancien article 345 du Code civil en simplifiant les conditions exigées pour reconnaître judiciairement l'adoption, l'article 22 de la loi du 16 Avril 1930 a modifié ce principe, en sorte que la fiction de la légitimité n'est plus appliquée qu'à titre exceptionnel, du moins en matière fiscale, car, la réforme ne s'applique qu'à ce point de vue et ne modifie pas les effets civils de l'adoption. Cet article dispose que les droits de donation seront désormais liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté, résultant de l'adoption, au lieu de l'être, ainsi qu'autrefois, comme s'il s'agissait d'un véritable enfant. Ce n'est que par exception dans un très petit nombre de cas fixés par la loi, que le tarif de la ligne directe descendante continuera à être appliqué, à savoir lorsque l'adoption porte: 1° des enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant; 2° sur des pupilles de la nation ou de l'assistance publique, 3° sur des orphelins d'un père mort pour la France, 4° sur des adoptés qui, dans leur minorité et pendant six ans au moins, ont reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus, c'est donc aux intéressés, qui veulent bénéficier du tarif en ligne directe, au lieu de tomber sous le coup de l'application du tarif des donations, soit entre étrangers soit entre parents à un degré plus éloigné, qu'il appartient de justifier qu'ils appartiennent à l'une des catégories prévues par la loi.

Il est à remarquer d'ailleurs, que le dernier chef d'exception, qui vise les adoptés ayant reçu dans leur minorité, pendant six ans, au moins, de la part de l'adoptant des secours et des soins non interrompus, reproduit exactement les termes de l'ancien article 345 du code civil. Cet article exigeait, en effet, six ans de soins fournis pendant la minorité de l'adopté, tandis que depuis la loi du 19 Juin 1923, l'adoption peut toujours avoir lieu, "s'il y a des justes motifs, et

Source : BIU Cujas

si elle présente des avantages pour l'adopté",. Il en résulte que les adoptions antérieures à la loi du 19 Juin 1923 rentrent d'office, pour la plupart, dans le dernier cas d'exception, de sorte qu'il est inutile de fournir, en la circonstance, des justifications qui seraient superflues.

Ce n'est que pour les adoptions postérieures à la loi du 19 Juin 1923 qu'il est nécessaire, au cas où les pièces fournies au tribunal ne l'établiraient pas, de produire à l'Administration de l'enregistrement la justification que l'adopté avait bénéficié, pendant au moins six ans , des soins de l'adoptant.

Nombre des enfants de nature à influer sur le taux du tarif.

On a vu, d'autre part, que le tarif tient compte, non seulement de la parenté, mais encore, en ligne directe descendante et entre époux, du nombre d'enfants du donateur. Pour le calcul des droits , la loi assimile aux enfants vivants ou représentés: 1° les enfants décédés après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus; les réductions pour charges de famille, en matière de donations sont, en effet, destinées à tenir compte de la répercussion qu'a pu avoir sur le patrimoine du donateur l'entretien d'un plus ou moins grand nombre d'enfants. La charge pour les enfants décédés après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus est sensiblement la même que si l'enfant avait vécu. - 2° les enfants qui, bien qu'âgés de moins de 16 ans, ont été tués par l'ennemi au cours des hostilités ou sont décédés des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités soit durant l'année à compter de la cessation des hostilités.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la production, dans le premier cas, d'une expédition de l'acte de décès de l'enfant; dans le second d'un acte de notoriété, délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt, et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

Bases de liquidation des droits.

Sur quelles bases les droits de donation sont-ils liquidés?

a)pour les meubles.

Pour les meubles, ils sont calculés sur la valeur indiquée dans la déclaration estimative des parties, sans déduction des charges (loi de Frimaire, art.14 N° 8, Cod. Art. 47, n°s 28 et 29). Cette règle comporte cependant plusieurs exceptions.

Pour les créances , c'est le capital de la créance et non sa valeur effective, qui doit être pris en considération (Cass. 24 Avril 1861). Il en est de même pour les rentes.

Pour les valeurs cotées, en bourse, on retient, le cours moyen coté au jour de la transmission (loi du 18 Mai 1850 art. 71). Pour les valeurs non cotées offi-

Source : BIU Cujas

ciellement en bourse, c'est-à-dire celles qui sont cotées en banque ou en coulisse, ou encore pour celles qui n'ont fait l'objet d'aucune cotation, on recourt, selon le droit commun, à la déclaration estimative des parties.

b)pour les immeubles.

Pour les immeubles, l'article 1er de la loi du 27 Mai 1918 dispose que, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale à la date de la transmission, cette valeur étant déterminée par la déclaration estimative des parties souscrite dans l'acte. La loi de 1918 a abrogé toutes les règles d'évaluation antérieures, notamment la règle d'après laquelle la valeur, tant en matière de donation que de succession immobilière, était déterminée en capitalisant par 20 le produit des biens ou le prix des baux en cours, pour les immeubles urbains, et par 25, pour les immeubles ruraux. Désormais, C'est la valeur vénale, telle qu'elle se comporte effectivement, qui doit servir de base à la liquidation La déclaration estimative peut d'ailleurs, en cas de contestation, être contrôlée, à la requête du fisc, par l'expertise d'enregistrement.

Une seule exception existe à la règle édictée par la loi de 1918; à savoir, pour les immeubles compris dans une adjudication, L'article 21 de la loi du 30 Juin 1923 dispose, en effet, que lorsque des immeubles transmis par voie de donation ont fait l'objet,soit dans les deux ans qui ont précédé, soit dans les deux années qui ont suivi, d'une adjudication par autorité de justice ou même d'une adjudication volontaire avec admission des étrangers aux enchères, les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une valeur inférieure au prix d'adjudication, en y ajoutant toutes les charges en capital.

Pour échapper à cette règle, il faudrait établir que les immeubles ont subi dans l'intervalle entre l'adjudication, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur. Le prix d'adjudication n'est d'ailleurs qu'un minimum, le principe restant toujours que la valeur vénale doit etre prise pour base de taxation, si elle est supérieure au prix. Si donc, l'adjudicatio a suivi ladonation, la valeur déclarée demeurera seule retenue, si elle est supérieure au prix atteint.

c)Usufruit et nue propriété

L'usufruit et la nue -propriété sont évalués conformément à l'art. 13 de la loi du 25 Février 1901,qui a remplacé les dispositions de la loi de Frimaire et que l'on connaît déjà. On sait déjà que, sous la loi de Frimaire, pour les meubles, l'usufruit était évalué à la moitié de la toute propriété, et, en ce qui concerne les immeubles, à la moitié de la valeur de la pleine

Source : BIU Cujas

propriété, ou plus exactement, à dix fois le produit du bien ou le prix des baux pour les immeubles urbains, et à douze fois pour les immeubles ruraux, Quant à la nue propriété, elle était taxée, autrefois, comme la toute propriété, de sorte que, lorsqu'il y avait transmission , soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, séparément de la nue propriété et de l'usufruit, le fisc alors que ces deux transmissions ne portaient cependant dans leur ensemble que sur la toute propriété, percevait un droit et demi, à savoir un demi-droit sur la transmission de l'usufruit, et un droit entier sur celle de la nue-propriété. La loi du 25 Février 1901 a précisément eu pour objet de faire disparaître cet abus, en décidant que, lorsqu'il y aurait transmission séparée, de l'usufruit et de la nue propriété, ces deux transmissions ne devaient supporter au total qu'un montant de droits représentant le droit sur la transmission de la pleine propriété.

En d'autres termes, l'usufruit étant taxé comme représentant simplement une fraction de la valeur de la pleine propriété (ce qui était déjà la règle ancienne), la nue-propriété, de son côté, ne sera plus taxée à son tour que comme représentant, elle aussi, une fraction de la valeur de la toute propriété, ces deux fractions constituant, par leur addition, la valeur totale de celle-ci, sans pouvoir la dépasser

En conséquence, pour les usufruits viagers, qui sont les plus fréquents, si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes de la valeur de la toute propriété, et la nue-propriété aux trois dixièmes. A partir de 70 ans révolus d'âge de l'usufruitier, la proportion est de un dixième pour l'usufruit et de 9 dixièmes pour la nue propriété. Entre ces deux âges, la valeur de la nue-propriété s'accroît d'un dixième et celle de l'usufruit diminue d'un dixième, à chaque période décennale.

Quant à l'usufruit constitué pour une durée fixe, il est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction, et sans égard à l'âge de l'usufruitier, Cependant, la jurisprudence a considéré que cette disposition devait jouer avec la loi de 1901, de telle façon que, dans aucun cas, l'usufruit ne devait subir, même s'il est fixe, un droit supérieur à celui qu'il aurait supporté, d'après l'âge de l'usufruitier, au cas où il aurait été viager.

Réunion de l'usufruit à la nue propriété

Quant à la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, elle s'effectue gratuitement, c'est-à-dire qu'elle n'est passible, ni du droit de donation, ni d'aucun droit proportionnel, à condition qu'elle résulte de l'extinction normale des droits de l'usufruitier, du fait

Source : BIU Cujas

de son décès, ou de l'arrivée du terme, s'il s'agit d'un usufruit à durée fixe (loi du 25 Février 190I, art. 13).

De ce cas, doit être distinguée la réunion qui se produirait par anticipation, c'est-à-dire par voie de cession ou de donation de l'usufruit au nu-propriétaire par exemple, Dans cette hypothèse, le droit proportionnel serait naturellement exigible, sur le montant de la donation, il en serait de même, si la nue-propriété était cédée ou donnée à l'usufruitier.

Influence des charges sur la liquidation des droits.

Une donation peut etre affectée de charges. Celles -ci ne sont pas déductibles du montant de la donation, pour le calcul des droits. Il importe, à cet égard, de bien distinguer les charges, qui n'auront aucune influence sur l'assiette des droits, et les réserves qui, au contraire, réduiront le montant des droits exigibles.

Aux termes de la loi de Frimaire (art. 14, n°8 et art. 15 N°s 7 et 8) que la loi de 190I n'a pas modifiée sur ce point, les charges de donation ne peuvent pas etre déduites pour la perception des droits de donation. Ainsi, la distraction des charges particulières ne pourra etre faite pour des legs que le donateur , l'héritier, ou le légataire universel d'une personne décédée chargeraient le donataire d'acquitter.

Tel serait également le cas pour des sommes qui auraient fait l'objet d'une précédente donation, et que le donataire serait chargé d'acquitter, même si la donation qui lui est faite porte stipulation que le donataire fera compression sur les biens donnés, d'une somme que le donateur lui a antérieurement constituée en dot (Cass. 2 Avril 1828).

Lorsqu'un usufruitier fait donation de biens, dans lesquels les sommes soumises à son usufruit se trouvent confondues, il n'y a pas lieu de déduire les sommes détenues en usufruit, pour l'assiette du droit de donation, attendu que le patrimoine ne se transmet que par voie de décès ou par voie de partage anticipé. (Solut. du 5 Juillet 1867).

C'est donc dans tous les cas, la valeur de la chose donnée, abstraction faite du plus ou moins de bénéfice ou d'émolument résultant des conditions de la donation, qui doit être invariablement soumis aux droits de donation, quand bien même les charges absorberaient presque entièrement le profit du donataire, et à la seule condition qu'elles ne l'absorbent pas entièrement car, dans cette hypothèse, la convention aurait un caractère commutatif et serait à titre onéreux.

Influence des réserves sur la

Il en va différemment des réserves, On appelle ainsi des dispositions qui diffèrent des charges en

Source : BIU Cujas

liquidation des droits.

ce qu'elles réduisent le montant et l'importance des biens donnés, en distrayant certains des biens de la masse de ceux qui ont fait l'objet de la donation. Au contraire, les charges affectent directement les biens donnés, qui malgré cette contrepartie, n'en constituent pas moins les objets directs de la libéralité,La loi n'a pas prohibé, comme elle le fait pour les charges, la distraction des réserves pour l'assiette des droits de donation; aussi la jurisprudence admet-elle la distraction des valeurs réservées (Cass. 28 Janvier 1818).

D'ailleurs, en pratique, il est souvent malaisé de savoir si telle disposition doit être considérée comme une charge, affectant les biens donnés ou, au contraire, comme une réserve, qui laisse en dehors de ceux qui ont été donnés, certains biens, qui, par conséquent, doivent être déduits du montant de la donation

Pour la réserve d'une somme d'argent, la Cour de Cassation a décidé, par un arrêt du 15 Juin 1808 (S. 08.I.416) que la somme réservée est une véritable distraction sur les biens donnés et doit être déduite pour la perception des droits proportionnels. Mais, pour que la somme d'argent soit déductible, il faut qu'il s'agisse d'une somme non transmise , d'une somme conservée par le donateur hors des biens donnés; si la somme réservée est plutôt une créance contre le donataire, que s'est constituée le donateur en donnant l'intégralité des biens, il y a, dans ce cas, charge, et non réserve, et la déduction de la somme réservée ou présentée comme réserve n'est pas possible, Tel est le cas, par exemple, de la réserve d'une somme d'argent, à prendre sur un immeuble donné (Limoges,21 Décembre 1841); de la réserve stipulée par le donateur en vue de disposer d'une somme déterminée, affectée sur des immeubles donnés (Béziers, 22 Décembre 1852), de la réserve par le donateur d'une somme d'argent n'existant pas en nature, qui constitue une simple dette (Beauvais, 15 Mai 1876).

Influence de la régularité de l'acte de donation sur la liquidation des droits.

Jusqu'ici, on a examiné les bases de liquidation, sans s'occuper de la régularité de l'acte. Ce point, cependant, mérite d'être examiné, parce que la donation au point de vue de la loi civile, est soumise à des conditions de forme particulières.Elle suppose un acte solennel, un consentement donné dans certaines formes prescrites à peine de nullité, et enfin, lorsqu'elle porte sur des effets mobiliers, la rédaction d'un état estimatif.

Toutes ces règles qui sont, au point de vue civil, indispensables à la validité de la donation, sont, en principe, sans influence au point de vue de l'application de la loi fiscale, du moment que le contrat est

Source : BIU Cujas

formé, les droits sont exigibles, quand bien même le contrat serait nul ou annulable, C'est l'application de ce principe général, que l'on connaît, que la nullité d'un acte est sans influence sur l'exigibilité des droits.

L'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX, en fait d'ailleurs une application particulière, en assujettissant à l'impôt les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, alors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers. D'autre part, la loi de Frimaire, dans son article 12 (Cod. art. 29), dispose que la mutation d'un immeuble est suffisamment établie pour la demande des droits d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière, et les paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés ou enfin, par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit. Il importe donc peu que les parties allèguent que la donation a été verbale, le droit exigible sera le droit de donation et non le droit de vente, et même, si les parties déclarent que telle a été leur intention - le droit de donation partage, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration -(Cass. civ. 13 Décembre 1837).

Par ailleurs, le receveur n'étant pas juge de la validité du contrat, le droit sera perçu, même si un acte ayant été dressé, il ne l'a pas été devant notaire, pourvu cependant que l'acceptation du donataire soit certaine et établie, car, autrement, il n'y aurait pas de contrat du tout.

Dans tous ces cas, les droits exigibles sont, le droit de donation ordinaire, ou le droit de donation partage, lorsque les parties déclarent avoir voulu procéder à un partage anticipé (Cass. 21 Décembre 1831).

Pour que l'acte nul sous seings-privés donne ouverture aux droits, il faut d'ailleurs qu'on le présente volontairement à la formalité ou qu'il en soit fait un usage juridique régulier. S'il tombe indirectement entre les mains de l'Administration, elle ne peut pas tirer usage pour réclamer le droit si par ailleurs les conditions prévues par l'article 12 de la loi de Frimaire (Cod.art.219) et précédemment rappelées n'ont pas été remplies (solut.du 8 Avril 1862).

Confirmation d'une donation irrégulièrement faite au point de vue civil

Si une donation irrégulièrement faite au point de vue civil est, par la suite, confirmée dans les conditions autorisées par les articles 1339 et 1340 du code civil, un droit fixe sera seul dû, par application de la règle :"non bis, in idem", si la donation primitive

Source : BIU Cujas

a été soumise au droit proportionnel. Si le droit proportionnel n'a pas été perçu, il convient de distinguer : La confirmation par le donateur, aux termes de l'article I339, doit consister en un nouvel acte, régulier cette fois, portant de nouveau donation. Dans ce cas, le droit de donation sera perçu au tarif en vigueur à la date de la nouvelle donation, qui n'a pas d'effet rétroactif. Ou bien la confirmation est faite par les héritiers ou ayant cause du donateur (art. I340). Elle peut résulter d'un acte déclarant ratifier la donation. Dans ce cas, il n'y a pas de nouveau contrat, c'est l'acte primitif qui, du fait de la ratification qui le couvre, reproduit ses conséquences, et qui dès lors, doit être taxé au tarif en vigueur et d'après les règles applicables au moment de la rédaction de l'acte initial.

De l'absence des formes requises par la loi civile doit être naturellement distinguée l'absence d'acceptation, qui est un vice de fond. Tant que la donation n'est pas acceptée, elle n'est, en effet qu'un simple projet, une simple offre de donation, qui, au cas où l'acte serait soumis à l'enregistrement, ne serait passible que du droit fixe de 22,50.

L'irrégularité de l'acceptation n'empeche pas le droit d'être exigible.

Du reste, de même que la solennité de l'acte n'est pas nécessaire pour la perception du droit, la solennité de l'acceptation ne l'est pas davantage, bien qu'elle soit prescrite, elle aussi, au point de vue civil. Si le consentement du donataire est nul pour vice de forme, les règles indiquées sont néanmoins applicables en droit fiscal, du moment que ce consentement a été donné. Sur ce point, cependant, on relève un certain flottement dans la jurisprudence. Dans certains cas, elle considère au point de vue fiscal, le manque des conditions requises pour la validité du consentement, comme une cause de nullité, dont le fisc n'a pas à tenir compte. Dans d'autres cas, au contraire pour des raisons pratiques inspirées d'un désir de protection des incapables, elle assimile l'absence de ces conditions à l'absence du consentement lui-même, l'acte rentrant dès lors dans la catégorie des actes inexistants ou imparfaits et n'étant pas impossables. Ainsi, les droits de donation ont été reconnus exigibles au cas, où il y avait eu acceptation, sans autorisation préalable du conseil de famille, par la mère tutrice, d'une donation faite à son enfant mineur; (solut. du I3 mars I89I); au cas de donation faite à plusieurs personnes et acceptée par certaines d'entre elles en leur nom personnel et en se portant fort pour les absents, (Cass. Req, I3 janvier I890, S. 9I, I, 38). Par contre, il a été décidé que ne pouvait donner ou-

Source : BIU Cujas

verture aux droits proportionnels la donation acceptée par un incapable non assisté ou non autorisé régulièrement (Cass. Ier août I836; S. 36, I, 2I0); la donation faite à un interdit et acceptée par son tuteur, sans l'autorisation du conseil de famille (trib de Neufchâtel, I5 novembre I855).

Acceptation ultérieure.

Il est à remarquer qu'aux termes de l'article I087 du Code civil, les donations faites par contrat de mariage n'ont pas besoin d'être formellement acceptées, l'acceptation résultant de la signature du contrat de mariage par les époux, à moins que ces donations ne s'adressent non aux futurs époux, mais à des tiers; dans ce cas, l'acceptation est indispensable au point de vue civil.

Si l'acceptation d'une donation a lieu par acte séparé, il va de soi que, tant que cette acceptation n'est pas intervenue, l'acte de donation n'est encore qu'un simple projet, uniquement passible du droit fixe de 22,50. Mais, lorsque l'acceptation intervient, la question qui se pose est de savoir si c'est l'acte lui-même d'acceptation qui donne ouverture au droit proportionnel, ou si c'est seulement sa notification au donateur.

L'Administration a adopté à cet égard, la règle suivante : le droit proportionnel est établi sur l'acte d'acceptation; mais si, faute de notification en temps utile, la donation reste sans effet, parce que le donateur n'étant pas encore saisi de l'acceptation intervenue, a, entre temps, révoqué sa libéralité, le droit proportionnel perçu sur l'acte d'acceptation peut être restitué (délib. du 23 mai I843).

Dans tous les cas, ce sont les tarifs de l'époque de l'acceptation qui sont appliqués, et, s'il s'agit de valeurs de bourse, c'est le cours de ce même jour qui est retenu.

Lorsque la donation a été consentie à un établissement qui jouit de la faculté d'accepter provisoirement, c'est l'acceptation provisoire qui emporte transmission, sous réserve de l'approbation de l'autorité supérieure; lorsque cette approbation interviendra, elle rétroagira, comme une condition suspensive, à la date de l'acceptation provisoire. L'article 8 de la loi du 4 février I90I a autorisé tous les établissements à accepter provisoirement ou à titre conservatoire, sans autorisation préalable, les donations qui leur sont consenties.

Si le donateur décède avant que la notification de l'acceptation lui ait été faite, la donation devient nulle, même s'il était encore vivant, au moment de l'acceptation, les droits perçus sont, dès lors, res-

Source : BIU Cujas

tituables. Aucun droit de rétrocession ou de mutation quelconque n'est exigible, pour le retour, dans la succession du donateur, du bien donné, sur lequel les héritiers de ce dernier devront naturellement acquitter les droits de mutation par décès.

Si c'est le donataire qui décède avant d'avoir notifié son acceptation au donateur, alors que cette acceptation est déjà intervenue, on admet généralement que les héritiers ont le droit de faire la notification, le contrat étant considéré comme s'étant formé conditionnellement par l'acceptation, sous réserve de sa notification, et ayant ainsi fait passer les biens donnés dans le patrimoine du donataire où ils seront soumis aux droits de succession.

Donation de fonds de commerce, y compris les marchandises.

Signalons également, en ce qui concerne les donations de fonds de commerce, que l'obligation de grouper, en vue d'une taxation unique, à titre de vente du fonds de commerce, tous les éléments de ce fonds y compris même les marchandises qui auraient été vendues verbalement ou par acte séparé, dès lors qu'elles font, en fait, partie de ce fonds et sont comprises dans sa mutation, n'existe qu'en matière de cession de fonds de commerce à titre onéreux (Cass. 2 août 1886, S. 87, I. 279). Elle n'existe pas, au contraire, en matière de donation. Si donc les éléments incorporels du fonds de commerce sont donnés seuls, et si par acte séparé, ou verbalement, il y a vente des marchandises qui garnissaient le fonds donné, la donation ne forme pas un tout avec cette aliénation, et celle-ci doit être taxée à part: si elle est réalisée par un acte, c'est le droit de vente mobilière de 6, 60 %, qui est exigible.

Il peut arriver que cette solution soit favorable, dans certains cas, au Trésor, car elle entraîne parfois sur la vente des marchandises la perception d'un droit de vente plus élevé, ce droit étant de 6, 60 %; que ne le serait d'après le degré de parenté, le droit de donation lui-même, étendu aux marchandises.

Donation d'office ministériel.

Au cas de donation d'office ministériel, les droits de donation sont perçus, sur l'écrit ou l'acte constatant la libéralité, d'après une évaluation en capital. Ces droits ne peuvent pas être inférieurs à ceux qui seraient dûs en appliquant, suivant la valeur de l'office, les tarifs ci-après : 2, 40 %, de I à 2.000 francs, 3, 60 % de 2.001 à 5.000 francs, 4, 80 % de 5.001 à 50.000 francs, 6 % de 50.001 à 100.000 francs, 7, 20 % au dessus de 100.000 francs (loi du 25 juin 1841, art. 8; loi du 30 juillet 1913, art.10; alin. 2; loi du 13 juillet 1925, art. 38, alin. 2; Cod. art. 306).

Source : BIU Cujas

Modalités des donations.

Les donations sont susceptibles de revêtir des modalités extrêmement diverses qui peuvent influer sur la liquidation des droits. Nous aurons à étudier successivement : I° - le terme et la condition. 2° - les donations alternatives, facultatives et multiples 3° - les donations greffées sur aliénation, et les donations avec charge de payer les dettes du donateur 4° - les institutions contractuelles, les donations par contrat de mariage et les donations entre époux. 5° - les donations indirectes, les donations déguisées et les donations secondaires, les dons manuels. 6° - les donations-partage. 7° - les donations à des collectivités publiques, soumises comme telles à un régime de faveur.

Le droit de donation est exigible même quand le dessaisissement n'est que partiel.

Au préalable, il convient de rappeler que bien que la donation entraîne, en principe, déssaisissement immédiat et irrévocable du donateur, le droit de donation n'en est pas moins exigible, lorsque le dessaisissement n'est que partiel, et ne comporte que la transmission d'éléments juridiques: par exemple, en cas de donation avec réserve d'usufruit (Cass. I9 février I878), en cas de donation avec réserve de nue-propriété, ou encore en cas de donation avec clause de retour, au cas de prédécès du donataire. Ce sont là, au surplus, des modalités prévues par les articles 949 à 952 du Code civil.

De même quand la donation est affectée d'une condition potestative.

De même, le droit de donation est exigible de suite, même si la donation est affectée d'une condition potestative, bien qu'aux termes de l'article 944 cette condition soit une cause de nullité de la donation, l'Administration n'ayant pas à apprécier la validité de l'acte qui lui est soumis.

La promesse de donation n'est pas taxable, non plus que la donation d'acquitter les dettes laissées à son décès par le donateur.

Par contre, ne constituent pas une donation régulière, donnant ouverture au paiement des droits: la donation avec réserve de nue-propriété et d'usufruit (Cass. 6 juillet I863); la promesse de donation, c'est-à-dire la donation qui n'a pas encore été acceptée ou pour laquelle le donateur n'a pas encore reçu notification de l'acceptation intervenue par acte séparé (délib.du II juin I823; Cass. I4 décembre I840); la donation imposant au donataire la charge d'acquitter les dettes que le donateur laissera à son décès (Cass. I4 juillet I807, I3 avril I8I5; decis. du 3 août I822). Cette donation, en effet est nulle, comme constituant une infraction au principe de l'irrévocabilité des donations puisqu'il est loisible au donateur, si bon lui semble, de réduire la donation à néant, en laissant à son décès des charges qui l'ab-

Source : BIU Cujas

sorbent entièrement (Cod. civ. art. 945). Pour qu'il en soit ainsi, d'ailleurs, il faut que la dette, dont le donataire serait chargé au moment du décès, soit indéterminée à la date où est faite la donation. Il en serait autrement, s'il s'agissait de payer telle ou telle dette définie et déterminée par le contrat lui-même, ou bien encore, s'il était prévu dans le contrat, que les dettes à payer, le seront dans les limites d'un certain maximum fixé.

Donation à terme.

Les donations affectées d'un terme ou d'une condition sont soumises aux règles habituelles à ces modalités.

Lorsqu'une donation est à terme, le droit de donation est immédiatement exigible, alors même que le terme serait incertain, et que la donation porterait sur une somme payable à la volonté du donateur, puisque cette somme devrait être acquittée, au plus tard, au décès de celui-ci (solut. du 25 août 1884).

Donation affectée d'une condition suspensive.

Quant à la donation affectée d'une condition suspensive, on sait déjà que la condition suspensive met obstacle au paiement immédiat du droit proportionnel; seul, le droit fixe de formalité de 22, 50 peut être réclamé, aussi longtemps que la condition n'est pas réalisée. Lorsque la condition se réalise, le droit proportionnel devient exigible et, comme la condition rétroagit au jour de la donation, c'est le tarif en vigueur à cette date, qui devra être appliqué, et sur la valeur que l'objet donné avait à la même date.

Donation affectée d'une condition résolutoire.

Au contraire, s'il y a condition résolutoire, le droit proportionnel est exigible immédiatement; c'est ce qui aura lieu, notamment, en cas de clause de retour conventionnel; aussi au cas où le donateur de l'immeuble s'est réservé de rentrer en possession du dit immeuble, en payant le prix convenu ou l'estimation à intervenir, étant d'ailleurs bien entendu qu'au cas où la condition viendrait à jouer, non seulement le droit de donation qui a été versé, resterait acquis au Trésor, puisque les résolutions n'emportent pas restitution, mais qu'en outre, le droit de vente immobilière serait exigible sur la rétrocession ou le retour de l'immeuble du donataire au donateur.

Au contraire, le droit de mutation ne sera pas exigible sur le retour du bien entre les mains du donateur, qui résulte de la révocation de la donation pour cause de survenance d'enfant; en effet, la rétrocession n'est ici le fait ni de la volonté des parties, ni de la sentence du juge; elle a lieu de

Source : BIU Cujas

" plein droit " et résulte de la loi; on est donc en présence d'un " mouvement légal " de valeurs, qui, comme tel, n'est pas imposable.

Il est, d'autre part, également admis que les parties peuvent demander, dans les délais fixés par la loi fiscale, la restitution des droits perçus sur la donation, en invoquant que cette perception se trouve annulée par un fait postérieur à la date à laquelle elle a été effectuée (loi du 18 janvier 1912).

Donations alternatives, facultatives ou multiples

La donation alternative.

La donation alternative est celle qui porte sur deux choses, dont l'une seulement doit être livrée par le donateur à son gré. C'est ainsi que le donateur pourra donner par acte un objet et une somme d'argent, équivalant à sa valeur, alternativement, c'est-à-dire en précisant que la délivrance ou de l'objet ou de la somme d'argent qui en représente la valeur, le libèrera complètement. Le droit proportionnel est immédiatement exigible. Quelle que soit celle des parties à qui appartient le choix de l'alternative, il ne sera perçu de droit que sur la valeur d'un seul des objets promis; si ces objets ne sont pas de même valeur, c'est sur celui qui a la valeur la moins élevée que le droit sera perçu, sauf paiement d'un complément de droit dans la suite, si c'est le bien le plus important qui est choisi comme objet de la donation.

La donation facultative.

Quant à la donation facultative, c'est celle qui ne comprend qu'une seule chose, mais avec la faculté pour le donateur de se libérer, en effectuant la délivrance d'une autre chose: tel le cas où le donateur donne par acte un objet déterminé, en se réservant simplement la faculté de se libérer par le versement d'une somme fixée. Dans ce cas encore, le droit proportionnel est immédiatement exigible; toutefois, comme il n'y a qu'un seul objet qui soit normalement prévu, c'est sur cet objet qu'il est assis; ce n'est que si l'usage de la faculté aboutissait à faire porter la donation sur une prestation ayant plus de valeur que l'objet prévu, qu'un supplément de droit serait éventuellement réclamé. Pour qu'il en soit ainsi, il faut d'ailleurs que la remise de l'objet ayant la valeur la plus élevée soit le résultat d'une clause facultative résultant de la donation elle-même. S'il avait été donné un objet, sans que le contrat comporte cette faculté pour le donateur de se libérer d'une

Source : BIU Cujas

autre façon, et si ensuite celui-ci, d'accord avec le donataire, donnait un autre objet de valeur supérieure, il y aurait là une nouvelle convention, indépendante de la première, et qui serait taxée à titre de vente, parce qu'en réalité, elle aboutirait à une dation en paiement, au moyen de laquelle le donateur s'acquitterait de l'obligation contractée du fait de la donation.

Les donations multiples.

Lorsque deux personnes font donation au même donataire, par le même acte, de biens propres à chacune d'elles, la perception doit être réglée, comme si chaque libéralité avait eu lieu par acte distinct. Il en sera ainsi, alors même que la chose transmise par l'un des donateurs consisterait en une créance à exercer sur les biens de l'autre, créance dont le donataire serait devenu débiteur, si une libéralité personnelle du créancier ne l'avait exonéré de cette charge.

Il peut également y avoir donation multiple, lorsque la donation porte sur plusieurs objets, par exemple, donation du prix d'une vente d'immeuble, et d'action en récision de cette vente; dans ce cas, chacun de ces objets, distinctement, est passible du droit proportionnel.

Donations greffées sur une aliénation et donations avec charge de payer les dettes du donateur

onation greffée sur une liénation.

Les donations greffées sur une aliénation, ainsi que les donations avec charge de payer les dettes du donateur appellent également quelques observations.

Lorsque la vente d'un objet est suivie de la remise totale ou partielle de son prix à l'acheteur, il y a deux conventions qui sont, en principe, taxables chacune au droit proportionnel qui lui est propre : l'une, au droit de vente, l'autre, constituée par l'abandon ou la remise du prix, au droit de donation. Cependant, si l'acte qui porte vente, contient lui-même donation immédiate et totale du prix, il y a lieu de ne percevoir qu'un seul droit, qui est celui de donation. Du moment que la vente est faite avec cette clause, insérée dans l'acte lui-même, que le prix ne serait pas payé, elle ne constitue qu'une fausse apparence, qui recouvre, pour le tout, une libéralité pure et simple. D'ailleurs, l'Administration admet, même lorsqu'il y a eu deux actes distincts: un acte de vente suivi d'un acte portant remise du prix à l'acquéreur, les parties à prouver qu'il n'y avait, en fait, qu'une seule convention, peut-être maladroitement présentée, et dont le but exclusif é-

Source : BIU Cujas

tait, en fait, la donation.

Inversement, si le vendeur a eu nettement la volonté, non de donner l'immeuble, mais de le vendre et d'en donner le prix, il y a vente, même si la remise consentie du prix est constatée dans l'acte.

Quant à la vente à un prix nettement inférieur à la valeur vénale de l'objet, elle ne saurait être assimilée, fiscalement, à une libéralité. L'Administration ne peut, en effet, se prévaloir de la vileté du prix pour réclamer le droit de donation, puisqu' elle est armée par la loi fiscale du pouvoir de recourir à l'expertise pour faire apparaître la valeur vénale réelle du bien, sur lequel le droit de vente doit être calculé. Il en serait cependant autrement (et c'est ce qui explique les nombreux cas d'espèce sur lesquels la jurisprudence a eu à statuer, puisqu'il s'agissait d'apprécier la véritable intention des parties), si le désir de gratifier l'acquéreur était manifesté d'une façon nette; si par exemple, le vendeur, sans énoncer le prix normal, déclare ne demander qu'un prix inférieur à la valeur de l'immeuble, parce qu'il désire faire bénéficier gratuitement l'acquéreur du surplus. Dans ce cas, le droit de vente devrait être perçu sur la valeur totale effective de l'immeuble, et le droit de donation, sur la somme dont il est fait remise. En d'autres termes, l'opération s'analyse ainsi : vente de l'immeuble, qui donne lieu à perception du droit de vente sur la valeur vénale réelle de cet immeuble, et donation d'une partie du prix normal, constituant la libéralité consentie à l'acheteur.

C'est également une double perception qui sera exigée, si un prix était d'abord stipulé pour une somme correspondant à la valeur de l'immeuble, et si le vendeur déclarait renoncer, à titre de remise, à une portion du prix, en se contentant du surplus.

Si, enfin, la vente a lieu moyennant un prix excessif, il peut se faire qu'il y ait là une donation de l'acquéreur au vendeur, pour la portion de la somme payée qui dépasse la valeur réelle de l'immeuble ou de l'objet vendu.

Pour qu'il soit possible de réclamer le droit de donation, il faudra d'ailleurs que l'Administration soit en mesure de prouver l'intention de l'acquéreur de gratifier l'autre partie, ainsi que la dissimulation qui aurait été faite, d'une donation sous la forme d'une vente.

Si une personne fait une donation avec réserve d'usufruit, et que, pour tenir lieu au donataire de cette réserve, elle lui accorde, soit une rente, soi

Source : BIU Cujas

une pension, soit même un usufruit, portant sur d'autres objets, il y a là deux libéralités, qui se complètent, et qui motivent, par conséquent, une double perception (Cass. 2I août I872, S. 72.I.44I).

Donation avec charge de payer les dettes du donateur.

Enfin, lorsque le donataire est tenu, pour une cause quelconque, de payer les dettes du donateur, cette circonstance est naturellement, sans influence sur le droit de donation, puisque c'est d'une libéralité avec charges qu'il s'agit, et qu'en cette matière on ne déduit pas les charges; mais, en outre, il est possible, dans certains cas, qu'elle entraîne exigibilité du droit d'obligation ou de reconnaissance de dette: il en est ainsi, lorsque l'acte contient une déclaration suffisamment explicite du donateur pour valoir titre contre lui au profit de ses créanciers. Si, par exemple, l'auteur de la donation met à la charge du donataire le paiement de certaines dettes, en précisant l'origine et la cause de ses dettes, de façon que le créancier puisse se servir des énonciations de l'acte pour établir sa créance, il y aura lieu à application, en plus du droit portant sur la donation, du droit de titre, c'est-à-dire à taxation, à son droit propre, de la disposition qui a constitué titre pour l'obligation que le donataire est chargé d'exécuter. Ce droit d'obligation ne sera toutefois pas exigible, si la mention de l'acte consiste dans une simple énonciation de dette, destinée à permettre au donataire de connaître exactement la charge de la libéralité qui lui a été consentie, et non conçue en des termes tels que le créancier puisse s'en prévaloir D'ailleurs, le droit d'obligation serait exigible, si le créancier du donateur était présent à l'acte, la mention faite sur l'acte, en sa présence, de la dette du donateur envers lui lui créant indiscutablement un titre.

Les donations éventuelles, les institutions contractuelles, les donations par contrat de mariage, et les donations entre époux.

Les donations éventuelles.

Les donations éventuelles ne sont pas spécialement visées par la loi fiscale. Au sens large du mot, on peut dire qu'une donation éventuelle est toute donation dont la réalisation est subordonnée à la réalisation d'une condition suspensive. Ce n'est pas dans ce sens large que le terme est pris en droit fiscal. Au point de vue usuel de l'enregistrement, la donation éventuelle est celle qui, étant subordonnée à l'événement du prédécès du donateur, donne ouverture, lorsqu'il s'est réalisé, au droit de succession, puisque

Source : BIU Cujas

le droit du donataire ne s'ouvrira qu'au décès du donateur. La validité de donations de ce genre, après avoir été contestée, qui s'appuyaient sur cet argument que la donation pour cause de mort n'a pas été prévue par le Code civil, a été admise par la jurisprudence de la Cour de cassation (Voir, notamment, l'arrêt de la chambre civile du 8 novembre 1886, D.P. 87, I, 487; S. 87.I.33). En conséquence, tandis que la donation, subordonnée à une condition suspensive ordinaire, est soumise, lorsque cette condition se réalise, au droit proportionnel de donation, la donation éventuelle, telle qu'on vient de la définir, est assimilée à un testament, et n'est sujette qu'au droit de mutation par décès. Elle est régie par l'article 68 § 3, N° 5 de la loi de Frimaire, et l'article 45 N° 4 de la loi du 28 février 1816 (Cod.art. 270 § 8 n° 4) qui visent " les testaments et tout autre acte de libéralité qui ne contient que des dispositions soumises à l'événement du décès, et les dispositions de même nature, qui sont faites par contrat de mariage entre les futurs ou par d'autres personnes ".

La donation éventuelle doit être acceptée par le donataire. Cette acceptation, une fois donnée, lorsque le décès du donateur survient, le donataire se trouve saisi rétroactivement de la propriété de l'objet du jour du contrat, par application de la règle de l'effet rétroactif de la condition suspensive réalisée. Il s'ensuit que la renonciation du donataire à la succession du donateur ne le dispenserait pas du paiement des droits de mutation. Cette renonciation entraînerait même application d'un droit de donation, en plus du droit de succession, du fait qu'une transmission s'opèrerait ainsi au profit des personnes appelées à être saisies de la propriété du bien, à défaut du donataire.

L'institution contractuelle.

L'institution contractuelle, également connue sous le nom de donation de biens à venir, et qui est prévue par l'article 1082 du Code civil, donne ouverture, comme la donation éventuelle ordinaire, d'abord sur l'acte qui la contient, au droit fixe de testament de 56 Frs 20; ensuite, lors du décès du donateur, au droit de mutation par décès.

Au contraire de ce qui existe pour les donations éventuelles ordinaires, celui qui est institué contractuellement est libre de refuser ou d'accepter la donation, lorsque survient le décès de l'instituant. Si l'institué renonce à la donation, il ne doit aucun droit de mutation. Seulement, tandis que l'institution contractuelle laisse subsister pour l'instituant le droit de disposer du bien à titre onéreux en dépit de

Source : BIU Cujas

l'institution, le donateur, au contraire, dans la donation éventuelle ordinaire, n'a plus le droit, une fois la donation consentie, de disposer du bien, même à titre onéreux.

De même il peut y avoir institution contractuelle dans des cas où il n'y a pas possibilité de donation proprement dite. Tel serait le cas pour des biens donnés au donataire et aux enfants qu'il pourra avoir plus tard, alors qu'une donation proprement dite, autre qu'une institution contractuelle, ne peut avoir lieu qu'au profit du donataire seul.

Les donations par contrat de mariage.

Nous sommes ainsi amenés à étudier les donations par des tiers aux futurs époux dans un contrat de mariage. Ces donations ont toujours joui - il en était déjà ainsi dans la loi de Frimaire - d'un tarif de faveur, justifié par le désir de faciliter l'établissement des jeunes époux. Pour que ce tarif de faveur soit applicable, il est, du reste, indispensable que la donation soit faite dans le contrat de mariage lui-même, et non par acte séparé. Une donation faite par acte séparé, même effectuée en vue du mariage, serait soumise au tarif des donations ordinaires (Cass 30 janvier 1839, S. 39, I, 221; 7 nov. 1842, S. 42. I. 820). Cependant, si le contrat de mariage constatait l'existence d'un don manuel antérieur, le droit réduit serait applicable, bien que la donation effective ait eu lieu, en fait, antérieurement au contrat. Le don manuel n'ayant pas eu d'existence juridique avant la mention du contrat qui l'a constaté, est assimilable, effectivement, à une donation qui aurait été faite dans le contrat lui-même. Il en serait autrement, la donation, au lieu d'un don manuel, avait consisté en une donation parfaite aux termes d'un acte antérieur; cet acte se trouvant simplement rappelé dans le contrat de mariage. Par ailleurs, comme la donation n'est valable et ne produit ses effets que du jour de l'acceptation par le donataire, si une donation consentie avant le contrat est simplement acceptée dans ce contrat, il y a lieu d'appliquer le droit de donation au tarif réduit, puisque la donation consentie, tant qu'elle n'avait pas été acceptée, n'était encore qu'une offre de donation, et n'est devenue donation véritable qu'au moment, et du fait de l'acceptation (Cass. 9 avril 1828, S. 28.I.15).

Donation par contrat de mariage, affectée d'une condition suspensive.

Au cas où la donation est affectée d'une condition suspensive, il y a lieu de distinguer : si la donation est consentie dans le contrat, pas de difficulté; c'est le tarif réduit qui sera seul applicable. Si, en effet, la condition se réalise, elle rétroagira au jour même du contrat, c'est-à-dire que la

Source : BIU Cujas

date de la donation se trouvera ramenée rétroactivement à celle du contrat lui-même. Si, au contraire, la donation sous condition suspensive a été consentie avant le mariage, et sous réserve du mariage du donataire, l'arrivée de la condition, que constitue le mariage, rétroagissant au jour de la donation, celle-ci sera antérieure au contrat : c'est donc le tarif ordinaire, et non le tarif de faveur, qui devra être appliqué (Cass. 15 mai 1834. S. 34.I.406).

La donation postérieure au contrat de mariage ne peut plus bénéficier du tarif de faveur. Cependant si, avant la célébration du mariage, entre les mêmes personnes et en présence des mêmes parties et avec leur consentement, le contrat de mariage était modifié, le second acte serait considéré comme faisant partie intégrante du premier, et, si ce second acte contenait une modification de la donation contenue dans le contrat primitif, le droit de donation au tarif réduit serait exigible. Il en serait de même, si une donation était consentie seulement dans cet acte complémentaire, ne l'ayant pas encore été dans le contrat primitif, car les deux actes se complétant l'un l'autre sont considérés comme ne constituant, par leur ensemble, qu'un seul et même contrat.

Donation par contrat de mariage au profit d'une personne autre que les futurs époux.

Si un contrat de mariage contenait une donation au profit d'une personne autre que les futurs époux, il va de soi que c'est le tarif de droit commun qu'il y aurait lieu d'appliquer. Si la donation à un tiers revêtait la forme d'une donation secondaire, imposée par le donateur au donataire futur époux, au profit d'une tierce personne, le droit de donation au tarif normal serait exigible sur cette donation secondaire faite à la tierce personne. Le droit au tarif réduit le serait, d'autre part, sur le montant de la donation faite au futur époux, mais déduction faite de la donation secondaire.

Dispense d'acceptation formelle.

Les donations par contrat de mariage sont dispensées de l'acceptation formelle qu'exige, en principe, l'article 932 du Code civil pour les donations ordinaires. L'acceptation résulte suffisamment du fait que les futurs époux, parties principales au contrat, ont apposé leur signature au pied de l'acte. Le droit proportionnel est exigible sans qu'aucune difficulté puisse surgir à cet égard. Il est à remarquer que, de ce fait que le donateur est engagé, dès que le contrat a été signé, il n'en résulte pas que la réalisation de la donation soit immédiate. Elle est, en effet, subordonnée à la conclusion du mariage (C. civ. art. 1088), de sorte qu'à appliquer strictement les principes, le droit proportionnel ne devrait pas

Source : BIU Cujas

être immédiatement exigé, mais simplement le droit fixe. On a vu dans l'Introduction générale, que c'est un des cas, d'ailleurs assez rares, où le fisc a fait fléchir l'effet de la condition suspensive, parce qu'il a considéré qu'il était plus simple, la condition étant de celles qui se réalisent la plupart du temps, puisque le mariage suit généralement le contrat, d'exiger tout de suite le droit proportionnel, sauf, si la célébration du mariage n'a pas lieu, à procéder à la restitution.

La donation de biens présents par contrat de mariage.

La donation de biens présents par contrat de mariage peut être faite dans les termes de l'article 1086 du Code civil, c'est-à-dire sous des conditions dépendant de la volonté du donateur, le donataire étant tenu d'accomplir ces conditions, s'il n'aime mieux renoncer à la donation. D'autre part, la donation est caduque, aux termes de l'article 1089 du Code civil, si le donateur survit à l'époux donataire et à sa postérité. Le donateur est dessaisi néanmoins, du jour de la donation. L'Administration frappe, en général, les donations de ce genre du droit de testament, et, lors du prédécès du donateur, des droits de succession, c'est-à-dire que ces donations sont assimilées aux institutions contractuelles étudiées précédemment. Elles sont considérées comme effectuées sous condition de survie du donataire, et ne produisant leurs effets que du fait du décès de l'auteur de la libéralité. Ce qui les transforme en libéralité à cause de mort. Il n'en serait autrement que si le donataire était mis immédiatement en possession, auquel cas l'exigibilité immédiate du droit de donation serait admise sur la jouissance qui lui est dévolue, et alors même que le donateur se serait réservé la faculté, que lui reconnaît le Code, de disposer, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, de l'objet de la donation.

La donation de biens à venir par contrat de mariage.

La donation de biens à venir ou institution contractuelle que nous avons précédemment examinée, peut se retrouver dans le contrat de mariage, également au titre des libéralités faites aux futurs, non pas par leurs auteurs, mais par des tierces personnes.

La donation de biens présents et à venir.

Enfin, la donation de biens présents et à venir (Cod. civ. art. 1084) ne diffère de l'institution contractuelle que par le droit d'option dont jouit le donataire, et en vertu duquel il est, sous certaines conditions, autorisé lors du décès du donateur à scinder la donation faite à son profit, c'est-à-dire à répudier, si bon lui semble, les biens à venir, pour s'en tenir aux biens présents. La loi exige, d'ailleurs en vue de rendre cette option possible, qu'au moment où est faite la donation, et pour qu'elle soit valable,

Source : BIU Cujas

soit établi un état des dettes et charges, existant au jour de la donation, ce qui permettra au donataire de se prononcer, au décès du de cujus, en connaissance de cause, et de savoir s'il a ou non intérêt à s'en tenir aux biens présents, c'est-à-dire aux biens tels qu'ils se comportaient au jour de la donation. Au cas où le donataire opte pour ce dernier parti, il acquiert rétroactivement la propriété de ces biens du jour du contrat. Lorsqu'au contraire, il opte pour les biens à venir, on se trouve en présence d'une institution contractuelle proprement dite.

La jurisprudence a admis que la donation de biens présents et à venir dans le contrat de mariage n'a point, de par elle-même, effet translatif, et n'est, par suite, assujettie qu'au droit fixe. C'est, en effet, le décès du donateur seul qui réalisera la transmission de propriété. La donation n'entraîne donc pas dessaisissement immédiat, elle implique dessaisissement différé au jour du décès et au cas de prédécès du donateur (Cass. I5 février I830, D.P. I830, I, I26). Tant que vit le donateur, le donataire ne possède aucun droit définitif de propriété; c'est pourquoi, même sur les biens présents, le droit proportionnel n'est pas perçu jusqu'au décès du donateur (I). Si, au décès du donateur, le donataire opte pour les biens présents, le droit de donation sera exigible; s'il opte pour les biens à venir, on appliquera les règles de l'institution contractuelle, c'est-à-dire qu'on exigera le droit de testament et le droit perçu sur la transmission héréditaire.

Si toutefois, au lieu d'une donation cumulative de biens présents et de biens à venir, le donateur consent séparément deux donations, l'une de biens présents, et l'autre de biens à venir, chacune d'elles doit être régie par les règles qui lui sont propres,

---

(I)- Si, par exception le donataire était mis en possession immédiate des biens présents, le droit proportionnel de donations serait exigible sur la transmission actuelle de jouissance,d'après la valeur de cette jouissance (avis du Conseil d'Etat des I9, 22 décembre I809).

Lorsqu'il est stipulé que le donataire pourra disposer de la propriété ou de la nue-propriété des biens présents, la régie considère le droit proportionnel de donation comme exigible (delib. du 28 juil. I829, Bayonne, 29 novembre I843.- En sens contraire : Cass. 28 janvier I829, I5 février I830).

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire que la donation de biens présents sera soumise immédiatement au droit proportionnel, et la donation de biens à venir simplement au droit fixe des libéralités à cause de mort, le droit proportionnel afférent à cette dernière, qui sera, en l'espèce, le droit de succession, n'étant exigible qu'au décès du donateur.

Lorsque la donation de biens présents et à venir comprend des objets déterminés ou des corps certains, on présume que le donateur a voulu se dessaisir actuellement de ces objets, et on taxe deux donations distinctes, l'une immédiate entre vifs et l'autre éventuelle de biens à venir.

Si, enfin, la donation porte sur une somme qui ne sera reçue qu'au décès du donateur, l'Administration distingue entre les donations de sommes payables après le décès du donateur, et celles de sommes à prendre dans la succession du donateur. Dans le premier cas, il y a donation entre vifs, passible du droit proportionnel, toutes les fois que le donateur se dessaisit actuellement de la propriété de la somme, c'est-à-dire s'interdit toute possibilité de revenir sur la transmission effectuée. Dans le second cas, il y a donation éventuelle à cause de mort, et le droit fixe est seul dû. Mais, si la somme devait produire intérêt, cet intérêt serait capitalisé au dernier IO, et taxé de suite au droit proportionnel, parce que ce serait une donation actuelle, le capital demeurant taxé au droit fixe à titre de donation éventuelle.

Les donations entre époux par contrat de mariage.

Dans le contrat de mariage, les futurs époux se consentent souvent des donations de biens présents ou de biens à venir, ou, cumulativement, de biens présents et à venir. Les règles de perception sont celles des donations ordinaires.

La donation faite par le futur à la future d'une rente viagère, dont il est dès à présent débiteur, et dont il se déssaisit de suite, mais avec clause de jouissance éventuelle en cas de survie de la future seulement, n'est passible que du droit fixe, parce que ce n'est là qu'une donation éventuelle.

Donations entre époux pendant le cours du mariage.

Par ailleurs, pendant le cours du mariage, les époux peuvent stipuler entre eux des donations. La condition de révocabilité est de l'essence même des donations entre époux. Aux termes de l'article IO96 du Code civil, elles sont, en effet, révocables à volonté; à ce titre, elles se rapprochent des donations à cause de mort; cependant, elles sont considérées comme des donations entre vifs. La donation qui porte entrée en jouissance immédiate, est passible du droit proportionnel immédiatement, parce que la possibilité

Source : BIU Cujas

de révocation ne constitue pas une condition suspensive, mais au contraire une condition résolutoire, qui est sans influence sur la perception du droit (Cass. 31 août 1853, S. 53. I. 765).

Quant à la donation de biens à venir, elle n'est évidemment passible que du droit fixe.

Révocation d'une donation.

La révocation d'une donation qui avait dessaisi de suite le donateur et saisi le donataire fait revenir naturellement la propriété des biens donnés entre les mains du donateur. Il y a là un mouvement en sens inverse, une rétrocession, qui devrait donner lieu à la perception du droit proportionnel. Cependant, l'Administration a abandonné l'application stricte de ce principe, et elle a admis que, sur l'acte de révocation, serait seul exigible le droit fixe (solut. du 27 octobre 1877).

Les donations de biens à venir subordonnées au prédécès du donateur, doivent être enregistrées seulement dans les trois mois de ce décès comme le testament (Cass. 20 juillet 1836).

Donations indirectes, Donations déguisées, Donations secondaires, Dons manuels

La donation indirecte.

La donation indirecte est celle qui résulte d'un contrat qui ne consiste pas par lui-même en un acte de donation, qui est véritablement et sincèrement un contrat différent, mais qui, indirectement, aboutit à une libéralité.

La donation indirecte, ne constituant pas une donation proprement dite, n'est pas soumise par la loi civile aux règles de forme des donations. Au point de vue fiscal, le même régime lui est appliqué que lorsqu'il y a donation directe, puisque l'élément imposable réside dans la libéralité, que celle-ci soit l'objet direct ou l'effet indirect du contrat. Le droit proportionnel sera donc perçu dans tous les cas où l'Administration peut prouver que le contrat, bien que ne constituant pas une donation, a abouti, en fait à une libéralité. Ce sont là des cas d'espèce, car il n'y a aucun critérium objectif qui permette de discerner d'une façon précise les libéralités de fait. Tout ce qu'on peut dire, c'est qu'on sera en présence d'une donation indirecte, toutes les fois que la transmission à titre gratuit résulte des stipulations de l'acte lui-même ou des circonstances de l'affaire; ainsi la renonciation par un héritier à exiger le rapport d'une donation faite en avancement d'hoirie à son cohéritier, constitue au profit de ce dernier une véritable libéralité passible du droit de donation. De

Source : BIU Cujas

même, il y a libéralité indirecte, lorsqu'une personne paye les dettes d'une autre, avec l'intention exprimée de renoncer à son recours contre le véritable débiteur, ou, ce qui revient au même, de gratifier celui-ci. Il y a encore donation taxable, bien qu'indirecte, lorsqu'un légataire universel, après avoir accepté son legs sous bénéfice d'inventaire, liquide sa succession, pour faire abandon aux héritiers naturels du reliquat actif de cette succession (Seine, 20 février I858). De même, lorsque des père et mère déclarent renoncer au profit de leur gendre acceptant, et jusqu'à son décès, au droit de retour conventionnel qui leur appartient sur certaines valeurs données par eux à leur fille décédée, cette convention équivaut à une donation d'usufruit, et est passible comme telle du droit proportionnel (Solut. du 30 mai I868). De même encore, lorsqu'un fils, à qui son père rend le compte de tutelle, donne décharge d'une partie du reliquat existant en sa faveur, et consent à ce que le surplus ne devienne exigible qu'au décès du père, et sans intérêts jusque là, il y a donation indirecte de l'usufruit de la somme conservée par le père, et le droit de donation devra être perçu sur la valeur de cet usufruit (solut. du 27 mars I860). Il en sera ainsi également, lorsque des deniers sont placés sous le nom d'un tiers, qui reçoit et qui accepte par acte public le titre de créance, ou bien encore lorsqu'une vente est consentie à vil prix, et que la vileté du prix procède d'une intention de libéralité, qui est bien établie, de la part du vendeur, et non pas d'une erreur d'appréciation de sa part, ou encore de la nécessité où il se serait trouvé de se procurer de l'argent.

Les donations secondaires, accessoires à un contrat à titre onéreux.

La théorie des donations secondaires découle, en droit civil, de l'article II2I du Code civil, d'après lequel " on peut pareillement stipuler au profit d'un tiers, lorsque telle est la condition d'une stipulation, qu'on fait pour soi-même, ou d'une donation qu'on fait à un autre ". Celui qui a fait cette stipulation ne peut plus la révoquer, si le tiers a déclaré vouloir en profiter.

La donation secondaire est donc celle qui est accessoire à un contrat principal, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit, puisque la loi parle de stipulation accessoire, soit à une stipulation qu'on fait pour soi-même, soit à une donation qu'on fait à autrui. Il est d'ailleurs indispensable que celui à qui la libéralité profite, l'accepte expressément ou tacitement. L'acceptation, si elle est tacite, doit résulter des stipulations d'un acte écrit; elle ne

saurait être purement verbale. Si l'acceptation est donnée, le droit de donation est exigible. Il y a donation donnant ouverture à un droit proportionnel propre, différant du droit principal et ne se cumulant pas avec lui, ni totalement, ni partiellement, lorsque par exemple, le prix, dans un contrat à titre onéreux, est stipulé non pas au profit du vendeur, mais au profit d'une tierce personne. Si cette délégation est effectuée dans une intention de libéralité, il y aura application du droit de mutation à titre onéreux sur la disposition principale, du droit de donation sur la délégation de prix faite dans l'intention de gratifier le tiers.

Donations secondaires accessoires à un contrat à titre gratuit

Dans les donations secondaires, qui sont accessoires, non pas à un contrat à titre onéreux, comme dans l'exemple qui précède, mais à un contrat à titre gratuit, trois cas doivent être distingués : ou bien la donation principale et la donation secondaire sont pures et simples; ou bien la donation principale est pure et simple et la donation secondaire est à terme ou sous condition; ou bien, enfin, la donation principale est pure et simple, la donation secondaire étant éventuelle, et soumise au décès du donateur.

I° La donation accessoire et la donation principale sont pures et simples.

I° - Au premier cas, c'est-à-dire lorsque les deux donations, principale et secondaire , sont pures et simples, le donataire principal est considéré comme ne jouant vis-à-vis du donataire secondaire que le rôle d'un intermédiaire, chargé de transmettre à celui-ci l'émolument que lui a attribué le donateur. En d'autres termes, lorsque le donateur, Primus, fait une donation à Secundus, en le chargeant de faire de son côté, une certaine donation à Tertius, la donation est considérée comme une opération unique faite d'emblée au profit de deux personnes. Il n'y aura donc pas application d'un premier droit de donation sur le montant total de la donation principale et, ensuite, d'un second droit de donation, sur la fraction de la chose donnée, transmise de Secundus à Tertius, solution à laquelle on serait normalement conduit si on voulait voir dans la donation secondaire une charge de la donation principale. Il y aura application d'un droit unique englobant les deux fractions de la donation, celle qui restera entre les mains du donataire principal et celle qui passera aux mains du donataire secondaire : c'est-à-dire que le donataire principal paiera le droit sur l'objet de la donation, seulement déduction faite de l'émolument du donataire secondaire celui-ci payant corrélativement sur le montant du dit émolument (avis du C. D'Etat des 2, IO décembre I808; Cass. 2I janvier I8I2). Il faudra donc, pour l'applica

Source : BIU Cujas

tion du tarif, prendre en considération, le cas échéant, le degré de parenté de chacun des donataires avec le donateur. Point de difficulté, si les deux donations, principale et secondaire, sont acceptées immédiatement. Si la donation secondaire n'est pas acceptée, la donation principale l'étant seule (I), on taxera, dans cette hypothèse, faute de pouvoir trouver d'autre base de taxation, sur la totalité du bien transmis, en ne prenant en considération que le degré de parenté existant entre le donateur et le donataire principal. Si, par la suite, le donataire secondaire vient à accepter pour sa part, et si, en raison de son degré de parenté plus éloigné, un supplément de droit devient exigible, l'imputation du droit déjà payé par le donataire principal sur l'objet de la donation secondaire est admise par l'Administration, même au cas où l'acceptation du donataire secondaire intervient plus de deux ans après le paiement des droits afférents à la donation primitive. Si, au contraire, l'acceptation tardive du donataire secondaire avait pour effet de révéler un excédent de perception, c'est-à-dire établissait qu'il a été perçu des droits supérieurs à ceux qui étaient exigibles, étant donné le degré de parenté du donataire secondaire, l'excédent de droit ne pourrait être restitué que dans les délais fixés par la loi du I8 janvier I9I2, en matière de restitution, c'est-à-dire dans le double délai de cinq ans, à partir de la perception excessive, et d'un an à partir de l'acceptation du donataire secondaire, puisque c'est cette acceptation qui constitue le fait ultérieur à la perception primitive, motivant la restitution totale ou partielle du droit.

2° La donation secondaire est à terme.

2° - Si la donation secondaire est à terme, les mêmes règles de perception sont applicables. Il en est ainsi, notamment, lorsque la donation immédiate, et non affectée d'une condition suspensive, est subordonnée au décès du donateur.

(I) - Il n'y a pas à prévoir l'hypothèse où la donation principale elle-même ne serait pas acceptée, car alors il n'y aurait pas de donation du tout. Au contraire, il est possible que la donation principale soit acceptée et que la convention soit parfaite sans que la donation secondaire ait fait l'objet de l'acceptation du tiers bénéficiaire.

Source : BIU Cujas

Si la donation secondaire est, au contraire, sous condition suspensive, la perception n'est évidemment régularisée qu'au moment de la réalisation de la condition, mais les règles de perception sont encore les mêmes, puisque l'arrivée de la condition a pour effet de rétroagir au jour de la donation. Notamment, lorsqu'une donation entre vifs est faite à charge, pour le donataire, de remettre une somme ou des valeurs déterminées à un tiers, que le donateur a entendu également gratifier, il n'est dû, en vertu de l'avis précité du conseil d'Etat, qu'un seul droit de donation, alors même que la donation secondaire serait soumise à une condition suspensive.

Les droits sont immédiatement perçus sur l'intégralité des biens compris dans la donation originaire, au tarif en vigueur à la date de cet acte et suivant le degré de parenté existant entre le donateur et le bénéficiaire principal; puis, lors de la réalisation de la condition mise à la donation secondaire, ces droits sont imputés jusqu'à due concurrence sur la donation secondaire.

3° Les donations secondaires éventuelles.

3° - Les donations secondaires éventuelles sont celles qui sont subordonnées à la mort du donateur et à la survie du donataire. Lorsque sur la donation principale se greffe une donation de cette nature, on est en présence d'une donation principale, qui est vraiment une donation entre vifs, et d'une donation secondaire, qui est une donation à cause de mort et qui, en conséquence, si la condition se réalise, donnera ouverture, non pas au droit de donation, mais au droit de succession. Sur le droit de succession dû le cas échéant, il n'y a pas lieu d'imputer le droit de donation perçu sur l'intégralité de la donation primitive (Cass. 2I mars I860).

Le bénéficiaire d'une donation secondaire effectivement réalisée est censé avoir acquis dès la date de la donation principale, les biens dont il est gratifié en vertu de ce dernier contrat et c'est à cette date qu'on doit se placer pour déterminer la valeur imposable des biens transmis et le tarif à appliquer (Solut. du I5 septembre I9I7).

La donation déguisée.

La donation déguisée n'est pas inspirée par le même esprit que la donation indirecte. Celle-ci, on l'a vu, est la conséquence d'un contrat autre qu'une donation, mais qui a été présenté sous la forme qui correspondait à la réalité. La donation déguisée, au contraire, procède d'une intention de fraude, fraude qui peut être commise au préjudice d'autres intérêts

Source : BIU Cujas

privés, par exemple, au préjudice de personnes successibles, ou avoir pour objet de léser le fisc, en bénéficiant de droits moins élevés. Le cas le plus typique est celui d'une vente prétendue, dans laquelle un prix a été stipulé et payé, si l'on en croit les mentions de l'acte, alors qu'en réalité, il y a eu donation. Comme on l'a déjà indiqué, l'Administration de l'enregistrement a le droit de rechercher pour la rétablir et la taxer en conséquence, la véritable nature des contrats, ce droit lui a été notamment toujours reconnu en matière de donations déguisées.

Ainsi, lorsqu'une donation est déguisée sous forme d'une vente d'immeuble ou d'une cession de créance, la preuve de la donation pourra résulter de l'un des éléments suivants : la cession a été faite au profit d'une personne sans fortune, qui ne pouvait avoir la possibilité de payer le prix prétendu; ou bien l'aliénation a eu lieu sous réserve d'usufruit et moyennant un prix indiqué comme payé comptant hors de la vue du notaire; elle a été consentie par une personne âgée à son héritier, ou à son légataire universel, sans fortune actuelle; ou encore, dans la succession du prétendu vendeur, décédé peu de temps après l'aliénation, il ne se retrouve aucune trace du paiement (V. notamment : Cass. 9 juillet I86I, S. 6I, I, 788; jurisprudence nombreuse et constante).

Il est d'ailleurs assez fréquent que, des contestations d'ordre juridique étant survenues entre les contractants, la fraude qu'ils ont commise soit démasquée par le tribunal auquel a été soumis le litige : le tribunal reconnaît que la vente a déguisé une donation. Dès lors, l'Administration n'a plus aucune preuve à administrer; il lui suffit d'appliquer le jugement, en percevant le droit de donation, sauf imputation du droit de vente déjà perçu. De même, le jugement peut reconnaître qu'un acte présenté comme remplissant une obligation constitue une libéralité (Cass. II février I896).

La donation peut être aussi déguisée sous la forme d'une quittance; par exemple, lorsqu'il est donné quittance d'une somme censée remboursée, et qui ne l'a pasété réellement. De même, dans un contrat de rente viagère, où il n'y a aucun aléa réel pour le débi rentier, parce qu'il bénéficie de revenus largement supérieurs, au montant de la rente, il n'y a pas constitution de rente, mais véritable donation (sur ce point encore, jurisprudence très nombreuse, en particulier : Cass, 5 janvier I909). Le doute n'est pas possible, lorsque le revenu des biens est supérieur

Source : BIU Cujas

ou même simplement égal au montant de la rente, ou bien lorsque la rente est inférieure à celle qui aurait été servie dans les memes conditions, par une compagnie d'assurances. Le droit de donation est dû.

Un acte de formation de société peut, de même, dissimuler une donation, par exemple, lorsque les prétendus apports dans une société de famille (le cas est fréquent) ne sont pas réellement effectués et que les parties qui sont censées les avoir faits bénéficient de tous les mêmes avantages que s'il y avait eu apport (Lille, I3 décembre I888).

Les dons manuels.

Le don manuel, à l'inverse de la donation ordinaire ou de la donation-partage, qui peuvent comprendre toutes sortes de biens corporels ou incorporels, meubles ou immeubles, du fait qu'il intervient en dehors de tout acte ou de toute convention, ne peut porter que sur des biens, dont la transmission, en vertu de l' article 2279 du Code civil, s'opère par la simple tradition; ce sont principalement les meubles corporels en toute propriété, en nue-propriété ou en usufruit, ou encore les bijoux, les espèces monnayées les titres au porteur, les billets de banque, etc...

Le caractère licite du don manuel n'a jamais été contesté en droit civil, bien que le don manuel échappe nécessairement aux formalités et aux solennités prescrites pour les donations ordinaires. En effet, les formalités prescrites par la loi concernent, a-t-on dit, l'acte de donation, et non la donation sans acte. La seule question discutée a été de savoir si le don manuel ne créé pas simplement un état de fait, résultant de la tradition manuelle de l'objet et couvert par l'article 2279 du Code civil, ou s'il créé un état de droit puisqu'il découle d'un accord des volontés. C'est cette dernière solution qu'a admise la jurisprudence, qui reconnait la validité des pactes accessoires à un don manuel et comportant, par exemple, certaines réserves au profit du donateur.

Au point de vue fiscal, le don manuel, de même que la donation ordinaire, doit être accepté. Il doit comporter une libéralité et ne pas être annhilé par des charges qui en excèdent la valeur, sans quoi il y aurait don en sens inverse, ou dation en paiement passible du droit de vente. Il doit comporter dessaisissement du donateur, et de par son essence même, il ne peut porter que sur des biens présents du donateur puisqu'on ne peut transmettre actuellement par tradition que des objets matériellement existants.

Le régime des dons manuels avant la loi de I850.

Avant la loi du I8 mai I850, la loi de Frimaire n'assujetissait toutes les donations de meubles et, en particulier, les dons manuels au droit d'enregistrement qu'autant qu'ils étaient constatés par des

Source : BIU Cujas

actes formant titre entre les parties intéressées, et dans lesquelles elles trouvaient le principe des actions qu'elles pouvaient avoir à diriger respectivement les unes contre les autres (Cass. 24 janvier I854).

On sait que les droits frappant les mutations de meubles entre vifs sont des droits d'acte, c'est-à-dire exigibles seulement quand il y a un écrit. Dès lors, si un don manuel était simplement rappelé ou mentionné incidemment dans un acte, cet acte ne formant pas titre entre les parties, le droit de donation ne pouvait être réclamé. En fait, les dons manuels y échappaient presque toujours, puisque le propre de ces libéralités est d'être faites sans actes. Ce n'est que dans des cas assez rares qu'ils pouvaient être assortis ensuite d'un acte écrit valant titre.

Le régime de la loi du I8 mai I850.

En vue de mettre un terme aux abus que provoquait ce régime et des facilités qu'il donnait aux particuliers pour esquiver les droits de donation, l'article 6 de la loi du I8 mai I850 a introduit un régime plus rigoureux. Ce texte dispose que " les actes renfermant, soit la déclaration par le donataire ou ses représentants (héritiers, mandataires, etc..), soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel sont sujets au droit de donation (I) ". L'innovation consiste en ce que, pour que le droit de donation soit exigible, il n'est plus besoin d'un acte constituant titre au profit de l'une ou l'autre des personnes qui ont été parties au don manuel, il suffit de la relation, même de façon incidente, de la simple mention par le donataire ou par l'autorité judiciaire de l'existence du don manuel dans un acte ou un jugement, et sans qu'aucun effet juridique en découle. C'est en un mot la simple constatation de fait émanant du donataire ou du juge qui est l'élément imposable : " le droit proportionnel s'applique exclusivement au fait de la constatation du don manuel par le donataire et non pas à l'existence d'un lien de

---

(I) - Le texte légal parle de déclaration " pour " le donataire ou ses représentants. Il a été reconnu que c'est là une erreur matérielle, et qu'il faut lire, non pas déclaration pour le donataire, mais par le donataire (Cass., 28 novembre I859 et 22 janvier I883).

Source : BIU Cujas

droit entre lui et l'auteur de la libéralité". (Cass. civ. 28 novembre I859, instruct. 2I74 § 5; S. 60, I, 28I; req. 6 août I874; inst. 2495 § 3; S. 75, I, 40).

Peu importe d'ailleurs, la nature de l'acte, pourvu qu'il en existe un. En effet, les présomptions, les situations de fait établies autrement que par des écrits susceptibles d'enregistrement, ne peuvent pas donner ouverture au droit de donation. Il faut, du reste, que l'acte ne soit pas, soit à raison de sa forme, soit par son objet propre, exempt de la formalité; ainsi le droit ne sera pas dû sur une déclaration de don manuel contenue dans des conclusions signifiées d'avoué à avoué, les actes d'avoué à avoué étant dispensés d'enregistrement (Cass. I8 novembre I9I2; S. I9I5, I, I73). Les parties, en effet, n'ont pas à faire connaître au receveur l'existence du don manuel, du moment que celle-ci ne résulte que de la constatation contenue dans un acte que la loi les dispense de lui présenter.

La déclaration du don manuel dans un acte.

La déclaration faite dans l'acte peut être expresse ou implicite, pourvu qu'elle soit claire et déterminante; elle peut d'ailleurs ne relater, ni le nom du donateur, ni le degré de parenté qui existe entre lui et le donataire. Dans ce cas, le receveur demande aux parties de souscrire au pied de l'acte une déclaration indiquant cette parenté, faute de quoi le droit sera perçu au tarif des donations entre étrangers.

Est-il besoin d'ajouter que l'acte constatant le don manuel doit faire apparaître nettement le caractère de libéralité de l'opération constatée. Si la déclaration était faite par le donateur seul, sans, à tout le moins, comparution à l'acte du donataire pouvant équivaloir à une reconnaissance implicite, il n'y aurait pas lieu à perception, la loi ayant, en effet, spécifié que la reconnaissance doit être faite, soit judiciairement, soit par le donataire lui-même ou ses représentants, à l'exclusion du donateur.

Pour les établissements publics, la déclaration résultera de la délibération, qui a statué sur l'acceptation du don, à condition que l'existence de ce don apparaisse nettement. Les intéressés avaient cherché à soutenir que les délibérations de la sorte constituaient, en réalité, des documents d'ordre intérieur, non soumis à la formalité de l'enregistrement. La cour de Cassation en a décidé autrement, en raison de ce que, précisément, de telles délibérations ont pour but de reconnaître l'existence d'un don manuel.

Toutefois, parmi les dons manuels ne sauraient être compris, et c'est un point qu'on a déjà signalé

Source : BIU Cujas

à propos des donations taxables, ni les aumônes, ni les produits de quêtes ou autres produits du même genre, à moins qu'il ne s'agisse de véritables libéralités, acceptées dans la forme des donations ordinaires.

La reconnaissance judiciaire du don manuel.

La reconnaissance judiciaire du don manuel, qui est le second cas donnant ouverture au paiement des droits, n'a pas besoin non plus d'être effectuée sous une forme déterminée. Il suffit qu'il ressorte clairement du jugement qu'il y a eu un don manuel, c'est-à-dire mutation mobilière, à titre de libéralité. Peu importe, la constatation étant faite ici dans l'acte judiciaire lui-même, que le donataire seul ou le donateur seul, ou les deux parties aient été parties au jugement (Cass., 22 janvier 1883). Il peut même se faire que, ni le donateur, ni le donataire, ne soient désignés nommément dans l'acte; le cas échéant, une déclaration complètera le jugement pour indiquer le degré de parenté qui existe entre les parties.

La reconnaissance peut être contenue soit dans le dispositif du jugement, soit dans les motifs, voire même dans les qualités, à condition que celles-ci n'aient fait l'objet d'aucune contestation. Il est même possible que la reconnaissance résultant du jugement ne soit pas matériellement incluse dans le jugement lui-même : Tel sera le cas où elle serait contenue dans un acte ou dans un état, simplement homologué par le jugement.

Le droit applicable.

Le droit applicable aux dons manuels est le droit de donation ordinaire, conditionné par la nature de l'acte dans lequel la reconnaissance est faite (par exemple, contrat de mariage ou partage d'ascendants, le cas échéant).

D'ailleurs, ce serait le tarif de droit commun qui, suivant une observation déjà faite, serait applicable, même en présence d'un acte de contrat de mariage ou d'une donation-partage, s'il était établi d'une façon certaine que le don manuel était intervenu, non au moment de cet acte, mais antérieurement : par exemple, au cas où le don manuel, reconnu dans un contrat de mariage, aurait acquis auparavant date certaine par le décès du donateur.

Tarif applicable.

Le tarif applicable est, en principe, celui en vigueur au moment de la déclaration ou de la reconnaissance judiciaire, du moins lorsqu'il s'agit d'acte authentique ou d'acte sous seing-privé soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé. Si l'acte sous seing privé n'est pas de ceux qui sont soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, ce n'est plus

Source : BIU Cujas

alors la date de l'acte portant reconnaissance, mais la date à laquelle est donnée la formalité qui détermine le tarif applicable; exception doit cependant être faite pour le cas, que l'on vient de signaler plus haut, dans lequel le don est taxé eu égard à la date certaine que le décès du donateur lui a conféré. Dans ce cas, ce n'est, ni la date de l'acte, ni la date de la formalité, qui conditionnent le taux du droit applicable, mais cette date certaine. Quant à la valeur de l'objet de la donation, elle est déterminée en se plaçant à la même époque que pour le tarif du droit exigible.

Perception du droit.

Le droit est perçu dans les mêmes conditions et au meme moment que les droits afférents à l'acte lui-meme. Il y aura perception cumulative du droit propre à la nature de l'acte et du droit de donation, à raison de la reconnaissance de don manuel qui s'y trouve incluse.

Si, cependant, la déclaration du donataire est comprise dans un acte judiciaire, autre qu'un jugement il y a lieu de signaler que le droit de donation qui s'y applique ne sera pas compris parmi ceux que le greffier doit consigner au bureau de l'enregistrement. L'Administration en poursuivra le recouvrement directement contre le donataire. Quant au droit afférent au jugement contenant reconnaissance du don manuel, il est compris parmi les dépens, et son recouvrement est poursuivi contre la partie à laquelle le jugement profite. C'est l'application normale des règles concernant le paiement des droits.

Les donations-partages.

Le régime des donations-partages. Sa sévérité.

Les donations-partages ont pour but d'éviter les difficultés susceptibles de naître entre héritiers après le décès de leurs auteurs, en permettant à ces derniers de partager de leur vivant leurs biens entre les dits héritiers. On concevrait qu'à raison de ce elles fussent l'objet d'un régime de faveur; tout au moins, puisqu'elles réalisent, en réalité, des sortes d'ouvertures anticipées des successions, ne devraient elles pas supporter, semble-t-il, des droits plus élevés que ceux qui atteignent les successions en ligne directe. Tel était effectivement le régime institué par les lois du I6 juin I824 (art. 3) et du I8 mai I850 (art. 5 & I0) qui décidaient que le tarif des successions en ligne directe s'appliquerait aux donations-partages.

Aujourd'hui, à raison des différents relèvements intervenus depuis le milieu du XIX° siècle, les tarifs

Source : BIU Cujas

frappant les donations-partages, surtout à la suite des dégrèvements opérés sur les successions en ligne directe jusqu'à 500.000 francs, par les lois du 29 décembre 1929 et du 16 avril 1930, se trouvent sensiblement supérieurs aux taux des droits de succession.

On a fait valoir, pour expliquer la rigueur de ce régime que d'abord, le donataire reçoit immédiatement, grâce à la donation-partage une valeur qu'il n'aurait peut-être pas retrouvée intégralement dans le patrimoine du défunt, et, qu'en tout cas, il n'aurait retrouvée que plus tard. (rapport de M. Mesureur, député, sur l'art. 18 de la loi du 25 février 1901). Il en résulte pour lui un avantage appréciable, abstraction faite de ce qu'il a reçu dans les limites de la quotité disponible, sans avoir à contribuer au paiement des dettes. D'autre part, la donation-partage est exempte de la taxe successorale, ce qui peut justifier qu'elle supporte des droits de mutation proprement dits plus élevés que les successions. Enfin, les tarifs des donations sont proportionnés et non progressifs comme les tarifs successoraux, et il ne faudrait pas, observe l'Administration, que les parties fussent incitées par des taux trop favorables, à se servir de la donation-partage pour se soustraire à l'application des droits progressifs sur les mutations par décès.

Les tarifs des donations-partages.

Actuellement, les tarifs des donations-partages, (dans lesquels sont incorporés les deux décimes de la loi du 22 mars 1924, art. 3) sont les suivants :

Entre plus de deux enfants vivants ou représentés 3 %;

Entre deux enfants vivants ou représentés 5,40%.

Entre les descendants d'un enfant unique 7,80 %.

Le calcul des enfants vivants est effectué en tenant compte notamment des victimes de la guerre, dans les conditions déjà exposées pour les donations ordinaires.

L'excès du tarif en ce qui concerne les donations-partages comprenant des exploitations agricoles ou artisanales.

Bien que l'on ait cherché à justifier par les arguments résumés plus haut l'élévation des droits des donations-partages, comparativement à ceux qui frappent les successions modestes ou moyennes, leur régime n'en apparait pas moins très lourd lorsqu'elles comprennent des exploitations agricoles ou artisanales, lesquelles, en vertu de l'article 18 de la loi de finances du 31 mars 1931, ont été exonérées de la taxe successorale et des droits de mutation par décès. L'inégalité de traitement est telle qu'elle aboutira certainement à raréfier, sinon même à faire disparaître presque complètement, les donations-partages portant sur cette nature de biens, malgré l'intérêt qu'elles présentent pour la famille paysanne. Aussi a-t-on proposé d'instituer,

Source : BIU Cujas

pour cette catégorie de donations-partages, un tarif spécial de faveur, de façon à atténuer un peu le contraste entre le régime de faveur qui leur est fait actuellement et les exceptionnels avantages dont bénéficient les successions portant sur des exploitations agricoles ou artisanales. Jusqu'ici, cette solution a cependant été écartée pour deux raisons; d'abord, parce qu'elle entraînerait pour le Trésor une certaine perte de recettes; ensuite parce que l'on a redouté de créer un précédent dangereux, car l'extension du régi de faveur ainsi institué ne tarderait sans doute pas à être demandée au profit de toutes les mutations intéressant des biens ruraux, quels qu'ils soient (licitations, soultes de partage, ventes consenties aux cultivateurs qui s'engageraient à assurer personnellement l'exploitation, etc.).

Conditions d'application du tarif spécial aux donations partages. Il faut que le partage soit consenti par la seule personne qui a qualité pour y procéder.

Quelles sont les conditions d'application du tarif spécial ? Aucune condition de forme n'est requise. Quant aux conditions de fond, elles se résument ainsi

La donation-partage doit être de celles qui rentrent dans la définition du Code Civil et sont faites conformément à ses articles 1076 et suivants. Il faut donc que le partage soit consenti par les seules personnes qui aient qualité pour y procéder, c'est-à-dire par les père et mère ou les autres ascendants. Le partage anticipé, fait par un collatéral, est passible du droit ordinaire de donation.

La donation-partage ne peut être faite qu'au profit des enfants et des descendants des enfants.

D'autre part, le partage d'ascendant ne peut être fait qu'au profit des enfants ou des descendants des enfants, qui sont les héritiers présomptifs et les successibles en ligne directe; les enfants peuvent être légitimes, légitimés, naturels, reconnus ou adoptifs, ou à leur défaut, leurs descendants légitimes. Si l'ordre successoral n'est pas suivi, on se trouve alors en présence, non plus d'une donation-partage, mais d'une libéralité, passible du droit ordinaire de donation : par exemple, la donation est faite par le grand-père, alors que les père et mère de l'enfant sont vivants, donation ne peut pas bénéficier du tarif réduit (Cas 21 juillet 1851, S. 51, I, 617). De même, le partage anticipé fait par un père entre ses enfants et un de ses petits-enfants, non successible, donataire de la quotité disponible, a le caractère d'un partage d'ascendant vis-à-vis de ses successibles, et d'une donation ordinaire, à l'égard du non successible. Si la donation a lieu au profit d'un enfant unique, il n'y a naturellement pas donation-partage, puisqu'il ne peut y avoir partage, et le droit ordinaire est exigible. Cependant, si un second enfant, non encore né, se trouvait conçu au moment de la donation, il y aurait lieu

Source : BIU Cujas

d'appliquer le tarif réduit, sous cette réserve que, si l'enfant ne naissait pas viable, le complément nécessaire pour rétablir le droit ordinaire devrait etre réclamé.(Cass. 28 février I868).

Comme toute donation, la donation partage doit être acceptée: toutefois, si certains des donataires ont accepté et que les autres ne l'aient pas fait, le contrat est suffisamment formé pour que le droit de donation puisse être réclamé sur la totalité des biens compris dans l'acte.(Cass. II avril I838; 23 avril I867).

La donation partage ne peut porter que sur des biens présents.

Tandis que la donation ordinaire peut porter sur des biens futurs, la donation partage, en vertu des règles du droit civil, porte obligatoirement sur des biens présents. Si le donateur se réserve l'usufruit des biens présents qui font l'objet de la donation, ceux-ci n'en sont pas moins attribués de suite aux donataires, et le partage d'ascendant est valable et taxable au tarif spécial (Seine, 28 juin I878). L'usufruit en soi peut même faire l'objet d'un partage d'ascendant, à condition qu'il s'agisse d'un usufruit, qui ne soit pas de nature à s'éteindre avec la vie du donateur.

La donation-partage peut ne pas porter sur tous les biens du donateur.

La donation-partage, si elle ne peut porter que sur les biens présents du donateur, ne porte d'ailleurs pas obligatoirement sur tous ces biens. Plusieurs partages d'ascendants peuvent donc intervenir entre les mêmes personnes.

La question a été discutée de savoir si l'ascendant devait lui-même effectuer le partage aux termes de l'acte, ou s'il suffisait qu'il attribue expressément ou tacitement une quotité de biens à chaque donataire; c'est, au point de vue fiscal, cette dernière thèse qui a prévalu (Cass. I4 février I932, S. 32, I, I83; 26 mars I833, S. 33, I, 265).

Le partage d'ascendant peut être assimilé à l'ouverture prématurée de la succession. Conséquences.

Comme on l'a dit plus haut, le partage d'ascendant est assimilable en fait à l'ouverture prématurée de la succession. Il en résulte qu'il est de sa nature, sinon de son essence, que les donataires acquittent les dettes des donateurs, alors même que ces dettes sont aussi élevées ou même plus élevées que la valeur des biens donnés. En effet, s'il est nécessaire, pour une donation ordinaire, qu'elle comporte toujours une libéralité, c'est-à-dire un profit pour le donataire, si minime soit-il quand la donation comporte des charges, il n'en est plus de même pour la donation-partage, qui peut ne contenir aucun avantage proprement dit pour les donataires (Cass. civ. 9 aout I848). Mais, cependant, si l'objet principal de l'acte présenté comme donation partage, était, en réalité, le paiement des

Source : BIU Cujas

dettes, il y aurait, dans ce cas, dation en paiement et le droit de mutation à titre onéreux serait exigibl (Cass. 11 Décembre 1838).

Il résulte du même principe d'assimilation à l' ouverture d'une succession, qu'il n'y a donation partage, que si les biens sont donnés, définitivement,et sans obligation de rapport réel à la succession du do nateur. (Cass. civ. 7 Mars 1876). Le rapport fictif uniquement destiné au calcul de la quotité disponible et de la réserve, ne mettrait pas obstacle à ce que la donation constituât un partage d'ascendant.

Les charges de la donation partage et la liquidation des droits.

Parmi les charges de la donation-partage figuren le plus souvent le service d'une rente viagère ou des prestations viagères quelconques.

Comme dans les donations ordinaires, ces charges quelle qu'en soit l'importance, n'entrent pas en déduction pour la liquidation du droit réduit, à condition toutefois qu'elles n'excèdent pas la valeur des biens donnés, sans quoiil y aurait donation en sens inverse (Cass. 13 Décembre 1863).

Le droit afférent aux donations partages comprend et un droit de donation et un droit de partage.

Il est à remarquer que, bien que réduit par rapport au tarif des donations ordinaires, le droit afférent aux donations -partages, représente, non seulement un droit de donation, mais un droit de partage. Alors la donation -partage cumule , en réalité, deux effets juridiques, qu'elle est, d'une part, une donation, et d'autre part, un partage, le droit de donation -partage couvre l'opération dans son ensembl Il s'ensuit qu'aucun droit de partage spécial ne sera dû, ni sur les biens qui font l'objet de la donation partage, ni sur ceux qui avaient été donnés antérieurement en avancement d'hoiries et qui ont été rapportés à la masse au moment de la donation-partage.

Le droit spécial n'est applicable qu' aux biens compris dans la donation partage

Cependant, il arrive souvent que les donataires, accessoirement à la donation partage, qui leur est consentie, effectuent entre eux le partage de biens qu'ils avaient antérieurement reçus par succession et qui étaient demeurés indivis entre eux. Par exemple, un des époux est décédé et sa succession est dévolue à ses enfants. L'époux survivant effectue entre les mêmes enfants, la donation-partage de ses biens, et les enfants utilisent cette circonstance pour partager également entre eux les biens de leur auteur prédécédé. Dans ce cas, il va de soi que le droit de partage sera dû sur ceux des biens qui ne sont pas compris dans la donation -partage.

En cas de maintien dans l'indivision jusqu'au partage, le droit de

De même, il arrive que l'acte de donation, tout en contenant une simple attribution de quotité, qui, comme on l'a dit plus haut, est suffisante, au point de vue fiscal, pour constituer une donation partage prévoie que l'un des donataires jouira, jusqu'au par

Source : BIU Cujas

bail est dû sur la redevance à payer par le donataire qui a la jouissance.

tage, de tous les biens donnés à la charge de verser une indemnité à ses co-donataires. Aux termes de l'article 815 du Code civil, ce maintien des biens dans l'indivision ne peut durer que cinq ans au maximum. La régie considère qu'il s'agit, dans cette clause, d'un véritable bail taxable au droit de 0,72 % calculé sur le montant des redevances à payer pendant le temps que durera l'indivision.

De même, il sera dû un droit distinct de celui de la donation-partage, pour toutes les dispositions indépendantes, qui pourraient se trouver incluses dans l'acte.

Les règles de perception concernant les soultes de partage sont applicables aux donations-partages.

La donation-partage constitue, comme on l'a indiqué plus haut, à la fois une donation de la part de l'ascendant à ses descendants, et un partage des biens donnés entre les donataires, comme tout partage, cette seconde opération peut entraîner la stipulation de soultes. A cet égard, la loi du 18 Mai 1850, dans son article 5, stipule que les règles de perception concernant les soultes de partage sont applicables aux donations -partages. La soulte sera donc traitée et taxée, suivant les règles déjà exposées à propos des partages d'immeubles, comme si elle représentait le prix de l'acquisition à titre onéreux de l'excédent des biens attribués au copartageant débiteur de la soulte par rapport à la part à laquelle il aurait eu droit normalement.

Conformément aux règles habituelles, la soulte ne peut être imputée sur des créances éteintes par confusion, cas qui se produit fréquemment au cas où des enfants deviennent par l'effet de la donation débiteurs des autres dont ils étaient créanciers par suite du décès d'un des ascendants prédécédés.

Au cas où les parts sont formées de biens de natures diverses, on procède à l'imputation de la soulte de la façon la plus favorable aux parties, mais seulement sur les valeurs réelles et existantes dans la masse donnée, et non pas sur les reprises, qui n'existent plus, et se sont éteintes au moment où elles étaient données (Cass. civ. 27 Mars 1905).

D'autre part, le droit de soulte est dû sur tout ce qui, dans le passif, excède la part virile de l'un des donataires, à moins qu'il ne s'agisse, dans cet excès de charges, de la contre-partie exacte d'un avantage consenti audit donataire à titre préciputaire. Par contre, la charge imposée à l'un des donataires de payer seul une somme d'argent au profit des donateurs n'est pas considérée comme une soulte; en effet, elle n'est payée aux co-donataires; elle n'est donc pas taxable.

Source : BIU Cujas

Catégories de donations qui bénéficient d'un tarif de faveur

Régime des donations faites aux départements, communes, établissements publics charitables et hospitaliers.

Aux termes des lois du 25 Février 1901, art. 19, du 31 Juillet 1917, art. 16; du 25 Juin 1920, art.33 ont été soumis à un droit de 10 frs 80 pour 100 frs, double décime compris, les dons faits aux départements et aux communes, en tant qu'affectés par la volonté expresse du donateur à des oeuvres d'assistance, ainsi que les dons faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels, et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des oeuvres d'assistance (Cod. Art. 285, 299, 300, 301 et 301 bis). C'est le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui intervient pour autoriser l'acceptation qui statue sur le caractère de bienfaisance de la disposition. Le même droit réduit était applicable aux dons faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuite, reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat.

Ce régime a été modifié en faveur de certaines collectivités par l'article 21 de la loi du 16 Avril 1930, aux termes duquel les départements, les communes et les établissements publics hospitaliers, ainsi que les bureaux de bienfaisance sont dispensés purement et simplement du droit de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation. En dehors des départements, des communes et des bureaux de bienfaisance, l'exonération complète ne s'applique qu'aux établissements publics hospitaliers, et naturellement, étant donné la date à laquelle est intervenue la loi seulement pour les donations qui ont été acceptées depuis le 17 Avril 1930.

Par contre, aucune modification n'est apportée par le texte de la loi de 1930 au régime fiscal des dons recueillis par des établissements publics, qui ne présentent pas le caractère d'établissements hospitaliers; ces dons restent sous le régime antérieur, c'est-à-dire sont soumis au tarif de 10 frs 80 par cent francs.

En ce qui concerne les collectivités et établissements qui entrent dans le champ d'application de l'article 21 de la loi de 1930, il n'y a plus à rechercher pour que l'exemption totale soit acquise, si la libéralité a ou non un caractère d'assistance, ni à s'inquiéter de l'affectation des biens donnés. Ce qui, aux termes de la loi de 1930, entraîne exonération complète du droit, ce ne sont plus le caractère et l'affectation de la donation (caractère et affectation qui interviennent encore pour l'application du tarif

Source : BIU Cujas

spécial de 10 frs 80 par 100 frs dans les cas non régis par la loi de 1930); c'est simplement la quotité de l'attributaire, département, commune, bureau de bienfaisance, établissement public hospitalier.

D'ailleurs, les actes exonérés n'en doivent pas moins être présentés à l'enregistrement, mais la formalité est donnée gratuitement.

Dons de sommes d'argent ou d'immeubles destinés à l'achat d'oeuvres d'art

Par ailleurs, les dons de sommes d'argent ou d'immeubles, faits aux départements , aux villes et aux établissementspourvus de la personnalité civile, avec obligation pour le bénéficiaire de consacrer ces libéralités à l'achat d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, sont soumis au tarif réduit de 10,80 %.

Dons d'oeuvres d'art

Sont exemptés de tous droits d'enregistrement, les dons d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux départements, aux communes et établissements pourvus de la personnalité civile, si ces livres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique (Cass. des 25 Juin 1920, art. 33 et 30 Juin 1923, art. 24) Il en résulte que les dons directs d'objets d'art sont mieux traités que les dons de sommes destinées à acheter des objets d'art pour les collections publiques; différence de traitement qui ne s'explique guère que par la différence des dates auxquelles ont eu lieu les votes du Parlement.

Donations faites aux offices publics d'habitationsà bon marché

Le régime des donations comporte encore quelques autres cas de réduction ou d'exonération totale des droits.

Les donations faites aux offices publics d'habitationsà bon marché sont soumises, en vertu de l'article 72 de la loi du 5 Décembre 1922 au droit réduit de 10,80 %. Il convient de distinguer, à cet égard, les offices publics d'habitations à bon marché, qui sont des organismes officiels, considérés à divers points de vue comme de véritables émanations de l'Etat , et les sociétés d'habitations à bon marché, qui, n'étant que des organismes privés, ne bénéficient pas du même régime de faveur que les offices.

Dons faits aux mutilés de guerre

D'autre part, les dons faits aux mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum bénéficient, à concurrence des premiers 100.000 francs, également du tarif de 10,80 %. (Loi du 25 Juin 1920, art.33).

Dispositions spéciales concernant les forêts

Des dispositions spéciales concernent les forets et les assurances sociales.

L'article 15 de la loi du 16 Avril 1930 a réduit

Source : BIU Cujas

des trois quarts, sous certaines conditions, dont a déjà pris connaissance à propos des ventes, le droit de mutation à titre onéreux, et le droit de donation entre vifs, pour les acquisitions et donations de propriétés en nature de bois et de forêts. La réduction porte donc le droit au quart de l'impôt calculé d'après les tarifs en vigueur. Elle s'applique, en effet, non seulement aux donations passibles du tarif de droit commun, mais également à celles qui bénéficient de tarifs spéciaux privilégiés.

Dispositions spéciales concernant les assurances sociales.

En matière d'assurances sociales, l'article 44, alin. ler, de la loi du 5 Avril 1928, qui a institué les assurances sociales, prévoit que les sociétés civiles déjà constituées en vue de servir des pensions de retraite pourront être autorisées ,par décret rendu sur la proposition du ministre du travail,à continuer leurs opérations, s'il résulte d'un inventaire technique que leur situation suffit à garantir leurs engagements. Elles peuvent, comme caisses primaires, assurer, au profit du personnel soumis aux obligations légales, les prestations découlant de la loi sur les assurances sociales.

L'article 28 de la loi précitée dispose que les Sociétés civiles, visées par les dispositions que l'on vient d'indiquer et qui ont été habilitées à continuer leurs opérations peuvent être autorisées par décret en Conseil d'Etat à accepter les dons et legs qui leur sont faits. Ces dons et legs bénéficient du tarif réduit de 10,80 % prévu pour les dons de bienfaisance par la loi du 25 Février 1901 (art. 19).

Les caisses organisées autrement que sous la forme civile ne peuvent pas bénéficier de la loi, il en est ainsi notamment pour celles qui sont constituées sous la forme d'associations.

Donations faites aux établissements autonomes, émanant de l'Etat.

Enfin, les donations faites aux établissements de l'Etat (écoles, institutions quelconques, établissements autonomes, mais pouvant être considérés comme des émanations de l'Etat lui-même) sont affranchies de tout impot, comme le sont les donations faites à l'Etat lui-meme. Il en est ainsi , par exemple, des donations à l'Institut, à la Bibliothèque National à l'Ecole des Beaux-Arts, aux Universités, aux Faculté aux lycées et aux offices autonomes (Cons. d'Etat,26 Aout 1908).Sur ce dernier point, la doctrine du Conse d'Etat se montre d'ailleurs maintenant plus hésitante. Il a parfois scrupule à reconnaître aux organismes autonomes les memes droits et privilèges , qu'à l'Etat cependant l'Administration n'a pas modifié sa ligne de conduite, et, en fait, elle n'exige pas le droit de donation pour les libéralités faites à cette catégorie d'établissements.

Source : BIU Cujas

Chapitre II

LES MUTATIONS PAR DECES

Indications d'ordre historique

L'impôt des successions existait déjà dans le droit romain sous le nom de vicisima hereditarum; il frappait les donations ab intestat, les legs et les donations à cause de mort, et son tarif s'est élevé , à certaines époques, jusqu'au dixième.

Dans notre pays, l'origine des droits de mutation par décès peut etre rattachée, ainsi qu'on l'a indiqué dans l'Introduction générale, aux droits de relief et de rachat, que les seigneurs féodaux se réservaient de percevoir au décès de leurs vassaux et tenanciers, ainsi qu'au droit de centième denier, qui s'y ajoutait mais qui au lieu d'être, comme ceux-ci, perçu pour le compte des seigneurs, l'était pour le compte du trésor royal. D'ailleurs, à ces différents droits échappaient, en vertu de la fiction de la saisine héréditaire, toutes les successions en ligne directe, l'héritier étant censé continuer la personne du défunt. Le droit de centième denier perçu au profit du trésor royal, au taux principal de 1 %, augmenté de 2 décimes , ne frappait que les immeubles. On peut le considérer comme le véritable ancêtre de nos droits actuels de succession, avec lesquels il présente ce caractère commun d'être établi sur le montant total de l'hérédité sans déduction du passif, règle qui s'est maintenue dans notre droit fiscal jusqu'à la loi de 1901. Encore de nos jours, il est fréquent que les populations rurales désignent de la vieille expression de "droit de centième denier" les droits de mutation par décès.

La loi des 5-19 Septembre 1790.

C'est la loi des 5 et 19 Septembre 1790, qui a fait cesser la distinction entre les biens meubles et les biens immeubles, entre les successions en ligne directe, jusque là exonérées, et les successions entre autres parents, et qui a gradué le tarif d'après le degré de parenté des héritiers avec le défunt. La loi de 1790 introduisait ainsi un certain nombre de règles, qui ont subsisté jusqu'à présent, du moins dans leurs éléments essentiels.

Les réformes de la loi de Frimaire

Les droits établis par la loi de 1790 ont été ensuite refondus par la loi de Frimaire, qui en a fait des droits proportionnels. D'autre part, jusque là , la déclaration était écrite par le receveur sur un registre spécial, sous la dictée des déclarants, d'où une perte de temps considérable. Le principe

Source : BIU Cujas

était également demeuré intact depuis 1703, que les dettes héréditaires ne pouvaient pas etre déduites du montant global de la succession, pour le calcul des droits. C'était là un principe d'une rigueur excessive, dont le législateur cependant n'a supprimé l'application qu'après des discussions très laborieuses et en y mettant de telles réserves que, bien souvent, des dettes certaines et importantes ne peuvent pas etre admises en déduction et supportent les charges généralement très élevées des droits de succession.

D'autre part, le système de la déclaration sur un registre a été remplacé par celui de la déclaration souscrite sur des formules spéciales, mises en vente dans les bureaux de l'enregistrement, et qui peuvent etre remplies ,soit par des déclarants, soit par le receveur sous la dictée des déclarants, si ceux-ci en font la demande expresse. En fait, le plus souvent, les déclarations sont établies par le notaire. Il importe cependant de remarquer que, dans ce cas, le notaire n'agit pas, comme dans l'exercice normal de sa profession, en qualité d'officier ministériel. Il se born à preter ses bons offices, pour la rédaction de la déclaration qui est signée par les parties seules sans que le nom et la qualité du notaire aient à y paraître.

La loi du 25 Février 1901. Réformes réalisées.

La loi qui, à une époque relativement récente, a introduit les changements les plus profonds dans le régime appliqué jusque là, est la loi du 25 Février 1901, dont les dispositions essentielles, dans ce qu'elles ont de contraire aux errements pratiqués dans le passé sont les suivantes :

1°- La loi de 1901 supprime l'interdiction de déduire les dettes successorales, tout en entourant, comme on l'a indiqué, plus haut, la possibilité de réclamer cette déduction de précautions qui la rendent dans certains cas illusoire.

2° - Elle établit des bases légales et automatiques du calcul de l'usufruit et de la nue-propriété, en instituant, suivant le système qu'on a eu précédemment l'occasion d'exposer, des fractionnements corrélatifs par dixièmes, de manière que le total des deux valeurs, valeur de la nue-propriété et la valeur de l'usufruit , soit égal à la valeur de la toute propriété alors que, sous le régime de la loi de Frimaire, la nu propriété était comptée pour un entier et l'usufruit pour une moitié.

3° - La loi de 1901 crée un tarif proportionnel spécial de 9 %, qui a été porté depuis lors, par l'adjonction du double-décime, à 10,80 %, pour les dons et legs charitables ou de bienfaisance.

Source : BIU Cujas

4° - Elle remplace les droits proportionnels par un tarif progressif, qui est gradué par tranches et qui est calculé sur la valeur totale de la part recueillie par chaque héritier isolément, cette part de l'héritier étant elle-même calculée après déduction des dettes reconnues déductibles.

5° - Elle institue, en principe, l'évaluation automatique des meubles qui font partie de la succession, notamment par le recours aux polices contre l'incendie.

6° - Elle organise le contrôle de l'ouverture des successions et de l'exactitude des déclarations, notamment par l'obligation imposée aux établissements détenteurs de titres et de valeurs héréditaires de fournir des renseignements au receveur de l'enregistrement, et de n'opérer certains transferts de valeurs et certaines remises de sommes que sur la production d'un certificat du paiement des droits, délivré par le receveur .

Remaniements des tarifs et réorganisation des pénalités.

Les tarifs de la loi de 1901 ont été remaniés, et les pénalités réorganisées, par des lois assez nombreuses qui, à proprement parler, ne comportent aucune innovation de principe importante. Le contrôle a été, par exemple, considérablement renforcé par la loi du 18 Avril 1918, qui a réglementé l'ouverture des coffres forts loués en banque, ainsi que des cassettes fermées et qui a institué l'attestation manuscrite de sincérité, faite sous la foi du serment par chacun des déclarants.

Institution de la taxe successorale.

La principale nouveauté de ces dernières années a été l'institution , par l'article 10 de la loi du 31 Décembre 1917, d'une taxe successorale, qui frappe indépendamment du droit de mutation, l'ensemble de la succession, défalcation faite des dettes déductibles avant toute répartition entre les héritiers, et selon un tarif gradué par tranches,qui ne tient d'ailleurs à aucun compte du degré de parenté des héritiers avec le défunt, puisque la taxe successorale frappe, non pas la part recueillie, mais la succession considérée dans sa consistance globale.

Cette taxe est venue renforcer considérablement le caractère d'impôt sur le capital que revêtent, en réalité, les droits de mutation par décès. Ceux-ci ne constituent pas simplement un impôt, qui taxe l'héritier, au moment où lui advient une succession, et d'autant plus lourdement qu'il était moins fondé,étant donné l'éloignement de son degré de parenté ou son absence de parenté, à compter sur cet événement; par l'adjonction de la taxe successorale, l'impôt successoral se transforme en un véritable prélèvement sur la fortune acquise, en une sorte de participation directe de l'Etat à l'hérédité.

Source : BIU Cujas

L'idée de la taxe successorale, instituée pour se superposer, aux droits de mutation proprement dits, par la loi de 1917, s'est d'ailleurs conjuguée avec l'idée de ne pas surcharger les familles nombreuses, ou plus exactement peut-être, avec l'idée de frapper spécialement les familles trop peu nombreuses et d'encourager par là la repopulation. C'est pourquoi la taxe ne frappait tout d'abord que les successions où le défunt ne laissait pas plus de trois enfants vivants ou représentés. Par la suite, les héritages dans lesquels le défunt laisse deux et trois enfants, ont été eux-mêmes exonérés de la taxe successorale, et ceux enfin où il ne laisse qu'un enfant ont été à leur tour l'objet de réduction de taxe, sous certaines conditions que l'on examinera plus loin.

En vertu du nouveau régime institué par la loi de 1917, ce que l'on peut appeler l'impôt successoral, au sens large du mot, se compose donc en fait de deux taxes dont l'effet se cumule, la taxe successorale qui frappe, avant toute répartition entre les héritiers, l'actif net global de la succession, puis les droits de mutation proprement dits qui, eux, s'appliquent à la part recueillie par chaque héritier, en tenant compte, d'une part, du montant de la fraction qui lui échoit, puisque le tarif est progressif, suivant l'importance de la part recueillie, et, d'autre part, de son degré de parenté ou de son absence de parenté avec le défunt.

Le plafond que ne peut dépasser l'impôt sur les successions

Par suite de la superposition de la taxe successorale et des droits de mutation, il arrivait que, dans certains cas, comme les tarifs de ces deux catégories de droits sont progressifs , c'est-à-dire d'autant plus lourds que les sommes auxquelles il s'appliquait sont plus considérables, l'actif de la succession se trouvai complètement épuisé par l'impôt. Pour éviter cette situation paradoxale, le législateur avait été amené à fixer à 80 % de l'émolument de l'héritier le total de ce que le Trésor pouvait, au maximum, prélever sur chaque part. Ce plafond a été abaissé ensuite par la loi du 3 Août 1926 à 25, 35 ou 40 M, suivant le degré de parenté.//

Projet d'amalgamation de la taxe successorale et des droits de mutation par décès.

Signalons que des dispositions du projet de loi de finances, actuellement en discussion prévoient une nouvelle réforme du régime des droits de succession, qui consisterait à amalgamer ensemble la taxe successorale et les droits de mutation, ou, plus exactement, à incorporer la taxe successorale aux droits de mutation, qui se trouveraient majorés en conséquence. Le but déclaré est de simplifier le mécanisme de l'assiette de la perception, qui, comme on s'en rendra compte dans la suite, est aujourd'hui très compliqué.

Source : BIU Cujas

Le but réel est de dissimuler derrière un "rajustement " une aggravation de l'impôt.

Le fait générateur de l'impôt est le décès

D'après l'article 4 de la loi de Frimaire, le fait générateur de l'impot, que constitue l'ouverture de la succession, est le décès lui-même. Cet article dispose, en effet, que le droit est établi pour toute transmission par décès, et par transmission par décès, on doit entendre aussi bien les successions ab intestat que celles qui sont réglées par un testament ou par des donations à cause de mort. L'art. 68 § 3 N° 5 de la loi de Frimaire (Cod. art. 270 § 8 N°4) assimile, en effet, aux testaments tous les actes de libéralité, qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès, et les dispositions de même nature, qui sont faites par contrat de mariage entre les futurs ou par d'autres personnes (Cass. 13 Mars 1840, 7 Juillet 1840). Il y a donc lieu à perception d'impot, toutes les fois que, du fait d'un décès, des biens qui appartènaient à un titre quelconque au défunt, font l'objet d'une mutation au profit de ses ayants-droits.

L'impot de mutation par décès a le caractère d'une dette des ayants-droits du défunt

L'impot de mutation par décès a donc le caractère d'une dette qui nait avec l'ouverture de la succession et qui est inhérente, dès ce moment, à tous les biens qui la composent (Cass. 2 Juin 1869). D'ailleurs du point de vue fiscal, ce caractère n'emporte pas identité absolue de la dette d'impot avec une dette normale de la succession, en ce sens qu'un héritier bénéficiaire ou un successeur quelconque, qui ne serait tenu des dettes successorales que jusqu'à concurrence de sa part virile n'en demeure pas moins personnellement débiteur de l'impôt. La dette d'impôt, si elle nait du décès, n'en demeure donc pas moins une dette personnelle des ayants-droit du défunt et ne constitue pas une charge proprement dite de l'hérédité .Tout au plus aurait-on pu considérer, au point de vue des principes, la taxe successorale, instituée par la loi de 1917, comme constituant une véritable dette successorale, puisqu'elle est calculée sur l'ensemble de la succession, abstraction faite de la façon dont elle se répartit entre les ayants-droit. Mais la question, pratiquement, ne se pose pas, parce que le législateur a pris soin d'assimiler l'assiette et le recouvrement de cette taxe, à l'assiette et au recouvrement des droits de mutation proprement dits.

L'impôt de mutation par décès est dû par tout ayant droit

Si l'impôt est dû pour tout décès, il est dû également par tout ayant-droit, héritier légitime ou naturel, successeur irrégulier , par l'adoptant, par l'ascendant donateur, par les frères et soeurs légitimes de l'enfant naturel, lorsqu'ils reprennent des

Source : BIU Cujas

biens en vertu de leur droit de retour légal, tel qu'il est prévu aux articles 351, 747 et 765 du Code civil. Par contre, le droit de jouissance légale des père et père, prévu par l'article 384 du Code civil, ainsi que les biens qui échoient au conjoint en vertu des conventions de mariage, ou encore les biens qui sont repris en vertu d'un droit de retour, non plus conventionnel, mais légal, ne sont pas imposables au droit de mutation par décès.

L'absence, au point de vue de l'exigibilité des droits de mutation par décès, est assimilée au décès

Au décès doit être assimilé, au point de vue de l'exigibilité des droits de mutation par décès, le fait de l'absence, Lorsqu'une absence a été régulièrement déclarée par le tribunal, dans les conditions prévues par les articles 115, 119 et 121 du Code civil, à la requête des héritiers présomptifs , ceux-ci entrent en possession provisoire des biens de l'absent et l'impot devient exigible ou du jour de cet envoi en possession ou du jour de la prise de possession effective, à condition que celle-ci soit régulièrement prouvée par l'Administration, si elle est antérieure à l'envoi en possession ordonné par le tribunal (Cass req. 8 Décembre 1856).

Le droit est donc dû d'après la loi et d'après le tarif en vigueur à la date ainsi déterminée. Si l'absent reparait, il y a lieu de lui restituer ses biens, et les droits de mutation deviennent ipso facto restituables. Cependant, l'Administration fait ici application de l'article 127 du Code civil et retient les droits correspondant. à la jouissance exercée par les héritiers sur la portion de revenus attribuée à ceux-ci par la loi et qui dépend de la durée de l'absence. Cette taxation dépend de la durée totale de la jouissance avec évidemment, pour maximum la valeur de la toute propriété.

Toutefois, si les ayants-droit présomptifs avaient pris possession de fait, sans envoi en possession régulier, comme, dans ce cas, la totalité des biens de l'absent est restituable , y compris les fruits, ce serait alors l'intégralité des droits de succession qui devrait être comprise dans la restitution.

L'impôt successoral est dû autant de fois sur les mêmes biens que ceux-ci font l'objet de mutations à cause de mort.

L'impôt successoral est dû autant de fois sur les mêmes biens que ceux-ci font l'objet de mutations pour cause de mort, si rapprochés les uns des autres que soient les décès qui ont donné ouverture à ces successions, et alors même que les défunts auraient trouvé la mort dans le même événement. C'est à l'Administration qu'incombe la charge de prouver, en cas de contestation, l'ordre dans lequel les décès se sont succédé , en s'appuyant , le cas échéant, sur les présomptions des articles 721 et 722 du Code civil, c'est-à-dire en invoquant la théorie des commorientes, lors

Source : BIU Cujas

les circonstances de fait ne sont pas suffisantes pour tenir en échec les présomptions légales (Cass. 2I avril I874).

L'enfant conçu est habile à succéder lorsqu'il est né viable.

C'est dans le meme ordre d'idées que le fisc fait application au droit fiscal de la règle posée par l'article 725 du Code civil, en vertu de laquelle l'enfant conçu au moment du décès du de cujus est habile à succéder, lorsqu'il est né viable. Si donc l'enfant, après être né viable, décède lui-même, un second droit de succession sera exigible sur les biens composant sa part dans la succession de son auteur prédécédé.

Les notices des décès.

C'est afin de connaître automatiquement l'évènement du décès, puisque c'est là le fait générateur de l'impôt, que l'Administration a obtenu de l'article 55 de la loi de Frimaire que les maires lui adressent tous les trois mois des relevés certifiés des décès survenus au cours du trimestre. Ces relevés, connus en enregistrement sous le nom de notices des décès, indiquent, outre l'état-civil du défunt, la consistance approximative des biens, les noms et adresses des héritiers en tant que ces derniers renseignements peuvent être connus du maire, et permettent ainsi à la régie d'assurer le controle des successions.

L'administration doit prouver le décès.

Pour établir la preuve du décès, preuve qui lui incombe, puisque c'est elle qui est demanderesse des droits, l'Administration dispose d'abord des actes de décès, des présomptions de l'article I2 de la loi de Frimaire (théorie de la propriété apparente, Cass. 7 avril I807) et des énonciations d'actes parvenus régulièrement à sa connaissance.

Elle doit également prouver la qualité d'héritier, de légataire ou de donataire.

L'Administration doit non seulement prouver le décès, mais aussi démontrer que la personne à laquelle elle s'adresse pour réclamer le paiement des droits a bien la qualité d'héritier, de légataire ou de donataire. Dans ce but, elle est tenue d'établir, en cas de contestation, la parenté de la personne à un degré successible, ou la qualité de donataire ou de légataire, en rapportant l'acte de donation à cause de mort ou le testament. Mais si les parties mises en cause, en raison d'une vocation régulièrement établie, prétendent s'etre mises hors de cause par une renonciation, c'est à elles qu'il incombe de le prouver.

La déclaration, base de perception des droits de mutation par décès.

La base de la perception des droits sur les mutations par décès, est la déclaration souscrite par les ayants-droit du défunt. Ceux-ci, aux termes de l'article 27 de la loi de Frimaire (cod. art. 88), sont expressément obligés de souscrire cette déclaration. Si elle n'était pas souscrite, l'Administration fixerait arbitrairement le montant des droits, et c'est

Les ayants-

Source : BIU Cujas

droit sont obligés de souscrire une déclaration.

seulement en produisant une déclaration régulière à l'appui de ses allégations que le successeur du défunt pourrait contester la façon dont la consistance de l'hérédité a été appréciée par la régie.

Les successions qui se soldent négativement doivent également être déclarées

Les successions qui se soldent négativement, par l'effet de la déduction des dettes ou par l'effet des reprises, doivent être déclarées comme les autres. Ce n'est que dans le cas où le défunt ne laisse aucun bien c'est-à-dire est mort indigent, que le décès n'est suivi d'aucune déclaration fiscale.

Le dépôt de la déclaration doit être accompagné du versement des droits.

Si le dépôt d'une déclaration est le fait indispensable, à la libération du débiteur des droits, à tel point qu'en principe le dépôt d'une somme même suffisante entre les mains du receveur ne le libère pas vis-à-vis du trésor et n'empêche pas les pénalités de retard de courir, il n'en est pas moins vrai que, pour être libératoire, ce dépôt doit être, en règle générale accompagné du versement concomitant des droits; c'est l'application de la règle générale que les droits d'enregistrement se paient comptant. Ce principe est demeuré effectivement intangible, jusqu'à la loi du I3 juillet I9I7 : aucun paiement par acomptes, aucun paiement fractionné n'étaient admis. Aujourd'hui, sous réserve de certaines conditions qu'on retrouvera par la suite, une déclaration peut être souscrite sans dépôt immédiat de fonds. Mais, pour qu'il puisse être régulièrement sursis au recouvrement des droits, et pour que les pénalités de retard ne courent pas, il faut toujours qu'un projet de déclaration régulière ait été déposé, projet qui sera d'ailleurs considéré simplement comme tel, et n'équivaudra pas à une déclaration régulière, tant que les droits n'auront pas été totalement soldés.

La déclaration doit être complète et comprendre l'intégralité de l'hérédité.

Pour jouer son rôle, la déclaration doit être complète et comprendre l'intégralité de l'hérédité. Une déclaration partielle ne suffit pas, même en ce qui concerne la portion des droits exigibles correspondant à la fraction déclarée. Si donc une déclaration partielle a été souscrite, et que le délai prévu pour la déclaration complète expire sans que celle-ci ait été déposée, aucune atténuation ne sera possible, en principe, quant à la pénalité de retard, et celle-ci devra être liquidée même sur les fractions de droits qui ont été payées dans le délai légal, à l'appui de la déclaration partielle. D'ailleurs, en cette matière, de même que lorsque des sommes se trouvent avoir été versées, à titre d'acompte, sans le dépôt d'aucune déclaration, l'Administration admet, à titre de tolérance, que la pénalité de retard ne courra pas sur les sommes versées dans les délais, lorsque sera déposée par la suite la déclaration complète, terminée par l'affirmation de

Source : BIU Cujas

sincérité exigée des déclarants.

En cas de déclaration partielle, comme le tarif des droits de succession est progressif, il sera nécessaire, au moment de la déclaration définitive, de reprendre pour ordre les déclarations antérieures, afin de faire un seul bloc des valeurs à taxer et de liquider les droits sur l'intégralité de l'héritage, sauf à ne réclamer éventuellement le paiement que du solde des droits ainsi liquidés. Il en est de même, lorsqu' après une déclaration totale, une déclaration complémentaire est provoquée par l'Administration ou qu'elle est faite spontanément, pour tenir compte de faits postérieurs (par exemple, omission dans la déclaration primitive, biens rentrés dans l'hérédité après la déclaration, insuffisance de déclaration immobilière, etc.).

La rédaction des déclarations de succession .

Le receveur n'a pas à intervenir dans la rédaction de la déclaration et, si celle-ci présente les conditions de forme nécessaires, il doit l'accepter, quelles que soient les omissions et les insuffisances qu'elle contient. En fait, il est prescrit aux agents d'écrire la déclaration sous la dictée des parties, si elles le requièrent. Pratiquement, il est rare, sauf pour des successions d'une importance minime, qu'il soit ainsi procédé. Ce sont les parties qui rédigent elles-mêmes la déclaration ou qui la font dresser par un notaire ou par un agent d'affaires, sur des formules que l'Administration met en vente dans ses bureaux, et qui doivent être obligatoirement utilisées, pour être enliassées par le receveur dans des reliures spéciales. Le prix des formules est de 0, 05 par feuille double et de 0, 025 par feuille simple.

Au moment de la déclaration, le receveur doit asseoir la perception uniquement sur les énonciations de la déclaration, sans aucune recherche extérieure.

La déclaration doit être complète et énumérer les biens composant l' hérédité.

D'après l'article 27 de la loi de Frimaire (Cod. art. 38), la déclaration doit être détaillée, ce qui signifie qu'elle doit être complète et énumérer les biens composant l'hérédité, afin d'en rendre l'identification possible, et de faciliter le contrôle de la sincérité des déclarants. Si des actes sont produits au receveur, à l'appui de la déclaration, et restitués par lui aux déclarants, la déclaration doit en faire mention.

Conditions de forme de la déclaration.

Quelles sont les conditions de forme que doit remplir la déclaration ? Ainsi que l'indiquent les cadres des formules vendues par l'Administration, la déclaration doit contenir : les nom, prénoms, qualité et domicile du déclarant, les mêmes renseignements concernant le défunt; l'âge de celui- ci, son état-civil, (ma-

Source : BIU Cujas

rié, célibataire, veuf, divorcé); la date et lieu du décès; les nom et prénoms du conjoint, et l'indication, le cas échéant, de la date de son décès; la date et le lieu de naissance de l'usufruitier, s'il en existe un au titre de successible; le nombre d'enfants laissés ou élevés par le défunt jusqu'à l'âge de 16 ans ; les noms, prénoms et domiciles des héritiers, légataires et successeurs quelconques, ainsi que le nombre de leurs enfants pouvant entrer en ligne de compte pour la réduction des droits, le degré de parenté des ayants-droit avec le défunt, l'analyse des dispositions testamentaires du défunt, ou, s'il n'a pas été passé de contrat de mariage, la date et le lieu du mariage civil ; enfin, le détail des biens qui composent l'hérédité.

Comment on doit détailler les biens et valeurs de la succession.

Pour détailler les biens et valeurs de la succession, on doit procéder de la manière suivante.

1°- biens composant la communauté, s'il en existe une;

2°- biens propres au défunt, L'ordre dans lequel les biens doivent être de préférence énumérés de par les déclarations, dans chacun de ces deux paragraphes est le suivant :

1°- rentes françaises et valeurs du trésor français,

2°- valeurs mobilières de gouvernements étrangers,(rentes, effets publics, fonds d'Etats étrangers)

3°- actions de sociétés françaises;

4°- actions de sociétés étrangères;

5°- obligations négociables ou non de sociétés, collectivités publiques, établissements publics ou d'utilité publique français.

6°- obligations négociables des sociétés, collectivités publiques, ou groupements étrangers.

7°- parts d'intérêts et commandites simples françaises.

8°- parts d'intérêts et commandites simples étrangères.

9°- numéraire.

10°- assurances sur la vie.

11°- dépôts en banques, comptes-courants.

12°- livrets de caisses d'épargne, de caisses de retraites, pensions, etc...

13°- créances (hypothécaires ou chirographaires).

14°- rentes sur particuliers.

15° prix d'offices publics ou ministériels,

16° fonds de commerce et marchandises neuves qui le garnissent.

17°- meubles corporels mobiliers, meubles, meublants, navires, etc..

18° - immeubles.

Source : BIU Cujas

En face de chacun des biens ainsi détaillés doit être mise sa valeur pour l'assiette des droits dans la colonne réservée à cet effet.

Le détail des biens doit être fourni article par article, avec toutes les indications ou précisions permettant d'individualiser chaque article. Cependant, si plusieurs biens de nature identique existent, il suffit de les grouper, en indiquant clairement leur nombre, et en mentionnant les évaluations correspondantes. C'est ce qui doit être fait, par exemple, pour des valeurs mobilières identiques.

L'état spécial du mobilier.

Pour les meubles corporels, la désignation, au lieu d'être détaillée dans le corps de la déclaration, comme pour les autres biens, est faite en bloc dans la déclaration, et elle est détaillée article par article, dans un état sur papier timbré, qui doit demeurer annexé à celle-ci en vertu de l'article 27 de la loi de Frimaire. Le cas échéant, le détail, article par article, est fait avec une certaine tolérance et, là encore, l'Administration admet que les objets composant un ensemble soient groupés, tant pour la désignation que pour l'évaluation.

Mais, à chaque objet ou groupe d'objets désignés doit correspondre une évaluation particulière.

Cas où cet état n'est pas nécessaire.

Cet état spécial du mobilier n'est pas nécessaire, d'ailleurs, dans les cas suivants : 1° lorsque la police d'assurances, l'inventaire, un acte estimatif ou une vente publique, servent de base automatique et légale à l'estimation des meubles meublants, en vertu de l'article 3 de la loi du 21 juin 1875, et de l'article 11 de la loi du 25 février 1901 (Cod. art. 47, 28° lettre c).

Dans ces cas, la déclaration doit simplement mentionner la date de l'acte et le nom du notaire qui a instrumenté. En ce qui concerne les polices d'assurances, la déclaration doit d'ailleurs toujours indiquer s'il en a été souscrit une et dans l'affirmative, donner la date du contrat et le nom de la raison sociale, le domicile de l'assureur, et le montant des sommes pour lesquelles le mobilier était assuré. (loi du 31 mars 1903, art. 6).

2°- quand les déclarants sont illettrés, dans ce cas, la déclaration, faite sous la dictée des parties, et écrite par le receveur, mentionne elle-même la valeur et la consistance du mobilier.

Déclaration spéciale pour les immeubles situés dans les cantons différents.

S'il existe des immeubles situés dans un canton autre que celui du domicile, c'est-à-dire dans un canton autre que celui où la déclaration doit être faite, ils ne doivent être mentionnés qu'en bloc avec leur évaluation dans la déclaration principale.

Source : BIU Cujas

Pour le détail , il est fait renvoi à une déclaration spéciale, jointe à la déclaration principale et établie par les déclarants sur des formules appropriées, que l'Administration met gratuitement à leur disposition. Il doit être établi autant de formules spéciales qu'il y a d'immeubles situés dans le ressort des bureaux d'enregistrement différents et autres que le canton du bureau auquel la déclaration est produite. La valeur des biens est mentionnée en toutes lettres sur ces formules spéciales, qui serviront au contrôle de la déclaration, puisqu'elles seront transmises aux receveurs de chacun des cantons où se trouvent des immeubles.

Etat du passif

Un état du passif doit également être joint à la déclaration dans tous les cas où la déduction de dettes est demandée. Cet état doit mentionner, article par article, les dettes qui paraissent déductibles (loi du 25 février 1901, art. 4, Cod. art. 50). Cet état est obligatoire, c'est-à-dire que le détail ne peut jamais être fourni valablement dans le corps de la déclaration, ou par référence à un acte antérieur, quel qu'il soit. Il est dressé sur papier libre, et la déclaration principale se borne à s'y référer. Il doit être signé et certifié par le déclarant ou par un mandataire qualifié. De même, si le receveur de l'enregistrement exige, ainsi qu'il en a le droit, comme on le verra plus loin, une attestation du créancier, celle-ci doit demeurer annexée à la déclaration.

Personnes qui sont tenues de faire la déclaration.

Les personnes tenues de souscrire la déclaration sont les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs (loi de Frimaire, art. 27, Cod. art 88).

Entre les héritiers proprement dits, existe la même solidarité qu'on a eu l'occasion de signaler lorsqu'on a étudié les règles du paiement des droits, puisque l'obligation de déclarer et celle de payer les droits de succession forment un bloc. La solidarité des héritiers est expressément visée par un texte, le texte de l'article 32 de la loi de Frimaire (cod. art. 104).

Tandis qu'au contraire, comme on l'a signalé dans l'Introduction, la solidarité, qui, dans les autres cas, est admise entre tous les débiteurs des droits, résulte simplement de l'interprétation donnée par la jurisprudence à cette expression, dont se sert la loi de Frimaire, que les droits sont dus par les parties.

Aux héritiers, doivent être assimilés les bénéficiaires d'un droit de retour légal, c'est-à-dire

Source : BIU Cujas

l'adoptant ou les enfants légitimes de l'adoptant (art. 351 et 352 du Code civil), l'ascendant donateur sur les biens donnés à un descendant mort sans postérité. (art. 766). Mais les bénéficiaires du droit de retour nesont pas solidaires avec les héritiers ordinaires et ils doivent déclarer eux-mêmes, pour ce qui est de l'exercice de leur droit, et cela, alors mêmequ'ils seraient par ailleurs héritiers ordinaires dans la succession principale.

Les donataires éventuels et les légataires, que ceux-ci soient universels, à titre universel ou à titre particulier, ne sont solidaires, ni avec les héritiers proprement dits, ni avec les autres légataires, ils doivent donc souscrire une déclaration pour leur compte. Il en est de même de l'usufruitier à l'égard du nu-propriétaire et réciproquement.

Lorsqu'il n'y a pas de solidarité entre les ayants cause du défunt, il ne s'ensuit pas d'ailleurs qu'il doive être obligatoirement souscrit autant de déclarations séparées qu'il y a de successeurs ou de groupes de successeurs non solidaires, il suffit que l'un d'eux signe la déclaration et fasse l'affirmation de sincèrité prescrite par la loi, puisque, à raison même de la solidarité existant entre tous les héritiers, celui qui agit pour le compte de tous, les successeurs non solidaires, doivent, s'il est fait une déclaration unique, y apposer tous leur signature et faire tous, chacun en ce qui le concerne, l'affirmation de sincérité.

Les déclarants peuvent se faire représenter par des mandataires, le cas échéant ; ceux-ci doivent être constitués régulièrement par un pouvoir sous seing privé sur timbre, qui n'a pas besoin d'être enregistré et qui restera déposé à l'appui de la déclaration, ou encore par une procuration authentique, dont l'expédition ou l'extrait restera également déposé. Dans ce cas, il n'est souscrit, à la fin de la déclaration, aucune affirmation de sincérité, le mandant demeurant responsable, à l'exclusion du mandataire, dans les conditions du droit commun ;

La loi vise également parmi les personnes tenues à la déclaration, les tuteurs et curateurs. Se trouvent visés par cette formule les tuteurs proprement dits, les personnes qui ont l'administration légale (le père pour ses enfants mineurs, le mari pour la communauté ou pour sa femme); les curateurs (curateurs au ventre, à succession vacante), le receveur des domaines, pour une succession en déshérence ou pour les biens d'un coutumax. Par contre, la jurisprudence a refusé de comprendre dans la désignation de la loi les exécuteurs testamentaires, les syndics

Source : BIU Cujas

de faillite, et les séquestres désignés par le tribunal (Marseille, 25 juillet 1867 ; Rouen, 16 mars 1876 ; Lyon, 18 août 1874).

La déclaration souscrite par les personnes que la loi y oblige va servir de base à l'application du tarif

Le taux des droits de mutation par décès

Le taux des droits de mutation par décès proprement dits résulte actuellement de la combinaison des articles 10 de la loi du 8 avril 1910, de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1917, de l'article 30 de la loi du 25 juin 1920, des articles 19 et 21 de la loi du 3 août 1926. Les tarifs des droits de mutation par décès sont donnés à l'article 294 de la codification. Il importe d'ajouter qu'à ces droits de mutation proprement dits qui frappent les parts recueillies par chacun des héritiers, donataires ou légataires, vient se superposer la taxe successorale, qui est un prélèvement sur l'ensemble de la masse successorale et qu'on laissera provisoirement de côté, puisqu'un développement spécial y sera consacré.

Structure du tarif.

Les droits de mutation proprement dits, liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit, sont perçus au tarif progressif suivant : chaque taux étant appliqué à la fraction de part correspondante.

Source : BIU Cujas

Source : BIU Cujas

II - Droit de Mutation

INDICATION DES DEGRES DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE					
	1 fr. et 10.000 frs	10.001 et 50.000 frs	50.001 et 100.000 frs	100.001 et 250.000 frs	250.000 et 500.000 frs	500.001 et 1.000.000 de frs
	%	%	%	%	%	%
Ligne directe descendante au 1er degré	3f,00	4f,20	5f,40	6f,60	7f,80	9f,00
Ligne directe descendante au 2ème degré et entre époux..	3,60	4,80	6,00	7,20	8,40	9,60
Ligne directe descendante au delà du 2ème degré.....	4,20	5,40	6,60	7,80	9,00	10,20
Ligne directe ascendante au 1er degré	4,80	6,00	7,20	8,40	9,60	10,80
Ligne directe ascendante au 2ème degré et au delà.....	5,40	6,60	7,80	9,00	10,20	11,40
Entre frères et soeurs	14,40	16,80	19,20	21,60	24,00	26,40
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	20,40	22,80	25,20	27,60	30,00	32,40
Entre grands-oncles ou grand-tantes et petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains.....	26,40	28,80	31,20	33,60	36,00	38,40
Entre parents au delà du 4ème degré et entre personnes non parentes	32,40	34,80	37,20	39,60	42,00	44,40

Répétitions Ecrites et Orales « Les Cours de Droit » 3, Place de la Sorbonne, 3

Source : BIU Cujas

II (Droit de Mutation (Suite)

INDICATION DES DEGRES DE PARENTE	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE				
	1.000.001 et 2.000.000 de frs	2.000.001 et 5.000.000 de frs	5.000.001 et 10.000.000 de frs	10.000.001 et 50.000.000 de frs	Au delà de 50.000.000 de frs
	%	%	%	%	%
Ligne directe descendante au 1er degré	10f,20	11f,40	12f,60	13f,80	15f,00
Ligne directe descendante au 2ème degré et entre époux	10,80	12,00	13,20	14,40	15,60
Ligne directe descendante au delà du 2ème degré	11,40	12,60	13,80	15,00	16,20
Ligne directe ascendante au 1er degré	12,00	13,20	14,40	15,60	16,80
Ligne directe ascendante au 2ème degré et audelà	12,60	13,80	15,00	16,20	17,40
Entre frères et soeurs	28,80	31,20	33,60	36,00	38,40
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	34,80	37,20	39,60	42,00	44,40
Entre grands-oncles ou grand-tantes et petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains....	40,80	43,20	45,60	48,00	50,40
Entre parents au delà du 4ème degré et entre personnes non parentes .	46,80	49,20	51,60	54,00	56,40

Le tarif applicable en cas de retour légal

Les tarifs sont applicables d'après le degré de parenté existant entre le défunt et l'ayant-droit au jour de l'ouverture de la succession. En cas de retour légal, le droit est calculé d'après le degré de parenté qui existe entre le défunt et celui qui exerce le droit de retour. Toutefois le droit entre frères et soeurs est appliqué seul, lorsque les descendants de l'adoptant exercent le retour légal dans la succession de l'adopté, conformément aux dispositions de l'article 351 du Code Civil. De même, le droit entre frères et soeurs est applicable, lorsque le droit de retour est exercé par les enfants légitimes du père et de la mère de l'enfant naturel en vertu de l'article766 du Code Civil.

Un époux divorcé est considéré comme un étranger à l'égard de son ancien conjoint, à moins qu'il ne s'agisse de libéralités consenties par contrat de mariage et qui, malgré le divorce, sont demeurées des donations entre époux.

On verra un peu plus loin que la loi du 8 avril 1910 a institué des tarifs réduits applicables aux parts nettes ne dépassant pas 10.000 francs, dans les successions dont le montanttotal n'excède pas 25.000 francs.

Cas dans lesquels les tarifs de droit commun ont été réduits.

Indépendamment de ces tarifs réduits, que l'on aura à examiner dans la suite, il faut signaler que les tarifs de droit commun que l'on vient de résumer ont été atténués dans certains cas, par l'article 11 de la loi du 27 décembre 1929.

Parts nettes n'excédant pas 500.000 francs dévolues en ligne directe au premier ou au second degré ou entre époux.

Aux termes de cette disposition, les parts nettes n'excédant pas 500.000 francs et dévolues en ligne directe descendante au premier ou au second degré ou entre époux, dans les successions dont l'actif total n'excède pas, en principe, 500.000 francs, sont soumises à un tarif intermédiaire entre le tarif de droit commun actuel et l'ancien tarif de droit commun, qui était fixé par la loi de 1910. Pour la fraction de la part comprise entre 1 et 10.000 francs : 1 % seulement au premier degré, 2 % au deuxième degré, et entre époux (au lieu de 3 % et de 3,60 %) entre 10.001 francs et 50.000 francs : 2 % et 3 % d'après les mêmes distinctions. Entre 50.001 francs et 100.000 francs : 3 % et 4 %. Entre 100.001 francs et 250.000 francs, 4 % et 5 %; entre 250.001 francs et 500.000 francs: 5,50 % et 6,50 %. Ces droits ont été reconnus passibles du double décime de la loi du 22 mars 1924.

Il est essentiel de remarquer que le maximum de 500.000 francs, relatif au chiffre de l'actif total de la succession est augmenté d'autant de fois 500.000 francs que le défunt, laisse d'enfants vivants ou représentés en sus du premier. Ainsi, lorsqu'un père

Source : BIU Cujas

laisse à sa mort deux enfants qui ont à se partager une succession de 1 million, c'est le tarif réduit qui fonctionnera, l'actif total de la succession ne dépassant pas 500.000 francs par enfant, et, d'autre part, la part nette recueillie par chacun d'eux n'excédant pas non plus 500.000 francs. Cette mesure, destinée à avantager les successions moyennes, peut donc se trouver en fait profiter à des successions assez importantes. Du moment que l'on cherchait à entrer dans la voie des dégrèvements, des mesures plus utiles que celle-ci auraient pu être prises.

Conditions requises pour que le tarif de faveur soit applicable.

Pour bénéficier du tarif de faveur, les parts nettes doivent donc satisfaire aux trois conditions suivantes :

1° - la part nette ne doit pas excéder 500.000 francs par ayant-droit ;

- elle doit être recueillie par un héritier en ligne directe descendante au premier ou au second degré ou par un époux ;

3° - l'actif total de la succession ne doit pas dépasser 500.000 francs (ou un multiple de 500.000 francs, déterminé par le nombre des enfants vivants ou représentés).

Si une part excède 500.000 francs, elle sera taxée sur le tout d'après le tarif de droit commun, même si l'actif total de la succession n'excède pas 500.000 francs par enfant vivant ou représenté.

Pour déterminer si une part nette excède 500.000 francs, il n'y a pas lieu de déduire le montant du rapport qui peut être dû par l'attributaire de cette part. Le rapport doit donc entrer en ligne de compte pour savoir si le tarif réduit est ou non applicable. De même, pour savoir si l'actif total de la succession excède 500.000 francs ou autant de fois 500.000 francs qu'il y a d'enfants vivants ou représentés, il y a lieu d'ajouter aux biens réels, le montant des rapports effectués par les co-héritiers , à l'exclusion des biens qui n'ont pas à être rapportés et à l'exclusion des rapports fictifs, effectués dans les conditions prévues par l'article 767 du code civil, qui servent exclusivement à calculer le droit d'usufruit du conjoint survivant.

Pour savoir quel est le montant de la succession au regard de la loi nouvelle, la taxe successorale doit être déduite, mais il ne doit pas être fait état de la déduction pour charges de famille du défunt.

Signalons que le montant total de la succession ne peut pas comporter une fraction supplémentaire de 500.000 francs en considération de l'existence, le cas échéant, de l'époux survivant. Seul, le nombre d'enfants vivants ou représentés est pris en consi-

Source : BIU Cujas

dération. C'est ce nombre qui détermine le nombre de fois 500.000 francs que peut atteindre l'actif net total de la succession, pour savoir si elle a ou non droit au régime de faveur.

Les droits de mutation par décès entre adoptant et adopté.

L'enfant adoptif était autrefois assimilé, pour l'application du tarif, à un enfant légitime, de telle façon que les mutations qui s'opéraient de l'adoptant à l'adopté ou à ses descendants étaient régies par les dispositions du tarif applicable aux successions en ligne directe descendante, de même les successions recueillies par l'enfant naturel légalement reconnu, même quand il est appelé au défaut de parents au degré successible, (loi du 25 mars 1876, art. 8).

C'est également le tarif de la ligne directe ascendante qui se trouvait appliqué, le cas échéant, aux successions de l'adopté à l'adoptant. En outre, l'enfant adoptif entrait comme l'enfant légitime en ligne de compte pour le calcul de la taxe successorale applicable à la succession de l'adoptant, celle-ci, comme on le verra, variant suivant le nombre d'enfants laissés par le de cujus à son décès.

A la faveur des règles de l'article 343 du Code civil, qui avaient encore été élargies et assouplies par la loi du 19 juin 1923 pour favoriser l'adoption, - la loi de 1923 ayant disposé qu'il suffit, pour que le tribunal homologue l'adoption, qu'elle présente des avantages pour l'adopté, des abus multiples s'étaient produits et des adoptions étaient intervenues uniquement dans le but d'éluder entre deux étrangers le paiement des droits très élevés, que supportent les mutations par décès entre non parents. C'est pourquoi l'Administration a obtenu le vote d'une réforme, qui a fait l'objet de l'article 22 de la loi du 26 avril 1930, et qui d'ailleurs est purement limitée au domaine fiscal.

Au point de vue fiscal exclusivement et sans préjudice des règles de droit civil, qui ne sont pas atteintes par le nouveau régime fiscal, les droits de mutation entre l'adoptant et l'adopté seront désormais liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté que crée en droit civil l'adoption. C'est uniquement le degré de parenté naturelle, qui peut exister entre l'adopté et l'adoptant, ou l'absence de parenté entre eux, qui déterminera le tarif applicable. Il en résulte cette conséquence, que, puisqu'au point de vue fiscal, l'adopté n'est plus considéré comme un enfant pour l'application du tarif des droits de mutation, il ne sera pas non plus considéré comme enfant pour le calcul de la taxe successorale.

Source : BIU Cujas

L'article 22 de la loi du 26 avril 1930 prévoit d'ailleurs des cas exceptionnels pour lesquels, même au point de vue fiscal, l'adopté continuera à être considéré comme un enfant légitime de l'adoptant. Ces cas sont les suivants : 1° les enfants issus du premier mariage du conjoint de l'adoptant; 2° les pupilles de la nation ou de l'assistance publique, ainsi que les orphelins d'un père mort pour la France ; 3° les adoptés, qui, dans leur minorité, ont reçu pendant six ans au moins, de l'adoptant, des secours et des soins non interrompus (c'est la condition que le Code civil mettait autrefois à l'adoption et que la loi de 1923 est venue supprimer).

Il appartient aux intéressés de fournir, dans les formes compatibles avec la procédure écrite, la preuve qu'ils rentrent dans l'un des cas d'exception que l'on vient de signaler.

Les dispositions nouvelles n'ont été appliquées qu'aux successions ouvertes et aux donations acceptées après l'entrée en vigueur de la loi. Les mêmes règles que celles que l'on vient d'indiquer sont d'ailleurs applicables aux donations entre vifs comme aux mutations par décès intervenant entre adopté et adoptant ou réciproquement.

Déductions et réductions pour charges de famille.

Les droits de mutation par décès comportent des déductions sur le montant de l'actif global imposable, à raison des enfants laissés par le défunt, et des réductions sur le montant des droits de mutation eux-mêmes, dus par l'héritier, à raison du nombre d'enfants qu'il possède.

Déduction sur le montant de l'actif global imposable.

- A) Tout d'abord, dans toute succession, où le défunt laisse plus de trois enfants, vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du troisième, sans que cette déduction puisse dépasser 15.000 francs d'actif, par enfant. Telle est la disposition de l'article 19 de la loi du 16 avril 1930, modifiant l'article 30 de la loi du 25 juin 1920, lequel ne faisait jouer la déduction qu'au-dessus de quatre enfants.

Le maximum de déduction de 15.000 francs par enfant doit être calculé par enfant en sus du troisième (et non par enfant venant à la succession), c'est-à-dire y compris le premier et le deuxième enfant. (Cass. civ. 3 juillet 1928).

Pour le calcul du nombre d'enfants laissés par le défunt, tant en ce qui concerne d'ailleurs la taxe successorale que la déduction d'actif global nette dont on vient de parler, sont considérés comm

Source : BIU Cujas

enfants vivants ou représentés :

1° - l'enfant qui est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;

2°- l'enfant qui, étant âgé de 16 ans, a été tué par l'ennemi, ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit durant l'année à compter de leur cessation. On a indiqué plus haut en étudiant les donations, les justifications à produire.

Parmi les enfants du défunt morts victimes de la guerre, doivent d'ailleurs être uniquement compris les descendants au premier degré, à l'exclusion des descendants à un degré subséquent, qui auraient été présomptivement héritiers, par suite du décès de leur auteur, (Solution du 29 juillet 1920). On a vu précédemment qu'il faut admettre l'entrée en ligne de compte des enfants du défunt morts victimes de la guerre, ou après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus, sans distinguer s'il existe ou non d'autres enfants vivants ou représentés. (décision du Min. des Fin. du 24 mai 1922)

Réductions pour charges de famille de l'héritier ou du légataire.

B) Lorsqu'un héritier ou légataire a trois enfants ou plus, vivants au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, les droits à percevoir sont diminués de 10 % pour chaque enfant en sus du deuxième, sans que, d'autre part, la réduction puisse dépasser 2.000 francs de droits par enfant, ni la réduction totale excéder 50 % du montant des droits. (art. 18 de la loi du 16 avril 1930), modifiant l'article 31 de la loi du 25 juin 1920, qui ne faisait jouer la réduction des droits qu'à partir de 4 enfants).

Les droits auxquels s'applique la réduction sont ici uniquement les droits de mutation, à l'exclusion de la taxe successorale qui n'est pas visée par la loi.

Le chiffre de 2.000 francs par enfant représentant des droits de mutation qui sont eux-mêmes soumis au double décime de l'article 3 de la loi du 22 mars 1924, doit être majoré de 20 %; c'est donc, en fait, à 2.000 francs de droit en principal, plus le double décime, c'est-à-dire à 2.400 francs, par enfant, que peut s'élever ce maximum. Quant au maximum de 50 %, que peut atteindre la réduction totale, il ne se trouve pas modifié, mais il doit se calculer sur la totalité des droits à percevoir, y compris le double décime. (Décis. du Min. des Fin. du 3 Mai 1926).

Pour le calcul des réductions de droits pour charges de famille de l'héritier ou du légataire, est assimilé également à un enfant vivant :

1° - l'enfant qui, étant militaire, est mort sous les drapeaux pendant la guerre ou bien par suite de faits de guerre dans l'année à compter de la cessation des hostilités ;

Source : BIU Cujas

2° - celui qui, n'étant pas militaire, est décédé pendant la guerre ou dans l'année de la fin des hostilités par suite de faits de guerre. Les justifications à produire sont les mêmes qu'en matière de donations.

Une solution du 8 janvier 1919 a reconnu que, pour l'application de cette règle, il y a lieu d'admettre, par rétroactivité, au nombre des enfants du successible vivants au jour de l'héridité, l'enfant conçu à cette époque et né viable.

Cumul des déductions sur le montant de l'actif global imposable et des réductions pour charges de famille.

La question s'est posée de savoir si, lorsque la succession est recueillie par le conjoint survivant et par les enfants communs, les mêmes enfants peuvent être pris en considération pour la réduction d'actif successoral, en qualité d'enfants du défunt, et pour la réduction des droits dus par le conjoint, en qualité d'enfants de l'héritier.

L'Administration a admis ce cumul.

Il en est de même, si les enfants ou l'un des enfants est lui-même père de famille et a droit à une réduction de ce chef (Solution du 1er décembre 1921).

Tarifs de faveur.

A côté du tarif de droit commun, dont on a eu l'occasion de constater les taux excessifs, le législateur a prévu un certain nombre de tarifs de faveur qui sont les suivants :

1°-Successions échues à des enfants des victimes de la guerre.

Tout d'abord, en ce qui concerne les successions échues à des enfants des victimes de la guerre, toutes les fois qu'une succession passe des grands-parents aux petits-enfants par suite du prédécès du père ou de la mère tués à l'ennemi, ou morts victimes de la guerre, le tarif applicable est celui de la ligne directe descendante au premier degré, sauf aux héritiers à produire les justifications prévues pour les victimes de la guerre, et que l'on a résumées lorsqu'on a étudié le régime des donations. Ces justifications sont, soit un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure ou une maladie contractée pendant la durée de la guerre, (actuellement c'est le ministre des pensions qui délivre ces certificats), soit un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt, et établissant les circonstances de la blessure et de la mort.

2°- Les petites successions, ne dépassant pas 25.000 frs.

Plus intéressant est le tarif institué par l'article 33 de la loi du 25 juin 1920, en ce qui concerne ce qu'on appelle les petites successions. Les parts nettes n'excédant pas 10.000 francs recueillies dans une succession dont le montant total ne dépasse pas 25.000 francs, sont soumises aux tarifs suivants,

Source : BIU Cujas

qui sont les anciens tarifs, de la loi du 8 avril 1910, expressément maintenus pour les successions remplissant ces conditions, alors qu'ils étaient, pour les autres, l'objet de relèvements importants.

Degré de parenté	Entre 1 et 2.000 frs	Entre 2.001 et 10.000 frs
Ligne directe 1er degré.....	1,20 %	1,80 %
Ligne directe au 2ème degré et entre époux.....	1,80 %	2,40 %
Ligne directe au-delà du 2ème degré	2,40 %	3 %
Entre frères et soeurs.....	12 %	12,50 %
Entre oncles et tantes et neveux ou nièces.....	14,40 %	15,60 %
Entre grand-oncle ou grande-tante et petits neveux ou petites nièces et entre cousins germains	18 %	19,20 %
Parents au-delà du 4ème degré et personnes non parentes.....	21,60 %	22,80 %.

L'application de ce tarif réduit ne peut avoir lieu que pour les successions dont les biens existant au décès n'ont pas une valeur supérieure à 25.000 francs. Pour l'application de l'article 33 de laloi du 25 juin 1920, le point de savoir si le montant total de la succession excède ou non 25.000 francs doit être apprécié après déduction de la taxe successorale. (Solution du 19 mai 1921). Une solution du 25 mars 1919 a décidé que les redevables ne pourraient réclamer le bénéfice des anciens tarifs, lorsque le montant total de la succession est supérieur à 25.000 francs, bien que formé pour partie de biens existants inférieurs à ce chiffre, et pour le surplus de rapports de dots ayant déjà supporté le droit de mutation entre vifs à titre gratuit. En effet, le maintien des anciens tarifs de la loi de 1910 est destiné à dégrever les petites successions, et l'on ne se trouve pas en présence d'une petite succession, lorsqu'une partie plus ou moins importante du patrimoine a déjà été donnée entre vifs aux héritiers.

La même règle doit être appliquée pour apprécier si la part de l'un des héritiers excède ou non

Source : BIU Cujas de Droit

10.000 francs (solut. du 10 septembre 1921).

Par contre, pour savoir si une succession excède ou non 25.000 francs, il faut faire abstraction, d'une part, des biens qui ont été donnés entre vifs à des successibles avec dispens de rapport, et d'autr part, des biens qui ont été donnés en avancement d'hoirie, lorsque le donataire est seul appelé à recueillir l'hérédité, (Solutions du 10 janvier 1921 et du 28 mars 1922). En effet, les biens que la loi civile dispense du rapport sont absolument étrangers à l'hérédité et ne peuvent plus être retenus pour apprécier l'importance de la succession.

3°- Legs aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique ou aux mutilés.

Un autre régime de faveur est celui des legs aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique ou aux mutilés. Ils sont exempts, en vertu de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917, et de l'article 12 de la loi du 31 mars 1921, de la taxe successorale et, en outre, bénéficient, quel qu'en soit le montant des tarifs réduits (voir tableau plus loin) édictés par la loi du 8 avril 1910 (art. 33 de la loi du 25 juin 1920).

D'autre part, les dons et les legs faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés par la volonté expresse du testateur ou du donateur, à des oeuvres d'assistance, ainsi que les dons et legs faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, bénéficient du tarif réduit et proportionnel de 10,80 (art. 19 de la loi du 25 février 1901).

D'ailleurs, l'article 21 de la loi du 16 avril 1930 a assez profondément modifié ces règles en faveur de certaines collectivités. Aux termes de cet article, les départements, les communes, les établissements publics hospitaliers, et les bureaux de bienfaisance sont dispensés des droits de mutation par décès sur les biens qui leur adviennent par succession. L'énumération de ces établissements ne s'applique qu'aux établissements publics hospitaliers. Aucune modification, au contraire, n'est apportée au régime des établissements publics qui ne présentent pas le caractère hospitalier.

Lorsqu'elle joue, l'exonération s'applique, non seulement à la taxe successorale, ce qui était déjà prévu par les lois antérieures, mais également au droit de mutation par décès. Dans les mêmes cas, il n'y a pas lieu de rechercher si la libéralité a ou non un caractère d'assistance. L'exonération est applicable, dès lors que la collectivité bénéficiaire est comprise dans l'énumération faite par l'article 21 de la loi du 16 avril 1930, quelle que puisse être l'affectation des biens légués, alors même que

Source : BIU Cujas

cette affectation ne serait pas consacrée à des objets d'assistance. Les legs qui bénéficient de l'exemption signalée ne doivent pas moins être déclarés, mais la formalité sera donnée, en l'espèce, gratuitement.

Lorsque l'exonération ne joue pas, et que le tarif de 10,80 % n'est pas applicable, le tarif dont il doit être fait usage, en vertu de la loi du 8 avril 1910, est le suivant :

Entre	1	et	2.000 frs	21,60 %
Entre	2.001	et	10.000 frs	22,80 %
Entre	10.001	et	50.000 frs	24 %
Entre	50.001	et	100.000 frs	25,20 %
Entre	100.001	et	250.000 frs	26,40 %
Entre	250.001	et	500.000 frs	27,50 %
Entre	500.001	et	1.000.000 frs	28,80%
Entre	1.000.001	et	2.000.000	30 %
Entre	2.000.001	et	5.000.000	31,20 %
Entre	5.000.001	et	10.000.000	32,40 %
Entre	10.000.001	et	50.000.000	33,60 %
Au-delà de			50.000.000 de francs	34,80 %.

Par ailleurs, lorsqu'il n'y a pas lieu à exemption, en vertu de l'article 21 de la loi du 16 avril 1930, il y a lieu à application du tarif, non plus progressif, mais proportionnel, de 10,80 %, pour les legs faits aux établissements publics, qui n'ont pas le caractère d'établissements hospilatiers, ainsi que pour les établissements d'utilité publique (qui n'ont pas été visés par l'article 21) et pour les sociétés de secours mutuels, si leurs ressources sont affectées à des oeuvres d'assistance.

Le même tarif de 10,80 % est applicable aux legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, avec obligation de consacrer ces libéralités à l'achat d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique.

Legs aux Sociétés d'instruction et d'édution populaire gratuite, reconnues d'utilité publique.

C'est encore ce même tarif de 10,80 % qui recevra application en matière de legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuite, reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat, ou encore aux legs faits aux offices publics d'habitations à bon marché.

Enfin, le droit proportionnel de 10,80 % est applicable aux legs à titre particulier, faits aux mutilés de guerre, frappés d'une invalidité de 50 % au minimum, à concurrence seulement des premiers 100.000 francs. La justification du quantum de

Source : BIU Cujas

l'invalidité s'effectue, en principe, au moyen de la production de la décision de la commission de réforme, ou du livret militaire, qui mentionne cette décision. L'intéressé peut également fournir un certificat de l'autorité militaire contenant l'indication exigée par la loi.

5° Les legs aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des oeuvres scientifiques à caractère désintéressé.

Rentrent également dans l'application du tarif de faveur de 10,80 % les legs aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des œuvres scientifiques, à caractère désintéressé. (loi du 31 mars 1931, art. 12, alinéa 2). Pour qu'il en soit ainsi, il faut que les établissements gratifiés ne s'occupent d'aucune autre branche d'activité; c'est à l'Administration à apprécier si la collectivité remplit les conditions exigées.

6° Legs aux sociétés civiles fonctionnant comme caisses de retraites pour les assurances sociales.

Enfin, l'article 28 de la loi du 30 décembre 1928 prévoit que les sociétés civiles instituées par l'article 44 de la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales et constituant des caisses de retraites habilitées à continuer leurs opérations, peuvent être autorisées à accepter des dons et legs par décret en Conseil d'Etat. Ces dons et legs bénéficient du droit de 10,80 %.

7° Legs d'oeuvres d'art à des établissements pourvus de la personnalité, destinées à figurer dans une collection publique.

Sont, d'autre part, exempts des droits de succession, outre les legs aux départements, aux communes, aux établissements publics hospitaliers, et aux bureaux de bienfaisance, les dons et legs d'oeuvre d'art, de monuments, ou d'objets, ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, lorsque ces objets sont destinés à figurer dans une collection publique.

Exonération des droits.

En matière d'exonération des droits, quelques dispositions particulières méritent de retenir l'attention : tout d'abord, en faveur des successions de militaires morts sur les théâtres d'opérations extérieures.

1° en faveur des successions de militaires morts sur les théâtres d'opérations extérieures.

La loi du 25 février 1928 a exempté partiellement des droits de succession et de la taxe successorale, les successions de militaires décédés, soit au cours d'opérations extérieures, au Maroc et en Syrie, soit des suites de ces opérations. A cet effet, la loi accorde un abattement de 30.000 francs sur l'actif successoral taxable, en faveur des descendants, des ascendants et de la veuve du défunt. Le décès doit être intervenu, soit sur les lieux mêmes des opérations, sous les drapeaux, dans l'année du départ, du lieu des opérations extérieures, soit après renvoi dans les foyers, dans l'année de la libération. Dans ce cas le décès doit être la conséquence de blessures reçues ou de maladies contractées au cours des opérations. La loi du 25 février 1928, maintient d'ailleurs

Source : BIU Cujas

l'obligation de la déclaration de succession, même lorsque la disposition prévue entraîne exonération complète du droit, et elle oblige les parties au dépot d'un certificat de l'autorité militaire, faisant connaitre les conditions du décès. Enfin, cette disposition supprime la solidarité pour le paiement des droits, en faveur des ayants-droits, qui profitent pour leur part totale de l'exonération, les ayants-droit, qui sont redevables des droits de mutation ou d'une fraction de la taxe successorale restant solidairement responsables du paiement.

De son coté, la loi du 9 avril I9I8, avait introduit une exemption, qui continue à s'appliquer et qui doit être combinée avec les dispositions de la loi du 25 février I928, que l'on vient de résumer. Sont exempts, en vertu de cette loi de I9I8, tant de la déclaration de succession, que de l'impot de mutation par décès, les objets et, jusqu'à concurrence de 500 francs, les sommes ou valeurs que possédaient sur eux les militaires français ou alliés, ou qui leur étaient dues par l'autorité militaire, à condition que l'acte de décès porte la mention : "mort pour la France ", conformément à la loi du 2 juillet I9I5.

Le régime des biens à usage d'exploitation agricole ou artisanale.

Le régime des biens à usage d'exploitation agricole, ou artisanale, transmis en ligne directe descendante, est une innovation toute récente, puisqu' elle remonte à l'art. I8 de la loi du 3I mars I93I, qui a introduit une nouvelle exemption totale des droits de mutation par décès, basée sur cette considération que l'instrument de travail doit être exonéré de l'impot de mutation, lorsqu'il est transmis par décès. Si intéressant que puisse être le principe dont s'est inspirée la disposition de la loi de I93I, on ne peut se dissimuler qu'il est gros de conséquences, car, si l'on exempte la terre ou l'atelier qui servent à l'agriculteur exploitant ou à l'artisan, il n'y a pas de motif bien valable de s'opposer à l'exemption du fonds de commerce, et à celle de tout outillage ou de tout autre instrument de travail, tout au moins, lorsqu'il s'agit d'une entreprise familiale continuée par les descendants, ce qui élargirait de façon abusive, le domaine des exonérations d'impôts.

Conditions d'application de ce régime.

Quoi qu'il en soit, l'article I8 de la loi du 3I Mars I93I dispose que, pour la perception de la taxe successorale et des droits de mutation par décès, la valeur des immeubles définis par la loi du 22 février I93I, est déduite de l'actif net global des successions en ligne directe descendante, à la condition : I° que les immeubles soient à usage d'exploitation rurale, ou d'une exploitation artisanale visée à l'arti-

Source : BIU Cujas

cle 9 du décret du 9 février I92I; 2° que la dite exploitation ait été assurée par le de cujus, avec l'aide de sa famille et d'un seul domestique ou ouvrier. Cette exonération est subordonnée, en outre, à l'engagement que devront prendre les héritiers ou l'un d'entre eux, de continuer l'exploitation dans les mêmes conditions que le défunt, cette exploitation continuée devant se prolonger pendant 5 ans au minimum à partir de l'ouverture de la succession.

Si l'héritier décède avant l'expiration de ces cinq ans, les droits qui n'avaient pas été perçus deviennent exigibles, à moins que l'engagement prévu ne soit pris pour la période restant à courir par un des autres descendants du de cujus. Indépendamment du privilège qui lui est conféré par l'article 32 de la loi de Frimaire, le Trésor, a, pour la garantie des droits différés, en vertu de la nouvelle disposition, le privilège institué par l'article 7 de la loi du I3 juillet I9II, en matière de paiement différé. Mais ce privilège doit etre inscrit dans le délai de 6 mois, à partir du jour de la déclaration de succession.

Immeubles appelés à bénéficier de l'exemption.

Le réglement d'administration publique, destiné à assurer les détails d'application de cette mesure, est intervenu le Ier septembre I93I, (J.O. du 9).

Les seules successions appelées à bénéficier de la mesure sont les successions en ligne directe descendante, mais sans distinction de degré. D'autre part, la disposition nouvelle, pour déterminer les immeubles appelés à bénéficier de l'exemption, vise la loi du 22 février I92I, qui est relative au bien de famille. Mais tous les immeubles visés par la loi de I93I sur le bien de famille, ne sont pas nécessairement appelés à en bénéficier, parce que, aux conditions exigées par la loi du 22 février I93I pour qu'un bien puisse être constitué en biens de famille, la loi nouvelle ajoute deux conditions supplémentaires pour l'exonération. L'une est relative à l'utilisation du bien; l'autre relative à l'exercice effectif de cet usage par le défunt.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire, dès lors que les conditions sont remplies, et qu'il s'agit d'un bien susceptible d'être placé sous le régime des biens de famille, que ce bien ait été effectivement constitué en bien de famille.

La loi du 22 février I93I permet de constituer en bien de famille, soit une maison, ou une portion divise de maison, soit à la fois une maison et des terres attenantes ou voisines, occupées et exploitées par la famille, soit une maison avec la boutique ou l'atelier, et le matériel et l'outillage le garnissant,

Source : BIU Cujas

occupée et exploitée par une famille d'artisan. A titre accessoire, peuvent être compris également, suivant les cas, le cheptel, le matériel, l'outillage, et les immeubles par destination. En outre, l'ensemble des biens ne doit pas avoir une valeur supérieure à 40.000 francs.

A ces conditions s'ajoutent, comme on l'a dit, les conditions spéciales d'ordre fiscal imposées par la loi du 31 mars 1931; les immeubles devant se prêter à une exploitation agricole (maison avec terres labourables, prés, vignes, etc...); ou bien ils doivent être affectés à l'une des exploitations artisanales désignées à l'article 9 du décret du 9 février 1921 (petits artisans faisant partie d'un syndicat agricole, maréchaux-ferrants, forgerons, réparateurs de machines-outils, d'instruments ou de bâtiments agricoles, bourreliers, sabotiers, tonneliers, charrons, etc..). Enfin, l'exploitation doit avoir été assurée personnellement, avec l'aide indiquée au texte, par l'agriculteur ou l'artisan, la famille de l'exploitant ou de l'artisan devant s'entendre du conjoint et des descendants à quelque degré que ce soit (art. 5 du réglement d'A.P.).

Il est à remarquer que si la nouvelle loi ajoute des conditions à la loi de février 1921, en fait la condition relative à la valeur maxima du bien contenu dans la législation sur le bien de famille ne joue pas. L'Administration de l'Enregistrement a admis, en effet, que l'exonération était dûe, quelle que soit l'importance de l'actif rural ou artisanal, transmis par décès, et quelle que soit l'importance de l'actif global net. La limitation de valeur est en effet, relative uniquement à la constitution du bien de famille, et la référence faite dans la disposition que nous examinons à la loi de février 1931 sur le bien de famille vise uniquement, en fait, la nature des biens. C'est dans la déclaration de succession que les héritiers doivent fournir les justifications nécessaires à établir que les immeubles peuvent bénéficier de l'exemption (évaluation détaillée des immeubles, mention des indications cadastrales, dépôt d'un extrait de la matrice cadastrale, attestation relative aux conditions d'exploitation par le défunt, et le cas échéant, à la participation à un syndicat agricole, etc..). Les certificats délivrés à cet égard par le président du syndicat agricole, ainsi que les attestations des héritiers, si elles ne sont pas souscrites au pied de la déclaration, peuvent être données sur papier libre.

Quant à l'engagement de continuer l'exploitation,

Source : BIU Cujas

Engagement de continuer l'exploitation au moins pendant cinq ans.

au moins pendant cinq années à dater de l'ouverture de la succession, cet engagement est pris au pied de la déclaration. Si un seul des héritiers le prend, le bien visé n'en demeure pas moins entièrement exonéré, même à l'égard des cohéritiers, qui ne continueraient pas eux-mêmes l'exploitation. Pendant les cinq ans et dans le mois qui suit l'expiration de chaque année, les continuateurs de l'exploitation doivent produire un certificat du maire de la commune du lieu de l'exploitation, attestant que la condition de continuité a bien été remplie, et qu'il n'y a eu aucune interruption, ni aucun changement de personne dans l'exploitation artisanale ou du fonds agricole, le cas échéant, le certificat du président du syndicat agricole auquel l'artisan doit être inscrit, toutes ces pièces étant rédigées sur papier libre.

Engagement subsidiaire en cas de décès du continuateur avant l'expiration des cinq ans.

En cas de prédécès du continuateur avant l'expiration des cinq ans, qui constitue le délai d'engagement, celui qui peut souscrire l'engagement subsidiaire est, soit l'un des héritiers du souscripteur prédécédé, soit l'un des héritiers du continuateur lui-même, lorsqu'il possède la qualité de descendant de l'auteur de la succession, qui avait donné lieu au premier engagement. Par exemple, la succession ayant été dévolue au fils, si celui-ci vient à mourir avant l'expiration des cinq ans, le petit-fils pourra souscrire l'engagement subsidiaire pour le temps qui reste à courir. L'engagement subsidiaire doit être rédigé sur papier libre, et souscrit au bureau de l'enregistrement dans les trois mois du décès du premier continuateur.

L'inexécution des conditions imposées et des engagements pris, étant donné que telles circonstances imprévues peuvent en rendre l'observation impossible, n'est sanctionnée par aucune pénalité. Elle donne simplement ouverture à l'exigibilité des droits de succession correspondants. Il y a, en somme, une suspension provisoire de perception, qui ne se transforme en exemption définitive que lorsque les cinq ans de continuation d'exploitation sont définitivement résolus.

L'exonération a lieu par voie de déduction sur l'actif net global des successions en ligne directe descendante, c'est-à-dire que les droits de succession ne seront perçus que sur ce qui reste de l'actif une fois défalquée la valeur de l'exploitation artisanale ou agricole; si cette exploitation constitue l'actif tout entier, il n'y aura aucune perception.

Droits de transmission à un héritier d'un office

Comme pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, les droits afférents à un office ministériel transmis par suite du décès du titulaire à un de ses héritiers sont perçus d'après le tarif ci-après :

Source : BIU Cujas

ministériel.

de I à 2.000 francs, 2, 40 %
de 200I à 5000 francs, 3, 60 %
de 500I à 50.000 francs, 4, 80 %
de 50.00I à I00.000 " 6 %
au dessus de I00.000, 7, 20 %

Ces droits sont perçus d'après une évaluation en capital de la valeur de l'office et des objets qui en dépendent. La déclaration est faite au bureau de l'enregistrement du titulaire décédé, la quittance du receveur devant être jointe à l'appui de la demande de nomination du successeur. Le droit acquitté sur cette déclaration ou sur le traité fait entre les cohéritiers est imputé jusqu'à dûe concurrence sur celui que les héritiers ont à payer, lors de la déclaration de la succession, sur la valeur estimative de l'office, d'après les quotités ordinaires des droits de mutation par décès.

Le droit d'enregistrement de transmission des offices, tel qu'il est déterminé ci-dessus, ne peut en aucun cas être inférieur :

à I2 % du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi, si le prix de cession augmenté des charges, ou la valeur de l'office ne dépasse pas 2.000 francs;

à I4, 40 % de ce cautionnement, si la valeur est comprise entre 200I et 5000 francs;

à I8 % de ce cautionnement entre 500I et 50.000 francs;

à 2I, 60 % entre 50.00I et I00.000 francs;

à 24 % au dessus de I00.000 francs.

Si, lors de l'imputation du droit de cession sur le droit de mutation par décès, effectué comme on vient de le dire, le droit de cession est supérieur au droit de succession, la déclaration de succession ne donne ouverture à aucun droit en ce qui concerne l'office. Si le droit de cession est inférieur au droit de succession, le complément de celui-ci est alors acquitté suivant les règles spéciales à ce droit.

La taxe successorale

Historique depuis 1917.

La taxe successorale second élément des droits de mutation par décès, est, non une dette des héritiers, mais une charge de la succession. Elle frappe la masse nette successorale préalablement à toute attribution. C'est la loi du 31 Décembre 1917, dans son article 10 qui a institué cette taxe globale sur l'actif net successoral, perçue avant toute formation des parts taxables et indépendamment du degré de parenté des ayants-droit à la succession, cette taxe devait jouer dans toutes les successions, où le défunt ne laissait pas au

Source : BIU Cujas

moins quatre enfants vivants ou représentés.

L'article 29 de la loi du 25 Juin 1920 vint modifier et augmenter le tarif de la taxe, sans d'ailleurs en changer les règles générales d'assiette. Elle continuait donc à être exigible toutes les fois que le défunt laissait moins de quatre enfants vivants ou représentés. L'article 12 de la loi du 29 Décembre 1929 a supprimé entièrement pour l'avenir la taxe dans tous les cas où le défunt laisse trois ou deux enfants vivants ou représentés. En outre, l'article 17, al. 1, de la loi du 16 Avril 1930, allant plus avant dans le même sens, a disposé que, dans les successions où l'actif n'excède pas 500.000 francs et dans lesquelles le défunt laisse un enfant vivant ou représenté, le montant de la taxe incombant à l'enfant, aux petits enfants ou au conjoint, comme héritiers ou légataires, serait diminué de moitié, lorsque la part recueillie n'excède pas 250.000 Francs, et du quart lorsque la part recueillie est comprise entre 250.001 et 500.000 francs.

Aujourd'hui donc, la taxe successorale n'est applicable que lorsque le défunt ne laisse qu'un enfant ou est décédé sans postérité, et, d'autre part, lorsqu'il ne laisse qu'un enfant, elle est réductible, quant à ce qui en incombe aux enfants, petits-enfants et au conjoint, si la succession et la part recueillie ne dépassent pas les maxima fixés par la loi.

Détermination de l'actif successoral pour l'application de la réduction prévue par la loi de 1930.

Pour déterminer si l'actif successoral dépasse 500.000 francs, il faut, suivant un principe qu'on a déjà eu l'occasion d'appliquer à propos de la liquidation des droits de mutation, ajouter aux biens existants, le montant des rapports effectués par les cohéritiers.

Il faut, par contre, faire abstraction des biens non soumis au rapport, et notamment des donations faites par le défunt à un héritier avec dispense de rapport, ou encore des donations qu'il aurait consenties en avancement d'hoirie, lorsque le donataire se trouve seul appelé à recueillir l'hérédité, et est de la sorte affranchi de l'obligation du rapport. Il en est de même dans le cas du rapport fictif, prévu par l'article 767 du Code Civil, pour la détermination du droit d'usufruit du conjoint. Ce rapport n'augmente pas, en effet, la masse héréditaire, et constitue une simple opération de calcul. Naturellement ici, le montant de la taxe elle-même ne doit pas être déduit avant d'établir si la succession excède 500.000 francs, puisque c'est précisément la question de savoir si la taxe est ou non applicable, et à quel tarif qui se pose.

Source : BIU Cujas

Par ailleurs, alors même que la succession n'excéderait pas 500.000 francs, et qu'un enfant du défunt existerait, c'est seulement, aux termes de la loi, la portion de taxe à la charge de l'enfant, des petits-enfants représentant un enfant prédécédé, ou du conjoint, qui pourrait bénéficier de la réduction. La part de taxe incombant à d'autres successibles, serait intégralement perçue. Il faut remarquer, à cet égard, que la taxe afférente aux legs particuliers étant à la charge des héritiers, la réduction joue, même pour la portion de taxe correspondant à ces legs, lorsque le paiement desdits legs incombe à l'enfant, aux petits-enfants représentant l'enfant prédécédé ou au conjoint.

Appréciation de la quotité de la réduction applicable à chaque part.

Pour apprécier la quotité de la réduction applicable à chaque part, puisque la réduction sera de moitié pour la part comprise entre 0 et 250.000 francs, et du quart pour la part comprise entre 250.001 et 500.000 francs, les parts doivent être considérées isolément. Dans une même succession, la réduction pourra donc être différente, suivant leur importance respective. Ici, encore, on ne doit pas déduire du montant de la part le montant de la taxe successorale qui lui serait applicable pour apprécier si ladite part excède ou non 250.000 francs, puisque c'est une question de tarif de la taxe successorale elle-même, qui se pose en la circonstance.

Tarif normal e la taxe successorale.

Par ailleurs, dans tous les cas où la taxe successorale demeure applicable au tarif normal, ce tarif continue à être fixé selon les dispositions de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, avec addition du double décime de l'article 3 de la loi du 22 mars 1924.

Les taux applicables sont les suivants (sauf réduction dans le cas que l'on vient de viser, en ce qui concerne les successions où le défunt laisse un enfant).

Tarif applicable à la fraction d'actif comprise :	nombre d'enfants laissés par le défunt : 1 enfant vivant ou représenté	: Pas d'enfant vivant ni représenté
Entre 1 et 2.000 Francs	1,20 %	3,60 %
" 2.001 et 10.000 Francs	2,40 %	7,20 %
" 10.001 et 50.000 Francs	3,60 %	10,80 %
" 50.001 et 100.000 Francs	4,80 %	14,40 %

Source : BIU Cujas

Entre	100.001 et 250.000 frs	6 %	18 %
"	250.001 et 500.000 frs	7,80 %	21,60 %
"	500.001 et1.000.000 frs	9,60 %	25,20 %
"	1.000.001 " 2.000.000 frs	14,40 %	28,80 %
"	2.000.001 " 5.000.000 frs	16,20 %	32,40 %
"	5.000.001 "10.000.000 frs	18 %	36 %
"	10.000.001 "50.000.000 frs	19,80 %	39,60 %
"	50.000.001"100.000.000 frs	21,60 %	43,20 %
"	100.000.001"500.000.000 frs	24 %	44,40 %
Au-dessus de 500.000.000		25,20 %	46,80 %

Liquidation, paiement et recouvrement. Pénalités.

La liquidation, le paiement et le recouvrement de la taxe successorale ont lieu exactement de la même façon que pour les droits de mutation, par décès proprement dit, il en est de même pour les pénalités sanctionnant la déclaration hors délai, l'omission ou la fausse évaluation.

Enfants laissés par le défunt;pris en considération pour l'application de la taxe successorale.

Pour apprécier le nombre d'enfants laissés par le défunt, c'est au moment de l'ouverture de la succession que l'on se place. Doit être ajouté, paur l'applicatio du tarif, au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt, l'enfant décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus, et l'enfant décédé victime de la guerre, dans les conditions qu'on a déjà précisées à propos des tarifs des donations et des droits de mutation (loi du 31 décembre 1917, art. 15).

D'ailleurs, pour que l'enfant victime de la guerre puisse être pris en considération, il n'est pas nécessaire qu'il existe au moment du décès d'autres enfants vivants ou représentés ; il se peut que l'enfant unique à considérer soit celui qui est mort victime des hostilités. A ce sujet, l'administration, faisant application d'une interprétation étroitement littérale, avait, au début, refusé de tenir compte de l'enfant unique mort dans ces conditions parce que, disait-elle, la loi a prévu que l'enfant mort en pareille circonstance devait être ajouté pour l'application du tarif au nombre des enfants vivants ou représentés, et que le mot "ajouté" suppose qu'il existe d'autres enfants vivants. Cette interprétation abusive a été corrigée par la suite et il est admis que l'enfant victime de la guerre, entrera en ligne de compte, même s'iln'existe pas d'autre enfant, vivant ou représenté, au décès du de cujus. (Solut. du 29 juillet 1920

Les enfants renonçants doivent entrer en ligne de compte; par contre, on a vu que les enfants adoptifs, ne doivent plus être retenus à cet égard, au moins, en règle générale.

Succesion dévolue partie à des personnes exonérées

Lorsqu'une succession se trouve dévolue, partie à des personnes exonérées des droits de succession et de la taxe successorale, et partie à des personnes

Source : BIU Cujas

partie à des personnes passibles de la taxe.

imposables, la taxe est d'abord liquidée sur le montant de la succession. Ensuite, on déduit de la taxe ainsi liquidée, la fraction qui incomberait normalement aux ayants-droit exonérés. L'époux survivant, qui est appelé à recueillir l'usufruit de partie de la succession de son conjoint, en vertu de l'article 767 du Code civil, est tenu du paiement de la taxe successorale, parce qu'il est assimilé à un successeur irrégulier, mais à titre universel; il n'en serait pas de même, si l'époux survivant était appelé à l'hérédité, non pas en vertu de l'article 767 du Code civil, mais en qualité de légataire particulier, parce que, comme on le verra plus loin, l'article 29 de la loi du 25 juin I920 a supprimé le recours contre les légataires particuliers.

Les légataires particuliers ne sont plus tenus de la taxe successorale.

Effectivement, sous l'empire de l'article IO de la loi du 3I décembre I9I7, la taxe successorale était payée par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que le droit de mutation par décès, mais sauf leur recours contre les autres ayant-droit, qui étaient tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. L'article 29 de la loi du 25 juin I920 a supprimé ce recours; c'est-à-dire que les successeurs universels continuent à être obligés au paiement de la taxe, mais doivent la supporter définitivement, chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession, et sans contribution des autres ayant-droit. Ainsi, la taxe successorale afférente aux legs particuliers se trouve uniquement à la charge des successeurs universels ou à titre universel, et il n'y a plus lieu de déduire cette charge de l'émolument des légataires particuliers. Les legs particuliers ne supportent plus que les droits de mutation par décès. Il en résulte qu'ils peuvent maintenant être déclarés et soumis à une perception définitive, avant même que l'héritier ou le successeur universel n'ait souscrit sa déclaration.

Les collectivités instituées légataires universels doivent acquitter la portion de taxe successorale afférente aux legs particuliers consentis par le testateur.

Cette disposition a donné lieu, en ce qui concerne les legs consentis à l'Etat, aux collectivités, ou aux établissements publics, à une solution administrative qui semble extrêmement rigoureuse, sinon au point de vue des principes, qui pourraient cependant être appliqués avec plus de libéralisme, mais du moins au point de vue de l'équité. En effet, l'article I6 de la loi du 3I décembre I9I9 dispose que les départements, les communes et les établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la taxe successorale. Il ressort de la combinaison de ce texte avec l'article 29 précité de la loi du 25 juin I920, qui laisse intégralement la taxe successorale à la

Source : BIU Cujas

charge des successeurs universels ou à titre universel, que les départements, les communes et les établissement publics sont dispensés de la taxe successorale, pour tous les legs dont l'émolument leur advient définitivement et personnellement. Il en va de même pour l'Etat qui, d'après les principes fondamentaux, ne se paie pas d'impôts à lui-même, et qui ne doit ni le droit de mutation par décès, ni la taxe successorale correspondant aux biens qu'il recueille dans la succession pour son propre compte.

Mais l'Administration considère qu'à défaut d'une disposition législative prononçant une exemption sur ce point, toutes ces collectivités, si elles sont instituées légataires universels, doivent, en dépit de l'exonération dont elles bénéficient personnellement, acquitter la portion proportionnelle de taxe successorale afférente aux legs particuliers consentis par le testateur.

Cette doctrine a reçu la consécration de la cour de cassation (V. Ch. Civ., I9 mars I989 et req. 27 novembre I928), qui a décidé que la taxe successorale est dûe par un hospice institué légataire universel à charge de legs particuliers, sur la valeur de ces legs particuliers, et bien qu'il n'ait pas de recours contre les légataires, la fraction du legs universel recueillie et conservée de façon définitive après l'acquittement des legs particuliers devant seule bénéficier de la dispense de taxe successorale. Pour l'Etat, on pourrait, il est vrai, s'appuyer sur l'article 70 de la loi de Frimaire, d'après lequel les "acquisitions" de l'Etat, en prenant ce mot d'acquisition dans son sens le plus compréhensif, sont exemptes de droits de mutation. Mais l'Administration considère précisément qu'il n'y a, en l'espèce, acquisition que pour l'émolument effectif, qui fait l'objet de la libéralité et qui est conservé par la collectivité légataire, et qu'elle n'acquiert pas en réalité les sommes ou valeurs dont elle est obligée d'assurer la délivrance au légataire particulier. Il en résulte cette conséquence que, du fait de la combinaison de l'article 29 de la loi de I920 avec l'article I6 de la loi du 3I décembre I9I7 l'Etat où les collectivités publiques ou les établissements publics se trouvent dans la situation paradoxale de ne pas avoir à payer la taxe pour les biens qu'ils conservent et de la payer pour les biens qu'ils ne conservent pas et qui vont aux légataires particuliers.

Calcul de la taxe successorale, en cas

En cas de réversion au profit du conjoint survivant, d'une rente viagère constituée par le défunt, au moyen de l'aliénation de biens propres, la taxe

Source : BIU Cujas

de réversion d' une rente viagère sur le conjoint survivant

successorale doit être calculée sur la valeur de cette réversion. En effet, il y a là une libéralité, qui est passible des droits de mutation par décès et, partant, de la taxe successorale (solut. du 5 Juin 1923).

D'ailleurs, bien que le droit fiscal mette à la charge des ayants-droit, à l'exclusion des légataires particuliers, le montant de la taxe successorale, rien n'empêche que le testateur déroge à ce principe, en imposant le paiement de cette taxe à des légataires particuliers. L'administration doit, le cas échéant, tenir compte de cette situation, pour déterminer le montant net des legs particuliers passibles de l'impôt de mutation proprement dit, mais l'obligation du paiement ne se trouve pas modifiée.

L'application de la taxe successorale comporte certains cas d'exemption, et d'autre part, certaines limitations.

Cas d'exemption de la taxe successorale

Les départements, communes, établissements publics, sont exemptés, comme on vient de le voir, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la taxe (art. 16 de la loi du 31 Décembre 1917).

D'autre part, les établissements d'utilité publique en sont dispensés dans les cas suivants :

Lorsqu'ils sont constitués par des sociétés dont les ressources sont affectées exclusivement à des oeuvres d'assistance ou à des oeuvres scientifiques à caractère désintéressé. Cette exonération est soumise à la condition que les sociétés bénéficiaires consacrent exclusivement leurs ressources aux oeuvres visées. Il résulte de cette disposition qu'à l'égard des sociétés d'assistance, le domaine d'exemption de la taxe est plus restreint que le domaine d'application du tarif réduit de 10,80 %, en ce qui concerne les droits de mutation proprement dits. En effet, le tarif de 10,80 % est applicable, dès que les ressources de la société sont principalement affectées à des oeuvres d'assistance (loi du 31 Mars 1931, art. 12). Un legs peut donc être assujetti à la taxe successorale, parce que les ressources de la société sont principalement, mais non exclusivement consacrées à des objets d'assistance, bien qu'il ne soit passible que du tarif réduit pour les droits proprement dits.

Cas de limitation de la taxe successorale

La taxe successorale comporte en second lieu certaines limitations. En effet, les droits de mutation dont le tarif est progressif et la taxe successorale qui vient s'y superposer représentent, dans certains cas, une charge fiscale tellement lourde qu'elle risquerait d'absorber la totalité de la part recueillie, si l'on n'avait institué au profit des redevables un plafond que l'impôt ne saurait dépasser. Cette éventualité

Source : BIU Cujas

serait d'autant plus fréquente que, comme on vient de le voir, le successeur universel, aura souvent à supporter la taxe successorale sur un montant de biens héréditaires très supérieur au montant de la part qui lui reste en fin de compte, puisqu'il doit l'acquitter pour le compte des légataires particuliers, contre lesquels il n'a aucun recours .Aussi, après avoir spécifié, tout d'abord dans la loi du 25 Juin 1920, qu'en aucun cas, le prélèvement constitué par l cumul des droits de mutation proprement dits et de la taxe successorale ne pourrait dépasser 80 % de la part nette recueillie, le législateur a-t-il fini par ramener, par l'article 19 de la loi du 3 Août 1926, ce prélèvement excessif à des taux plus raisonnables en décidant que désormais le total de la fraction de taxe successorale incombant à chaque héritier, donataire, ou légataire, et des droits de mutation par décès, à la charge de cet héritier, donataire ou légataire, ne pourrait excéder les maxima ci-après :

En ligne directe et entre époux	25 %	de la part nette recueillie
En ligne collatérale	35 %	" " " "
Entre personnes au-delà du quatrième degré et entre personnes non parentes, ...	40 %	" " " "

De cette façon, dans le cas le plus défavorable, (succession entre personnes parentes audelà du quatrième degré, ou entre personnes non parentes) il reste toujours à l'héritier, 60 % de l'émolument qui lui serait advenu, s'il n'avait pas eu à subir l'impôt.

La réduction doit, le cas échéant, porter sur les droits de mutation par décès et si besoin est, sur la taxe successorale. Les rapports doivent entrer en ligne de compte, pour déterminer la part nette de chaque ayant droit.

Si l'ensemble des droits de mutation et de la taxe successorale, à la charge d'un héritier, père de famille nombreuse, excède les maxima indiqués, la réduction à opérer doit être combinée avec la réduction instituée pour charges de famille. C'est-à-dire qu'on procède d'abord, à la réduction proportionnelle de la fraction de taxe successorale et des droits de mutation par décès, à la charge de l'héritier , qui a des charges de famille, de façon à ramener le total de ces impots au maximum, de 25 %, de 35 %, de 40 % suivant les cas, et on applique ensuite, sur le montant des droits de mutation par décès ainsi déterminés, les déductions pour

Source : BIU Cujas

enfants, telles qu'on les a exposées plus haut.

En ce qui concerne l'héritier, donataire ou légataire universel ou à titre universel, les maxima ci-dessus indiqués doivent être calculés sur la part nette, qui lui est dévolue dans l'actif héréditaire net, c'est-à-dire diminué du passif déductible mais sans déduction de la taxe successorale (solut. du 23 Décembre 1927), solution que l'on peut considérer comme assez anormale, puisque la taxe est, en somme, par bien des côtés, un véritable passif héréditaire et que, par suite, c'est seulement par rapport à ce que l'ayant - droit réalise, que les droits qui lui incombent, devraient être appréciés.

Fraudes fiscales auxquelles donnent lieu les exemptions de la taxe successorale.

A la faveur de la combinaison de l'article 29 de la loi de 1920 qui dispense les légataires particuliers de la contribution au paiement de la taxe successorale, et de l'article 19 de la loi du 3 Août 1926, qui fixe les maxima de prélèvement signalés plus haut, s'est introduite une pratique très préjudiciable au fisc, encore qu'elle soit couverte par la loi et qui consiste pour le testateur à instituer un légataire universel, en le chargeant de délivrer en legs particuliers, la quasi -totalité de la succession, de telle façon qu'il ne restera rien ou presque rien à ce dernier qu'un émolument insignifiant. L'Administration , étant donné les dispositions de la loi, est obligée d'admettre que la taxe successorale, puisqu'elle est à la charge des seuls successeurs universels ou à titre universel, n'est pas exigible, lorsque ceux-ci les legs particuliers absorbant la totalité de l'actif héréditaire , ne recueillent rien. S'il reste à l'héritier ou au légataire universel, ou à titre universel un solde, après acquittement, de tous les legs, c'est seulement sur ce solde qui peut ne représenter qu'une fraction infime de l'hérédité que devra être calculé le maximum applicable en matière de taxe successorale, de sorte qu'un héritage considérable pourra de cette façon, échapper en tout ou en partie au paiement de la taxe.

Le développement de cette pratique est un des arguments invoqués par le Gouvernement , outre la nécessité de simplifier notre régime des droits de succession, à l'appui de la réforme introduite dans le projet de loi de budget de 1933, et qui consiste à fondre ensemble , dans un droit unique, la taxe successorale et le droit de mutation. A ce souci s'ajoute d'ailleurs la préoccupation inavouée de relever le taux de l'impôt.

Signalons, au passage, une autre fraude qui met à profit l'exonération de taxe successorale, dont bénéficient les établissements publics; La personne qui veut soustraire ses successeurs au paiement de l'impôt

institue comme légataire universel, un établissement public. Elle souscrit, d'autre part, des reconnaissance de dette envers ses héritiers présomptifs, le légataire universel étant grevé du passif, doit acquitter les dettes de la succession. Celle-ci revient ainsi ,en fait, aux héritiers, l'établissement public ne conservant que le solde qui constitue le seul actif successoral. Quant à la taxe successorale, elle n'est pas due, puisqu'elle n'est à la charge que du légataire universel, qui, en l'espèce, est la collectivité publique, laquelle en est dispensée.

La liquidation des droits de mutation par décès

C'est le receveur de l'enregistrement, qui liquide d'après la déclaration souscrite par les ayants-droit du défunt, les droits qui doivent être, en principe, acquittés en même temps que la déclaration est déposée. Pratiquement, lorsque ce fonctionnaire ne peut pas effectuer , séance tenante, la liquidation définitive, les parties sont invitées à déposer la provision que fait ressortir une liquidation provisoire, et la quittance ne leur est remise, généralement dans les 24 heures, que contre réglement intégral, A défaut de provision, c'est seulement lorsque les droits auraient été acquittés que le receveur enregistrerait la déclaration.

L'article 2 de la loi du 25 Février 1901 dispose que les droits doivent être liquidés sur la part nette recueillie par chacun des ayants-droit et perçue pour chacune des fractions de cette part, suivant le tarif fixé, celui-ci étant appliqué pour chaque tranche séparément au taux qui la concerne, et d'après le degré de parenté avec le défaut de l'ayant-droit qui reçoit cette part.

Comment se calcule la part nette à laquelle l'impôt est appliqué.

Pour établir la part de chaque ayant-droit, le receveur doit déterminer la part brute, qui lui revient, et en déduire la portion du passif, qui lui incombe, selon sa vocation dans la succession. La détermination de la part brute, s'effectue par application des règles générales de droit civil en les combinant, le cas échéant, avec les dispositions testamentaires du défunt; c'est ainsi que les règles de la quotité disponible, de la réduction, du rapport, sont directement applicables en la matière. La part se forme en constituant un bloc de tout ce que l'ayant droit recueille dans la succession , à quelque titre que ce soit. (part intestat, legs, assurance s'ajoutant , pour certains ayants droit, notamment pour le conjoint, à son émolument propre, etc). De même, ce sont les règles du droit civil qui sont suivies, pour répartir entre les ayants droit le passif total admis à déduction par le receveur, selon des

Source : BIU Cujas

conditions que l'on examinera dans la suite. Ici aussi on tient compte de la volonté exprimée par le défunt, en mettant, par exemple, à la charge d'un légataire particulier l'acquit d'une portion du passif.

En matière d'usufruit, la loi du 25 Février 1901 a pris, à cet égard, une disposition spéciale, en décidant dans son article 3, al. 5, que, s'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne, pour la nue-propriété, et à une autre, pour l'usufruit, le droit de mutation est perçu sur l'actif de la succession, diminué du montant de la dette. En conséquence, on déduit entièrement le passif de la toute propriété, et c'est l'excédent seul qui est réparti entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, d'après l'âge de l'usufruitier et dans les conditions fixées à l'article 13 de la loi du 25 Février 1901, concernant la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit. Naturellement, si, par une disposition expresse, le défunt avait mis spécialement une dette à la charge de l'usufruitier, on ne se trouverait plus dans l'hypothèse envisagée, et la volonté du testateur devrait être respectée.

Déduction des sommes et valeurs exemptées des droits de succession

La part nette taxable, une fois déterminée, le receveur en déduit les sommes et valeurs, qui se trouvent exemptes des droits de sucession, ainsi que les sommes admises en déduction par suite du nombre d'enfants laissés par le défunt, et dont on a déjà indiqué le quantum. Doivent encore être déduits les rapports, qui avaient été effectués pour déterminer la masse successorale et la quotité disponible, en exécution des régles du Code civil, parce que ces rapports ont déjà été l'objet de taxations, lorsque les sommes auxquelles ils s'appliquent avaient été transmises à celui qui est tenu de l'obligation de rapporter. D'ailleurs n'en serait-il pas ainsi que les droits de succession ne leur seraient cependant pas applicables: en effet, ceux-ci ne frappent que les biens qui étaient la propriété du de cujus, au moment de son décès. Or, les biens rapportés ne se trouvaient pas dans ce cas.

Déduction préalable de la taxe successorale

Toutes ces déductions et la formation des parts ne sont effectuées qu'après avoir au préalable, distrait de la masse successorale prise en bloc, considérée in globo, le montant de la taxe successorale, qui est calculée sur l'actif net total, défalcation faite du passif global.

Pour la formation des parts, et pour l'application à ces parts du tarif progressif des droits de mutation proprement dits, la taxe est donc traitée comme une dette successorale(1).

(1) Il doit être cependant entendu qu'au point de vue des autres conséquences fiscales, la taxe successorale n'est pas tenue pour une dette de la succession(décis. du ministre des finances du 4 Janvier 1918)

Source : BIU Cujas

C'est là d'ailleurs, à s'en tenir au texte, une dérogation au principe de l'article 3 de la loi du 25 Février 1901, d'après lequel ne peut être déduite de la masse successorale que la dette dont l'existence au jour du décès est établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. Il est évident que la taxe successorale ne remplit aucune de ces conditions. Mais cette règle a été formellement précisée au cours des travaux préparatoires de la loi de 1917, qui a institué la taxe successorale, desquel il ressort qu'elle doit etre déduite , préalablement à tout calcul des parts respectives des ayants-droit.

Cas où la déduction de la taxe successorale est effectuée séparément sur le montant de chaque part.

Il est toutefois des cas exceptionnels, ou, au lieu d'être effectuée en bloc sur l'ensemble de la succesSsion, la déduction de la taxe successorale devra être effectuée séparément sur le montant de chaque part.

C'est lorsqu'il existe des légataires particuliers et d'une façon plus générale, des légataires auxquels sont dévolus, en vertu des dispositions prises par le défunt, des sommes fixes et nettes, ou des objets déterminés, nets de charges fiscales. Mais, de toute manière elle doit être opérée de telle sorte que le montant de la taxe successorale se trouve soustrait aux droits proprement dits de mutation par décès.

Combinaison des règles de dévolution de la succession avec le partage. Conditions pour que le partage soit retenu Partage antérieur à la déclaration de succession

Il peut arriver que les règles de dévolution des successions, telles qu'elles sont fixées par le Code civil ou qu'elles résultent de la volonté exprimée par le défunt, doivent etre combinées avec le partage de la succession, intervenu entre les co-héritiers. C'est ce qui se produit, lorsqu'un partage intervient avant la déclaration de succession, pourvu qu'il s'agisse d'un partage définitif, et pur et simple, rétroagissant en vertu de l'article 883 du Code civil, au jour de l'ouverture de la succession, et non d'un partage avec soulte, qui, en droit fiscal, n'a pas le caractère déclaratif, et est considéré comme effectuant translation de propriété (Cass. 16 Juillet 1825, 14 Mars 1851, et 4 Août 1869)

D'autre part, pour être retenu, un partage doit également s'être conformé au droit des parties dans l'hérédité (trib. de la Seine, 28 Juillet 1913) et, enfin, ne pas comprendre de biens étrangers, à ceux qui composent l'actif héréditaire.

Le partage, bien que ne modifiant pas essentiellement les droits des parties, peut néanmoins avoir de l'influence, par exemple, en transformant un usufruit en pleine propriété. ou inversement, ou encore en répartissant autrement qu'il ne résulterait des clauses du testament ou des régles du code civil, la succession entre la nue-propriété et l'usufruit.

Source : BIU Cujas

Pour être retenu, le partage doit d'ailleurs, se conformer au droit des parties dans l'hérédité, aussi bien pour le passif que pour l'actif, c'est-à-dire que, si les dettes de la succession étaient réparties, entre les ayants-droit, en vertu du partage, suivant des bases différentes de celles qui découlent des droits des ayants-cause du défunt. il n'y aurait pas partage pur et simple, et il n'en devrait pas en être tenu compte pour la liquidation des droits de succession.

Partage postérieur à la déclaration de succession

Quant au partage, non plus antérieur, mais postérieur, à la déclaration de succession, s'il remplit les conditions que l'on vient d'indiquer, il doit être utilisé, lui aussi, pour la liquidation définitive des droits, aussi bien que le partage antérieur. Il y a ici toutefois une différence, qui découle de la force des choses; on ne peut pas tenir compte,, lors de la déclaration, d'un partage, qui n'a pas encore eu lieu, On sera donc obligé de procéder après coup par voie de rectification, c'est-à-dire par voie de restitution aux ayants-droit d'un trop perçu sur leur demande, ou par voie de perception d'un complément de droits, suivant que le partage a pour conséquence de faire apparaître à la charge de tel ou tel des héritiers un excès ou une insuffisance de perception quant aux sommes qui ont été perçues lors de l'enregistrement de la déclaration (Cass. 5 Mars 1883 et 19 Juillet 1887). Si c'est l'exigibilité d'un complément de droits qui apparait les parties disposent d'un délai spécial de 6 mois à partir du partage pour souscrire la déclaration rectificative et acquitter ce complément.

Application du tarif

La part taxable, ainsi dégagée, est soumise au droit de mutation par décès, d'après le tarif dont on a exposé la structure, c'est-à-dire en tenant compte à la fois du degré de parenté, et du fractionnement de chaque part en tranches successives, à chacune desquelles est applicable un taux de progressivité correspondant, la totalisation des résultats de l'application de chacun de ces taux à la tranche correspondante, donnant le montant du total des droits à la charge de l'héritier. Généralement, la dernière tranche taxable, correspond à une somme fractionnaire. Pour la perception des droits, cette somme, suivant la règle générale que l'on connait doit être arrondie à la somme de 20 francs supérieure, à moins que la part totale(et non la tranche taxable) soit inférieure ou égale à 500 frs auquel cas, la somme totale n'est arrondie qu'au franc supérieur. Le minimum de perception est également le minimum habituel de 1 fr 80 applicable à chaque part prise isolément, s'il s'agit d'ayants droit non solidaires entre eux, et sur l'ensemble des parts échues à des héritiers solidaires.

Source : BIU Cujas

Application, en cas de déclarations successives.

Du fait que le tarif est progressif par tranches, il résulte que si une meme succession fait, pour le même ayant droit, l'objet de plusieurs déclarations successives, spontanées, imposées par l'Administration (par exemple, parce qu'il y avait eu omission ou insuffisance d'évaluation dans la déclaration primitive; ou bien parce que des biens sont rentrés dans l'hérédité, qui n'avaient pas été mentionnés dans la première déclaration; parce qu'une créance, qui avait été considérée comme irrecouvrable, a été encaissée dans la suite) le bloc des valeurs recueillies par la meme personne, doit etre reconstitué, afin que les biens compris dans la déclaration supplémentaire soient soumis aux échelons de la progressivité, d'après l'importance totale de l'émolument recueilli.

Détermination de l'actif héréditaire

Pour savoir quels biens doivent etre compris dans la déclaration de succession et doivent supporter l'impot, il est indispensable de déterminer d'abord exactement l'actif héréditaire, c'est de l'actif héréditaire, ainsi déterminé, qu'on soustraira les éléments du passif, que la loi autorise à déduire.

L'actif doit comprendre tous les biens que possédait le défunt à titre définitif et personnel, le cas échéant, ses droits dans la communauté ayant existé entre lui et son conjoint, enfin, tous les biens qui doivent etre considérés comme lui appartenant, en vertu de la théorie de la propriété apparente. Toutefois, un certain nombre de difficultés, que l'on passra rapidement en revue, peuvent surgir pour certaines catégories de biens.

Difficultés qui peuvent surgir pour certaines catégories de biens.

D'abord, pour les biens que le défunt aurait lui-meme recueillis dans une succession, qu'il n'avait pas encore acceptée, il est certain que ces biens doivent etre compris dans sa propre succession, à moins qu'une renonciation expresse ne les ait exclus de son patrimoine. Les héritiers auraient toutefois le droit de renoncer à cette succession du chef de leur auteur par une répudiation, faite dans les conditions de l'article 781 du Code civil.

Si le défunt était saisi d'un legs sous condition résolutoire, et que la condition ne fût pas accomplie au jour du décès, ce legs devrait être compris dans la déclaration de succession, tandis, qu'au contraire, un legs fait sous condition suspensive, ne devra pas être déclaré aussi longtemps que la condition ne sera pas réalisée. De même, on doit tenir compte, le cas échéant, dans la déclaration de succession, des résultats du partage, meme provisoire et partiel, d'une succession qui était échue au de cujus, avant son décès, et si ce partage était intervenu également, avant cet événement. Les biens composant une succession acceptée par le

Source : BIU Cujas

défunt sous bénéfice d'inventaire, doivent être également déclarés. Au contraire de la succession, dont l'acceptation se présume et ne peut être contredite que par une renonciation formelle, la donation doit être formellement acceptée pour produire son effet à l'égard du donataire. Il en résulte que, pour que les biens donnés doivent être compris par les héritiers et légataires, dans l'actif successoral , il faut qu'ils aient été acceptés par le de cujus. Dans le cas contraire, la donation demeure imparfaite, et elle ne peut pas avoir eu pour effet de faire passer les biens donnés dans le patrimoine du défunt, qui n'avait pas encore fourni l'acceptation indispensable.

Si l'acceptation a eu lieu régulièrement, mais n'a pas encore été notifiée au donateur au moment du décès, les héritiers, par contre, peuvent parfaire cette acceptation, en procédant à sa notification au donateur, à la condition que celui-ci soit encore vivant.

Dans le cas de retour légal, les biens qui ont fait l'objet du retour, ou l'action en recouvrement du prix qui peut encore en être dû, doivent être compris dans la succession du bénéficiaire du retour, si celui-ci décède avant d'avoir exercé son droit, Ces biens doivent être compris dans la succession de celui qui était grevé du droit de retour, s'il décède avant le bénéficiaire du dit droit. Pour les biens qui sont advenus dans le patrimoine du défunt, au moyen d'une mutation à titre onéreux, il faut se baser, comme on l'a indiqué plus haut, sur les règles de la propriété apparente, Ce sont donc tous les biens que les présomptions légales attribuent au de cujus, aussi bien que ceux qui lui sont acquis au moyen de mutations régulières qui doivent etre déclarées.

En contre-partie, ne doivent pas être compris dans la déclaration de succession, d'une part, les biens dont le de cujus se trouvait régulièrement dessaisi au moment de son décès. Il s'ensuit notamment, que si un donateur meurt, avant que lui ait été notifiée l'acceptation du donataire, les biens donnés sont demeurés dans son patrimoine, la notification de l'acceptation étant seule susceptible de les en faire sortir.

De même, en cas de donation entre époux, faite au cours du mariage, les biens donnés n'appartiennent plus au donateur, seule une révocation de la donation pourrait les faire rentrer dans son patrimoine.

En cas de saisie immobilière, et aussi longtemps que l'adjudication n'est pas intervenue, le saisi reste propriétaire du bien saisi, ce qui entraîne les conséquences suivantes :

Si le saisi meurt avant l'adjudication, les biens saisis doivent être déclarés dans l'ensemble de

Source : BIU Cujas

sa succession. Si le saisi meurt après l'adjudicati mais avant que le prix de cette adjudication ait été soldé entre les mains des créanciers saisissants c'est le saisi qui avait la créance du prix contre l' adjudicataire, et le montant de ce prix doit être éga lement déclaré dans sa succession (solut. du 5 Février 1836; Cass. 15 Juillet 1856). A contrario, la créanc du prix ne devrait pas être déclarée dans la succes- sion d'un créancier saisissant, puisqu'elle est de na ture à l'etre dans celle du saisi, Les mêmes règles sont applicables lorsqu'une faillite a été déclarée et que les biens n'ont pas encore été vendus (Cass. 2 Décembre 1862, 9 Novembre 1904).

En cas de cession de créance, la notification au débiteur cédé ou son acceptation de la cession par acte authentique ne sont pas indispensables à la per- fection de la cession entre les parties. Ces formali- tés sont faites, en effet, uniquement à l'égard des tiers, il suffit donc que la cession ait été acceptée par le cessionnaire, pour qu'il y ait désaisissement du cédant et que la créance fasse partie de la suc- cession du cessionnaire. D'ailleurs, pour tous les cas d'espèce, la loi fiscale suit ici les règles du droit civil, et il suffit que celles-ci attribuent la propriété d'un bien ou d'un droit à l'un ou à l'autr des contractants, pour qu'il y ait lieu de comprendr ou de ne pas comprendre ces biens dans la déclaration de succession du défunt. C'est donc au Droit civil qu on doit se référer pour tous les cas concrets, qui so de nature à se présenter dans la pratique.

Présomptions lé gales de propriété à l'encontre du défunt

Cependant, la loi fiscale, dans certains cas, se montre plus rigoureuse que la loi civile, en déci- dant par une présomption légale automatique, (à la- quelle peut etre d'ailleurs opposée, du moins théori- quement, la preuve contraire) que certains biens sont considérés comme ayant appartenu au défunt, en raiso de circonstances déterminées, Tel est le cas que l'on se borne à rappeler ici, l'ayant déjà examiné dans l'introduction, de l'article 45 de la loi du 13 Juil- let 1925, qui présume avoir appartenu à l'usufruitier jusqu'à son décès, la pleine propriété des biens dont celui-ci avait laissé la nue propriété à un de ses héritiers présomptifs.

De même, sont présumés avoir appartenu au défun jusqu'à son décès, les titres ou valeurs, dont il avait perçu le revenu peu de temps avant sa mort, et dont l'Administration établit que ses héritiers ou légataires ont été trouvés dans la suite en possessio La loi de 1918 faisait remonter à six mois la période avant le décès à considérer à cet égard. La loi de 1925 a porté ce délai à un an. Il suffit donc que le

Source : BIU Cujas

défunt ait, dans l'année qui a précédé sa mort, perçu les coupons de titres , ensuite trouvés en session des héritiers, pour qu'il soit présumé qu titres lui appartenaient et ont été transmis par lu à ceux qui lui ont succédé.

Les biens qui ne font pas l'objet d'une transmission du défunt à ses héritiers ne doivent pas être compris dans la déclaration

Si tous les biens qui appartiennent au défunt, doivent être compris dans la déclaration, ne doivent être compris dans cette déclaration que les biens qu sont, par le fait du décès, l'objet d'une transmissi de la tête du défunt sur celle de ses héritiers, C' est la raison, pour laquelle, comme on l'a vu, ne do vent pas être déclarées les sommes données par le de cujus en avancement d'hoirie, et simplement rapportées à la succession. D'ailleurs, les droits de succession eux-mêmes ne peuvent pas être réclamés sur des sommes rapportées , qui sont dévolues finalement à d'autres héritiers, parce que le donataire en avan cement d'hoirie aurait reçu plus qu'il n'avait droi Dans ce cas, les biens retirés au donataire et accru à ses cohéritiers, parviennent à ceux-ci francs de droits de succession de la même façon qu'ils en seraient restés exempts, s'ils étaient demeurés, d'une façon définitive, la propriété du donataire primitif (Cass. 15 Janv. 1913).

Comment doit être appréciée la consistance de la succession d'une personne mariée

C'est encore strictement d'après les règles du droit civil (art. 1467 et suiv.) que doit être appréciée la consistance de la succession d'une personne mariée. Le fait de savoir quels sont dans ce cas, les biens à déclarer est directement influencé par le régime matrimonial, sous lequel le défunt était marié C'est pourquoi, dans le cas où le défunt était marié sous un régime qui mettait en commun certains biens entre lui et son conjoint, c'est-à-dire sous un des divers régimes de communauté, on doit procéder dans la déclaration de la succession, ainsi qu'on l'a indiqué en mentionnant les différents paragraphes de la déclaration, à une liquidation de communauté, c'est-à-dire établir tous les droits actifs et toutes les charges de la communauté d'entre les époux, comme si c'était cettecommunauté elle-même qu'il s'agissait de déclarer , en dégager ensuite le solde, et, en cas de solde favorable, porter à l'actif de la successio qu'il s'agit de déclarer la quote-part, qui correspon aux droits du défunt dans la communauté. Naturellemen pour former la masse de communauté, il faut tenir compte du régime matrimonial adopté par,le défunt, des conditions particulières qui peuvent avoir été stipulées dans le contrat de mariage, Nous renvoyon faute de temps, aux règles du Code civil, concernan les différents régimes matrimoniaux, pour savoir l'

Source : BIU Cujas

influence que ces régimes peuvent avoir en ce qui concerne la situation du conjoint décédé, et, par conséquent, les biens à comprendre dans sa déclaration de succession.

dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré dé

Il se peut que, dans l'ensemble des biens dont se compose l'actif héréditaire à déclarer , figure le bénéfice d'une assurance sur la vie. L'application des droits de succession soulève, à cet égard, un certain nombre de questions particulières.

L'article 6 de la loi du 21 Juin 1875 (Cod.art. 6) énonce que sont considérées pour la perception des droits de mutation par décès, (il s'agit là d'une règle de portée exclusivement fiscale) comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de communauté, s'il en existe, une, les sommes , rentes, ou émoluments quelconques, dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes, ou émoluments sont soumis aux droits suivant la nature de leurs titres et relations avec le défunt, conformément au droit commun.

L'article 15 de la loi du 25 Février 1901 a simplement exclu du champ d'application de cette règle, les assurances contractées à l'étranger, lorsque l'assuré n'avait en France, à l'époque de son décès, ni domicile de droit, ni domicile de fait, par contre, une assurance contractée à une compagnie française, en France, par un étranger, même non domicilié , est assujettie aux droits dans notre pays, Il en serait de même d'une assurance contractée à l'étranger, près d'un assureur français ou étranger, par un Français ou par un étranger, domicilié en France au jour de l'ouverture de la succession.

Il résulte des dispositions de la loi de 1871, que l'exigibilité des droits de mutation sur le capital assuré recueilli à titre gratuit, est indépendante des effets dévolutifs de l'assurance en droit civil. En droit civil, d'après la jurisprudence de la Cour de cassation, formellement consacrée par la loi récente du 13 Juillet 1930 sur le contrat d'assurance, bénéficiaire de l'assurance reçoit le capital assuré en vertu d'un droit propre, qui lui est conféré directement par la police et qui rétroagit au jour du contrat. La police souscrite à son profit a fait naître des liens de droit entre lui et la compagnie d'assurances vis-à-vis de laquelle il est créancier du capital assuré. Au contraire, au point de vue fiscal, ce capital est considéré comme dépendant de la succession de celui qui a souscrit l'assurance, et recueilli dans cette succession par le bénéficiaire, ce qui entraîne son imposition aux droits de mutation par décès

Source : BIU Cujas

Cette fiction n'a subi aucune atteinte, des disp
tions de la loi du 13 Juillet, 1930, qui est venu
consacrer, en matière civile, le principe du droi
rect du bénéficiaire de l'assurance vis-à-vis de
compagnie, Si donc une personne contracte une ass
ce garantissant le paiement à son décès, d'une som
X à telle personne désignée, le contrat demeure c
sidéré en droit fiscal, comme portant transmiss
héréditaire de cette somme, au moment du décès, d
trimoine de celui qui avait contracté l'assurance
le patrimoine de celui au profit duquel elle avai
été souscrite, pourvu que l'attribution du bénéfic
de cette assurance ait, entre l'assuré et le bénéf
ciaire, un caractère purement gratuit.

Les hésitations de la jurisprudence concernant le caractère du contrat d'assurances fait par deux époux, au profit du survivant.

En matière d'assurance contractée par deux pe
nes et notamment par deux époux au profit du surviv
moyennant une prime annuelle payée par les deux a
rés jusqu'au décès du prémourant, le caractère gr
ou onéreux du contrat a donné lieu à certaines hési
tions de la part de l'Administration et de la jurisp
dence. Dans certains cas, en vertu des circonstance
de fait que faisait apparaître l'examen de l'affaire
les assurances de cette espèce ont été regardées c
un pacte aléatoire et à titre onéreux, par lequel
cun des contractants stipule en vue de son intérêt
particulier, en escomptant les chances de gain que p
lui procurer le prédécès de l'autre contractant.

Dans d'autres cas, au contraire, l'Administrat
a estimé, en matière d'assurances réciproques contrac
tées conjointement par deux époux communs en biens,
chaque assuré avait entendu, non pas se créer un pro
personnel, au moyen de primes fournies par la commu-
nauté, mais, au contraire, disposer à titre gratuit en
profit de son conjoint, du bénéfice de l'assurance, po
le cas où ce dernier lui survivrait. L'opération cons-
tituerait ici une libéralité destinée à favoriser
celui des deux époux qui survivra à l'autre, Cette in-
terprétation a été adoptée notamment par arrêt de cas
sation du 28 Mars 1877 dans une espèce où la cour a
vu, dans la disposition précitée, une libéralité, fai-
te par le prémourant au profit du survivant, l'in-
terprétation pouvant d'ailleurs varier selon les cir-
constances propres à chaque cas.

Lorsque le contrat s'analyse en une libéralité,
le capital assuré doit être, conformément au principe
de la loi de 1875, déclaré dans l'actif successoral, et
les droits de succession sont exigibles.

Les considérations qui précèdent permettent d'é-
lucider les cas suivants :

Première règle: Assurances entre personnes

1er cas : assurances entre personnes non mariées.

Source : BIU Cujas

ériées

Les droits de succession sont dus pour toutes les assurances qui s'ouvrent avec le décès de celui qui avait contracté une assurance en cas de décès (assurance à vie entièren assurance temporaire, assurance de survie, assurance à terme fixe, assurance sur deux têtes). Au contraire, dans l'assurance en cas de vie, où le capital n'est payé par la compagnie que si le contractant survit après une date déterminée, les droits de succession ne sont pas exigibles. En effet, aucun tiers ne profite de l'assurance, puisque du fait de la mort du contractant, avant la date fixée, la compagnie conserve les primes versées, et est libérée du versement de toute indemnité.

Dans l'assurance mixte en cas de vie et en cas de décès, si l'assuré survit au terme fixé, il touche le montant de l'assurance et naturellement aucun droit de mutation n'est dû. Au contraire, s'il décède avant le terme fixé, l'assurance est, soit payée à un tiers désigné, soit versée à sa succession, et dévolue à ses héritiers. Dans ces deux derniers cas, les droits de succession sont exigibles. Si le montant de l'assurance provient, non du patrimoine du défunt, mais de celui du bénéficiaire lui-même, si par exemple, une personne paye elle-même une prime d'assurance, pour toucher un capital au décès d'une tierce personne, il va de soi qu'il ne sera dû aucun droit , si la tierce personne décède avant le contractant, puisqu'il n'y a aucun lien juridique entre ces deux personnes.

Enfin, si les diverses combinaisons d'assurance, auxquelles on vient de faire allusion, sont stipulées à titre onéreux, dans aucun des cas, un droit de succession ne sera dû, .Tel serait le cas d'une assurance contractée par un débiteur au profit de son créancier pour s'acquitter de sa dette, ou d'une assurance dont le bénéficiaire lui-même a payé les primes.

Règle: Assurances contractées par des personnes mariées au profit de tierces personnes

Deuxième cas : Assurances contractées par des personnes mariées au profit de tierces personnes. Sous le régime de la communauté légale, une assurance contractée avant le mariage tombe dans la communauté, si le bénéficiaire est indéterminé, et elle fait partie de la succession de l'assuré, si le bénéficiaire est désigné. Une assurance contractée pendant le mariage tombe également dans la communauté, si le bénéficiaire est indéterminé, et fait partie de la succession du stipulant , si le bénéficiaire est connu et accepté. Sous le régime de la communauté réduite aux acquêts , les mêmes régles sont applicables , avec cette réserve cependant, que l'assurance contractée avant le mariage au profit de tiers indéterminé reste propre à l'époux contractant, dans la proportion des primes acquittées; elle ne tombe dans la communauté

Source : BIU Cujas

que pour le surplus. Sous un régime exclusif de c munauté, la dévolution se passe comme en matière de assurance contractée par une personne non mariée, examiné précédemment.

3° Règle. Assurances simples entre époux.

Troisième cas : Assurances simples entre épou Sous le régime de la communauté, l'assurance con tée par un époux au profit de l'autre ne tombe pa la communauté, mais elle ne fait pas non plus part de la succession proprement dite, pour être confond et dévolue avec elle. En vertu de l'article 6 de la loi du 21 Juin 1875, dont on a cité précédemment le texte, le contrat d'assurance est imposé à part, ma seulement dans la mesure où le stipulant a droit à communauté, soit, en général pour la moitié. Si donc une assurance a été contractée par un mari commun en biens, au profit de sa femme, au décès du mari, la moitié de cette assurance est imposée au taux corre pondant entre époux, L'assurance n'est donc considé rée ici comme un bien de communauté, que pour la détermination du droit de communauté, telle qu'elle est prévue par l'alinéa 1er, de l'article 6 de la loi du 21 Juin 1875, et, par conséquent, que pour la détermination de la portion imposable de cette assurance. La fiction créée par la loi fiscale n'est pa étendue à la dévolution du capital assuré, ce qui se rait incompatible avec l'alinéa 2ème de l'article qui réserve expressément, à cet égard, l'application des principes du droit commun. Pour cette dévolution on observe donc uniquement les stipulations du contr d'assurance, de sorte que les héritiers de l'époux stipulant ne sont jamais assujettis à l'impôt exigi ble du chef du capital assuré, cet impôt incombant exclusivement à l'époux bénéficiaire de l'assurance. (Solut. du 19 Novembre 1920 et du 25 Août 1926).

C'est seulement sous les régimes exclusifs de communauté, que la totalité de l'assurance est impos Cependant, si sous ces régimes , l'assurance a été souscrite par le mari pour le compte de sa femme, les primes ayant été payées par la femme elle-même, ou pour son compte, il y a alors contrat à titre onéreux et les droits de succession ne sont pas exigibles.

4° Régle. Assurances réciproques ou mutuelles.

Quatrième cas : Assurances réciproques ou mutuel les entre étrangers; ou entre époux. Lorsqu'une assurance est contractée par deux personnes conjointemen au profit de la survivante, moyennant une prime annuelle payable par les deux assurés jusqu'au décès du prémourant, le contractant qui survit ne fait que recueillir , au décès de l'autre, le bénéfice de sa propre assurance, c'est-à-dire qu'il ne reçoit, en fait, aucune libéralité du défunt; il en résulte qu' aucun droit de mutation n'est exigible.

Source : BIU Cujas

Il en est ainsi , aussi bien quand les contractants sont des étrangers l'un pour l'autre que lorsque ce sont des époux, Toutefois, dans ce dernier cas, l'époux survivant, si le mariage a été contracté sous un régime de communauté, doit payer à la communauté, une récompense égale à tous les paiements que celle-ci a dû effectuer, avec pour maximum de récompense le montant de l'assurance payée par la compagnie.

D'ailleurs, ainsi qu'on a déjà eu l'occasion de le dire précédemment, tout se ramène, en l'espèce, à rechercher la véritable intention des parties. De la sorte, si au lieu d'un pacte aléatoire, de deux assurés, et en particulier de deux époux, il apparait que chacun a eu en vue de gratifier l'autre à son décès, il y a lieu de percevoir les droits de succession, et dans cette hypothèse, au cas de régime de communauté, aucune récompense n'est exigible.

rêt de sation du Juin 1896, décide que capital as- ne consti- pas une va- r successo- le.

Par un arrêt du 29 Juin 1896, rendu en matière civile et non en matière fiscale, la Cour de Cassation a décidé, contrairement à la fiction instituée par la loi de 1875, au point de vue fiscal, que le capital assuré n'a jamais fait partie au regard du droit civil, du patrimoine de l'assuré, et, par suite, ne constitue pas une valeur successorale.

Au point de vue du droit fiscal, il est admis et précisé par la loi de 1875, qui semble d'ailleurs s'être inspirée de la jurisprudence alors assez confuse de la Cour Suprême, que le capital versé par la Compagnie d'assurances est recueilli par le bénéficiaire dans la succession de l'assuré. Dans son arrêt du 29 Juin 1896, la cour de cassation réfute, elle-même, au point de vue de la loi civile, cette conception, en observant qu'il ne peut y avoir donation que lorsque le donateur s'est privé de quelque chose, alors qu'en réalité, au cas d'assurance au profit d'un tiers, il ne se prive pas du capital qui sera versé à son décès par la compagnie d'assurances, capital dont le versement n'a jamais été prévu qu'au profit du tiers bénéficiaire. Les seules sommes dont il se dépouille consistent dans le montant des primes au moyen desquelles il a nourri l'assurance dont le tiers est appelé à bénéficier. Le capital assuré , en conséquence de cet arrêt du 29 Juin 1896, n'entre donc pas en compte pour le calcul de la réserve, et ne doit pas subir les réductions qui doivent être apportées aux libéralités faites par le défunt, si elles dépassent le montant de la quotité disponible, Cependant, dans certains cas, le tiers bénéficiaire de l'assurance peut être, s'il est en même temps héritier, tenu au rapport des primes. De même s'il était établi qu'en payant les primes, le défunt s'est réellement appauvri, il y aurait

Source : BIU Cujas

lieu de tenir compte de l'assurance dans la successi tant pour le calcul de la réserve que de la quotité disponible.

Conséquences de cet arrêt

L'arrêt du 29 Juin 1896 a pour conséquence que l'usufruit de l'époux survivant doit être calculé sans tenir compte de l'assurance, et que le bénéfice de celle-ci se cumulera avec cet usufruit.

Il eut été logique que le bénéficiaire de l'assurance se voie refuser le droit de faire déduire aucune somme du capital qui lui est versé, au titre des dettes héréditaires. La cour de cassation se mettant, d'ailleurs, sur ce point, en contradiction avec sa propre jurisprudence, a admis, au contraire, que bénéficiaire de l'assurance, lorsqu'il est, par ailleurs, ayant droit du défunt, et qu'il est tenu au paiement des dettes, peut faire déduire une partie du passif qui lui incombe du montant de l'assurance dont il profite. (Cass. 6 Novembre 1912). Mais, ainsi qu'a pris soin de le préciser l'Administration, il ne peut en être ainsi, lorsque le bénéficiaire n'est pas un ayant droit à la succession, ou encore lorsque s'il y a droit, il n'est pas tenu des dettes sur ses propres biens d'après la loi civile.

Le tiers au profit duquel une assurance sur la vie a été contractée en perçoit, comme on vient de l'indiquer, le bénéfice en vertu d'un droit propre et le capital qui fait l'objet de cette assurance ne constitue pas le gage des créanciers du souscripteur de l'assurance. Dès lors, si l'article 3 de la loi 25 Février 1901 permet de déduire de ce capital les dettes dûment justifiées, c'est seulement lorsque le tiers bénéficiaire de l'assurance, recueillant la succession de l'assuré, en qualité d'héritier ou de légataire ou de donataire, continuateur de la personne du défunt, est tenu sur son propre patrimoine au paiement de tout le passif héréditaire. A contrario, il ne peut pas obtenir cette déduction, lorsqu'il est étranger à la succession de l'assuré, ou lorsqu'il ne l'a acceptée que sous bénéfice d'inventaire. ou encore la recueillant comme simple successeur aux biens, il n'est pas obligé, envers les créanciers, au-delà l'actif successoral, Spécialement, l'époux survivant donataire à titre universel, ne continuant pas la personne du défunt, ne peut être admis, pour le paiement des droits, à déduire du capital d'une assurance sur la vie souscrite à son profit par le mari, le passif successoral formé par la créance de ses reprises (C. civ. 28 Février 1927).

Le passif successoral .Le principe de la non distraction

Nous avons examiné certaines questions que soulève la détermination des biens qui entreront à titre d'éléments dans la composition de l'actif successor

Source: BIU Cujas

De cet actif, seront à déduire un certain nombre d'éléments du passif.

A cet égard, la loi de Frimaire, n'admettait, pour l'assiette des droits de mutation par décès, la distraction d'aucune charge, et d'aucune dette, c'est ce qu'on appelait le principe de la non distraction du passif, qui a prévalu jusqu'à la loi de 1901. Tout au plus, la jurisprudence et la doctrine administrative elle-même avaient-elles apporté à l'injustice de cette règle un léger tempérament. Elles admettaient à déduction les droits et actions qui affectaient de telle sorte certaines choses du patrimoine, que ces choses étaient censées n'en plus faire partie, et qu'elles n'étaient pas transmises aux héritiers, soit parce que le défunt n'en était plus que le détenteur précaire, soit parce qu'il les en avait détachées par un acte entre vifs ou de dernière volonté. On retrouvera, dans la suite, ces éléments dont la déduction se trouvait exceptionnellement autorisée avant la loi de 1901.

s éléments
ductibles
epuis la loi
u 25 Février
901.

Le principe de la non distraction du passif, qui avait été de longue date vivement critiqué, et que la progressivité du tarif avait rendu véritablement intolérable, a été modifié d'une façon d'ailleurs assez timide et comme à contre coeur, en entourant la réforme de restrictions trop sévères, par les articles 2 et 3 de la loi du 25 Février 1901 (Cod. art. 49 et suiv.) qui disposent que les droits sont liquidés sur les parts nettes et que peut être déduite toute dette, à la condition qu'elle soit à la charge du défunt lui-même, qu'elle existe au jour de l'ouverture de la succession, et que cette existence soit établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.

dettes dé-
ctibles
xistence en
t être justi-
ée par des
tres suscep-
bles de fai-
preuve en
tice contre
défunt

tes commer-
les

Depuis 1901, la loi fiscale admet, pour le paiement et la liquidation des droits de mutation par décès, la déduction des dettes à la charge du défunt, dont l'existence est justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre celui-ci. S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration peut exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt. Dans ce cas, ces livres sont déposés pendant cinq jours au bureau du receveur auquel a été présentée la déclaration, et ils sont, s'il y a lieu, pendant les deux ans qui suivent la déclaration, communiqués une fois sans déplacement aux agents du service du contrôle, sous peine d'une amende égale au montant des droits qui n'avaient pas été perçus du fait de la déduction du passif. L'Administration a le droit de puiser dans les titres et dans les livres, qui lui sont produits, les renseignements permettant de contrôler la sincérité de l'actif, dépendant de la succes-

Source : BIU Cujas

sion, et, en cas d'instance, la production de ces titres ou de ces livres ne peut pas être refusée.

S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne pour la nue propriété et à une autre pour l'usufruit, le droit de mutation est perçu sur l'actif de la succession, diminué du montant de la dette, dans les conditions d'évaluation du démembremen de la propriété, qui résultent des règles fiscales fix la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit suivant l'âge de l'usufruitier.

Les dettes non déductibles

Les dettes proprement dites visées par la loi de I90I sont toutes les sommes dont le défunt se trouvait débiteur au moment où il est mort et pour le paiement desquelles le créancier aurait pu intenter contre lui une action en justice. Se trouvent donc exclues par hypothèse toutes les dettes non obligatoires, c'est-à-dire celles qui résultent, par exemple, d'une obligation naturelle (dette de jeu, obligations même légales telles que celles du mari envers sa femme, des parents envers les enfants); les dettes incertaines quant à leur existence; les dettes qui étaient au jour du décè affectées d'une condition non encore réalisée, égaleme les dettes certaines, mais dont le montant n'était pas encore déterminé au jour du décès, de telle sorte que le créancier, ne sachant pas exactement la somme à réclamer se trouvait à cette date dans l'impossibilité d'agir. Ne peuvent non plus être déduites les charges de la succession, qui n'étaient pas des dettes du défunt, les frais funéraires, les droits de succession, les frais de partage, d'inventaire, les frais de deui etc... Les dettes éteintes avant le décès, les dettes constatées par des actes réputés inexistants pour défaut de cause pour objet illicite, pour défaut de consentement, pour vice de forme radical, et cela alors même que l'annulation de la dette n'aurait pas encore été prononcée à l'ouverture de la succession. A cet égard, l'administration a tendance à considérer comme inexistants et par conséquent, comme ne pouvant emporter aucun effet, même fiscal, les actes qui, dans d'autres circonstances, seraient susceptibles d'être regardés comme simplement entachés d'une nullité dont on sait qu'elle n'a pas à être prise en considération à l'égard des droits d'enregistrement.

Dettes affectées d'une condition

En cas de condition suspensive, si la condition non réalisée au décès se réalise ultérieurement avant la déclaration, la déduction est possible, puisque la condition rétroagit. La déduction est également possible au cas où la condition se réalise, la déclaration étant déjà faite, pourvu qu'on soit encore dans les délais de prescription concernant la res-

Source : BIU Cujas

titution des droits.

En cas de condition résolutoire, la déduction est effectuée, tant que la condition n'est pas réalisée. Si la condition se réalise, l'effet est rétroactif, dans ce cas, la dette ne doit pas être déduite, et, le cas échéant, si la condition ne s'est réalisée qu'après le dépôt de la déclaration, une déclaration complémentaire devra être souscrite, dans le délai de 6 mois de l'arrivée de cet événement, puisque le défunt du fait de l'arrivée de la condition résolutoire, se trouve censé n'avoir jamais été débiteur.

Dette certaine mais indéterminée.

Si une dette certaine, mais indéterminée, a été comprise pour ordre dans la déclaration, c'est-à-dire qu'il en a été fait simplement mention à toutes fins utiles, sans effet fiscal actuel, et que dans les deux ans de celle-ci, le montant de cette dette se trouve précisé, la restitution des droits correspondants sera possible.

Enfin, conformément aux règles générales, une dette annulable, mais non encore annulée, au décès, est déductible pour autant que l'Administration - c'est la réserve faite tout à l'heure - n'invoque pas l'inexistence de l'acte. Si l'annulation de la dette intervient d'ailleurs par la suite, une déclaration complémentaire devra être souscrite, dans les six mois également, dans les mêmes conditions que celles où une dette se trouve éteinte, par la survenance d'une condition résolutoire.

Dette annulable mais non encore annulée

onditions pour 'une dette it déductible

Pour être déductible, une dette doit être, on l'a vu, justifiée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Il n'est pas nécessaire d'ailleurs, que ce titre émane du défunt lui-même. Les titres qui, seuls peuvent servir à fournir la preuve de la dette, au regard de l'Administration, sont les écrits qui suffisent par eux-mêmes, pour démontrer l'existence de la dette. Peu importe, en principe, quoiqu'à d'autres points de vue cette différence de forme ait beaucoup d'importance, que l'écrit soit fait sous la forme authentique ou sous seing privé. Seulement, cet écrit ne doit pas constituer un simple commencement de preuve par écrit, il doit contenir en lui-même la preuve intégrale. Ainsi, les privilèges dont jouissent certaines dettes (salaires des gens de maison, dettes des fournisseurs, impôts, etc) ne suffisent pas à permettre la déduction. Le titre écrit ne peut être remplacé par aucune autre pièce justificative, même si la dette résulte d'une loi (par exemple l'hypothèque légale de la femme mariée). Ces points, qui ont été longuement discutés au cours de l'élaboration de la loi de 1901 ont été résolus négativement,

Source : BIU Cujas

en raison de l'esprit de suspicion, qui régnait en ce moment, à l'égard de la réforme, on craignait au cas où la déduction des dettes serait trop largement admise, le risque de fraudes, dangereuses pour le Trésor, par allégation de fausses dettes.

Déduction des frais de dernière maladie

Finalement, une tendance moins rigoureuse a fini par prévaloir à l'égard des frais de dernière maladie qui, eux aussi, avaient été maintenus par le législateur de I90I sous l'application des principes généraux c'est-à-dire qui n'étaient déductibles que s'il existait, au jour de l'ouverture de la succession un titre en établissant l'existence avec une force probante de nature à permettre une action en justice contre le défunt. Dorénavant, d'après l'alinéa 2 de l'article I7 de la loi du I6 Avril I930, sur justification fournie par les héritiers, les frais de dernière maladie du défunt seront déduits de l'actif de la succession dans la limite d'un maximum de 2.000 francs, la condition d'existence de la dette à la charge personnelle du défunt, est d'ailleurs maintenue : ce qui est supprimé c'est la condition exigeant la force probante du titre contre le défunt. Il n'est pas nécessaire, par exemple, que les héritiers présentent un titre faisant preuve complète et émanant d'un créancier; il suffit qu'ils justifient par des moyens valables de l'existence de la dette. La loi n'a pas indiqué quelles étaient ces justifications. L'Administration en a déduit qu'elle pouvait admettre tous les documents de nature à faire présumer la sincérité de la dette : par exemple des factures ou des mémoires, revêtus de l'acquit du créancier, même postérieurement au décès; attestation du créancier dans le cas où les frais n'ont pas encore été acquittés au jour de la déclaration, etc.

L'expression "frais de dernière maladie" comprend les frais afférents à la maladie qui a entraîné la mort et qui sont privilégiés en vertu de l'article 2I0I du Code civil. Quant aux frais afférents à une maladie antérieure, ils demeurent sous l'Empire du droit commun.

Il importe d'ailleurs, dans le même ordre d'idées de faire remarquer, que ce maximum de 2.000 francs, admis comme déductible, ne s'applique qu'aux frais dont il est justifié autrement que par des titres susceptibles de faire preuve en justice, c'est-à-dire pour les frais dont on ne peut fournir une preuve absolument rigoureuse et pour lesquels la loi de I930 admet que l'on se contentera des indications fournies par les héritiers. Au contraire, si les frais de dernière maladie sont justifiés par des titres susceptibles de faire foi absolue en justice, ils ne tombent pas sous

Source : BIU Cujas

le coup de cette disposition spéciale; ils rentrent dans l'application du droit commun, et sont déductibles, sans considération d'aucun maximum.

Forme des titres servant à la justification des dettes.

On a dit plus haut que l'acte sous seing privé est admis au même titre que l'acte authentique. Cependant alors que pour l'acte authentique, la force probante se présume, sauf preuve de simulation au contraire, pour les actes sous seing privé, le receveur de l'Enregistrement peut les rejeter, s'ils lui inspirent méfiance, sans avoir à établir une preuve contraire, c'est à dire sans avoir à démontrer que la dette dont l'acte sous seing privé paraît révéler l'existence n'existe pas.

Quant à la forme de l'acte, il n'est pas nécessaire que celui-ci ait acquis date certaine avant le décès ni que la signature du défunt ait été vérifiée, judiciairement. Ici, les règles du droit civil doivent être appliquées purement et simplement, quant à la force probante des écrits sous seing privé. Il en résulte notamment les conséquences suivantes : Une lettre missive fait foi contre le signataire pour toutes les clauses qui sont stipulées à son encontre, les livres de commerce ne font foi que contre les commerçants, à l'exclusion des non commerçants, les papiers domestiques d'un non commerçant font foi contre lui, même non signés, lorsqu'ils énoncent un paiement reçu ou lorsqu'ils contiennent la déclaration ou la reconnaissance d'une dette, en mentionnant que l'énonciation a été faite pour suppléer au défaut de titre entre les mains du créancier.

Conditions de justification des dettes commerciales

Pour les dettes commerciales, le législateur s'est montré plus libéral que pour les dettes civiles, quant aux conditions de justification. En effet, alors qu'en ce qui concerne les dettes civiles, le titre justificatif doit être un acte authentique ou un acte sous seing privé à l'égard des dettes commerciales, le législateur admet la force probante des documents qui ont cours dans les milieux commerçants, tels que factures acceptées, effets de commerce, livres de commerce, lettres de change, billets à ordre, lettres et télégrammes, bordereaux d'agents de change ou de courtiers, lorsqu'ils sont signés par les intéressés, etc..

A cet égard l'article 3 de la loi de 1901 prévoit que, s'il s'agit de dettes commerciales, l'Administration comme on l'a vu, pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt, Les livres obligatoires du défunt, ceux dont la tenue est prescrite par la loi commerciale, font preuve complète contre lui, même s'ils ne sont pas tenus régulièrement. Mais si les ayants droit du défunt, au contraire, les invoquent, ils doivent en accepter toutes les

Source : BIU Cujas

énonciations, aussi bien celles qui se retournent contre le défunt, que celles qui justifient la déduction d'une dette de celui-ci. Par conséquent, si un livre mentionne la dette du défunt et par la suite l'apurement de cette dette, celle-ci est réputée acquittée. Cette règle s'applique aussi bien aux dettes civiles qu'aux dettes commerciales, du défunt commerçant Quant aux livres non obligatoires du défunt, ils ne peuvent être retenus que comme présomption à l'appui d'une preuve proprement dite de la dette. Enfin, les dettes, mais seulement les dettes commerciales, peuvent être justifiées par les livres obligatoires du créancier du défunt, lorsque ce créancier est un commerçant. Toutefois, dans ce cas, les livres doivent être tenus régulièrement, et leurs énonciations ne doivent pas être contredites par celles des livres du défunt. Les livres non obligatoires des créanciers ne peuvent jamais être invoqués pour établir la preuve de la dette du défunt, vis-à-vis de ses créanciers.

Quant aux chèques, si par eux-mêmes ils ne font pas la preuve de l'existence d'une dette à la charge de l'émetteur vis-à-vis du bénéficiaire, ils peuvent cependant justifier l'existence de la dette du défunt envers un banquier. Lorsque la provision consiste en une ouverture de crédit, et que le compte ouvert à l'émetteur se trouvait à découvert au moment du tirage, le chèque établit par son existence même l'existence de la dette du tireur vis-à-vis du banquier tiré.

Enfin, pour justifier une dette, le billet à ordre et la lettre de change doivent être conçus dans les formes et les conditions prescrites par les articles 110 et 188 du Code de commerce.

En principe les titres doivent exister au jour du décès.

Les titres ainsi définis doivent exister au jour du décès. Cependant, l'article 5 de la loi de Février 1901 dispose que les dettes établies par le procès-verbal des opérations de faillite ou de liquidation judiciaire, ou par le réglement définitif d'une distribution par contribution, peuvent être déduites, même si le procès-verbal ou le réglement sont postérieurs au décès, ou même à la déclaration de succession. Les héritiers ou les légataires sont admis dans les deux ans de la déclaration à réclamer, sous les justifications nécessaires, la déduction des dettes dont l'existence est établie dans ces conditions, c'est-à-dire en suite du réglement d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire, postérieurement au décès ou à la déclaration de succession, et à obtenir le remboursement des droits qui auraient été payés en excédent.

De même il résulte des travaux préparatoires de

Source : BIU Cujas

la loi de 1901 que si des poursuites ont été engagées à tort contre le défunt avant son décès, et s'il intervient après le décès, mais avant la déclaration de succession un jugement constatant que la dette est née dans la personne du défunt et non dans celle de ses héritiers, cette dette est déductible.

Ce que comprend la dette déductible

La dette à déduire, lorsqu'elle est régulièrement justifiée, comporte le principal et le prorata d'intérêts courus depuis la dernière échéance normale jusqu'au jour du décès. Si des intérêts n'avaient pas été payés aux échéances précédentes, il devrait en être spécialement justifié, comme d'une dette en capital, à la condition que la prescription ne les ait pas éteints. Les loyers et les fermages dus par le défunt sont déductibles dans les mêmes conditions que les intérêts. De même pour les arrérages de rentes, les primes d'assurances et les impôts réels, qui frappent les biens héréditaires, tels que l'impôt foncier et les taxes accessoires.

Les impôts personnels établis pour l'année en cours tels que, par exemple, la contribution mobilière, sont au contraire, déductibles, non pour le prorata du 1er Janvier, au jour du décès, mais pour tout ce qui reste dû pour l'année courante, lors de l'ouverture de la succession, parce que, en principe, les impôts de cette espèce sont dus au 1er Janvier pour l'année tout entière.

Sommes dues par le tuteur à son pupille

Si le défunt était tuteur, les sommes qu'il devait de ce chef à son pupille, doivent être déduites de sa succession, même si aucun compte de tutelle n'avait été établi avant le décès, à condition que des justifications susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt soient produites pour déterminer le montant de la dette.

Ouverture de crédit

Une ouverture de crédit ne peut être déduite que pour la fraction qui en a été réalisée, et sous les justifications régulières.

Solde débiteur d'un compte courant.

Si le défunt était intéressé dans un compte courant, le solde dont il serait débiteur, au décès, est seul susceptible de déduction.

Dette conjointe.

En cas de dette conjointe, la part du défunt est seule à déduire de sa succession, cette part étant soit celle qui correspond au nombre de participants à la dette, soit celle qu'indique la convention.

Dette solidaire

En cas de dette solidaire, le débiteur n'est pas tenu seulement pour sa part virile, comme en cas de dette conjointe, il est tenu pour l'intégralité de la dette. Toutefois, cette obligation n'existe de sa part que vis-à-vis du créancier et non à l'égard des autres débiteurs, contre lesquels il a recours, au cas

Source : BIU Cujas

où il aurait payé pour eux. C'est donc seulement la part à laquelle le défunt devait contribuer, en définitive, dans la dette, qui seule peut être déduite. Si, en fait, il se trouve que le défunt ait dû acquitter l'intégralité de la dette, par suite de l'insolvabilité des autres débiteurs, ou si ses héritiers l'acquittent avant la déclaration de succession, dans ce cas, la totalité de la dette ainsi acquittée sera déductible, mais, corrélativement devra être intégrée, dans l'actif de la succession la créance que le défunt du chef du paiement intégral possède contre les autres débiteurs solidaires, à moins que les héritiers ne renoncent formellement à la créance, ou que celle-ci ne soit déclarée que pour mémoire.

Lettre solidaire contractée dans l'intérêt exclusif d'un des débiteurs.

Les mêmes règles sont applicables au cas où le défunt était caution d'un tiers et où la caution a joué Si une dette solidaire a été contractée, dans les conditions envisagées par l'article 1216 du Code civil c'est-à-dire dans l'intérêt exclusif de l'un des débiteurs, la dette peut être intégralement déduite de sa succession.

Quant à la succession des autres, elle ne peut pas bénéficier de la déduction de la dette, les intéressés n'étant ici considérés dans les rapports entre débiteurs que comme des cautions du premier.

Dettes solidaires entre époux

Les dettes contractées solidairement entre époux doivent être déduites dans ces dernières conditions, c'est à dire en recherchant au profit duquel des patrimoines la dette a été contractée. Si c'est au profit de la femme seule, cette dette peut être déduite de sa succession, si c'est au profit du mari, ou au profit de la communauté, la dette n'est déductible que de la succession du mari, la femme étant alors considérée comme caution.

Les dettes de communauté

Les dettes de communauté sont déductibles par moitié de la succession de chacun des époux, à la condition pour la femme qu'elle ait accepté la communauté et que, lors de son décès, elle ait été tenue de ces dettes. Si la femme renonce à la communauté, les dettes sont entièrement déductibles de la succession du mari, et aucunement de celle de la femme. Il en sera autrement, si au lieu d'une dette de communauté il s'agissait, en réalité d'une dette contractée dans l'intérêt exclusif de la femme.

Dette contractée dans l'intérêt exclusif de la femme

Si la femme ayant fait inventaire, se prévaut du bénéfice d'émolument, institué par l'article 1483 du Code civil, suivant lequel la femme ne peut être tenue des dettes communes, au delà de ce qu'elle recueille dans la communauté, on peut déduire de la succession du mari tout ce qui excède cet émolument alors même que la moitié serait dépassée. Quant à la

Source : BIU Cujas

succession de la femme, on peut, en sens inverse, en déduire les dettes jusqu'à concurrence de son émolument puisque c'est dans cette limite seulement qu'elle les supportera. En cas de totalisation des apports de la femme, si la femme les reprend francs et quittes de dettes, sa contribution est limitée, sans qu'un inventaire soit nécessaire, au bénéfice qu'elle recueille dans la communauté, alors même qu'elle aurait accepté celle-ci.

Relevé des dettes dont la déduction est demandée

Les dettes dont la déduction est demandée doivent être détaillées article par article, dans un inventaire sur papier libre, qui reste déposé au bureau de la déclaration de succession, et qui est certifié par les déposants (loi du 25 Février 1901, art. 4 Cod. art. 50) Le dépôt de ce relevé est obligatoire et ne peut être remplacé par aucun autre acte.

Justifications à fournir à l'appui du relevé

A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants doivent indiquer, soit la date de l'acte authentique, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement et la juridiction qui l'a rendu, soit la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation des créances ou du réglement définitif de la distribution par contribution. Quant aux titres, ou bien ils doivent être représentés en original, ou bien une copie collationnée doit en être fournie.

Ainsi, lorsqu'il s'agit d'un acte authentique, l'article 4 dispense de toute production de l'acte, et cette production ne peut pas être exigée par le receveur, Les parties ont simplement à fournir les renseignements propres à permettre à l'Administration de savoir où il se trouve.

Au contraire, lorsqu'il s'agit d'un acte sous seing privé, la production est exigée formellement, et aucun autre document ne peut y suppléer. Mais, comme le titre à produire est évidemment, à raison même de sa nature, entre les mains du créancier, le même texte oblige ce créancier à le communiquer aux ayants droit du débiteur contre récépissé, ou bien à en laisser prendre sur place copie collationnée, à peine de dommages-intérêts (Cod. art. 50).

Il est à signaler que la production en question ne rend pas par elle-même, exigibles les droits de timbre et d'enregistrement. Mais si l'acte produit est de ceux qui auraient dû être timbrés et enregistrés par eux-mêmes dans un délai déterminé, les droits et amendes peuvent être exigés à cette occasion, qui fait apparaître la contravention antérieurement commise.

Source : BIU Cujas

S'il est pris copie collationnée, cette copie doit être prise sur l'original lui-même et non sur une copie ou une expédition. Seul, un notaire ou un juge de paix peut prendre une copie de ce genre, qui est dispensée du timbre et de l'enregistrement. Les titres et les copies sont restitués, séance tenante, après leur production, par le receveur de l'enregistrement, qui certifie simplement la production en marge de l'état du passif; sous aucun prétexte, il n'est autorisé à demander une seconde production des mêmes textes.

Justifications à l'appui d'une demande de déduction de dette commerciale

Certaines règles particulières existent, quant à la déduction des dettes commerciales, à raison de la nature particulière de cette catégorie de dettes. Le principe est le même que pour la justification des dettes qui sont constatées par des actes sous seing-privé.

Les livres du commerçant créancier du défunt peuvent être produits pour établir la dette à la charge de celui-ci, soit en original, soit au moyen d'extraits certifiés conformes. L'Administration ne peut pas exiger la production de ces livres, qui doit être spontanée. D'ailleurs, la justification par la simple production des livres du commerçant créancier est rarement admise par l'Administration, qui rejette la plupart du temps, en pareil cas, les déductions demandées, comme n'étant pas appuyées de preuves suffisantes.

Quant aux livres de commerce du défunt commerçant ils peuvent être exigés, sous peine de rejet de la déduction (Loi du 25 Février 1901, art. 3 N° 2); à plus forte raison ,peuvent -ils être l'objet d'une production spontanée, Mais la production doit toujours avoir lieu en original, jamais en copie collationnée. Ces livres peuvent être conservés par le receveur pendant cinq jours au maximum; en outre, l'Administration peut ici exiger, en vue d'un complément de vérification, dans les deux années qui suivent le dépôt de la déclaration, une seconde production, qui sera faite sur place, à titre de simple communication, c'est-à-dire à l'endroit où se trouvent les livres, sans dépôt au bureau du receveur. Cette communication supplémentaire ne peut être demandée qu'une seule fois, en plus de la production originaire, Elle peut, à fortiori, être demandée, dans le délai de deux ans, si le receveur n'avait pas usé à l'origine du droit qui lui appartenait, d'exiger la production des livres, ou si les ayants -droit ne les avait pas produits spontanément.

Insuffisance des justifications.

Au cas où l'existence de la dette n'est pas établie par des justifications considérées comme suffisantes, il y a lieu, à cet égard, de faire une distinction entre les dettes constatées par acte sous seing

Source : BIU Cujas

privé et les dettes constatées par acte authentique. En principe, la dette au sujet de laquelle l'Administration ne juge pas les justifications suffisantes, ne peut être retranchée de l'actif de la succession, sauf aux personnes à se pourvoir en restitution, si elles le jugent à propos, dans le délai de deux ans, c'est-à-dire dans les délais normaux de restitution à compter du jour de la déclaration (loi de 1901, art. 5, al. 1er - Cod. art. 51). (1)Ce principe ne comporte aucune restriction quand le titre est un acte sous seing privé.

La demande en restitution est formée suivant les règles habituelles, soit par une pétition adressée à l'enregistrement, soit par une assignation en justice, l'assignation étant le seul procédé qui interrompe la prescription, à l'inverse de la pétition amiable

A ce principe général que le receveur est libre d'apprécier la valeur des justifications fournies, l'alinéa 2 de l'article 5 de la loi de 1901 (Cod. art. 51) apporte une restriction importante. Toutes les fois qu'une dette est constatée par acte authentique et qu'il s'agit d'une dette non échue au jour de l'ouverture de la succession, la dette ne peut être écartée par l'Administration, tant qu'elle n'a pas fait juger que la dette en question était simulée. L'action pour prouver la simulation est prescrite par

Le receveur est maître en premier ressort de la perception de l'impôt

(1) Il y a lieu de rappeler ici la règle fondamentale en matière d'enregistrement, en vertu de laquelle le receveur est maître en premier ressort de la perception . La loi de 1901 l'investit, à cet égard, d'un pouvoir initial d'appréciation sur le point de savoir si la dette est suffisamment justifiée et quelle peut être l'étendue de la déduction. En fait, l'autorité supérieure conserve son droit de désavouer le receveur, Elle en use très rarement, pour admettre à déduction une dette que le receveur avait rejetée comme insuffisamment établie, préférant laisser les tribunaux juges des cas douteux;

Par contre, il est fréquent qu'elle réclame les droits résultant de la réintégration dans l'actif de dettes que le receveur avait accepté de déduire et qu'elle considère comme insuffisamment justifiées. Cependant, comme dans certains cas, les agents du contrôle n'ont pas le droit de demander la production à nouveau des justifications, déjà soumises au receveur, le pouvoir de celui-ci en cette matière demeure très important.

Source : BIU Cujas

cinq ans à compter du jour de la déclaration. Ceci s'applique à tous les actes authentiques, actes notariés, actes déposés chez un notaire, actes administratifs, rôles d'impôts, jugements, arrêts, actes judiciaires en général.

L'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette

L'Administration peut, dans tous les cas, exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier, certifiant l'existence de la dette, à l'époque de l'ouverture de la succession (loi de 1901, art.6 Cod. art. 52)

Cette attestation, qui est établie sur papier libre , ne peut être refusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes les fois qu'elle peut être légitimement réclamée. Le créancier qui atteste l'existence d'une dette, doit affirmer , par une mention expresse, connaître les dispositions de la loi relatives aux peines en cas de fausse attestation. C'est le receveur qui peut réclamer l'attestation, et c'est lui qui est juge de l'opportunité d'en demander une, sauf dans les deux cas prévus par la loi, où cette attestation doit être fournie obligatoirement.

Cas où la production de l'attestation du créancier est obligatoire

Ces deux cas sont les suivants:

1°- Lorsque la dette est échue depuis plus de trois mois au moment du décès,

2° - Lorsqu'il s'agit d'une dette hypothécaire garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois. Le fait qu'on a laissé périmer l'inscription autorise à douter que la dette existe encore; de là, l'exigence d'une attestation formelle émanant du créancier.

L'attestation délivrée par le créancier ou son représentant légal, s'il est incapable, est faite sous seing privé ou par acte notarié, le créancier peut même fournir son attestation verbalement au receveur, qui la consigne et qui la fait signer; elle peut etre insérée dans la déclaration, si c'est le receveur qui écrit cette déclaration elle-même sous la dictée du déclarant, ou inscrite sur une feuille séparée. Si le créancier est lui-même héritier, l'attestation n'est pas recevable, elle serait, en effet, dénuée de force probante, puisque le créancier aurait un intérêt personnel, en sa qualité d'héritier, à ce que le passif déductible apparaisse plus considérable qu'il n'est en réalité.

Si la dette a été contractée, à l'égard de plusieurs créanciers, tous doivent fournir l'attestation

L'attestation comporte toutes les mentions prescrites, et précise quelle est la nature et le montant de la dette. Elle reste déposée au bureau du receveur à l'appui de la déclaration.

Source : BIU Cujas

Les dettes non déductibles

Le législateur, en réservant à l'Administration un large pouvoir d'appréciation dans les cas où elle a des doutes sur la réalité de la dette invoquée, a, d'autre part, pris soin d'écarter lui-même de la déduction certaines dettes qui se présentent dans des conditions telles que la réalité de leur existence apparait immédiatement comme suspecte. Les dettes non déductibles, (sauf réserve de justifications spéciales en certains cas) sont les suivantes :

1°- Dettes échues depuis plus de 3 mois avant l'ouverture de la succession

1°- Les dettes échues depuis plus de trois mois, avant l'ouverture de la succession , à moins - et c' est une des réserves auxquelles on vient de faire allusion, - qu'il ne soit produit une attestation du créancier, certificant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession (loi du 25 Février 1901, art. 7, Cod. art. 53).

2°. Dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées.

2° - Les dettes consenties par le défunt, au profit de ses héritiers ou de personnes interposées, Sont réputées personnes interposées, les personnes désignées dans les articles 911, dernier alin. et 1100 du Code civil (voir ces articles) . Les dispositions qui visent cette hypothèse ne distinguant pas d'ailleurs entre les dettes civiles et les dettes commerciales, du moment que la dette a été consentie par le défunt lui-même.

Si la dette même existant à l'égard d'un héritier ou d'une personne interposée, n'avait pas été consentie par le défunt, lui-même par un acte de volonté de sa part, si elle résultait, par exemple, d'un délit, ou d'un quasi-délit, cette dette serait, au contraire, déductible, parce que la volonté du débiteur n'étant pas ici intervenue, il n'y a pas à redouter le risque de collusion contre lequel le législateur a voulu se prémunir. De même, si la dette, bien que consentie par le défunt, l'avait été, non à l'égard de l'héritier, ou de la personne interposée, mais à l'égard d'une autre personne, et qu'elle soit advenue d'une manière simplement indirecte, à l'héritier, par exemple, parce qu'il en aurait recueilli le bénéfice dans une succession, cette dette serait également déductible, comme ne répondant pas aux conditions prévues par la loi. Aux héritiers proprement dits, doivent être assimilés tous les autres ayants-droit, donataires, légataires, sans distinction entre les légataires universels et les légataires particuliers.

C'est au jour de la succession qu'il faut se placer, pour savoir si le créancier est, à cette date, héritier du défunt, alors même qu'il n'aurait pas eu la vocation héréditaire au moment où la dette a été contractée, et ne l'aurait acquise qu'ultérieurement.

Source : BIU Cujas

C'est ce qu'a décidé la Cour de cassation par deux arrêts en date du 25 Novembre 1907 et du 27 Mai 1913, dont la solution peut sembler trop rigoureuse, car il est bien évident que la collusion dont la loi s'est préoccupée n'était pas à craindre quand la dette a été contractée par le de cujus envers une personne qui, à ce moment là, ne paraissait pas appelée à lui succéder.

Quant à la présomption attachée aux personnes interposées, c'est également au jour du décès qu'il convient de se placer, pour savoir si elles sont dans les conditions prévues par la loi pour être considérées comme telles.

Comme une dette consentie par le défunt envers ses héritiers ou les personnes interposées, peut, malgré la suspicion qui s'y attache, être néanmoins sincère et véritable, la loi admet que la présomption puisse être détruite par des preuves valables, pourvu que la dette résulte d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties, et qu'elle existe au jour de ladite ouverture, ces preuves pourront être administrées par les ayants-droit à l'aide de moyens compatibles avec la procédure écrite, habituelle en matière d'enregistrement.

3°-Les dettes reconnues par testament.

3° - Sont également exclues de toute déduction, les dettes reconnues par testament (Ibid : art. 7 de la loi du 25 Février 1901 - Cod. art. 53 n° 3).Mais ici, la prohibition est générale et absolue, elle ne peut être combattue par la preuve contraire.

4° Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de 3 mois.

4° - Sont exclues aussi les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue, et que l'existence en soit attestée par le créancier, (c'est le second cas que l'on a signalé où l'attestation du creancier est obligatoire). Cette disposition de la loi s'applique à toutes les dettes garanties par des privilèges sujets à inscription volontaire, ou d'office, hypothéque légale, hypothéque judiciaire et hypothéque conventionnelle(Cas.8/12/1926)

5° Dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger.

5° - Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus àl'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France

6° - Les dettes qui sont exclusivement hypothéquées sur des biens situés à l'étranger ,et celles qui grèvent les successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou, tout au moins, envers des sociétés ou compagnies étrangères ayant leur succursale en France (art. 7, n° 5 de la loi du 25 Février 1901).

Source : BIU Cujas

Si une dette n'est pas hypothéquée exclusivement sur des biens étrangers, mais à la fois sur des biens français et sur des biens étrangers, elle peut être déduite en totalité, comme ne rentrant pas dans les termes de la loi.

Pour apprécier si l'on se trouve en présence d'une succession d'étranger, il faut rechercher uniquement la nationalité du défunt et non son domicile. D'autre part, pour qu'une dette soit considérée, comme contractée en France, il faut que l'acte qui la reconnait, ait été passé dans notre pays.

Dettes prescrites.

7° - Les dettes en capital et en intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié par des preuves pertinentes, que la prescription a été interrompue, (loi de 1901, art. 7, n° 6). Si, par exemple, le défunt avait renoncé à la prescription , il devrait en être justifié par un titre susceptible de faire preuve en justice.

L'inexactitude de déclaration pour ladéduction des dettes peut être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun , à l'exception du serment.

Les charges de la succession

Des dettes héréditaires doivent etre distinguées des legs particuliers à la charge de la succession. Lorsque des héritiers ou des légataires universels sont grevés de legs particuliers de sommes d'argent qui n'existent pas dans la succession, et qu'ils ont acquitté les droits sur l'intégralité des biens de cette succession, le meme droit ne pourra pas etre du une seconde fois sur ces legs. Si donc, ce droit avait déjà été payé par le légataire particulier, avant la déclaration de succession des héritiers, il devra, en vertu d'un avis du Conseil d'Etat du 10 Septembre 1808, s'imputer sur ceux qui sont dûs par les héritiers, ou par les légataires universels,

Les legs particuliers.

En fait, pratiquement, ce n'est pas à ce procédé d'imputation, qui est trop compliqué , que l'on recourt, on emploie le système des deux déclarations séparées absolument comme en matière de legs de corps certain dont il sera question plus loin; L'héritier fait la déclaration pour son compte personnel en défalquant la somme qui fait l'objet du legs et le légataire créancier de cette somme produit de son côté, une déclaration en ce qui le concerne. Ce système a l'avantage d'éviter à l'héritier ou au légataire universel, l'obligation de payer les droits, d'après les échelons les plus élevés du tarif progressif, ce qui se produirait au cas où il paierait intégralement sauf imputation des sommes réclamées au légataire particulier. Cette déduction, ainsi qu'il ressort de l'avis du Conseil d'Etat de 1808 était admise, même avant la loi

Source : BIU Cujas

de 1901, alors que l'on n'avait pas encore posé, en règle générale, le principe de la déduction du passif, parce que l'on considérait, qu'il n'y avait pas ici, à proprement parler , dette ou charge de la succession, mais qu'il y avait démembrement de la succession, entre le légataire particulier et l'héritier ou le légataire universel, opéré par un acte de volonté du de cujus, qui avait lui-meme réparti la valeur des biens héréditaires, entre le légataire particulier et l'héritier, ou le légataire à titre universel.

A plus forte raison, n'existe-t-il aucune difficulté, au cas où les objets ou les sommes léguées à titre particulier existent en nature dans la succession; ces biens sont distraits de la déclaration principale souscrite par l'héritier ou le légataire universel, et, de son côté, le légataire particulier souscrit la déclaration spéciale, afférente auxdits biens. Il n'y a aucune liaison sauf pour le calcul de la taxe successorale, entre cette déclaraton spéciale et la déclaration principale. S'il y a plusieurs legs particuliers, chacun des légataires fait une déclaration. Il convient d'ailleurs de ne pas confondre les legs particuliers, où la délivrance est imposée aux héritiers ou aux légataires universels, avec les charges imposées à ceux-ci. Il y a charge simple (et alors c'est avec la déclaration principale que les droits doivent être payés par l'héritier ou le légataire universel), lorsque le défunt a exprimé le désir que certaines libéralités fussent faites sur ses biens. sans désignation précise du bénéficiaire. (Par exemple fondations indéterminées, oeuvres de bienfaisance, en général, dans son testament, le défunt a chargé son héritier de distribuer 20.000 francs aux pauvres). Le legs nécessite, à l'inverse de la charge, une précision, quant au bénéficiaire, telle qu'elle puisse conférer à ce dernier le droit d'agir en délivrance de legs.

Si le legs particulier est fait sous condition suspensive, l'héritier ou le légataire universel doit en comprendre le montant dans sa propre déclaration, puisque le legs en question n'a encore qu'une existence incertaine. Si la condition se réalise, les droits devront alors être perçus, sur une déclaration à souscrire par le légataire particulier, au taux correspondant au degré de parenté qui le liait au défunt, et, comme le bien avait déjà été compris dans la déclaration initiale, faite par l'héritier, ou le légataire universel, et que cette perception constituerait,par suite, un second impot perçu , à raison du meme bien, les droits déjà payés par l'héritier ou par le légataire universel donneront lieu à imputation ou à res-

Source : BIU Cujas

titution. Si les legs particuliers sont supérieurs à la valeur imposable des biens, et doivent etre réduits, on opère alors suivant l'ordre de préférence, entre les légataires indiqués par le défunt, ou bien, à défaut, proportionnellement sur tous les legs. Si des légataires particuliers ont déjà acquitté l'intégralité des droits sur leur legs, il y aura restitution du trop perçu que fait ressortir la déclaration principale.

Nous laisserons de coté, faute de temps, la question des legs portant sur des rentes viagères, ou perpétuelles, pour signaler quelques particularités concernant les sommes qui ont été données en vertu d'une donation non encore exécutée. Il s'agit là des biens dont le défunt avait, de son vivant, aliéné lui-meme la propriété, et qui, par conséquent, ne sauraient etre taxés, puisqu'ils ne sont pas transmis par décès. Cette solution était déjà admise avant la loi du 25 Février 1901; on admettait la possibilité de retrancher de l'actif héréditaire, tous les biens qui n'étaient plus détenus qu'à titre précaire par le défunt, et tel est évidemment le cas ici, puisqu'il était détenteur de biens ou de sommes dont il avait déjà disposé de son vivant.

Sommes données en vertu d'une donation non encore exécu-

A cet égard, il n'y a pas à distinguer entre les sommes données à titre d'avancement d'hoirie, et celles données à titre de préciput et hors part. Cependant, pour que ces sommes soient considérées, comme ne figurant plus dans l'actif du de cujus, il faut qu'il s'agisse de sommes non encore payées, et non données sans condition suspensive , de façon que le désaississement du donateur se soit effectivement opéré avant son décès. Si un terme avait été stipulé, le non paiement de la somme est à présumer, si le terme n'est pas encore arrivé. Si, au contraire, le terme était arrivé, de meme qu'au cas où aucun terme n'aurait été stipulé, les parties devront établir par les modes de preuves compatibles avec la procédure écrite, par exemple par des papiers domestiques, par un acte de partage, par un inventaire, qu'en fait, le paiement des sommes constituant la libéralité, n'avait pas encore été effectué , lorsqu'est survenu le décès.

Sommes et objets détenus à titre précaire par le défunt.

En ce qui concerne, d'une façon plus générale, toutes les sommes et les objets détenus à titre précaire par le défunt , la doctrine et la jurisprudence avaient reconnu meme sous l'empire de la loi de Frimaire que les droits de succession ne pouvaient pas etre assis sur des valeurs qui étaient, en fait, étrangères à l'hérédité. Il n'y a aucune innovation sur ce point, dans la loi de 1901. Ce cas s'applique notamment, à des biens donnés et soumis au droit de retour conven-

Source : BIU Cujas

tionnel , qui ne peuvent etre compris dans la déclaration de succession du donataire et qui doivent en etre déduits, soit en valeur, soit en nature s'ils se retrouvent tels; de valeurs ou objets dont le défunt n'était que dépositaire ou qu'il détenait en qualité de mandataire; de valeurs détenues par un tuteur en cette qualité, par une personne à titre de gage ou de nantissement, enfin de biens dont le défunt n'avait que l'usufruit.

Indications relatives aux modalités de paiement des droits de mutation.

L'élévation croissante des droits de succession a amené le législateur a consentir aux redevables des facilités diverses pour s'acquitter;

1°- possibilité de paiement par acompte,

2° - possibilité de paiement fractionné,

3° - possibilité de paiement différé, moyennant un nantissement en valeurs mobilières,

et 4° - possibilité, pour une fraction déterminée des droits , de les acquitter par dation en paiement de rentes ou de valeurs du trésor.

1°- Possibilité de paiement par acomptes

La possibilité de paiement par acompte n'est prévue par aucune loi, mais l'Administration, lorsqu'il en doit résulter des facilités pour le réglement de la dette d'impot autorise ses agents à accepter le versement des droits par acompte, sauf à n'accepter la déclaration, et à ne l'enregistrer qu'au moment du versement du solde constituant le parfait paiement.

2°-Possibilité de paiement fractionné.

Plus importante, parce qu'elle équivaut à l'octroi de crédits au redevable, est la possibilité de paiement fractionné, qui résulte de la combinaison des articles 7 de la loi du 13 Juillet 1911, et 35 de la loi du 25 Juin 1920 (Cod. art. 106). Sur la demande de tout héritier ou de tout légataire ou donataire, le montant des droits de succession peut etre acquitté par versements semestriels égaux, dont le premier a lieu au plus tard six mois après l'expiration du délai (qui est lui-même, en général, de six mois) ouvert pour souscrire la déclaration. Ces versements sont fixés au nombre de deux, lorsque les droits de mutation n'excèdent pas 5 % des parts recueillies soit par tous les cohéritiers solidaires soit par chacun des légataires ou donataires, au nombre de 4, lorsque les droits n'excèdent pas 10 % des mêmes parts, et ainsi de suite, en augmentant de 2 le nombre des versements, au fur et à mesure que les droits dépassent un niveau multiple de 5 % de la part recueillie, sans que d'ailleurs, le nombre des versements puisse etre supérieur à 10. Comme il s'agit de versements semestriels, la durée maxima du crédit consenti au redevable se trouve etre ainsi de cinq ans.

Les intérêts sur les droits différés sont dûs au Trésor, d'après le taux légal. Le nombre des verse-

Source : BIU Cujas

ments successifs peut être réduit de moitié, sans jamais être inférieur à 2, lorsque les deniers comptants, les créances échues, et les valeurs facilement négociables, comprises dans la succession le legs ou la donation, représentent une somme suffisante pour payer le montant intégral des droits.

Indépendamment du privilège que le Trésor possède sur le revenu des biens à déclarer, l'administration a, en outre, pour la garantie des droits différés, un privilège sur les immeubles, à charge de l'inscrire dans les six mois, à partir du jour de la déclaration de succession, ou à partir de l'expiration du délai pour la souscrire. (Cod. art. 106).

Lorsqu'une succession ne comprend pas d'immeubles, ou que la valeur de ceux-ci ne représente pas au moins le double du montant des droits de mutation, la garantie doit consister dans un nantissement de fonds de commerce, ou dans un nantissement de valeurs mobilières suffisant pour sauvegarder la créance du trésor.

Les droits dont le paiement a été différé, deviennent immédiatement exigibles, lorsqu'il est établi que les héritiers, les donataires, ou les légataires qui en sont débiteurs ont réalisé des biens provenant de la succession, de la donation ou du legs, pour une valeur nette, au moins égale au montant des droits restant encore dûs à cette date. Le montant des versements semestriels se calcule en faisant état à la fois de la taxe successorale et des droits de mutation par décès proprement dits.

3° Possibilité de paiement différé moyennant un nantissement en valeurs mobilières

Une troisième facilité consiste dans la possibilité de paiement différé (Cod. art. 107). Il ne s'agit plus ici du fractionnement des droits, il s'agit d'en ajourner en totalité le paiement pendant cinq ans au maximum, quelle que soit ici la quotité de l'impôt, par rapport au montant des parts nettes, à charge de déposer entre les mains du Trésor un nantissement en rentes sur l'Etat ou en obligations de la Défense nationale. La créance du Trésor est productive d'intérêts au taux de 5 %, et le contribuable, de son côté, est crédité des arrérages des titres ainsi engagés. Ces arrérages qui sont imputés sur le montant des intérêts dûs au Trésor, et éventuellement, pour le surplus, sur le capital même de la dette d'impôt.

Cette faculté est de droit pour les parties, à charge de remettre en garantie des titres pour une valeur au moins égale au montant des droits dûs, et de parfaire le nantissement au cas où le cours des titres baisserait et que leur valeur deviendrait inférieure aux neuf dixièmes des droits différés.

Source : BIU Cujas

4° Possibilité d'acquitter les droits, pour une fraction, par dation, paiement de rentes, ou de valeurs du Trésor

Enfin, en vertu de l'article 20 de la loi du 3 Août 1926, le paiement des droits de succession, de la taxe successorale, (et aussi de la taxe à la première mutation pour les ventes immobilières) peut être effectué en rentes, en valeurs du trésor, en bons de la Défense nationale, dans la proportion fixée par le Conseil d'administration de la Caisse autonome d'amortissement, à laquelle le produit des droits de succession, et celui de la taxe à la première mutation appartiennent en propre. La valeur de reprise de ces différents titres est fixée par décret et correspond, en principe, à leurs cours en bourse de Paris. Le conseil d'administration de la Caisse a fixé à 1/10 la portion de l'impôt exigible qui peut être acquittée de cette façon.

Dispositions spéciales à certains cas, Réversion de rente entre époux et entre parents en ligne directe.

A ces dispositions générales s'ajoutent des dispositions spéciales à certains cas;

1°- en cas de réversion de rente entre époux et entre parents en ligne directe, Jusqu'alors, lorsque la réversion d'une rente viagère, à la mort du premier bénéficiaire donnait ouverture aux droits de mutation par décès, ces droits devaient etre acquittés dans les délais ordinaires. L'article 13 de la loi du 31 Mars 1931 a édicté que le paiement des droits de mutation après décès afférent aux rentes viagères réversibles entre époux, ou entre parents en ligne directe, serait fractionné de telle sorte que le bénéficiaire survivant ne puisse etre astreint àpayer annuellement une somme supérieure à 50 % de l'émolument qu'il percevra du chef de son auteur. En tout état de cause, il est donc assuré que les premières annuités de la rente viagère reversée sur lui, ne seront pas totalement absorbées par le paiement comptant des droits, et qu'il en touchera au moins la moitié.

Le bénéfice de cette mesure est réservé au conjoint, aux descendants, ou aux ascendants du crédirentier originaire. Les droits dont le paiement est différé sont d'ailleurs uniquement ceux qui correspondent à la rente reversible, et qui sont à la charge du bénéficiaire de la réversion, c'est-à-dire à la charge du crédi-rentier secondaire. Si la réversion résulte d'un legs particulier, comme les légataires particuliers ne sont pas tenus du paiement de la taxe successorale, mais seulement de celui des droits de mutation par décès proprement dits, le paiement de la taxe successorale, celui-ci n'étant pas à leur charge, ne peut pas etre fractionné. Dans le cas contraire, le bénéfice de la disposition de la loi de 1931 joue, aussi bien pour la taxe successorale, que pour les droits de mutation.

Source : BIU Cujas

Si la rente réversible est recueillie en même temps que d'autres biens, les droits de succession so liquidés comme si le fractionnement n'existait pas, et sont ensuite répartis en deux fractions proportionnelles, l'une à la valeur imposable de la rente, et l'autre au surplus des biens recueillis , et c'est la première de ces deux fractions qui bénéficie du fractionnement.

Le fractionnement est de droit, il n'a pas à être réclamé par les intéressés, qui peuvent d'ailleurs y renoncer, s'ils préfèrent se libérer immédiatement. Chaque versement annuel, égal à 50 % des arrérages de la rente, s'impute d'abord sur les intérêts courus, et la première fraction en est payable, d'après la solution de l'administration, au moment du dépôt de la déclaration ou de l'expiration du délai pour la présenter; ensuite, jusqu'à extinction de la dette, les paiements se succèdent d'année en année à la même date. En cas de décès du bénéficiaire du fractionnement, les fractions qui n'étaient pas encore payées à cette époque deviennent immédiatement exigibles.

Biens recueillis en nue propriété

2° - Quaux aux biens qui sont recueillis en nue propriété . Jusqu'à ces derniers temps, les successibles qui recueillaient des biens en nue-propriété étaient tenus d'acquitter dans le délai ordinaire les droits de succession sur la valeur de cette nue-propriété. Cette charge pouvait être d'autant plus gênante pour eux que la nue propriété ne leur procurait aucune ressource, jusqu'à l'extinction de l'usufruit et que, pour se libérer, ils pouvaient se trouver dans la nécessité de la vendre dans des conditions défavorables, les nues-propriétés se vendant mal. L'article 23 de la loi du 16 Avril 1930 a donc autoris sous certaines conditions, les successibles qui recueillent une nue-propriété, à différer le paiement de l'impôt jusqu'à l'expiration d'un délai, qui ne peut excéder six mois, à compter de la réunion de l'usufruit à la nue propriété. La mesure s'applique aux héritiers donataires, et légataires quelconques, qui recueillent simplement une nue-propriété sans l'usufruit correspondant, que ce démembrement de la toute propriété provienne du défunt lui-même ou que le défunt n'ait eu lui-meme, en vertu d'un démembrement antérieur de la nue-propriété.

L'ajou rnement ne peut s'appliquer qu'aux droits correspondant aux biens, dont la nue-propriété est seule recueillie et à la charge de celui qui la recueille. Il en résulte que, lorsque celui qui recueille la nue-propriété est un légataire particulier, comme le paiement de la taxe successorale ne lui

Source : BIU Cujas

incombe pas, le paiement de cette taxe ne peut etre ajournée. Le montant des droits dont le paiement peut être différé, est proportionnel à la valeur imposable d de la nue-propriété, par rapport à celle des autres biens taxés et recueillis par le nu-propriétaire.

Pour bénéficier de cette mesure, il faut le demander et constituer une garantie, dans les mêmes conditions que celles qui sont exigées d'une manière générale, en cas d'autorisation de paiement différé. En outre, le Trésor conserve, indépendamment du privilège résultant de la loi de Frimaire, le même privilège que celui qui a été institué pour la sureté des paiements différés. La demande doit être accompagnée d'un projet de déclaration régulière; mais, contrairement, à ce qui a lieu en matière de paiement différé, où le projet doit toujours englober l'universalité de la succession le projet de déclaration , au cas de succession à une nue-propriété, ne doit être général que si le nu-propriétaire est solidaire des autres successibles. S'il s'agit d'un simple légataire particulier, ce projet ne doit comprendre que les biens qui lui ont été légués,

Les droits dont le paiement est différé sont productifs d'intérêts au taux des avances de la Banque de France. Ces intérêts sont payables annuellement, et, en ce qui concerne le premier terme, un an après l'expiration du délai pour souscrire la déclaration de succession.

Si la nue-propriété et l'usufruit se trouvent ultérieurement réunis, les droits en suspens deviennent exigibles dans le délai de six mois. Ils le deviennent également, sans qu'aucune mise en demeure, soit nécessaire, en cas de retard dans le paiement des intérêts. Ils sont de même exigibles , en cas de cession totale ou partielle, par le nu-propriétaire de la nue-propriété qui lui a été dévolue, Dans ces deux derniers cas, les droits sont exigibles sans délai.

Possibilité de différer le paiement des droits de mutation par décès en cas de créances à terme

3° - Quant aux créances à terme, le législateur a prévu aussi la possibilité de différer le paiement Sous le régime de la loi de Frimaire, (art. 12 § 2) les créances à terme étaient toujours passibles des droits de mutation par décès sur le capital nominal. L'article 12 de la loi du 18 Avril 1918 avait simplement permis de percevoir l'impot sur la valeur effective de la créance, et non sur sa valeur nominale, lorsque le débiteur est en faillite, en liquidation judiciaire ou en déconfiture au momentde la succession.

L'article 50 de la loi du 13 Juillet 1925 prévoit que même en dehors du cas où le débiteur est en fail-

Source : BIU Cujas

lite, en liquidation judiciaire ou en déconfiture, les héritiers peuvent demander à différer le paiement des droits, la faculté en question ne s'appliquant qu'aux droits de mutation proprement dits, à l'exclusion formelle de la taxe successorale.

Conditions d'exercice de cette faculté

Les conditions d'exercice de cette faculté sont les suivantes : 1°- les créances doivent etre à terme et venir à échéance, plus de cinq ans après l'ouverture de la succession, - 2° - l'acte constitutif doit etre notarié, 3° la créance doit etre nominative, c'est-à-dire cessible dans les formee prescrites par l'art. 1690.du code civil, à l'exclusion des créances à ordre ou au porteur; 4° - les héritiers, donataires ou légataires, qui désirent faire usage de ce bénéfice, doivent en formuler la réquisition, soit dans la déclaration, soit dans un écrit annexé.

La mesure ne s'applique qu'au capital de la créance , et non aux intérêts, qu'ils soient échus ou qu'ils soient simplement courus au jour du décès .Les droits sont exigibles à la date de l'échéance du capital de la créance, sans qu'il y ait lieu de s'attacher au fait de savoir si le remboursement a eu lieu ou non effectivement à cette date. Si la créance est remboursable en plusieurs fractions, les droits sont payés en fractions proportionnelles à la fraction du capital payé. Si la créance est négociée totalement ou partiellement, le solde des droits non acquittés devient de suite exigible, Si, au lieu d'une négociation à titre onéreux, il s'agissait d'une mutation à titre gratuit, le bénéfice du paiement différé serait maintenu, puisque subsisteraient , dans ce cas, les motifs qui ont déterminé l'octroi de cette faculté, De même les droits redeviendraient exigibles, si la créance était remboursée par anticipation.Enfin, dans aucun cas, le paiement ne peut être différé pendant plus de trente ans, à compter de l'ouverture de la succession Aucune garantie ou nantissement n'est exigée du bénéficiaire de la mesure, mais le Trésor possède, outre son privilège habituel de la loi de Frimaire, le privilège sur les immeubles, institué par la loi du 13 Juillet 1911 en matière de paiement différé ordinaire.

Le privilège du Trésor sur les biens de la succession

Outre la garantie personnelle des ayants-droit à la succession, et la solidarité qui existe entre la plupart d'entre eux vis-à-vis du Trésor pour le paiement des droits, le fisc possède une action réelle contre les biens successoraux. En effet, l'article 32 de la loi de Frimaire (Cod. art. 104) dispose, dans son dernier alinéa, que le Trésor possède une action sur les revenus des biens à déclarer, en quelque main qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il voudrait poursuivre le recouvrement . Cette action ne

Source : BIU Cujas

vise d'ailleurs que les droits simples et non les pénalités. Il s'agit d'un véritable privilège, qui prime tous les autres privilèges spéciaux et généraux, sous la double exception du privilège du Trésor, en matière de contributions directes, et du privilège en faveur des frais de justice exposés dans l'intéret commun des créanciers. Ce privilège s'applique à tous les revenus et fruits produits par les bienshéréditaires à partir du décès. Il ne s'applique donc ni aux fruits acquis avant le décès, ni au capital lui-meme (Cass. 23 Juin 1857, 2 Décembre 1862). Il résulte, d'autre part, d'un avis du Conseil d'Etat des 4 - 21 Septembre 1810, que, contrairement à ce que pourraient laisser supposer les termes de la loi, le privilège ne comporte pas un droit de suite indéfini et qu'il cesse lorsque les successeurs du défunt ont fait passer les biens héréditaires,d'une manière définitive, dans le patrimoine de tiers acquéreurs, ce qui a lieu , par exemple, après la transcription d'un contrat de vente d'immeubles. Cependant, dans ce dernier cas, le privilège s'étend aux intérêts du prix de vente, lorsque celui-ci n'a pas été payé comptant, aussi longtemps que ces intérêts ne se trouvent pas immobilisés, au profit de créanciers hypothécaires.

En matière de vente mobilière, c'est jusqu'au jour du réglement définitif du prix que joue le privilège.

Ce privilège peut permettre de poursuivre le recouvrement des droits dus par les héritiers ou légataires en nue-propriété, même contre les usufruitiers, auxquels reviennent exclusivement les fruits produits par les biens héréditaires (Cass. 22 Juillet 1903); sauf le recours de l'usufruitier, ainsi mis à contribution, contre le nu-propriétaire défaillant (Cass. 3 Avril 1866). C'est en cela que l'expression employée par l'article 32 de la loi de Frimaire "en quelques mains qu'ils se trouvent" ne reste pas lettre morte, en dépit de l'avis de 1810 du Conseil d'Etat, puisque , dans cette hypothèse, le privilège s'exerce sur des revenus perçus par l'usufruitier , alors que la dette fiscale qui motive les poursuites est celle du nu-propriétaire.

Le privilège de l'article 32 de la loi de Frimaire est indépendant du privivilège accordé au Trésor par la loi du 13 Juillet 1911 en matière de paiement fractionné, dont on a parlé plus haut. Ce dernier privilège, qui doit etre inscrit, porte, en effet, sur les immeubles eux-memes en capital.

Les privilèges du Trésor, tant celui de l'article 32 de la loi de Frimaire que celui de la loi du 13 Juillet 1911, garantissant, en toute hypothèse, le

Source : BIU Cujas

paiement de la taxe successorale, aussi bien que celui des droits de mutation proprement dits.

F I N

-:-:-:-:-:-:-:-:-:-

Source : BIU Cujas

ADDENDA ET CORRIGENDA

I - En vertu de l'article 8 de la loi du 15 Juillet 1832, le taux de la taxe sur les opérations de bourse a été relevé , pour les opérations à terme, de 0 fr 50 à 1 franc par 1.000 francs ou par fraction de 1.000 francs, c'est-à-dire qu'il est redevenu le meme pour les opérations à terme que pour les opérations au comptant, il est de 0,50 pour 1.000 francs pour les opérations de report.

II - La loi du 28 Février 1933 (art. 48) a relevé le droit de transmission sur les valeurs mobilières au porteur de 0 fr 25 à 0 fr 30 % du cours moyen de l'année précédente, (corrélativement, le droit de transmissiom sur les titres à ordre qui est de la moitié du taux ordinaire, passe de 0,125 à 0,15 %).

III - L'article 45 de la meme loi dispose que les sommes dues par les sociétés françaises du chef du droit de timbre, de la taxe de transmission, des droits de transfert et de conversions et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sont versées au bureau de l'Enregistrement désigné par l'Administration, et qui peut être soit celui du siège social, soit celui du siège administratif, soit celui du principal établissement.

IV - L'article 52 de la même loi du 28 Février 1933 a autorisé le gouvernement à arrondir au demi-franc supérieur les droits d'enregistrement et d'hypothéque. En application de ce texte, est intervenu un décret, du 14 Mars 1933, qui a édicté de nombreux relèvements de tarifs , dont nous ne signalerons que les principaux, Ces relèvements modifient un certain nombre de chiffres indiqués au cours de ces leçons.

	Ancien tarif	Tarif nouveau
Baux de meubles et immeubles à durée limitée	0,72 %	0,80 %
Billets à ordre, billets de change, chèques, warrants....	0,75 "	1, "
Cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions.....	1,08 "	1,25 "

Source : BIU Cujas

	Ancien tarif	Tarif nouveau
Contrats de mariage	1,20 %	1,50 %
Délivrance de legs	1,20 "	1,50 "
Donations :		
1°- Donations partages entre 2 enfants, donations en ligne directe descendante par contrat de mariage (2 enfants); entre époux par contrat de mariage.....	5,40 "	5,50 "
2°- Donations en ligne directe descendante par contrat de mariage (plus de 2 enfants)	4,20 "	4,50 "
3°- En ligne directe descendante par contrat de mariage (1 enfant); hors contrat en ligne directe descendante (plus de 2 enfants), entre époux hors contrat de mariage (plus de 2 enfants).....	6,60 "	7,00 "
4°- Donations partages entre les descendants d'un enfant unique	7,80 "	8,00 "
5°- Donations hors contrat de mariage en ligne directe descendante (1 enfant); en ligne directe ascendante, entre époux hors contrat (1 enfant)	11,40 "	11,50 "
6°- Donations entre époux hors contrat (sans enfant)	13,80 "	14,00 "
7°- Dons faits aux établissements publics ou d'utilité publique	21,60 "	22,00 "
Echanges d'immeubles	5,40 "	5,50 "
Marchés dont le prix est payé par le Trésor public	1,20 "	1,50 "
Billets à ordre notariés contenant constitution d'hypothéques	3,60 "	4,00 "
Mutations d'offices : les anciens droits sont portéssuivant les distinctions établies par la loi .....de	(2,40 "	à 2,50 "
	) 3,60 "	" 4 "
	(4,80 "	" 5 "
	) 7,20 "	" 7,50 "
	(28,80 "	"29 "
	)43,20 "	"43,50 "

Source : BIU Cujas

	Ancien tarif	Tarif nouveau
Partages	0,60 %	0,75 %
Quittances de sommes et valeurs retraits de réméré	0,75 "	1, "
Taxe hypothécaire	0,48 "	0,50 "
Surtaxe sur les mutations d'immeubles dépassant 300.000).	1,20 "	1,50 "
Transcriptions.....	2,40 "	2,50 "
Ventes ordinaires de meubles..	6,60 "	7, "
Ventes de meubles après faillite	0,75 "	1, "
Ventes de meubles après naufrage	1,20 "	1,50 "
Ventes publiques de marchandises en gros	0,15 "	0,20 "

Source : BIU Cujas