

Introduction	P 3
Section I – Fonctions de l'enregistrement	P 9
§1 – La fonction fiscale de l'enregistrement	P 10
I – Première question : l'enregistrement est-il un impôt proprement dit ou une taxe ?	P 10
II – Seconde question : l'enregistrement est-il un impôt direct ou indirect ?	P 12
§ 2 – La fonction civile de l'enregistrement	P 19
A – Fonction principale de l'enregistrement dans l'ordre civil : la date certaine	P 19
B – Fonctions secondaires de l'enregistrement dans l'ordre civil	P 25
Section II – Le droit de l'enregistrement	P 29
§ 1 – La loi d'enregistrement	P 29
A – Sphère d'application de la loi d'enregistrement dans le temps	P 30
B – Caractères juridiques de la loi d'enregistrement	P 35
§ 2 – Les autorités dans le droit de l'enregistrement	P 50
A – Les instructions de la régie	P 50
B – La jurisprudence	P 54
C – La doctrine	P 57
§ 3 – Nature du droit de l'enregistrement	P 59
I – Rattachement du droit de l'enregistrement au droit public	P 60
II – Thèse de l'autonomie du droit de l'enregistrement	P 62
Titre I – Assiette des droits d'enregistrement	P 70
Chapitre I – Règles d'assujettissement	P 71
Section I – Les actes assujettis	P 71
§ 1 – Actes assujettis à l'enregistrement en raison de leur forme	P 73
§ 2 – Les actes assujettis à l'enregistrement en raison de leur objet	P 89
§ 3 – Actes assujettis à l'enregistrement en raison de leur usage	P 96

Section [II] – Les mutations	P 104
§ 1 – Classification des mutations	P 105
§ 2 – Théorie générale des mutations verbales	P 109
§ 3 – Régime particulier des dons manuels	P 114
Section III – Distinction des droits d’actes et des droits de mutation	P 127
§ 1- La distinction en droit positif	P 129
§ 2 – Complications doctrinales de la distinction entre droits d’acte et droits de mutation	P 133
Chapitre II – Dérogations aux règles d’assujettissement	P 139
Section I – Les immunités	P 139
§ 1 – Les exemptions	P 140
§ 2 – L’enregistrement gratuit	P 144
§ 3 – L’enregistrement en debet	P 148
Section II – La présentation volontaire	P 151
§ 1 – Conditions de la présentation volontaire	P 152
§ 2 – Effets de la présentation volontaire	P 153
Appendice – Les actes et mutations comportant un élément étranger	P 156
Titre II – La liquidation des droits d’enregistrement	P 161
Chapitre I – Le tarif	P 162
Section I – Les droits principaux	P 162
§ 1 – Les trois sortes de droits	P 164
§ 2 – Répartition de la matière imposable entre les trois sortes de droits	P 169
Section II – Les droits accessoires	P 180
§ 1 – Les décimes	P 180
§ 2 – Taxes additionnelles sur les droits d’enregistrement au profit de collectivités publiques autres que l’Etat	P 182
Section III – Autres impôts perçus par l’Enregistrement	P 184
§ 1 – Impôts ayant une affinité avec les droits d’enregistrement	P 184
§ 2 – Impôts ayant une nature propre selon la technique fiscale	P 190

<i>Chapitre II – Principes généraux de qualification</i>	<i>P 193</i>
<i>I – Du droit pour la Régie de rectifier les qualifications inexactes</i>	<i>P 194</i>
<i>II – Théorie de la propriété apparent</i>	<i>P 199</i>
<i>III – Conséquences fiscales des nullités et des modalités du droit privé</i>	<i>P 208</i>
<i>1 – Nullité des actes juridiques de droit fiscal</i>	<i>P 208</i>
<i>2 – Les modalités et le droit fiscal</i>	<i>P 212</i>
<i>IV – Opérations complexes</i>	<i>P 222</i>
<i>1 – La règle non bis in idem</i>	<i>P 223</i>
<i>2 – Pluralité de dispositions</i>	<i>P 225</i>
<i>V – Estimation de la valeur imposable</i>	<i>P 231</i>
<i>1 – Forfaits légaux</i>	<i>P 232</i>
<i>2 – Déclaration estimative</i>	<i>P 236</i>
<i>Titre III – Le recouvrement des droits d’enregistrement</i>	<i>P 239</i>
<i>Chapitre I – La formalité</i>	<i>P 240</i>
<i>1 – Les délais d’enregistrement</i>	<i>P 240</i>
<i>2 – Règles relatives à la compétence des bureaux</i>	<i>P 242</i>
<i>Chapitre II – Le paiement des droits</i>	<i>P 245</i>
<i>1 – Qui doit payer l’impôt ou en supporter la charge</i>	<i>P 245</i>
<i>2 – Les procédés de paiement</i>	<i>P 250</i>
<i>3 – Les garanties de paiement</i>	<i>P 255</i>
<i>Chapitre III – Prescription des droits</i>	<i>P 259</i>
<i>1 – Délais de prescription</i>	<i>P 260</i>
<i>2 – Suspension et interruption</i>	<i>P 263</i>
<i>Chapitre IV – Restitution des droits</i>	<i>P 266</i>
<i>Chapitre V – Le contentieux de l’enregistrement</i>	<i>P 271</i>

<i>I – La procédure en matière d’enregistrement</i>	<i>P 271</i>
<i>II – Prévention des fraudes et mesures de contrôle</i>	<i>P 281</i>
<i>1 - Le répertoire</i>	<i>P 281</i>
<i>2 – Le droit de communication</i>	<i>P 282</i>
<i>3 – Mesures diverses</i>	<i>P 284</i>
<i>III – Les sanctions</i>	<i>P 288</i>

COURS
D'ENREGISTREMENT
rédigé d'après les notes et avec l'autorisation
DE
M.M. LAGARDE ET CARBONNIER

Professeurs à la Faculté de Droit de Paris



LICENCE 3^{ME} ANNÉE
CAPACITÉ 2^{ME} ANNÉE
1956-1957

LES COURS DE DROIT
158, rue Saint-Jacques
PARIS-V

37



D

060 341964 9

++++++
++++++
++++++ E N R E G I S T R E M E N T (1)
++++++
++++++
++++++ (LICENCE - 3ème ANNEE) (2)
++++++

++++++
++++++
++++++ INTRODUCTION
++++++
++++++

Le mot "enregistrement" a des sens multiples. Il désigne tantôt une formalité, tantôt un impôt qui est perçu à propos de cette formalité, tantôt enfin une administration chargée de percevoir cet impôt (la Régie de l'enregistrement

I - L'enregistrement nous apparaît
1) la formalité : comme une formalité à laquelle sont assujettis certains actes juridiques comme les contrats constatés par écrit, ou certains faits juridiques : comme les mutations par décès, les transferts de propriété

(1) cet enseignement, qui devait être donné par M. le professeur Lagarde est, momentanément et jusqu'à nouvel avis, assuré par M. le Professeur Jean Carbonnier.

(2) Les étudiants de Doctorat sont interrogés sur le cours général de Licence et sur un cours spécial non publié.

Les étudiants de Capacité 2ème année sont interrogés sur la matière de ce cours de Licence.

par voie de succession ab intestat... - Il y a donc des actes et des faits juridiques obligatoirement assujettis à une formalité qui doit être accomplie dans un bureau fiscal : c'est la formalité de l'enregistrement. Il y a aussi des actes qui peuvent être présentés volontairement à cette formalité sans que la loi en fasse une obligation aux parties. De toute façon l'enregistrement nous apparaît comme une formalité qui a lieu dans un bureau spécialisé.

Le mot employé pour désigner cette formalité n'est plus exactement avocat d'enregistrement : de ce qu'elle est, de son mécanisme, d'enregistrement, cela devrait signifier étymologiquement inscription sur un registre, et, à l'origine, il en était bien ainsi : la formalité de l'enregistrement consistait dans la relation de l'acte ou du fait juridique envisagé sur un registre tenu par un fonctionnaire spécialisé, cette relation n'était d'ailleurs pas initiale : elle consistait dans une analyse, à laquelle procédait le fonctionnaire de l'enregistrement auquel on s'adressait. C'était l'enregistrement par analyse.

Aujourd'hui, pour la plupart des actes sous seing privé, l'enregistrement n'a plus lieu de cette manière : la formalité consiste dans le dépôt d'un double de l'acte au bureau compétent de l'enregistrement. Ce n'est donc plus exactement un enregistrement au sens étymologique du terme, c'est le dépôt d'un double identique aux exemplaires que les parties vont conserver.

D'autre part, les opérations juridiques, les faits juridiques n'ont jamais pu donner lieu à un véritable "enregistrement" : c'est le cas des successions ab intestat. Il n'y a pas là d'acte instrumentaire que l'on puisse présenter à la formalité, de telle sorte que la formalité consiste, et a toujours consisté en l'occurrence dans une déclaration des parties, la déclaration de succession, qui au surplus se fait sur des formules imprimées par les soins de l'Administration. Là encore, par conséquent, la formalité ne répond pas à la notion étymologique de l'enregistrement : il n'y a pas véritablement inscription sur un registre. Des procédés d'enregistrement sans inscription de l'analyse de l'acte sur un registre, sont dits "enregistrement par constatation de recette", ou "enregistrement par acte de recette". A la vérité, même

dans ce cas, on peut bien retrouver la tenue d'un certain registre en ce sens que la recette, c'est-à-dire la perception de l'impôt, sera constatée par le receveur de l'enregistrement sur un registre à souches, duquel on détachera la quittance à remettre au redevable, mais cet enregistrement n'intervient qu'à titre secondaire.

Enfin, en ce qui concerne les actes notariés, la formalité ne consiste plus dans un enregistrement au sens propre du terme. Depuis un décret du 13 juillet 1951, le notaire est seulement tenu de déposer au bureau de l'enregistrement un bordereau récapitulatif, sur une formule qui lui est fournie par l'Administration, des actes notariés à enregistrer, de sorte que les actes notariés, eux non plus, ne sont pas enregistrés par analyse ; le bordereau de dépôt est seul enregistré et donne lieu à une perception globale.

Si donc l'on veut donner une idée générale de la formalité à travers les formes très hétérogènes qu'elle revêt aujourd'hui, on est amené à employer une formule un peu vague ; on doit dire que l'enregistrement est la constatation de certaines opérations juridiques par un organe de l'Etat, cette définition peut recouvrir toutes les formes d'enregistrement, mais elle a le défaut d'être assez lâche. Il faut, d'ailleurs se hâter d'ajouter : opérations juridiques sur lesquelles est perçu un impôt. Ceci nous conduit au second sens du mot enregistrement : l'enregistrement est un impôt.

2 - L'impôt d'enregistrement (ou comme on dit, de façon plus usuelle, les droits d'enregistrement) se présente techniquement sous des formes variées, et ceci donne lieu à une distinction capitale. Les droits d'enregistrement sont tantôt fixes, (pour une nature déterminée d'actes, quel que soit l'intérêt en cause dans l'acte la somme à payer est invariable) tantôt proportionnels (l'impôt sera plus ou moins élevé selon que l'intérêt en cause dans l'acte enregistré sera plus ou moins grand, selon que la somme portée sur l'acte sera plus ou moins élevée), tantôt progressifs (le taux croît au fur et à mesure que l'on s'élève dans les tranches de matière imposable). L'impôt d'enregistrement typiquement progressif est l'impôt prélevé sur les successions. Cette distinction entre les droits fixes,

les droits proportionnels et les droits progressifs, est une distinction fondamentale que nous aurons à utiliser dans nos développements et que la loi elle-même a prise pour base dans les art. 634 et suivants du Code général des Impôts.

Il ne faut pas voir dans l'impôt perçu au moment de la formalité de l'enregistrement, le salaire de cette formalité ; on l'a autrefois soutenu. On faisait valoir que, la formalité de l'enregistrement rendant service aux particuliers, - puisqu'elle donne date certaine aux actes sous seings privés (art. 1328 du Code civil) - le droit perçu à cette occasion était la contre-partie du service rendu par l'Etat ; l'impôt d'enregistrement était en somme le salaire de la date certaine. Cette thèse ne paraît pas soutenable ; elle l'est moins encore aujourd'hui qu'au XIXème siècle, parce qu'il n'y a pas de commune mesure entre le montant de l'impôt perçu et la valeur du service rendu par l'Etat. En outre les actes notariés qui ont date certaine par eux-mêmes n'en sont pas moins sujets à la formalité de l'enregistrement ; pour eux il n'y a donc pas de service rendu, et cependant l'impôt est perçu. Ce n'est même pas souligner le caractère fiscal de l'enregistrement que de dire que l'impôt est perçu à l'occasion de la formalité, car, bien souvent, la formalité de l'enregistrement n'a été rendue obligatoire qu'en vue de permettre la perception de l'impôt ; l'impôt est la cause, non pas l'effet de la formalité.

Il ne faut donc pas craindre de placer l'impôt d'enregistrement au centre de l'institution. Or, pour percevoir cet impôt, il existe une administration, désignée aussi sous le nom de l'Enregistrement ; c'est le troisième sens du mot.

3 - L'Administration de l'Enregistre-
3) L'Administra- : ment est chargée de liquider et de perce-
tion : voir l'impôt d'enregistrement, chargée aus-
 si de procéder à la formalité, de "donner
 la formalité" aux actes.

Cette administration fiscale a d'ailleurs des attributions qui débordent l'enregistrement proprement dit, elle est également chargée des domaines et du timbre, d'où son nom "d'administration de l'enregistrement, des domaines et du timbre", dénomination qui fut jusqu'en 1948, celle de l'une des directions générales du Ministère des Finances.

Il est logique de trouver le timbre associé à l'enregis-

trement, car le timbre (évoquons tout de suite les timbres-quittance et le papier timbré) apparaît comme un impôt perçu sur les actes instrumentaires, au même titre que l'enregistrement, mais il peut sembler moins inévitable que l'Administration des domaines soit reliée à celle de l'enregistrement : l'Ad-

ministration des domaines est en effet chargée de gérer le domaine privé de l'Etat (ce qui comprend notamment la gestion des successions vacantes et celle des biens placés sous séquestre). C'est pour des raisons à la fois d'ordre pratique et d'ordre historique que cette administration est la même que celle qui est chargée de percevoir l'impôt d'enregistrement.

La gestion des domaines soulève, de même que la perception de l'impôt d'enregistrement, des questions de droit privé, si bien que pour la perception de l'enregistrement et la gestion des domaines, la même formation de droit privé est utile, ce qui peut justifier une unité de personnel.

Par ailleurs les droits d'enregistrement sont apparus sous l'Ancien Régime comme des portions du domaine, comme constituant une sorte de domaine incorporel du roi ; les "droits domaniaux" sont les ancêtres de nos droits d'enregistrement, et c'est en grande partie pour cette raison historique que l'administration des domaines continue à être associée à celle de l'Enregistrement.

Ainsi, l'administration de l'Enregistrement a des relations assez étroites avec le droit privé ; ce qui lui donne une position originale parmi les administrations fiscales, plutôt orientées en général vers le droit public. Ces rapports traditionnels de l'enregistrement avec le droit privé, sont du reste accentués du fait que cette administration se trouve encore chargée du service des hypothèques, et par là de toute notre publicité en matière immobilière : les conservateurs des hypothèques sont en principe des fonctionnaires de l'enregistrement.

Il est vrai que l'évolution récente de notre droit tend à affaiblir ces liaisons historiques de l'enregistrement avec le droit privé et à ramener l'Enregistrement vers l'ensemble de notre administration fiscale. Cette tendance s'est manifestée par la fusion des Contributions directes et de

l'Enregistrement, fusion qui répondait à un dessein pratique de lutte contre la fraude fiscale : on a voulu faciliter des échanges de renseignements entre l'Administration des Contributions directes, chargée de percevoir l'impôt sur le revenu, et l'administration de l'Enregistrement qui, par ses attributions, est à même de suivre les mouvements des patrimoines des contribuables. Cette fusion avait pour but, dans l'esprit de ceux qui l'ont préconisée et qui sont arrivés à partiellement la réaliser, l'établissement d'un casier fiscal où seraient suivis tous les mouvements de revenus et de capitaux relatifs à un même contribuable. Cette fusion a longtemps été un leitmotiv dans les projets de réforme de la fiscalité. Une première tentative faite en 1926 échoua, et l'on n'est arrivé à une réalisation durable que par le décret du 7 avril 1948. Il ne s'agit pas cependant d'une fusion totale des Contributions directes et de l'Enregistrement, la fusion a été réalisée à la tête, à l'administration centrale, et en même temps, dans le recrutement du personnel, mais les deux administrations conservent dans le pays leur organisation distincte.

L'administration centrale.

Autrefois il y avait au Ministère des Finances, et cela reflétait l'autonomie de notre institution fiscale, une direction générale portant l'appellation de "direction générale de l'enregistrement, des domaines et du timbre". La réforme de 1948 a eu pour but et pour résultat l'éclatement de cette direction générale : l'enregistrement et le timbre ont été absorbés par la direction générale des impôts. Quant aux domaines, ils ont paru avoir une originalité qui ne permettait pas de les inclure dans ce mouvement et ils continuent à former un service distinct au sein du ministère des Finances.

L'administration départementale.

A l'échelon départemental, l'autonomie subsiste : dans chaque département il y a une direction de l'enregistrement, des domaines et du timbre, sauf dans la Seine où il existe six directions spécialisées.

Subordonnés au directeur départemental, il y a dans chaque département des agents de contrôle et des agents de

recette. Les agents de contrôle sont des inspecteurs, qui ont dans leurs attributions l'inspection, soit du service, soit de la matière imposable ; les inspecteurs principaux contrôlent l'exécution du service par les receveurs ; les inspecteurs-contrôleurs contrôlent la matière imposable (par exemple les déclarations de succession ; les évaluations dans les mutations à titre onéreux). Les agents de recette sont les receveurs de l'enregistrement ; il y en avait en principe un par canton (on les appelle maintenant "inspecteurs" mais le titre de receveur est plus typique de leur rôle qui consiste dans l'assiette et la perception des droits). Dans les autres administrations fiscales, et notamment dans les Contributions directes, le service de l'assiette est distinct du service de la perception ; c'est un inspecteur qui assiette l'impôt sur le revenu, et c'est le percepteur qui le recouvre. Dans l'administration de l'Enregistrement il n'y a pas cette dualité : le receveur de l'enregistrement assiette les droits, les liquide, et en même temps il les encaisse ; assiette et perception se confondent. On prend argument de ce fait pour soutenir que l'enregistrement n'est pas un impôt direct parce que, dans notre législation fiscale, l'impôt direct est caractérisé par la dualité du personnel de l'assiette et du personnel de la perception, ce qui n'est pas le cas pour l'enregistrement.

Dans cette introduction, nous examinerons successivement les fonctions de l'Enregistrement et le droit de l'Enregistrement.

+++++ Section I

+++++

+++++ Fonctions de l'enregistrement.

+++++

L'idée classique est que l'enregistrement est institué à la fois dans l'intérêt de l'Etat, du fisc plus précisément, et dans l'intérêt des particuliers. Il tend, disait Portalis, à la fois au bien de la finance et à celui des citoyens. L'Enregistrement a ainsi une fonction fiscale et une fonction civile.

Les Cours de Droit

Reproduction interdite

+++++

+++++ § 1 - La fonction fiscale de l'enregistrement.

C'est la fonction principale de l'enregistrement : procurer des ressources à l'Etat et aux collectivités publiques ; c'est un impôt, telle est du moins l'opinion générale. Mais quelle est la nature de cet impôt ?

Deux questions classiques se posent ici :

1) l'enregistrement est-il un impôt proprement dit ou une taxe ?

2) est-il un impôt direct ou indirect ?

I - Première question : l'enregistrement est-il un impôt proprement dit ou une taxe ?

Est-ce une taxe ? La taxe, au sens strict et technique du terme, est la contribution d'un usager aux frais d'un service qui lui est réellement et distinctement rendu par l'Etat ou par une collectivité publique ; c'est le prix d'un service rendu. Il en est ainsi par exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, de la taxe de balayage perçues par les communes. Ce sont bien là des taxes au sens strict du terme ; la taxe est le prix payé par un usager pour un service qui lui est rendu par la commune.

On a soutenu qu'il en était ainsi de l'enregistrement, qu'il était le salaire d'un service rendu, que c'était peut-on dire la taxe de date certaine, le prix payé par les particuliers en retour du service que l'Etat leur rend lorsqu'il donne date certaine à leurs actes sous seing privé. L'enregistrement, dit-on encore, c'est le prix de la formalité. Quand un acte sous seing privé, quoiqu'il ne soit pas assujéti par la loi à l'enregistrement, est présenté volontairement par les parties pour être enregistré, l'impôt d'enregistrement perçu à cette occasion peut apparaître comme la taxe, comme le salaire de la date certaine. Pourquoi, en effet, les parties feraient-elles enregistrer un acte qu'elles pourraient, en droit, ne pas faire enregistrer, si elles n'y voyaient pas un avantage ? Elles apprécient elles-mêmes cet avantage ; elles mesurent l'équivalence du service que l'Etat leur rend en donnant date certaine à leur acte sous seing privé avec l'impôt qu'elles vont être obligées de payer du fait de cette

présentation volontaire. Si elles décident de présenter l'acte à la formalité, c'est apparemment qu'il leur semble que le service rendu vaut le prix qui leur est demandé.

Seulement, dès qu'il y a enregistrement obligatoire, la thèse devient plus difficile à soutenir. Passons sur cette objection que l'on ne rend pas service aux gens malgré eux ; elle vaudrait également contre toutes les taxes, même les taxes municipales. Mais il reste que l'équivalence, n'étant plus librement apprécié par les parties, puisqu'elles sont obligées, à peine de sanctions, de présenter l'acte à l'enregistrement, apparaît comme toujours contestable.

Sans doute tant que l'enregistrement a lieu au "droit fixe", la modicité, relative, du taux peut sembler favorable à la notion de taxe, mais, même dans cette hypothèse, on ne s'expliquerait guère, s'il ne s'agissait que d'un salaire, qu'il y eût plusieurs taux de droits fixes, le travail de la formalité étant toujours le même.

L'idée de taxe devient encore plus difficile à soutenir lorsque, des droits fixes, on passe aux droits proportionnels. Le travail est identique quelle que soit la valeur en jeu, quel que soit, par exemple, le prix porté sur l'acte de vente à enregistrer. Il est vrai que l'on pourrait se référer, plutôt qu'au travail fourni, au service rendu, et dire que le service rendu aux particuliers par la certitude de la date va croissant avec l'intérêt qui serait en jeu, dans un litige éventuel si un procès venait à surgir, et justifie par conséquent un prix, un droit plus élevé.

Une objection, cependant, continue à pouvoir être faite, en toute hypothèse, à l'idée que les droits sont le prix de la formalité, c'est que, quand l'acte à enregistrer est un acte notarié, il n'y a aucun service rendu par l'enregistrement, puisque les principes généraux de l'authenticité suffisent à assurer date certaine à un tel acte ; or, l'impôt n'en sera pas moins perçu, et pourtant il doit être enregistré.

La dissociation entre le service et l'impôt s'accentuera encore si, des droits proportionnels perçus, par exemple, sur les ventes, nous passons aux droits progressifs levés sur les successions. Il est divinatoire ici de soutenir que la déclaration de la succession à l'enregistrement rend un service à l'héritier. On concevrait qu'une formalité fût nécessaire pour que l'héritier fût investi de la possession du patri-

moine héréditaire, mais, dans notre Droit français, la saisine appartient de plein droit à l'héritier ; ce n'est pas la déclaration de succession au bureau de l'enregistrement qui la lui confère. Donc, il n'y a point de service rendu aux héritiers et, cependant, des droits progressifs sont exigibles à cette occasion. Ici les droits d'enregistrement nous apparaissent d'une manière évidente comme un impôt et même, pourrait-on dire, comme un prélèvement sur le capital.

La conclusion générale, valable pour
C'est un impôt : l'ensemble des droits d'enregistrement, c'est que ces droits sont plutôt des impôts que des taxes au sens strict, au sens de la théorie fiscale.

II - Seconde question : l'enregistrement est-il un impôt direct ou indirect ?

Il y a, pour faire la distinction
Est-ce un impôt : entre ces deux grandes catégories d'impôts direct ? : impôts des critères formels, souvent utilisés en France, encore qu'ils aient quelque chose d'un peu artificiel. On dit que l'impôt direct est
Les critères : 1° un impôt qui se perçoit en vertu d'un rôle nominatif, 2° un impôt dans lequel le service de l'assiette est distinct du service de l'impôt direct : vice du recouvrement, 3° un impôt donnant lieu à un contentieux administratif.

Si nous confrontons le droit d'enregistrement avec ce triple critère, nous constatons d'abord qu'il n'est pas précédé de l'émission d'un rôle nominatif : il est acquitté entre les mains du receveur au moment même de la formalité. En second lieu, il y a unité entre l'assiette et le recouvrement : c'est le même fonctionnaire (receveur de l'enregistrement) qui est chargé de liquider le droit et de l'encaisser. Enfin, le contentieux de l'enregistrement est un contentieux judiciaire ; ce sont les tribunaux civils qui connaissent des procès en matière d'enregistrement. (Ils en connaissent même en premier et en dernier ressort ; les Cours d'appel n'ayant pas à en connaître, tout au moins tant qu'il s'agit du recouvrement de l'impôt).

Donc, pas de rôle nominatif, unité entre l'assiette et la perception, contentieux judiciaire : aucun des critères

retenus pour caractériser l'impôt direct ne se rencontrant ici, on est autorisé à conclure que l'enregistrement est un impôt indirect.

Toutefois, à côté de ces critères formels, la doctrine moderne met en avant et préfère des critères matériels, qui ont un caractère plus scientifique ; ce qui distingue l'impôt direct et l'impôt indirect, c'est leur objet fiscal, c'est la matière imposable.

Le Doyen Allix, spécialiste de la théorie des finances publiques s'attachant précisément à la matière imposable pour distinguer l'impôt direct de l'impôt indirect disait : "Etre ou avoir, c'est matière d'impôt direct", l'impôt direct frappe des situations ou des patrimoines. "Faire, c'est matière d'impôt indirect", l'impôt indirect frappe des actes, frappe des faits.

Pour qui considérera les droits d'enregistrement selon ces critères matériels, ce sera encore la notion d'impôt indirect qui paraîtra la plus exacte : l'enregistrement frappe des actes et des faits (des actes et des mutations pour se servir de la terminologie déjà signalée).

La difficulté va cependant venir du côté des droits de succession. Ces droits semblent bien grever le patrimoine laissé par le défunt, grever son avoir. Ne sont-ils pas des impôts sur la fortune, donc des impôts directs suivant le critère scientifique dont nous venons de faire état ?

On peut répliquer, sans doute, que, même dans ce cas, l'impôt n'intervient que parce qu'il y a eu un fait : le décès ; le décès, dira-t-on, est le fait générateur de l'impôt successoral ; les droits de succession ne grèvent pas une situation stable ; ils viennent frapper un fait transitoire, un fait instataneé, le fait du décès, et c'est cela qui est le propre de l'impôt indirect.

Mais beaucoup de théoriciens des finances publiques considèrent cet aspect du problème - à savoir que les droits de succession interviennent à propos du décès, à la suite du décès - comme secondaire : pour eux, les droits de succession se caractérisent parce qu'ils frappent le patrimoine, la fortune et, à ce titre, constituent un impôt sur

le capital. Si bien que, dans cette vue théorique, on est amené à mettre les droits de succession dans une catégorie distincte, à ne plus les confondre avec l'ensemble des droits de l'enregistrement. Il n'y a rien de commun, disent les théoriciens de l'impôt, entre les droits qui frappent le patrimoine laissé par le de cujus d'une part et, d'autre part, les droits qui peuvent frapper un exploit d'huissier, une procuration ou un bail. Les droits de succession, ce sont des impôts directs et les droits que l'on prélève sur les exploits d'huissier, etc... sont des impôts indirects, des sortes d'impôts de consommation.

Partant dans cette direction, les théoriciens modernes ne s'arrêtent pas là et, aux droits de succession, ils ajoutent, comme relevant de la même notion d'impôt sur le capital, d'autres droits d'enregistrement, notamment les droits frappant les mutations entre vifs à titre gratuit, les donations. (Du reste aujourd'hui ces droits - nous le verrons - sont associés aux droits qui frappent les successions). Mais

et les droits de mutation entre vifs ? : même les ventes, pour beaucoup de nos fiscalistes modernes, sont frappées d'un impôt qui est un impôt sur le capital, qui ne grève pas sans doute l'ensemble du patrimoine, mais qui en saisit des éléments.

De fait, si l'on considère, non pas peut-être les droits classiques d'enregistrement frappant les ventes d'immeubles, mais ce supplément qui a été créé en 1926 et qu'on appelle la taxe (au sens impropre du terme) à la première mutation, on doit convenir qu'il s'agit bien plutôt d'un impôt sur le capital. C'est un droit qui est perçu par l'enregistrement sur les immeubles sis en France à l'occasion de la première mutation, de la première vente à laquelle ils donnent lieu. Ce droit est perçu une fois pour toutes ; lorsqu'un immeuble a acquitté la taxe à la première mutation il n'a plus désormais, s'il est vendu de nouveau, à l'acquitter.

Ce caractère unique de la taxe à la première mutation ne peut s'expliquer que parce que c'est un impôt sur le capital. On a renoncé, en 1926, à établir un impôt global sur le capital, mais on a pensé saisir le capital immobilier à une occasion favorable, à l'occasion de la première mutation à laquelle il donnerait lieu. Cette taxe à la première mutation se présente donc comme un impôt direct ; c'est un impôt sur la fortune.

La conclusion de la théorie fiscale

Conclusion de ce débat : moderne, c'est donc qu'on ne peut pas placer les droits d'enregistrement uniformément de l'un ou de l'autre côté de la grande division en impôts directs et impôts indirects. Il y a, scientifiquement, parmi les droits que perçoit l'Administration de l'Enregistrement certains droits qui ont le caractère d'impôt direct et d'autres le caractère d'impôt indirect. Les droits assis sur des actes, sur des conventions, sont des sortes d'impôts de consommation, par conséquent des impôts indirects. Les droits qui sont assis sur la fortune ou sur des éléments de la fortune du redevable, les droits de succession, les droits de mutation entre vifs, soit à titre gratuit, soit même à titre onéreux sont matériellement des impôts directs. Il en est de même de certains autres droits qui font apparaître aussi le patrimoine des redevables. C'est ainsi que, dans cette théorie, on considérera que les droits perçus sur les apports des époux, tels qu'ils sont énoncés dans un contrat de mariage, ont le caractère d'impôts directs, parce que ces apports, c'est tout simplement la fortune des époux ; à cette occasion là, le législateur fiscal saisit la fortune des contribuables. Il y a donc là un impôt sur le capital, donc un impôt direct.

Nous compléterons cette étude de la fonction fiscale de l'enregistrement par quelques indications numériques sur l'importance des droits d'enregistrement dans le budget de l'Etat.

Les droits d'en-
registrement
dans le budget
de l'Etat : En 1830, les droits d'enregistrement produisaient 154 millions ; en 1850, 203 millions ; en 1900, 553 millions ; en 1913 (la dernière année normale au point de vue monétaire, la dernière année du franc-or), 833 millions.

Nous allons maintenant trouver des chiffres très grossis en valeur nominale, mais qui ne correspondent plus au même étalon monétaire : 1928, 6.100 millions ; en 1953, 8.975 millions. Dans nos prévisions budgétaires pour 1955, (tableau des voies et moyens applicables au budget général de l'exercice 1955), les droits d'enregistrement étaient prévus pour 108 milliards.

Si nous confrontons ces différents chiffres, nous sommes conduits à constater que le produit de l'enregistrement en

1955 est à peu près l'équivalent, en pouvoir d'achat, du produit de l'enregistrement en 1850. On peut admettre que les 108 milliards de 1955 équivalent aux 203 millions de 1850.

Donc, malgré l'élévation des tarifs, il n'y a pas eu augmentation (si nous ramenons tout à la même unité monétaire) du produit de l'enregistrement, ce qui laisse supposer une matière imposable rétrécie.

Leur décadence : Mais ce qui est surtout frappant, c'est de voir la diminution de la part relative des droits de l'enregistrement dans l'ensemble des recettes fiscales françaises, car aux environs de 1850, le budget de l'Etat ne dépassait pas de beaucoup le milliard ; en 1928-1933, il se situait entre 30 et 40 milliards, c'est dire que dans ces périodes les droits d'enregistrement représentaient environ 20 % de l'ensemble des recettes fiscales françaises. Tandis que si nous considérons les chiffres de 1955, il nous faut rapporter les 108 milliards de produit de l'enregistrement à une masse budgétaire globale de 3.000 milliards, si bien que l'enregistrement ne représente plus guère que 3 à 4 % des recettes de l'Etat Français. Ce qui nous permet de conclure à une certaine décadence des droits d'enregistrement. En importance relative, ils représentent beaucoup moins dans l'ensemble du budget français qu'ils ne représentaient il y a cent ans ou même encore en 1933.

Rendement des divers impôts d'enregistrement : Cette impression du reste se confirme si nous considérons les différents postes réunis sous la rubrique "Enregistrement" dans le tableau des voies et moyens pour l'exercice 1955.

Les chiffres du tableau ci-dessous sont en milliards.

<u>Mutations</u> :	
1) à titre onéreux	
a) Meubles :	
- créances, rentes,	
prix d'offices	2
- fonds de commerce	9
- meubles corporels	4
b) Immeubles et droits	
immobiliers :	20
2) à titre gratuit	
a) Donations	0,7
b) Par décès	24
3) taxe à la première muta-	
tion	1

Autres conventions et actes civils, adminis-	
tratifs et de l'état civil	16
Actes judiciaires et extra-judiciaires ...	2
Hypothèques	5
Taxe spéciale sur les contrats d'assurances	23,4
Pénalités (Droits et demi droits en sus,	
amendes)	1
Recettes diverses	0,5
	<hr/>
	108,6

De ce tableau, nous retirons l'impression d'une grande hétérogénéité des droits d'enregistrement, hétérogénéité qui n'est pas toujours compensée par un rendement très considérable.

Examinons maintenant l'importance des

<u>Leur importance</u> :	droits d'enregistrement (toujours dans le
<u>par rapport aux</u> :	tableau des voies et moyens de l'exercice
<u>autres recettes</u> :	1955) par rapport aux autres postes de
<u>fiscales</u> :	recettes fiscales.

- Les droits d'enregistrement : 103 milliards
- Les contributions directes : 964 milliards
- Les contributions indirectes entraient pour environ 1.300 milliards

- Les douanes : 281 millions.

Comme autres recettes citons seulement le timbre parce qu'il est perçu par l'enregistrement, mais lui aussi est d'un produit bien médiocre : 25 milliards, et

- Le domaine : 20 milliards.

Il résulte de ces données chiffrées
La décadence de : que les droits d'enregistrement sont en
ces impôts. Ses : décadence relative. Quelles sont les rai-
causes : sons de cette décadence ?

Il y a eu incontestablement une dégra-
dation de la matière imposable, dégradation qui reflète l'ap-
prauvissement général de la Nation depuis les deux grandes
guerres mondiales, et surtout le nivellement des fortunes,
avec cette conséquence immédiate que les taux progressifs des
droits de succession trouvent moins souvent l'occasion de
s'appliquer aux tranches élevées de capital. A cela s'ajoute
probablement le perfectionnement de la fraude et de l'évasion
fiscale ; le fait certes n'est pas d'aujourd'hui, car la ten-
dance à la fraude est la nature humaine mais l'élévation des
tarifs a pu l'accentuer.

Toutefois, la cause principale de la
Cette décadence : décadence que nous avons relevée c'est
est relative : la création de nouveaux instruments fis-
caux considérés comme préférables par le
législateur. Cette décadence en effet n'est qu'une décadence
relative ; en valeur absolue, on retrouve à peu près les
chiffres de 1850 à travers ceux de 1955, mais, en valeur re-
lative, la part de l'enregistrement dans les recettes glo-
bales est beaucoup moindre parce que l'impôt sur le revenu
n'existait pas il y a cent ans. D'un autre côté, la fiscalité
indirecte, parce qu'elle est la plus commode pour le gouver-
nement, a pris, depuis la dernière guerre, une place considé-
rable (très légèrement diminuée en 1956) dans nos recettes
fiscales. C'est la part croissante de l'impôt sur le revenu,
et plus récemment, des contributions indirectes qui explique
le recul relatif de l'enregistrement.

+++++

+++++ § 2 - La fonction civile de l'enregistrement.

Il y a un point d'émergence de l'Enregistrement dans le Code civil : c'est l'article 1328, relatif à la date certaine des actes sous seing privé et, assurément, conférer date certaine aux actes sous seing privé, c'est la fonction principale de l'Enregistrement dans l'ordre civil. Mais ici encore des fonctions secondaires lui ont été confiées.

A - Fonction principale de l'Enregistrement dans l'ordre civil : la date certaine

L'institution de l'Enregistrement a, en effet, pour fonction capitale de conférer date certaine aux actes sous seing privé. C'est l'utilité la plus saillante de la formalité et la raison pour laquelle les parties y recourent.

La formalité : Lorsque des contractants ont établi un acte sous seing privé, ils ont intérêt à le faire enregistrer immédiatement afin de lui conférer date certaine au jour même où l'acte a été signé. Le jour est important ; l'heure, au contraire, est indifférente : deux actes sous seing privé enregistrés le même jour ont la même date certaine. (Sur cette indifférence de l'heure, V. Douai 3 août 1870, D.1871, 2.115 ; et, pour l'application de l'art. 1743 relatif au bail, Pau 21 février 1898, S. 1898, 2.303).

Même quand l'acte n'est pas soumis par la loi obligatoirement à l'enregistrement, on voit les parties le présenter volontairement à la formalité afin de lui conférer date certaine. Ces actes, qui sont volontairement présentés à l'enregistrement sont passibles d'un simple droit fixe. L'Enregistrement apparaît bien ici comme au service des particuliers et le droit fixe perçu à cette occasion est le prix de ce service rendu par l'Etat.

La quittance du paiement des droits : Quand un particulier se prévaut, dans un litige civil, de la date d'un acte sous seing privé, qu'il a fait enregistrer, il lui suffit de produire la quittance qui lui a été délivrée par le receveur lorsqu'il a acquitté les droits. Par là, il atteste que la formalité a

bien été faite à la date indiquée et que l'écrit n'a pas été anti-daté. L'acte qui a fait l'objet de cette quittance d'enregistrement ne peut pas être postérieur à la date portée sur la quittance.

Mais quel est le domaine d'application de cette règle de l'art. 1328 ?

I - D'abord, l'art. 1328 ne concerne que les actes sous seing privé, et encore sous réserve d'exceptions.

Il ne concerne que les actes.

La règle ne vise que les actes... L'enregistrement, nous le savons, peut s'opérer de plusieurs manières : il y a des actes qui donnent lieu à enregistrement proprement dit et il y a des opérations juridiques qui donnent lieu à de simples déclarations au Bureau de l'Enregistrement. L'art. 1328 concerne-t-il aussi bien ces opérations juridiques, sujettes à déclaration, que les actes sujets à enregistrement proprement dit ?

Quid des mutations verbales du bail verbal ? Ces opérations juridiques non constatées dans des écrits, on les appelle, d'une expression technique, des mutations verbales.

Les mutations verbales sont parfois soumises à enregistrement obligatoire, mais cette formalité a lieu sous forme de déclaration.

Un exemple typique est celui du bail verbal. Quand on a dressé un écrit pour constater un bail, cet écrit doit être enregistré (au sens propre du terme). Mais, bien souvent, aujourd'hui, le bail est verbal, il s'opère par échange de paroles ou de lettres-missives (ce qui constitue un moyen très pratique de se ménager au moins un commencement de preuve). Le bail verbal n'est pas moins soumis à l'enregistrement que le bail écrit, mais à un enregistrement par déclaration du bailleur au Bureau de l'Enregistrement. La loi fiscale prévoit que les bailleurs doivent chaque année déclarer les baux en cours relativement à leurs immeubles. Cette déclaration devait avoir lieu dans les trois premiers mois de l'année, jusqu'à un arrêté du 16 août 1956, qui l'a reportée au 1^{er} octobre, afin d'unifier la déclaration requise par l'enregistrement avec une déclaration analogue requise en matière de contributions directes.

Cette déclaration annuelle peut-elle donner date certaine au bail ? L'intérêt pratique de la question est considérable en raison de l'art. 1743 qui est, en quelque sorte, un reflet, dans le domaine du bail, de notre art. 1328. L'art. 1743 prévoit que, dans le cas de vente d'un immeuble, l'acquéreur est tenu de respecter les baux en cours relativement à l'immeuble qu'il a acheté lorsque ces baux ont été constatés par acte authentique ou ont acquis date certaine.

Art. 1743 : "Si le bailleur vend la chose louée, l'acquéreur ne peut expulser le fermier, le colon partiaire ou le locataire qui a un bail authentique ou dont la date est certaine".

Le problème pratique qui se pose est le suivant : peut-on considérer comme un bail ayant date certaine, par conséquent opposable à l'acquéreur, le bail verbal en cours qui a simplement donné lieu à une déclaration annuelle à l'Administration de l'Enregistrement ? La déclaration peut-elle conférer date certaine aux conventions privées au même titre que l'enregistrement stricto sensu d'un acte ?

Un arrêt déjà un peu ancien (Pau, 28 janvier 1914 ; S. 1914, 2.112) semblait bien l'avoir admis, mais, plus récemment, plusieurs décisions se sont prononcées en sens contraire. D'après ces décisions la déclaration faite par le bailleur au début de l'année acquiert date certaine par l'enregistrement, mais cette déclaration ce n'est pas le bail, et la convention de bail elle-même n'acquiert pas par là date certaine (trib. civ. Clermont-Ferrand, 26 juin 1947, D. 1948, sommaire, 4 ; Nîmes, 27 juillet 1949, Gaz. Pal. 1949.2.278 ; Aix-en-Provence, 9 juin 1948, Gaz. Pal. 1948.2.231). Il est vrai que la forme d'enregistrement par voie de déclaration du bailleur offre moins de garantie à l'acquéreur d'un immeuble que l'enregistrement proprement dit d'une convention écrite entre bailleur et preneur. Notamment, la déclaration de bail faite au 1er janvier n'implique pas que le bail dont s'agit existera par exemple encore au 1er juillet suivant ; il peut avoir cessé d'exister, et le vendeur peut être tenté de le faire revivre frauduleusement après la vente au préjudice de son acquéreur, ce que l'art. 1743 veut précisément prohiber par l'exigence d'un bail authentique ou ayant date certaine. Il n'empêche que la solution des décisions précitées n'est pas très satisfaisante en pratique, étant donné la très grande fréquence du bail verbal, et qu'il serait plus rationnel de considérer que la déclaration faite par le bailleur à l'Enregistrement donne date certaine aux baux verbaux. Ce

serait d'autant plus rationnel que la déclaration faite par le bailleur à l'Enregistrement a besoin, pour que le bail soit opposable à l'acquéreur, d'être corroborée par la possession du prétendu locataire. L'art. 1743 suppose en effet que le locataire est dans les lieux, puisque le texte déclare que l'acquéreur "ne peut l'expulser". La déclaration faite par le bailleur au Bureau de l'Enregistrement corroborée par l'occupation du preneur paraît écarter les soupçons de fraude, et cela devrait suffire pour assimiler la déclaration faite au Bureau de l'Enregistrement à l'enregistrement proprement dit d'un bail écrit.

Parmi les "actes" - le mot devant être interprété de la façon que l'on vient de dire, seuls les actes sous seing privé sont visés par l'art. 1328. Il n'y a qu'à eux que l'enregistrement confère date certaine. L'acte authentique, - spécialement l'acte notarié -, fait foi de sa date par lui-même jusqu'à inscription de faux. La date du jour de la rédaction est, en effet, l'une de ces mentions que l'officier public, que le notaire a pu contrôler, vérifier proprio sensibus, par lui-même, et qui par conséquent font foi jusqu'à inscription de faux. Les actes notariés n'ont donc pas besoin de l'enregistrement pour acquérir date certaine, et la date à retenir n'est pas celle de leur enregistrement, mais celle de leur rédaction. En effet tous les actes notariés (art. 646, II, 10° C.G.I.) doivent être présentés à la formalité dans le mois de leur rédaction ; si l'acte n'a pas été présenté immédiatement à la formalité, c'est la date portée sur l'acte qui fait foi, et non la date de la formalité, le notaire ayant conféré l'authenticité à cette mention de l'acte.

La règle d'après laquelle la formalité est nécessaire pour conférer aux actes sous seing privé date certaine souffre quelques exceptions ; il est des cas où l'acte sous seing privé acquiert date certaine sans enregistrement. Ces dérogations ont été admises par une jurisprudence, d'ailleurs contestable ; cette jurisprudence ne peut se justifier que par des considérations pratiques, et la nécessité.

Mais la jurisprudence admet que certains actes sous seing privé peuvent acquérir date certaine autrement :

Ainsi il a été admis que les actes constatant des conventions ou des opérations commerciales acquièrent date certaine sans enregistrement ; c'est une question de fait. Il est de même généralement admis que les quittances sous seing privé font foi de leur date par elles-mêmes ; la question est d'ailleurs laissée à la libre appréciation des tribunaux. Cette jurisprudence se justifie par le fait qu'il n'est pas d'usage de faire enregistrer les quittances et que cette exigence serait une entrave sérieuse aux affaires.

Une autre délimitation concerne non plus les actes mais les personnes à l'égard de qui joue cette fonction de l'enregistrement.

II - La formalité de l'enregistrement ne concerne que l'opposabilité de la date aux tiers.

L'enregistrement n'est nécessaire que
Le sens du mot : pour donner aux actes sous seing privé
 "tiers" employé : date à l'égard des tiers, date "contre les
par l'art. 1328 : tiers" nous dit expressément le texte de
 l'art. 1328. Dans les rapports entre les parties, en effet, l'acte sous seing privé fait foi de sa date par lui-même. Il y a donc lieu de distinguer les parties et les tiers, distinction qui est parfois délicate, car la notion de tiers n'a pas on le sait toujours la même valeur.

La question se pose notamment pour les créanciers chirographaires des parties ; pour eux on admet généralement, qu'au regard de l'art. 1328, ils ne sont pas des tiers et que, partant, l'acte sous seing privé fait foi par lui-même de sa date à leur encontre, (sauf le cas où ils pourraient démontrer que l'acte a été frauduleusement antidaté). A plus forte raison les héritiers des parties ne sont pas, du moins en principe, des tiers : les actes passés par le de cujus font foi de leur date contre ses héritiers.

Pratiquement les tiers, au sens de
Les tiers ce : l'art. 1328, sont donc les ayants cause
 sont les ayants : à titre particulier des parties, des si-
 cause à titre : gnataires de la convention. Il s'agira par
 particulier des : exemple de l'acquéreur d'un immeuble par
parties : rapport au bail qu'avait pu passer le ven-
 deur (l'art. 1743 est une application du
 principe général de l'art. 1328).

III - L'Enregistrement n'a pas un monopole absolu de la date certaine.

La date certaine peut être conférée à un acte sous seing privé par deux autres moyens que l'enregistrement. Mais ces moyens étant en quelque sorte accidentels, exceptionnels, l'enregistrement conserve un rôle plus important.

L'art. 1328 dispose que : "Les actes sous seing privé n'ont de date contre les tiers que du jour où ils ont été enregistrés, du jour de la mort de celui ou de l'un de ceux qui les ont souscrits ...".

Les deux évènements également conférant date certaine : Si donc l'un des signataires est mort, la date de son décès étant prouvée d'une façon certaine par les actes de l'état civil, il est incontestablement établi que l'acte n'est pas postérieur à cette date.

L'art. 1328 poursuit : "... ou du jour où leur substance est constatée dans des actes dressés par des officiers publics".

Si, dans un acte notarié, on insère la mention d'un acte sous seing privé, il est prouvé d'une manière authentique que l'acte sous seing privé n'est pas postérieur à la date de l'acte notarié dans lequel il a été rapporté. L'acte sous seing privé va acquérir ainsi, par ricochet, date certaine, non pas au jour où l'on prétend qu'il a été signé, mais au jour où il a été relaté dans l'acte notarié postérieur. Ce moyen qui, lui, est à la volonté des parties, n'est tout de même pas non plus très courant.

Aucun autre moyen n'est admissible.

Il n'y a pas d'autres moyens admissibles : On a, parfois, voulu faire admettre d'autres procédés comme propres à conférer date certaine aux actes sous seing privé. On a préconisé comme tel le timbre de la poste.

L'Administration postale aurait ainsi reçu des attributions qui normalement échoient aux officiers publics ; ce n'eût pas été un cas unique et bien souvent on a voulu substituer le facteur à l'huissier, la lettre recommandée à l'exploit ; ici, ç'aurait été la poste à l'enregistrement. Mais le texte de l'art. 1328 ne se prête à aucune extension et on peut dire que, sous réserve des deux cas prévus par lui, la date certaine des actes sous seing privé entre dans les attributions exclusives de l'Enregistrement.

B - Fonctions secondaires de l'enregistrement dans l'ordre civil.

a - L'enregistrement, condition de validité de certains actes.

La formalité ne servirait plus seule-
L'enregistrement: ment à donner date certaine aux actes sous
 n'est pas une : seing privé, elle aurait pour fonction de
 condition de va-: leur donner l'existence juridique. Il est
 lidité de l'acte: certain qu'en théorie l'enregistrement
 pourrait être conçu comme un moule juridi-
 que dans lequel les conventions passées par les particuliers
 devraient venir se fondre à peine de ne pas exister. L'enre-
 gistrement serait alors la condition de validité des actes
 passés par les particuliers.

Dans notre Droit positif, la situation de principe est
 inverse : l'enregistrement n'est pas une condition de validi-
 té des actes qui y sont soumis. Il est d'autant plus nécessai-
 re de le souligner que, sous l'Ancien Régime, le contrôle qui
 est l'ancêtre de notre enregistrement était requis à peine
 de nullité ; il constituait une condition de validité des
 actes privés qui y étaient soumis. Dans le Droit moderne,
 issu de la loi de Frimaire an VII , l'enregistrement, au con-
 traire, n'est ni une condition de validité des actes qui y
 sont obligatoirement assujettis, ni même une condition de
 leur opposabilité aux tiers.

La Cour de Cassation a eu l'occasion de proclamer le
 principe. Il s'agissait d'un procès d'assises où certaines
 significations, qui auraient dû être enregistrées, ne l'a-
 vaient pas été : on soutenait, dans l'intérêt de l'accusé,
 que faute d'enregistrement ces actes de procédure étaient
 nuls. La Chambre criminelle a décidé le contraire "L'enregis-
 trement d'un acte, déclare-t-elle, est étranger à sa substan-
 ce ; qu'il n'en est qu'une formalité extrinsèque dont l'irrég-
 ularité ou l'omission ne peut rendre l'acte nul que dans le
 cas où la loi a formellement attaché cette peine à l'irrécui-
 larité ou à l'omission". (Crim. 13 décembre 1900, S. 1904,
 1.431).

L'enregistrement n'est donc pas une
à moins qu'un : condition de validité des actes qui y sont
 texte ne le : soumis par la loi, mais - et cette réser-
prévoie : ve est mentionnée dans l'arrêt précité -
 il est des cas exceptionnels où la loi
 peut prévoir qu'il en sera ainsi.

Ces exceptions sont à vrai dire assez disparates et il est difficile de les ramener à un fondement unique.

On peut relever à cet égard, en premier lieu, l'art. 2074 du Code civil, qui forme la transition entre les hypothèses où l'enregistrement a pour fonction de donner date certaine aux actes et les hypothèses exceptionnelles où c'est l'existence même de l'acte qui est en cause. "Ce privilège, dit ce texte, (il s'agit du privilège du créancier gagiste) n'a lieu qu'autant qu'il y a un acte public ou sous seing privé, dûment enregistré". L'enregistrement de l'acte constitutif du gage apparaît donc, à la teneur de cet article, comme une condition d'existence du privilège du créancier gagiste, mais le privilège étant un droit de préférence, l'enregistrement nous apparaît ici dans un rôle voisin de celui qui consiste à donner date certaine aux actes : il s'agit de fixer un ordre de préférence.

Différente est une autre hypothèse prévue dans une loi spéciale (22 mars 1924, art. 27) relative aux cessions de fonds de commerce. La vente d'un fonds de commerce donne lieu obligatoirement à une publicité dans un journal d'annonces légales, publicité qui est requise afin de prévenir les créanciers du vendeur. Faute de cette publicité, les créanciers du vendeur conservent une sorte de droit de suite sur le fonds de commerce vendu ; ils peuvent le saisir entre les mains de l'acquéreur. C'est donc pour se débarrasser de ce droit de suite des créanciers du vendeur que l'acquéreur procède à la publication de son acte d'acquisition. Or la loi dont s'agit exige, à peine de nullité, que l'avis inséré dans le journal d'annonces légales ait été précédé de l'enregistrement de la vente du fonds de commerce ; faute de cet enregistrement la publicité prévue par la loi serait inopérante, c'est-à-dire que les créanciers du vendeur conserveraient leurs droits sur le fonds de commerce vendu.

Un autre cas exceptionnel résulte du Code Général des Impôts (art. 704, modifié par décret du 30 avril 1955, art. 10) : "Les sentences arbitrales et les accords (surve-

nus en cours d'instance) donnent ouverture aux droits prévus par les articles qui précèdent pour les jugements et arrêts, etc... ils doivent faire l'objet d'un acte, lequel est déposé au Greffe du Tribunal compétent dans le délai de 20 jours et enregistré... le tout à peine de nullité". Voilà donc un cas où, exceptionnellement, le défaut d'enregistrement est sanctionné par la nullité. L'enregistrement se trouve être alors une condition de validité de l'acte qui est sujet à la formalité.

La théorie des actes en conséquence : Nous pourrions enfin trouver une atténuation au principe que la formalité n'est pas requise pour la validité des actes qui y sont soumis dans la règle posée par l'art. 809 du C.G.I. d'après laquelle, lorsqu'un acte est assujéti à l'enregistrement, il ne peut être dressé un autre acte en conséquence du premier tant que le premier n'a pas été enregistré. C'est ce qu'on appelle "la théorie des actes en conséquence". C'est d'ailleurs la rubrique même du C.G.I. sous l'art. 809. Ainsi, tant qu'un acte sujet à l'enregistrement n'a pas été enregistré, on ne peut pas faire d'autre acte en conséquence du premier.

La règle prend un aspect particulier quand il s'agit d'un acte notarié, d'un acte authentique ; tant que celui-ci n'a pas été enregistré, aucune expédition, notamment aucune grosse, de cet acte ne peut être délivrée. Provisoirement, jusqu'à l'enregistrement, l'acte notarié se trouve frappé d'une sorte de paralysie ; on ne peut en délivrer d'expédition, ni passer aux voies d'exécution, même si l'on est encore dans le délai d'un mois concédé aux notaires pour faire enregistrer l'acte. Il s'agit là plutôt, on le voit, d'une sanction du défaut d'enregistrement que d'une véritable fonction de la formalité.

b - L'enregistrement, moyen de publicité.

Ce n'est pas la fonction propre de notre institution ; l'enregistrement n'a pas été créé pour informer les tiers de la passation d'une convention, comme l'a été la transcription pour les mutations immobilières. Il peut, cependant, réaliser de façon indirecte une certaine publicité, car les intéressés ont un droit de recherche et de communication dans les archives de l'enregistrement.

A quelles conditions les intéressés
Le droit de : vont-ils pouvoir demander à l'Enregistre-
communication. : ment communication de formalités précédem-
Conditions : ment faites ? Il convient de distinguer,
avec l'art. 2012 C.G.I., suivant l'ancien-
neté des actes pour lesquels communication est demandée :

Les actes vieux de plus de 100 ans, déposés aux Archi-
ves départementales ou aux Archives nationales, sont commu-
nicables à toute personne, sans aucune restriction. La loi a
considéré que l'intérêt de la science historique devait l'em-
porter sur le secret des familles, et les archives anciennes
de l'Enregistrement peuvent offrir aux recherches historiques
des données précieuses.

Pour les actes ayant moins de 100 ans, la communication
n'est au contraire permise que dans les hypothèses prévues
par l'art. 2012 (al.1er) : si la communication est demandée
par les parties elles-mêmes ou par leurs ayants cause, et
notamment leurs héritiers, cette communication est de droit ;
si elle est demandée par des tiers elle n'est possible qu'au-
tant qu'elle a été autorisée par une ordonnance du juge de
paix qui a d'ailleurs un pouvoir d'appréciation discrétion-
naire pour autoriser ou refuser la communication. Il en est
ici comme pour les actes notariés, qui ne peuvent être com-
muniés aux tiers qu'avec une ordonnance du président du
tribunal civil. (Loi du 25 Ventôse, an 11, art. 23).

Dans la mesure où elle est autorisée,
Mode d'exercice: cette communication ne confère jamais le
de ce droit : droit de compulsor les registres adminis-
tratifs. Elle a lieu sous la forme de la
délivrance d'extraits des registres, lorsqu'il y a eu analyse
de l'acte sur un registre sous seing privé, ce qui est la
forme originelle de l'enregistrement, et sous la forme d'une
copie du double déposé au bureau, quand il y a eu, ce qui
est maintenant la règle pour les actes sous seing privé,
dépôt d'un tel double. Art. 815, al. 2 C.G.I. : "Il peut être
délivré copie ou extrait du double déposé au Bureau de
l'Enregistrement dans les conditions fixées par le 1er alinéa
de l'art. 2012".

Cette communication n'est d'ailleurs pas gratuite ; elle
donne lieu à la perception d'un droit de recherche et de
copie.

L'enregistrement nous apparaît ici
Utilité : comme remplissant une fonction dans l'intérêt des particuliers. Ce droit de communication peut, en effet, être fort utile pour eux. Il permet, à l'occasion, d'établir l'origine de propriété d'un immeuble, d'obtenir des renseignements sur la situation financière d'un débiteur en rassemblant des indications sur les créances qui peuvent exister contre lui et sur les mutations qui ont pu affecter son patrimoine. Ce peut être aussi le moyen pour une partie qui a égaré son titre d'en retrouver l'essentiel, peut-être même d'en retrouver la copie intégrale. Ce peut être, enfin, un moyen de procéder à des recherches généalogiques en se faisant délivrer des extraits d'une série de déclarations de successions. - Il y a donc là, pour les particuliers, un moyen d'investigation dont il ne faut pas sous-estimer l'utilité.

***** Section II

***** Le droit de l'Enregistrement.

L'enregistrement donne lieu à une branche du droit particulière : le droit de l'Enregistrement. Comme tout le droit fiscal moderne, ce droit est dominé par le principe de légalité. Il a sa source dans la loi. Cependant, à côté de la loi, qui est ici la seule source du droit, il y a, en matière d'enregistrement, des autorités dont il convient de connaître l'existence. La différence entre les deux notions de source et d'autorité, c'est que des sources du droit découlent des règles obligatoires, tandis que les autorités sont seulement des éléments d'appréciation pour interpréter les règles de droit.

***** § 1

***** La loi d'enregistrement

Il faut savoir comment, extérieurement, se présente cette loi.

Pendant tout le XIXème siècle et jusqu'à 1926, le droit de l'Enregistrement a été contenu dans une grande loi du

Directoire, la loi du 22 frimaire an VII.

Cette loi de l'an VII fut motivée par des besoins financiers d'origine militaire. Une loi de 1790 s'était traduite par un relâchement de la fiscalité. En l'an VII, on revient à l'esprit régalien, à l'esprit fiscal. On rétablit au profit de l'Etat les prérogatives qui avaient appartenu au XVIIIème siècle aux fermiers de l'impôt.

En même temps, et dans le même esprit, on augmente aussi les tarifs.

Cependant la loi du 22 Frimaire An VII, si nous faisons abstraction de cet esprit de fiscalité, est remarquable par l'effort de mise en ordre qu'elle représente. Elle pose des principes et c'est ce qui explique qu'elle soit restée comme un monument admiré jusqu'à l'époque contemporaine. Elle est demeurée la base de notre Droit de l'enregistrement jusqu'à la codification de 1926.

Le Code de l'Enregistrement de 1926 ne nous retiendra pas, car il n'est plus en vigueur. Depuis 1950, nous avons un Code Général des Impôts (par abréviation C.G.I.), et c'est là qu'il faut chercher aujourd'hui, mélangée aux autres lois fiscales, la loi d'enregistrement.

Dans le Code Général des Impôts, la répartition des matières n'est pas faite comme on pourrait l'imaginer impôt par impôt. Ce Code est divisé en deux livres : se rapportant le premier à l'assiette et à la liquidation de l'impôt, et le second au recouvrement, de telle sorte qu'on trouve des règles relatives à l'enregistrement dans chacun de ces deux livres. Dans le second livre relatif au recouvrement, la matière de l'enregistrement se trouve même de nouveau fragmentée suivant qu'il s'agit du paiement des droits, des pénalités, de la procédure, des privilèges fiscaux, des dégrèvements, des prescriptions, etc... Cette méthode est plus synthétique plus satisfaisante pour l'esprit du point de vue d'ensemble.

Délaissant désormais ce point de vue d'histoire externe, nous allons examiner la loi d'enregistrement en elle-même en considérant successivement :

- A - Sa sphère d'application dans le temps,
- B - Ses caractères juridiques.

A - Sphère d'application de la loi d'enregistrement dans le temps.

Application des règles ordinaires : On applique à la loi d'enregistrement les règles générales sur l'entrée en vigueur des lois, sauf à observer qu'en matière fiscale la publication d'urgence des lois est souvent pratiquée. Pour éviter les

spéculations qui pourraient se produire en raison de notre système d'application successif de la loi à travers le territoire par zones concentriques à partir de la capitale, il arrive assez souvent, en matière fiscale, alors que c'est rare en matière de Droit privé, que la loi soit rendue applicable à tout le territoire d'urgence, par télégramme, si bien que l'on évite ce système d'application successive par zone territoriale.

Le principe de la non rétroactivité des lois : Ce qui retiendra notre attention, c'est le principe de la non rétroactivité des lois (art. 2 Code civil), dans son application à la loi d'enregistrement.

Il n'est pas douteux que le principe selon lequel la loi ne dispose que pour l'avenir et n'a pas d'effet rétroactif concerne la loi fiscale et spécialement la loi d'enregistrement au même titre que toutes autres lois. Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de l'affirmer implicitement (22 mai 1950, D.1951, P. 634, note M. Morange).

Mais la mise en oeuvre de ce principe de non rétroactivité appelle des précisions qui peuvent tenir en deux propositions :

1°) - le principe de non rétroactivité de la loi d'enregistrement s'applique avec la valeur d'un principe simplement légal et nullement constitutionnel.

2°) - ce principe doit être entendu avec la même portée qu'en Droit civil.

Première proposition : le principe de la non rétroactivité s'applique avec la valeur d'une loi simple.

Ce principe n'a valeur que d'une loi simple. Il ne s'impose pas au législateur : Ce principe, posé par l'art. 2 du Code civil, concerne le juge ; il concerne éventuellement le pouvoir réglementaire, l'Administration en tant qu'elle est chargée de prendre des mesures d'application d'une loi nouvelle, mais il ne lie pas le législateur. Il n'a pas de valeur constitutionnelle dans le Droit positif et il est toujours loisible au législateur ordinaire de faire une loi rétroactive à condition de s'en expliquer expressément ; il peut insérer dans une loi nouvelle un article par lequel il décide que cette loi s'appliquera dans le passé, qu'elle s'appliquera rétroactivement.

Exemples de lois rétroactives : L'exemple d'une disposition rétroactive n'est pas rare en matière d'enregistrement. Ainsi lorsque le Gouvernement Poincaré créa, en 1926, une taxe nouvelle d'enregistrement, la taxe dite à la première mutation, la loi créant cette taxe (3 août 1926) contenait un art. 18 la rendant expressément applicable à tous les actes non encore enregistrés et aux mutations non encore déclarées. En conséquence, les parties ne pouvaient pas se prévaloir de ce que l'acte avait été passé antérieurement à la loi nouvelle dès lors qu'il n'avait pas encore été soumis à la formalité ; lors même que les intéressés étaient encore dans les délais légaux pour faire enregistrer, ils étaient saisis par l'impôt nouveau leurs ventes d'immeubles devaient acquitter, lorsqu'elles étaient présentées à la formalité, la taxe à la première mutation.

C'était certainement critiquable, du point de vue pratique. Les prévisions contractuelles des parties se trouvaient en effet ainsi bouleversées ; l'acheteur se trouvait avoir à acquitter un supplément d'impôt de 4 % sur lequel il n'avait pas compté quand il avait conclu l'acquisition de l'immeuble. Mais la loi était formelle ; et elle avait le pouvoir de déroger à l'art. 2 C.C. qui n'a que la valeur d'une loi ordinaire et non pas d'une loi constitutionnelle.

De même lorsque l'ordonnance du 15 août 1945 est venue à la Libération créer l'impôt de solidarité nationale, qui fut recouvré par l'Administration de l'Enregistrement et selon les normes de l'impôt successoral, elle fixa au 4 juin 1945 le fait générateur de l'impôt. L'impôt de solidarité nationale saisissait les patrimoines dans la consistance qu'ils avaient au 4 juin 1945, c'est-à-dire à une date antérieure à l'entrée en vigueur du texte qui avait créé cet impôt. C'était, quoique un peu voilé, une forme de rétroactivité. Mais l'ordonnance du 15 août 1945 était un décret-loi et avait par conséquent la même force juridique qu'une loi ; elle avait donc pu déroger à l'art. 2 C.C. C'est un autre exemple de loi d'enregistrement expressément rétroactive.

Deuxième proposition : le principe de la non rétroactivité de la loi de l'enregistrement doit être entendu avec la même portée que le principe de la non rétroactivité des lois en général, et notamment en Droit civil.

Déterminer la portée du principe

Le principe a la même portée qu'en Droit civil : est tout de même un problème délicat. On a transposé en matière d'enregistrement la distinction classique entre droits acquis et expectatives. d'après laquelle une loi nouvelle peut atteindre de simples expectatives, mais ne saurait, à peine d'être rétroactive, saisir des droits acquis. Bien que cette distinction des droits acquis et des expectatives soit une distinction civiliste, et par conséquent assez mal adaptée à un rapport de droit, - la créance d'impôt, qui relève plutôt du Droit public que du Droit privé, notre système de droit positif l'applique en matière d'enregistrement comme ailleurs.

En conséquence, en présence d'une loi fiscale nouvelle édictant un tarif, l'interprète (en première ligne, c'est le receveur de l'Enregistrement, la Régie elle-même, mais en dernière instance, ce sont les tribunaux civils chargés du contentieux de l'enregistrement) - l'interprète doit appliquer cette loi nouvelle dans le temps, de telle sorte qu'elle ne porte pas atteinte aux droits acquis avant son entrée en vigueur. La loi nouvelle doit respecter les droits antérieurement acquis, soit par l'Etat, soit par le redevable. L'Etat peut avoir acquis, avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fiscale, le droit de percevoir l'impôt d'enregistrement selon le tarif ancien. Dans l'hypothèse où la loi nouvelle est plus favorable au redevable, la Régie a intérêt à défendre l'application de la loi ancienne, et si elle a un droit acquis à l'application de la loi ancienne, la loi ancienne qui doit s'appliquer. En d'autres termes, on ne fait pas application ici d'une solution qui a cours en Droit pénal : savoir la rétroactivité in mitius, dans le sens le plus doux.

Le critère étant celui des droits acquis, la question se pose de savoir quand il y a droit acquis.

Pour répondre à cette question, on fait

Distinction à faire : généralement, dans la pratique, une distinction entre trois cas :



l) Opérations : ler cas : celui des opérations (actes
soumises à l'en- : ou mutations) qui sont soumises obligatoi-
registrement : rement à la formalité dans un délai prévu
dans un certain : par la loi. (art. 647 C.G.I.). Ce délai doit
délai. Tarif au : être considéré comme de rigueur, mais ce
jour de l'acte. : n'est au fond qu'un terme accordé au rede-
vable pour acquitter l'impôt ; le fait gé-
nérateur de l'impôt, c'est, en réalité,
l'acte ou la mutation et on ne peut pas reprocher au contri-
buable de n'avoir pas fait enregistrer immédiatement cet acte
ou cette mutation puisque la loi elle-même lui accordait un
délai pour cela. Dans ce cas, le droit sera acquis au rede-
vable dès le moment où le fait générateur de l'impôt s'est
produit, c'est-à-dire au jour où l'acte a été passé, ou au
jour de la mutation.

Le danger de : Mais ici se greffe une difficulté
l'antidate. La : subsidaire : à supposer un acte sous seing
date est opposa- : privé, comment connaître de façon certai-
ble à l'Adminis- : ne la date où il a été passé, puisque, par
tration : hypothèse, il manque encore de l'enregis-
tration : trement, qui aurait pu lui donner date cer-
taine ? L'acte sous seing privé fait-il
foi à l'égard de l'Enregistrement de la date qu'il porte ?
Sa date est-elle opposable à l'enregistrement ?

Si nous supposons que le 19 décembre entre en vigueur un nouveau tarif d'enregistrement qui élève l'impôt applicable à une catégorie d'actes, la règle que nous venons de poser veut que tous les actes sous seing privé rédigés avant le 19 décembre soient soumis au tarif ancien. Mais comment le receveur de l'Enregistrement sera-t-il assuré que l'acte qui lui est présenté comme ayant été rédigé le 1er décembre, l'a bien été ce jour-là ?

L'opinion dominante est que, puisque l'Administration se prévaut de l'existence de l'acte qui lui est présenté à la formalité pour le soumettre à l'impôt, elle doit prendre cet acte tel qu'il est, avec la date qui y est mentionnée, sauf à rapporter la preuve que cette date est fausse, que les parties ont commis une antidate afin de bénéficier de l'ancien tarif. Le fait par des contractants de présenter à la formalité un acte portant une certaine date constitue de leur part un aveu indivisible ; la Régie se saisit de leur aveu pour soumettre

l'acte sous seing privé à l'impôt, mais cet aveu elle doit le prendre sous ses deux aspects et quant à l'existence de cet acte et quant à la date qu'il porte. Par conséquent, la date figurant sur l'acte sous seing privé est en principe opposable à la Régie, sauf à celle-ci à établir par un moyen quelconque, même par présomptions, la fausseté de cette date.

2) Actes non assujettis. Tarif du jour de la présentation volontaire : 2ème cas : celui des actes qui ne sont pas assujettis par la loi à la formalité, mais que les parties peuvent volontairement y présenter.
 En pareil cas, le fait générateur de l'impôt n'est pas la rédaction de l'acte, mais la présentation volontaire à la formalité. En conséquence, on appliquera la loi et le tarif en vigueur au jour de la présentation volontaire et non pas au jour, par hypothèse antérieur, de la rédaction. (Civ. 26 juin 1878, S.1878, 1.324).

3) Actes assujettis s'il en est fait usage. Tarif au jour de l'usage. : 3ème cas : celui des actes sur lesquels l'impôt d'enregistrement n'est exigé qu'autant que leur existence est révélée ultérieurement par un autre acte, qu'autant qu'il en est fait ultérieurement usage, notamment en justice. - Cette catégorie a beaucoup perdu de son importance lors des réformes de 1948, mais il en subsiste quelque chose.

En pareil cas, le fait générateur de l'impôt, ce n'est pas l'acte lui-même, puisqu'il n'est pas soumis directement à la formalité, c'est l'usage ultérieur qui en est fait. C'est donc ce moment-là qui est décisif pour l'application de la loi d'enregistrement dans le temps et c'est à cette date qu'il convient de se placer pour savoir quel est le tarif applicable. (Civ. 31 janvier 1876, S.1876, 1,425).

B - Caractères juridiques de la loi d'enregistrement.

De la nature fiscale qui appartient à la loi d'enregistrement résultent pour elle deux caractères, d'ailleurs liés entre eux :

a - La loi d'enregistrement est d'ordre public.

La loi d'enregistrement est une loi
Son caractère : fiscale. Le Droit fiscal est du Droit pu-
d'ordre public : blic, et les lois de Droit public sont d'or-
 dre public ; les particuliers ne peuvent y
 déroger.

Le caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement a été souvent affirmé par la doctrine et par la jurisprudence (Civ. 13 mars 1895, S.1895,1.460 et 513).

On peut d'ailleurs donner de cette règle une explication empirique ; il est de l'intérêt de tous les citoyens que rien ne soit distrait du produit de l'impôt ; toute dérogation à la loi qui fixe l'impôt risque de retomber à la charge de la masse des contribuables, de léser par conséquent la collectivité. La loi de perception des impôts affecte donc l'intérêt de tous ; elle intéresse l'ordre public. C'est pourquoi il n'est pas possible d'y déroger par volonté particulière. La loi qui fixe le tarif de l'impôt, ce tarif lui-même, est impératif.

Conséquences : Le caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement entraîne deux séries de conséquences :

1) - Conséquences dans les rapports entre particuliers.

C'est ici que l'art. 6 du Code civil va trouver à s'appliquer. Nous devons admettre, en conséquence du caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement, la nullité absolue de tout acte ayant pour but de faire fraude à la loi fiscale.

Nullité de tout : Par exemple, la clause insérée dans un
acte ayant pour : acte sous seing privé assujetti à l'enre-
but de faire : gistrement, stipulant que les droits et
fraude à la loi : pénalités pour le défaut de formalité se-
 ront à la charge de celui des contractants
 qui, par son fait, donnera lieu à la pour-
 suite du fisc, clause destinée à rendre périlleuse la révé-
 lation par l'un des contractants de la fraude concertée entre
 les deux, est nulle comme tendant à faire fraude à la loi
 fiscale qui est d'ordre public.

C'est également en application du caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement que sont nulles, d'une nullité

d'ordre public, les contre-lettres destinées à dissimuler une partie du prix dans les ventes d'immeubles et de fonds de commerce. (Loi du 27 février 1912, incorporée au C.G.I., art. 1793).

Validité des clauses tendant à modifier l'incidence de l'impôt. : Mais il ne faut pas aller trop loin dans les conséquences ainsi attribuées au caractère d'ordre public de la loi fiscale. Il est certain qu'une convention ou un acte juridique qui tend simplement à modifier l'incidence de l'impôt de l'enregistrement n'est pas nul. Ainsi, une clause qui, contrairement à l'art. 1593 du Code civil qui déclare que les frais de la vente - et par conséquent les droits d'enregistrement - sont à la charge de l'acheteur, stipulerait qu'ils seront à la charge du vendeur ne ferait que déplacer l'incidence de l'impôt et n'aurait rien de contraire à l'ordre public.

De même en matière de succession testamentaire les droits d'enregistrement sont dus par le légataire (art. 1016 al. 2 du C. Civ.). " ... s'il n'en a été ordonné autrement par le testament" (même article, al. 3). La volonté du défunt peut donc déplacer l'incidence normale, de l'impôt. Ce genre de convention est licite et ne contrevient pas au caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement.

C'est en vertu du même raisonnement qu'il est licite de s'assurer contre le risque d'avoir à payer un impôt d'enregistrement. Cette combinaison est surtout intéressante quand il s'agit des droits de succession. Par exemple un père de

Validité de l'assurance contre le risque de l'impôt : famille désire laisser son patrimoine à ses enfants net de droits d'enregistrement ; prévoyant que l'acquittement de ces droits nécessite une liquidation partielle de l'actif successoral, actif constitué par un bien unique auquel le de cujus est attaché, il contracte, pour écarter ce risque, une assurance contre les droits de succession, la Compagnie s'engageant à verser aux héritiers la somme nécessaire pour acquitter les droits. Mais, jusqu'à une époque très récente, cette pratique se heurtait à une difficulté qui tenait à ce que cette assurance se présentait comme une assurance sur la vie et que à la mort de l'assuré le capital versé aux héritiers pour faire

face à l'acquittement de l'impôt, était lui-même compris dans l'actif successoral et de ce fait assujetti à l'impôt frappant le patrimoine du défunt au moment de la transmission successorale. Pour répondre au désir des intéressés, il fallait garantir aux héritiers une transmission du capital assuré franche et nette de tout impôt successoral. C'est ce qu'a permis de réaliser un décret du 30 avril 1955, (art. 48) qui est venu exonérer de tout droit de mutation les capitaux assurés en cas de décès lorsqu'ils sont affectés au règlement des droits de succession. Le capital versé aux héritiers à la suite d'une assurance sur la vie continue à être grevé des droits de succession, mais le capital de l'assurance contractée spécialement dans le dessein de pourvoir à l'acquittement de l'impôt est lui-même affranchi de l'impôt.

Cette exonération est limitée aux droits de mutation tels qu'ils sont liquidés au vu de la déclaration faite par les héritiers. Si des pénalités sont encourues, si les héritiers ont à payer des droits en sus ou des amendes pour retard dans leur déclaration, insuffisance d'évaluation ou omission de certains éléments de l'actif, l'assurance destinée à les couvrir ne bénéficierait plus de l'exemption. Il n'est pas d'ailleurs certain qu'il soit licite de s'assurer contre des pénalités (les peines sont personnelles).

2) - Conséquences dans les rapports de l'Etat avec les particuliers.

Toute tolérance de l'Administration est inefficace juridiquement : Le caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement a ici pour conséquence que toute tolérance de l'Administration dans la perception de l'impôt d'enregistrement est juridiquement inefficace. Tout d'abord le fait que l'Administration aurait négligé de requérir l'application de la loi fiscale, de percevoir l'impôt dans certains cas, ne tire pas à conséquence pour l'avenir, ne saurait entraîner une sorte de désuétude de la loi fiscale. Nous savons d'ailleurs que le Droit d'enregistrement n'est pas un Droit coutumier mais essentiellement légal.

Nullité de toute transaction : Le caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement entraîne également, dans les rapports entre le fisc et les redevables, cette conséquence que toute transaction (au sens technique de l'art. 2044 C.Civ.) passée entre le fisc et les redevables est nulle et de nullité absolue, que tout désistement d'action du fisc à l'égard des redevables est également entaché d'inefficacité. C'est là une sorte de corollaire de l'art. 2045 du Code civil au titre des transactions : "Pour transiger, il faut avoir la capacité de disposer des objets compris dans la transaction". Or l'Administration ne peut pas disposer de l'impôt. Cela dérive du caractère d'ordre public de la loi fiscale, de la loi d'enregistrement.

D'une façon plus pratique et concrète, une conséquence du caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement nous est donnée par l'art. 1702 C.G.I. : "Aucune autorité publique, ni la Régie, ni ses préposés, ne peuvent accorder de remise ou modération des droits d'enregistrement et des peines encourues, ni en suspendre ou faire suspendre le recouvrement sans en devenir personnellement responsables".

L'Administration ne pourrait accorder aucune modération d'impôt, aucune modération des droits simples d'enregistrement tels qu'ils sont établis par la loi, et les arrêts de la Chambre civile proclamant le caractère d'ordre public de la loi d'enregistrement sont spécialement relatifs à cette conséquence (Civ. 13 mars 1895, S. 1895, 1 465 et 413 - note critique de Wahl).

Il résulte encore de là que l'Administration n'est pas liée par les solutions favorables aux redevables qu'elle a pu donner précédemment, par les erreurs qu'elle a pu commettre à son préjudice, par les négociations qu'elle a pu entamer avec les redevables et qui pourraient offrir les caractères d'un pourparler de transaction. Tant que la prescription des droits n'est pas acquise, la Régie pourra revenir sur son attitude antérieure et réclamer l'intégralité de l'impôt auquel elle a droit (Seine, 19 novembre 1892, D.1894, 2. 153).

Ce principe toutefois comporte des tempéraments :

Premier tempérament : il arrive parfois à l'Administration de prendre par ce principe : voie générale (par voie de décisions du Ministre des Finances, du Secrétaire d'Etat aux Finances), des mesures de bienveillance. La tolérance de l'Administration est inopérante, mais quand elle est organisée d'en haut, par le Ministre des Finances lui-même, et organisée par voie générale, par voie de décision abstraite et permanente, on admet qu'elle ait une certaine efficacité. Les échelons inférieurs de l'enregistrement se conformeront aux décisions de celui qui est au sommet de la hiérarchie.

Tempéraments à ce principe :
Efficacité des tolérances décidées par le Ministre et d'une façon générale :
 La pratique de l'Enregistrement connaît ainsi des décisions ministérielles qui ne sont même pas prises en forme d'arrêtés et qui, en droit, n'auraient pas dû pouvoir déroger à la loi. On les applique cependant, et pour justifier tant bien que mal cette pratique, on peut remarquer qu'il s'agit de mesures d'ordre intérieur destinées à simplifier le service, en dispensant certains actes, certaines transactions, en raison de leur insignifiance, de l'impôt d'enregistrement. C'est ainsi que le Bulletin de l'Administration de l'Enregistrement (1955, n° 7017) a publié une décision du Secrétaire d'Etat aux Finances (14 octobre 1955) qui dispense d'enregistrement les baux verbaux dont le loyer est inférieur à 5.000 francs. L'art. 649, C.G.I. ne fait pourtant aucune distinction suivant l'importance du bail, mais l'Administration a jugé qu'il y avait intérêt à ne pas encombrer les bureaux d'une poussière de déclarations sans grand intérêt de contrôle ni de recette ; d'où cette décision de bienveillance. Une pareille dispense de l'observation de la loi ne peut se fonder que sur la coutume, ce qui nous conduirait peut-être à nourrir quelques doutes sur la valeur absolue du sacro-saint principe de la légalité du droit de l'enregistrement.

Un second tempérament au principe que l'Administration ne peut apporter aucune modération des droits résulte de la pratique des remises de pénalités. L'Administration ne peut accorder aucune remise des droits simples, mais, en cas de défaut de déclaration ou d'insuffisance d'éva-

Les remises de pénalités :

luation, les pénalités qui peuvent être encourues par les redevables, donnent lieu, bien souvent, à des remises. Dans la pratique, l'Administration conseille officieusement au redevable de s'incliner devant ses réclamations et pour le récompenser de sa bonne volonté elle lui accorde une remise des pénalités encourues, si bien que le redevable paiera plus qu'il n'entendait payer d'abord, mais moins qu'il n'aurait eu à payer si on lui avait infligé les pénalités, moyennant quoi il renonce au contentieux et accepte de payer immédiatement ce que l'Administration lui réclame.

Mais comment l'Administration peut-elle faire remise des droits en présence du texte de l'art. 1702 du C.G.I. et comment concilier cette pratique avec la loi ? Comme on ne voulait pas admettre que la coutume pût ici avoir un rôle, on a fait valoir, par une analogie de plus entre la loi fiscale et la loi pénale, qu'il y avait là une application du droit de grâce qui appartient au Chef d'Etat. La Régie agirait ici par une sorte de délégation du Chef de l'Etat et exercerait le droit de grâce à l'égard de ces peines que sont les pénalités prévues en matière d'enregistrement.

Cette interprétation, pour être ingénieuse, n'est peut-être pas très convaincante sous l'empire de la Constitution de 1946 dont l'art. 35 formule que "le Chef de l'Etat exerce le droit de grâce en Conseil Supérieur de la Magistrature", ce qui paraît bien exclure toute délégation de ce droit à des autorités administratives lesquelles, d'ailleurs, statuent seules et bien entendu sans s'entourer du Conseil de la Magistrature.

Un troisième tempérament consiste

La pratique de : dans la pratique de la soumission. On en-
la soumission : tend par là un accord qui intervient entre
 le redevable et l'Administration sur l'évaluation de la matière imposable. Par hypothèse, l'Administration a contesté la déclaration estimative faite par le redevable, à l'occasion par exemple d'une vente d'immeubles ou d'une mutation par décès. Le contribuable en reconnaît amiablement l'insuffisance et il propose une évaluation plus élevée. C'est cette proposition, faite par le contribuable, d'un rehaussement de l'évaluation primitive que l'on appelle techniquement une soumission.

Si la Régie accepte la soumission qui lui est faite par le contribuable, on admet qu'elle est définitivement liée,

qu'elle ne peut plus revenir sur son acceptation. Après coup elle peut avoir des regrets et se dire que la proposition faite par le contribuable, bien qu'en hausse sur la première déclaration, est encore insuffisante et qu'il aurait été possible d'obtenir davantage, mais elle est liée par l'acceptation de la soumission. La soumission faite par le contribuable et acceptée par la Régie lie contractuellement les parties. (Civ. 14 juin 1946 - Affaire Quilmès - D.1947, 425, note en sens contraire de M. Morange).

Pour justifier cette solution, consacrée par la Cour de Cassation, il faut, dit-on, distinguer entre l'application des tarifs d'une part et, d'autre part, l'évaluation, la détermination des biens servant à l'assiette. La première opération est de droit public et échappe à la volonté privée. Mais la seconde est normalement l'oeuvre des parties puisque la loi elle-même leur demande de faire une déclaration estimative. On est dans un domaine où la volonté privée peut s'exercer, dans un domaine où une convention passée entre le contribuable et la Régie peut être efficace. C'est un domaine contractuel et la soumission a un caractère contractuel. (Note Pilon, D.1930, 1.85).

Il faut ajouter à cet argument juridique un argument moral qui a certainement impressionné la jurisprudence de la Cour de Cassation : le contribuable a fait un geste de bonne volonté auquel l'Administration a donné son accord ; si l'Administration prétendait revenir sur cet accord, n'y aurait-il pas là comme une violation de la parole donnée ?

La solution consacrée par l'arrêt Quilmès n'a cependant pas été accueillie favorablement par tous les auteurs, notamment les publicistes qui continuent à contester le caractère contractuel de la soumission acceptée. Ils soutiennent qu'il y a là une opération de liquidation d'impôt, opération de droit public qui, par conséquent, répugne à un accord entre contribuable et Régie. D'après ces auteurs, le fisc ne serait pas lié et il pourrait, malgré la soumission acceptée, revenir sur son acceptation et demander un rehaussement de la déclaration estimative (du moins, tant que la prescription n'est pas intervenue).

b - La loi d'enregistrement est d'interprétation littérale.

Ce caractère de la loi d'enregistrement est reconnu par l'Administration elle-même, notamment dans une solution de

l'Enregistrement (17 octobre 1876) (D. 1877, 3,54) rendue à propos d'un cas particulier, mais qui pose un principe général.

Le principe se trouve d'ailleurs affirmé, en jurisprudence, par de nombreux arrêts de la Cour de Cassation, où l'on relève des formules de ce genre : "La loi d'impôt, dont le sens est clair et précis, doit être appliquée à la lettre et il n'est pas permis d'y introduire, sous prétexte d'interprétation, des distinctions qu'elle n'a point faites". (Civ., 7-4-1912, S. 1912, 1,28, Note Wahl - Req. 5-3-1930, S. 1931, 1, 294 et D.H. 1930, 225).

I - Justification du principe.

Au début du siècle dernier régnait l'école de l'exégèse qui avait le culte du texte de loi, ce qui conduisait, facilement, en droit fiscal, à l'interprétation littérale. La théorie exégétique de l'interprétation littérale pouvait d'ailleurs s'appuyer, en ce qui concerne l'enregistrement, sur une donnée textuelle, la loi du 22 Frimaire, an VII qui commençait en ces termes : "Les droits d'enregistrement seront perçus d'après les bases et suivant les règles déterminées par la présente loi". Cela semblait imposer à l'interprète une légalité particulièrement rigoureuse.

A cela s'ajoutait alors un argument politique, à savoir que toute chose est, de sa nature, franche d'impôt. La Révolution avait renversé la féodalité et, du même coup, la maxime du régime féodal "Nulle terre sans seigneur". Le régime féodal aboli, on peut dire qu'il n'y a plus, au contraire, en France, que des "alleux", que tous les biens sont francs d'impôt. Il faut donc que l'impôt, pour être reçu, produise ses titres ; il faut que l'impôt soit assis sur la loi, et cette loi sera interprétée strictement.

Ce que l'on peut dire encore, c'est qu'il y a un certain renforcement du principe de légalité dans les matières spéciales. Notre Droit civil (notre Droit commun) s'accommode volontiers d'équité ; l'art. 4 du Code civil ouvre lui-même la porte à l'équité en déclarant que le juge doit statuer même dans le silence de la loi, qu'il peut créer une solution qui peut être une solution d'équité. Mais ce recours à l'équité n'est pas admissible lorsqu'on a affaire à une législation spéciale, et l'on peut dire que c'est le caractère de la législation de l'enregistrement.

II - Portée du principe.

Tendance à réduire la portée du principe : A l'heure actuelle, on constate une tendance à réduire la portée du principe d'interprétation littérale des lois fiscales, et spécialement de la loi d'enregistrement. Le principe a été battu en brèche par les auteurs modernes. Il l'est, tout d'abord, ce qui s'explique, par les auteurs qui viennent du Droit public, imbus par conséquent, d'esprit fiscal. C'est ainsi que M. Trotabas dans un article consacré à l'interprétation de la loi fiscale, s'élève contre ce "pseudo-principe" de l'interprétation littérale de la loi fiscale. Mais les civilistes modernes eux-mêmes ont critiqué ce principe soutenant qu'il conviendrait de faire bénéficier le Droit d'enregistrement des nouveaux courants d'interprétation, de la libre recherche scientifique qu'on admet en Droit privé (Thèse de Doctorat de Melle Parcellier, Bordeaux, 1938).

Il faut constater une tendance indubitable à réduire la portée du principe de l'interprétation littérale de la loi d'enregistrement. On va s'en rendre compte en précisant d'abord en quoi consiste exactement ce principe ; nous verrons ensuite qu'il a un corollaire et qu'il comporte un tempérament

1) Principe.

Le principe se traduit par l'interdiction de l'interprétation par l'analogie : Le principe de l'interprétation littérale des lois d'enregistrement se traduit essentiellement par l'interdiction de l'interprétation analogique. C'est-à-dire, pratiquement, qu'on ne peut assujettir au Droit d'enregistrement que les faits ou les actes pour lesquels la loi a prévu spécialement un tarif. On ne peut pas faire entrer, par voie d'analogie, des actes ou des faits, non prévus au tarif fiscal, dans la catégorie la plus voisine qui y aurait été prévue. Cela est tellement vrai que notre Droit fiscal a une sorte de fourre-tout où l'on classe les actes non expressément prévus lorsque les parties, volontairement, choisissent de les présenter à la formalité ; c'est ce qu'on appelle la catégorie des "actes innomés". Ces actes sont frappés d'un droit fixe et non pas d'un droit proportionnel, et ils n'en sont frappés

que lorsque les parties les présentent volontairement à la formalité parce qu'elles y trouvent un avantage, pour, par exemple, conférer date certaine à un acte sous seing privé. Cette catégorie des actes innomés est prévue au Code Général des Impôts (art. 647 et 670).

Son existence est une confirmation de l'interdiction de l'interprétation par analogie : on ne peut faire rentrer ces actes, qui n'ont pas été prévus par le règle fiscale, dans la catégorie qui, par sa nature juridique, serait la plus analogue, la plus voisine.

La jurisprudence nous offre des
Exemples : exemples de cette interdiction de l'interprétation par analogie (Ch. Req., 5-3-1930, S. 1931, I, 294 et D.H. 1930, 225). Un locataire et son bailleur avaient passé une convention par laquelle le locataire rétrocédait au bailleur les locaux qu'il avait pris à bail. Cette convention ressemblait beaucoup à une cession de droit au bail, convention que le C.G.I. soumet à un droit proportionnel et la question se posait de savoir si cette rétrocession des locaux au bailleur - non expressément prévue par le tarif fiscal - ne devait pas être assujettie au droit proportionnel prévu pour les cessions de droit au bail (art. 687 du C.G.I.). La Cour de Cassation s'est prononcée contre cette tentative d'interprétation par analogie, en invoquant le principe d'interprétation littérale de la loi fiscale, ce principe devant s'entendre essentiellement comme l'interdiction de l'interprétation par analogie.

Et pourtant, il y avait là un moyen de fraude pour les redevables. Pour éviter le droit qui frappe la cession du droit au bail, on fera une opération triangulaire : le locataire commencera par rétrocéder ses locaux au bailleur ; cette opération n'étant pas prévue par le tarif fiscal, elle ne pourra pas être assujettie au droit proportionnel. Puis le bailleur consentira un nouveau bail au cessionnaire du locataire, opération qui ne sera pas non plus assujettie au droit de cession de bail. Ainsi, par cette opération à trois, le droit proportionnel qui frappe les cessions de bail aura été évité. Dans ce cas le refus d'interprétation analogique permettait donc une fraude, et l'Administration de l'Enregistrement, battue devant la Cour de Cassation, s'est adressée au législateur pour qu'il vienne contredire la jurisprudence défavorable au fisc ; la loi du 25 juillet 1953 est venue assimiler les deux combinaisons au point de vue de l'impôt.

Un autre exemple nous est fourni par ce qu'on appelle la permission d'occupation temporaire du domaine public, qui ressemble beaucoup à un bail, mais n'en est tout de même pas un juridiquement. Malgré les prétentions de l'Administration, on n'a pas admis que la permission d'occupation temporaire du domaine public fût frappée de l'impôt prévu par le tarif pour le droit de bail.

Cette interdiction : L'interdiction de l'interprétation analogique ne joue d'ailleurs pas seulement en faveur des particuliers, elle joue aussi en faveur du fisc, en ce sens que les atténuations ou réductions d'impôt prévues par la loi ne peuvent pas être étendues par interprétation analogique. On s'éloigne ici du sens primitif de la maxime que pratiquait l'Ancien Droit, que dans le doute on doit favoriser les redevables plutôt que le fisc ; cette maxime valait pour protéger les redevables contre le fisc, mais n'était pas réversible et ne devait pas servir à protéger le fisc contre les redevables. Dans notre Droit moderne, le principe de l'interdiction de l'interprétation analogique joue dans les deux sens, aussi bien en faveur du fisc qu'en faveur des redevables. (Civ. 27-5-1925, D. 1927, I, 24). La loi fiscale a prévu une réduction des droits de mutation lorsque le don ou le legs adressé à une commune ou à un département est grevé d'une affectation à une oeuvre d'assistance. La question se posait de savoir si, lorsqu'il s'agit d'une oeuvre d'enseignement, le don ou legs fait à un département ou à une commune ne devait pas bénéficier de la même atténuation d'impôt. C'eût été une interprétation analogique. On l'a soutenue en disant que l'oeuvre d'enseignement est une oeuvre d'assistance intellectuelle, mais la Cour de Cassation a écarté l'analogie en vertu du principe d'interprétation littérale des lois fiscales. (Voir également Ch. Civ. 10-2-1926, D. 1927, I, 17 ; 2ème espèce, note de M. Pilon).

2) Corollaire.

L'interdiction d'introduire des distinctions que le texte ne comporte pas : C'est l'interdiction d'introduire dans l'application de la loi d'enregistrement des distinctions que le texte ne comporte pas. A la vérité, il est admis, en droit commun, que lorsque la loi ne distingue pas, les interprètes ne doivent pas non plus distinguer, mais ce principe est mal respecté en Droit

civil, tandis qu'en Droit d'enregistrement la jurisprudence tient la main à sa rigoureuse application. En voici un exemple.

L'art. 766 du C.G.I. prévoit que, pour la perception des droits de mutation par décès, on doit comprendre dans le patrimoine du défunt les biens dont il avait l'usufruit et ses héritiers la nue propriété. Cette disposition a pour but d'empêcher la fraude qui consisterait pour une personne à vendre ses biens à ses héritiers présumptifs en des distinctions: en conservant l'usufruit, ce qui lui per- favorables au : mettrait d'en garder l'administration et fisc : la jouissance jusqu'à sa mort ; à sa mort, l'usufruit s'éteignant, les héritiers deviendraient pleins propriétaires sans avoir à acquitter les droits de mutation par décès.

Mais il peut se faire que le de cujus, d'un côté, et l'héritier présumptif, de l'autre, aient ensemble acheté un immeuble à un tiers, le premier pour l'usufruit, le second pour la nue-propriété. Dans ce cas la fraude en question ne se trouve plus réalisée ; il n'y a plus transmission d'un bien qui appartenait au défunt, sous couvert d'une vente à l'héritier présumptif. Cependant, l'art. 766 dispose : "Est réputée, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière ... tout immeuble ... appartenant, pour l'usufruit, au défunt et pour la nue-propriété, à ses héritiers". S'il ne s'agissait que d'une disposition civile, on pourrait peut-être l'interpréter d'après son but social, d'après son esprit, et ne pas l'appliquer là où une fraude n'est pas à craindre, mais, en matière fiscale, l'interprétation littérale est la règle et, de ce fait, l'art. 766 doit être appliqué à ce cas, qui pourtant ne comporte aucune fraude.

Le principe est donc qu'il est interdit d'introduire dans le texte fiscal une distinction qui n'y est pas expressément contenue ; c'est ce qu'a décidé la Section commerciale de la Cour de Cassation (22-12-53, Bull. Civ. 1953, 2, 279).

ou des distinc- : Voici, encore une espèce (Civ. 6-4- 1887, D. I, 503). Il s'agissait d'interpré- tions favora- : ter une loi de circonstance qui était venue bles au rede- : dégrever les ventes judiciaires d'immeubles vable : lorsque le prix de vente ne dépassait pas 2.000 francs. Le fisc soutenait que ce dégrèvement d'impôt ne concernait pas les licitations d'im-

meubles intervenues en vertu de l'art. 827 du Code civil, licitations auxquelles il y a lieu de procéder lorsqu'un immeuble n'est pas commodément partageable en nature. D'après la thèse de l'Enregistrement, le dégrèvement concernant les ventes judiciaires d'immeubles n'aurait concerné que les ventes qui devaient obligatoirement avoir lieu en justice, tandis qu'ici normalement il aurait pu y avoir un partage. L'Administration prétendait donc introduire une distinction fondée sur l'esprit qu'elle attribuait à la loi fiscale dont il s'agissait. La Cour de Cassation ne l'a pas admis et elle a ici reproduit sa formule générale : la loi fiscale est d'interprétation littérale, il n'y a pas lieu d'y introduire des distinctions qui ne résulteraient pas expressément du texte de la loi. C'est un renforcement du principe que l'interprète ne doit pas distinguer là où le texte ne distingue pas.

3) Tempérament.

L'interprétation: La doctrine moderne a tendance à mettre l'accent sur ce tempérament. Ce qui est extensive est : interdit, disent plusieurs auteurs modernes néanmoins possible : nes spécialistes de l'Enregistrement, c'est seulement l'interprétation par analogie et l'introduction de distinctions non prévues par les textes, mais il n'est pas interdit d'interpréter extensivement la loi d'enregistrement, si telle apparaît avoir été l'intention probable du législateur. Ainsi la loi fiscale serait d'interprétation littérale, mais cela n'interdirait pas l'interprétation extensive.

En effet, disent les auteurs modernes, l'interprétation extensive n'ajoute pas à la loi ; elle se contente de porter l'application du texte jusqu'aux limites voulues par le législateur ; tandis que l'analogie crée une règle nouvelle fondée uniquement sur l'identité des motifs, l'interprétation extensive ne fait que développer la règle actuelle en la portant aux ultimes conséquences que le législateur a acceptées.

L'opinion de : C'est ce que soutiennent des auteurs tels que Pilon, le grand spécialiste de l'enregistrement, qui a voulu transporter dans le Droit d'enregistrement les tendances ces nouvelles de la libre recherche scientifique admise en Droit civil. Il s'y est efforcé par des formules dont le maniement est d'ailleurs

assez délicat. L'interprétation extensive qui serait permise, c'est l'interprétation par l'esprit de la loi, par la volonté du législateur. Or, on était parti de l'interprétation littérale et, tout de même c'est une opposition traditionnelle que celle de l'interprétation par la lettre et de l'interprétation par l'esprit.

Néanmoins, étant donné surtout la grande autorité de Pilon, la jurisprudence a accueilli quelque chose de ces tendances nouvelles (Req. 11-2-1925, D. 1927, I, 17, note Pilon). Il s'agissait, en l'espèce, de l'interprétation de l'art. 39 de la loi du 22 Frimaire an VII, qui prévoit, en matière de mutations par décès, des pénalités contre les tuteurs et curateurs des héritiers incapables lorsqu'ils n'ont pas fait la déclaration de la succession dans les délais ou ont fait une déclaration insuffisante. Le texte ne prévoit la pénalité que contre les tuteurs et curateurs, mais, depuis l'An VII s'est créée une autre catégorie d'administrateurs du patrimoine d'autrui, celle du père administrateur légal. Lorsqu'un mineur a à la fois son père et sa mère, ses biens sont placés sous le régime de l'administration légale ; l'administration en est confiée à son père, qui n'est ni tuteur, ni curateur. Il est probable que la volonté du législateur s'il avait pu envisager le cas, aurait été d'assimiler le père administrateur légal à un tuteur, mais fallait-il aller contre le principe de l'interdiction d'interprétation analogique ? La Cour de Cassation a admis ici l'extension au père administrateur légal en faisant la distinction bien subtile de Pilon, qu'il n'y avait pas là interprétation analogique, mais simplement interprétation extensive et que si l'interprétation analogique est interdite, l'interprétation extensive est permise comme restant dans la limite de la volonté probable du législateur. Il faut convenir que la distinction est extrêmement ténue, et d'une application assez divinatoire.

Les Cours de Droit



Reproduction interdite

***** § 2

***** Les autorités dans le droit de l'enregistrement.

Il ne s'agit pas de sources de droit créatrices de règles directement obligatoires, mais d'éléments, de données dont l'interprète, - le juge ou l'homme de doctrine - a à se servir pour résoudre une difficulté dans un cas d'enregistrement.

Comme en Droit civil, il y a, en matière d'enregistrement, deux sortes d'autorités : la jurisprudence et la doctrine, mais en plus une autorité d'une nature très originale, à savoir les instructions de la Régie elle-même.

***** A - Les instructions de la Régie

Ce sont des textes émanant de l'Administration de l'Enregistrement, où celle-ci précise sa position sur différentes difficultés qui peuvent se présenter en matière d'enregistrement. On parle d'instructions, mais aussi de "solutions de la Régie", (l'expression est consacrée en matière d'enregistrement).

Ces instructions de la Régie sont très nombreuses ; on peut en compter, abstraction faite de celles qui ont cessé d'être en vigueur, plusieurs milliers.

Autorités dont elles émanent : Autrefois, elles émanaient de la Direction Générale de l'Enregistrement ; aujourd'hui, de la Direction Générale des Impôts.

Elles sont régulièrement publiées dans un bulletin de la Direction Générale des Impôts (partie spéciale à l'Enregistrement, aux domaines et au timbre).

Le problème se pose de savoir quelle est la nature juridique de ces instructions, car de là dépend le degré d'autorité que nous devons leur reconnaître.

Nature juridique des instructions de la Régie.

Si nous essayons de les rapporter à

Elles sont de : une catégorie plus générale, nous devons
même nature que : dire que ce sont des circulaires ou encore
les circulaires : des instructions de service. Or, en thèse
ou instructions : générale, les circulaires sont très dis-
de service : tinctes des décrets et des arrêtés. Les
 circulaires ne sont pas des sources du
 Droit ; elles ne sont obligatoires que pour les fonctionnai-
 res du service et non pas pour les particuliers. Ce sont des
 instructions de service, des instructions qui valent à l'inté-
 rieur du service, des commandements, des ordres qui sont donnés
 par l'autorité supérieure aux échelons subordonnés. La juris-
 prudence a eu souvent l'occasion de rappeler ce principe que
 les circulaires ne sont pas des sources de droit obligatoires
 pour les particuliers, mais seulement des ordres qui ne valent
 que pour les fonctionnaires. (C. Cass. Sect. com. 23-10-1950,
 D. 1951, 4). Toutefois le fonctionnaire qui reçoit la circu-
 laire est, à l'égard de ses supérieurs hiérarchiques, obligé
 de l'appliquer et s'il est en contact avec le public, il va
 la lui appliquer, si bien que les particuliers subiront alors
 les effets de la circulaire.

Aussi le Conseil d'Etat, après avoir

Mais, ne sont, : posé ce principe théorique que la circu-
en général, pas : laire n'est pas du droit obligatoire pour
susceptibles de : les particuliers, y a-t-il apporté un cor-
recours pour : rectif important en décidant que la circu-
excès de pouvoir : laire serait, comme un décret ou arrêté,
 susceptible dans certains cas du recours
 pour excès de pouvoir. Mais il y a lieu de remarquer que les
 circulaires en matière d'enregistrement, tout au moins la
 très grande majorité d'entre elles, n'entrent pas dans le
 champ de cette hypothèse. En effet, les instructions de la Ré-
 gie sont des interprétations de la loi fiscale. Dans ces ins-
 tructions, la Direction générale des Impôts fait connaître à
 l'échelon subordonné comment doit s'interpréter le tarif fis-
 cal. Or, le Conseil d'Etat décide que les circulaires qui ont
 un caractère purement interprétatif de la loi, qui se présen-
 tent donc comme de simples commentaires explicatifs des règles
 légales, ne sont pas susceptibles du recours pour excès de

pouvoir, car en réalité elles ne sont pas susceptibles de faire grief aux particuliers (s'il y a une mauvaise interprétation de la loi par suite de l'application des circulaires, le particulier aura un recours contentieux). (Conseil d'Etat, 23-12-1938, Bosc, R. 974 - 1er février 1950 Fédération Nationale des Commissionnaires de Transports, R. 70).

Telle étant la nature juridique des instructions de la Régie, quel degré d'autorité convient-il de leur attribuer ?

Nous avons affaire, dans ces instructions, à une opinion donnée sur l'interprétation de la loi fiscale par l'Administration fiscale elle-même, à une opinion qui, à priori, n'est pas objective, puisque c'est l'opinion d'une partie intéressée dans le litige. Il y a à cet égard une différence très perceptible entre les instructions de la Régie, la jurisprudence et la doctrine : la jurisprudence représente une opinion impartiale, opinion qui est d'ailleurs d'un caractère tout à fait spécial, dotée de la force exécutoire dans le cas de l'espèce ; la doctrine n'est pas dotée de la force exécutoire, mais elle représente aussi une opinion qui se veut impartiale ; l'instruction de la Régie, c'est l'opinion d'une partie intéressée dans le litige et cette considération va diminuer son autorité.

Il faut distinguer, de ce point de vue, entre la situation avant la naissance du litige et la situation une fois que le litige est né.

Quand aucun litige ne s'est encore produit, l'instruction de l'Enregistrement est obligatoire pour les agents, obligatoire pour le receveur de l'Enregistrement qui a à percevoir les droits ; c'est dire qu'en fait l'instruction sera appliquée. Elle représente pratiquement le droit de l'Enregistrement en vigueur. Aussi est-il très important pour les praticiens qui sont appelés à conseiller les redevables de connaître les instructions de l'Enregistrement. Un notaire qui prétendrait conseiller ses clients uniquement avec son interprétation personnelle de

Avant litige, : elles sont obligatoires pour les agents : Avant litige, elles sont obligatoires pour les agents : Elles sont obligatoires pour les agents : Elles sont obligatoires pour les agents :

la loi fiscale, sans vouloir tenir compte des solutions de la Régie, méconnaîtrait ses devoirs professionnels et engagerait sa responsabilité ; dans le droit qu'il doit connaître pour conseiller ses clients entrent les instructions de la Régie.

Néanmoins, dès ce moment, le caractère de simple opinion qui appartient intrinsèquement aux solutions de la Régie, commence à se manifester en ce sens que l'Administration elle-même n'est pas liée par les solutions qu'elle a une fois données. La Régie peut toujours modifier les solutions qu'elle a d'abord adoptées et cette modification d'une interprétation sera tout naturellement rétroactive. La Régie a pensé, l'année dernière, que telle disposition fiscale devait s'interpréter en tel sens ; elle pense cette année que l'interprétation est en tel autre sens. Cette interprétation nouvelle aurait vocation à s'appliquer même à des actes qui ont été passés l'année dernière alors que les redevables pouvaient se fier à l'interprétation de l'année dernière, car ce n'était qu'une interprétation. Il y a là pour les redevables un risque, car la Régie, théoriquement, pourrait si elle a modifié son interprétation dans un sens qui lui est plus favorable, reprendre tous les actes enregistrés l'année précédente, sous la foi de sa précédente interprétation, en disant que cette interprétation n'était pas la bonne, qu'elle en a maintenant une autre plus avantageuse pour elle et qu'il convient de percevoir les droits supplémentaires résultant de son interprétation nouvelle.

Cette conséquence théorique découlant du caractère de simple interprétation de la loi fiscale, qui appartiendrait aux solutions de la Régie serait tellement odieuse que la Régie n'y tient pas la main. Elle admet (et par là, ses instructions vont se rapprocher des lois, lesquelles, on le sait, ne sont pas rétroactives) que, si elle change sa solution, ce changement ne sera pas applicable dans le passé et que les actes enregistrés sous la foi de la solution antérieure auront été bien enregistrés, qu'il ne pourra pas être perçu de droits supplémentaires sous prétexte que depuis lors l'Administration a révisé sa position.

En cas de litige, l'instruction n'est que l'opinion du plaideur qu'est l'Administration: Lorsqu'un litige est déjà né, dans lequel le redevable conteste l'interprétation officielle, l'instruction de la Régie n'a plus d'autorité. Elle ne représente que l'opinion d'un plaideur et les plaideurs doivent être mis sur le pied d'égalité, c'est-à-dire qu'un tribunal ne saurait être lié, quand il est saisi d'un litige d'enregistrement, par la solution que la Régie a pu donner, par l'interprétation qu'elle a pu proposer? L'instruction de la Régie sera donc soumise à critique par le tribunal comme les conclusions d'un plaideur, et cela est tellement vrai que la Régie elle-même reconnaît, à ce moment-là, le rôle modeste qui doit appartenir à ses instructions. D'après les règles données aux agents qui ont pour mission de rédiger les mémoires dans les procès d'enregistrement, les solutions de la Régie ne sauraient être citées comme autorités. Ce serait, en effet, résoudre la question par la question. La

L'agent doit s'abstenir de les citer dans les mémoires Régie est un plaideur comme un autre, et elle ne peut faire état de la solution qu'elle a donnée, et qui n'est, en réalité, que l'opinion personnelle d'une partie intéressée dans l'accord. Nul ne peut se créer un titre à soi-même. Le fonctionnaire rédacteur du mémoire pourra citer la jurisprudence, la doctrine, mais non pas la solution de la Régie, qui n'est que l'opinion d'une partie en cause.

***** B - La jurisprudence.

La jurisprudence est ici une jurisprudence civile, et elle a la même importance qu'en Droit civil. Elle présente, néanmoins, quelques particularités qui tiennent à l'originalité de la procédure dans notre domaine.

Particularités de la procédure Les procès relatifs au recouvrement de l'impôt d'enregistrement par l'Administration dérogent, en effet, sur deux points, au droit commun de la procédure civile :

1) - En ce qui concerne les juridictions compétentes, il y a lieu d'observer que les cours ne jouent ici aucun rôle ou à peu près dans la formation de la jurisprudence. Le procès d'enregistrement ne donne pas lieu à appel ; il est porté devant le tribunal civil de première instance puis, de là, directement, le cas échéant, devant la Cour de Cassation. La jurisprudence en matière d'enregistrement n'est donc constituée, en principe, que par des décisions de tribunaux de première instance, et des arrêts de la Cour de Cassation, plus exactement aujourd'hui de la Section commerciale et financière de la Cour de Cassation. Le tribunal civil de première instance est juge en premier et dernier ressort, quel que soit le taux du litige.

2) - Le rôle de la Cour de Cassation présente, en matière d'enregistrement, une particularité. Il est peut-être exagéré de dire, comme on le fait volontiers que, dans notre domaine, la Cour de Cassation est, à la fois, juge du fait et juge du droit, mais il est certain que la séparation du fait et du droit devant la Cour de Cassation est beaucoup moins rigoureuse que de droit commun.

Pourquoi, devant la Cour de Cassation, cette confusion, tout au moins relative, du fait et du droit dans les procès d'enregistrement ?

Cette originalité tient d'abord à des raisons pratiques. En effet, la procédure en matière d'enregistrement est une procédure écrite, tandis que la procédure civile de droit commun est une procédure orale ; le procès d'enregistrement se

Raisons pratiques justifiant cette entorse aux principes : déroule par un échange de mémoires. C'est donc une procédure écrite, avec cette différence importante, au point de vue de la théorie des preuves, que la preuve testimoniale n'y est pas recevable ; une procédure d'enquête ne peut pas se greffer sur cette procédure essentiellement écrite. La procédure d'enregistrement étant une procédure écrite, le dossier constitué devant le tribunal civil de première instance est celui-là même qui sera transmis à la Cour de Cassation. La Cour Suprême dispose donc dans ce procès contentieux, des mêmes

éléments de conviction que les juges du fond, ce qui explique qu'il n'y ait pas la même séparation rigoureuse du fait et du droit que pour un procès civil de droit commun où la procédure est orale devant les juges du fond et, au contraire, écrite devant la Cour de Cassation. Aussi est-il de principe, en matière d'enregistrement, que l'appréciation des faits et des conventions par les tribunaux de première instance est sujette à contrôle et susceptible de révision par la Cour de Cassation, alors que, dans le procès civil de droit commun, la Cour de Cassation accepte telles quelles les appréciations de fait et les interprétations contractuelles des juges du fond.

Cette absence de séparation nette entre
Garantie supplé- : le fait et le droit devant la Cour de Cas-
mentaire donnée : sation s'est introduite dans notre domaine
aux justiciables : comme une garantie supplémentaire donnée
 au redevable à l'encontre de l'arbitraire
 de l'Administration, et aussi pour combler, en quelque ma-
 nière, la lacune qui résulte de l'absence d'appel ; la Cour
 de Cassation s'étant un peu transformée
L'absence d'ap- : en juge d'appel. L'appel produit un effet
pel : dévolutif. Le juge d'appel juge le fait aus-
 si bien que le droit ; il reprend le pro-
 cès qui s'était déroulé devant le tribunal de première ins-
 tance. La Cour de Cassation, pour remplacer cet appel, qui
 n'existe pas ici, a été amenée à refaire l'examen des faits
 auquel s'était déjà livré le tribunal de première instance.

Comment justifier, en droit, cette
Justifications : dérogation aux principes constitutionnels
 données par la : de notre Cour de Cassation, cette entorse
 Cour de Cassa- : à la séparation de principe entre le fait
 tion elle-même : et le droit ? Dans certains arrêts, la
 Cour de Cassation donne comme justification
 que, dans notre matière, une appréciation erronée des faits
 ou une mauvaise interprétation du contrat entraînerait une
 fausse application du tarif fiscal, et que, comme le tarif
fiscal est fixé par une loi, mal appliquer le tarif, c'est
 mal appliquer la loi ; or, la Cour de Cassation a été insti-
 tuée pour empêcher les violations de la loi. (Civ. 21-2-1854,
 S. 1854, I, 359).

Ce n'est d'ailleurs qu'avec beaucoup de circonspection
 que la Cour Suprême se livre à la révision
 La séparation : des appréciations que les juges du fond ont
 du fait et du : dû faire des faits et des conventions. C'est
 droit est moins : pourquoi il ne faut pas aller jusqu'aux for-
 rigoureuse qu'en: mules excessives qui ont parfois cours, sa-
 droit commun : voir qu'en matière d'enregistrement la
 Cour de Cassation serait juge du fait aussi
 bien que du droit. Une formule plus prudente rendra mieux
 compte de la position exacte de la Cour de Cassation. Disons
 que la séparation du fait et du droit est moins rigoureuse en
 matière d'enregistrement devant la Cour de Cassation qu'elle
 ne l'est de droit commun.

***** C - La doctrine.

Je me bornerai à donner ici une bibliographie des ou-
 vrages actuels.

1) - Les traités, ouvrages dans les-
Traités : quels il y a lieu de faire des recherches
 si l'on a à approfondir une question d'en-
 registrement :

- Le Traité de Pilon : "Principes et technique des droits
 d'enregistrement" (1929). Le tome I seul a paru. Il est rela-
 tif à ce que l'on peut appeler la partie générale de l'enre-
 gistrement, par opposition à la partie spéciale, qui serait
 consacrée à l'étude des différentes catégories de droits d'en-
 registrement (ex. mutations par décès, ventes, apports en
 société). Pilon a donné à son oeuvre une orientation civiliste.
 Néanmoins il apporte dans sa discipline un esprit critique
 très vigoureux. Il a soumis à révision un certain nombre de
 théories qui, jusqu'à lui, étaient traditionnelles et qu'il
 considérait comme injustifiées : ainsi, le principe de la ter-
 ritorialité de la loi d'enregistrement, la distinction, long-
 temps regardée comme fondamentale, entre droits d'actes et
 droits de mutation.

- Un second ouvrage est le traité d'Allix et Lecerclé
 "Les droits d'enregistrement, traité théorique et pratique",
 dont le tome I, paru en 1933, est afférent à la partie géné-
 rale et nous n'avons, là encore, jamais eu le tome II qui de-

vait contenir la partie spéciale.

L'orientation de ce traité est différente de celle de l'ouvrage de Pilon. Allix était un économiste : et il apporte dans l'étude de l'enregistrement les vues de l'économiste, plus largement du fiscaliste, proches du Droit public, assez éloignées, en esprit, du Droit privé.

- Un troisième traité a le mérite d'être complet et de contenir la partie spéciale au même titre que la partie générale : c'est le traité de Dublineau, "Traité théorique et pratique d'enregistrement". Il y a eu plusieurs éditions et un supplément en 1937. C'est une oeuvre de praticien, très précieuse par son caractère complet.

Ces trois traités remontent à vingt ou trente ans. Depuis lors, le droit de l'enregistrement a subi des refontes assez profondes, notamment par le décret de décembre 1948, ce qui fait que l'on ne peut utiliser ces ouvrages, qui sont pourtant les seuls ouvrages fondamentaux dont nous disposons, qu'avec une certaine prudence et sous réserve de les confronter avec l'état actuel du Droit.

II) - Les répertoires et dictionnaires.

Répertoires et dictionnaires : C'est un genre littéraire traditionnel en notre matière (depuis le "Dictionnaire des droits domaniaux" de Bosquet).

Le "Dictionnaire des Rédacteurs" a été réédité en 1907-1911, avec un supplément en 1930.

Le Répertoire de Garnier a donné lieu à une 9ème édition en 1927.

Il faut également citer le Maguéro, c'est-à-dire le "Traité alphabétique des droits d'enregistrement", par Maguéro, dont une 3ème édition a paru en 1930, avec un supplément en 1937.

Enfin les Jurisclasseurs publient un jurisclasseur de l'enregistrement, tenu à jour par fiches (9 volumes).

III) - Les périodiques. Il en est de Périodiques : spécialisés en matière d'enregistrement.

Deux d'entre eux ont cessé de paraître en 1940 : "Le Journal de l'Enregistrement" et "Le répertoire périodique de l'enregistrement". Il subsiste :

- La "Revue de l'enregistrement" qui est associée au "Traité alphabétique" de Maguéro.

- Le Bulletin officiel, publié par la Direction générale des Impôts, dans son édition spéciale à l'enregistrement, au domaine et au timbre.

Citons encore "L'indicateur de l'Enregistrement".

Ajoutez que les périodiques, à l'usage du notariat, publient assez souvent des décisions et des études d'enregistrement. Il y a deux grandes revues du notariat : "Le répertoire général pratique de notariat" (Defrénois) et "Le journal des notaires" publié sous la direction de M. Amiaud.

Les recueils généraux de jurisprudence : Dalloz, Sirey, Semaine juridique (Edition Notaires), publient les décisions les plus importantes qui ont été rendues en matière d'enregistrement.

IV) - Les ouvrages d'enseignement.

Les manuels d'enregistrement sont peu nombreux. Parmi les plus récents, je citerai celui de MM. Cassan et Rolland et celui de M. Emmanuel Blanc.

+++++

§ 3

+++++

+++++

Nature du droit de l'enregistrement

+++++

L'objet de cette section est de situer le droit de l'enregistrement. C'est un problème que, traditionnellement, on aborde à propos de la grande division en Droit public et Droit privé.

Ce problème se dédouble : il y a d'abord celui de savoir si le Droit de l'enregistrement est intrinsèquement du Droit public ou du Droit privé et on répond très généralement que c'est du Droit public, puis à supposer que l'enregistrement ne soit pas du Droit privé, le problème des rapports qu'il entretient avec le Droit privé ; c'est ici que l'on rencontre la thèse de l'autonomie ou du particularisme du Droit de l'enregistrement.

+++++

+++++ I - Rattachement du Droit de l'enregistrement au Droit public.

Ce premier problème ne paraît pas soulever de contestations profondes.

Les traits qui pourraient faire croire que le Droit de l'enregistrement a une nature de Droit privé sont des traits externes et qui n'ont rien de décisif. Sans doute, l'enregist-

trement donne lieu à un contentieux judiciaire, mais cela n'est pas décisif ; les contributions indirectes également donnent lieu, en principe, à un tel contentieux, et personne ne doute que le Droit des contributions indirectes soit du Droit public. Au reste, il n'y a pas, en thèse générale, coïncidence entre le caractère de Droit public d'une matière et le contentieux administratif. La matière de l'expropriation est certainement de Droit administratif et, cependant, le contentieux est, en principe, judiciaire.

Sans doute, le Droit de l'enregistrement étudie certains mécanismes de Droit privé ; par exemple, la date certaine est une théorie de Droit privé, mais ces mécanismes de Droit privé n'ont qu'un caractère secondaire par rapport à l'institution de l'enregistrement qui est, avant tout, une institution fiscale, donc une institution de Droit public.

Pour résoudre d'ailleurs la question de savoir si l'enregistrement est de Droit privé ou de Droit public, il ne faut pas s'attacher à des critères formels, extérieurs. Il faut examiner la nature du rapport de Droit qu'étudie essentiellement le Droit de l'enregistrement. Or, c'est un rapport de Droit public. Tout ce que l'on peut ajouter, c'est que ce rapport de Droit public porte sur une matière, une matière imposable, qui est de Droit privé.

Prenons ces deux éléments de la définition.

A - Rapport de Droit public.

C'est un rapport de Droit public : Le Droit de l'enregistrement saisit en effet un particulier qui est en situation de redevable en face de l'Etat, ou de contribuable, c'est-à-dire de citoyen appelé à contribuer, par l'impôt, aux dépenses publiques. C'est une situation de Droit public.

Le caractère de Droit public inhérent à ce rapport de droit s'affirme par des prérogatives énergiques qui appartiennent ici au créancier et qui ne sauraient appartenir à aucun créancier en Droit privé. En effet, l'Etat créancier de la créance d'enregistrement a ce qu'on appelle le privilège de l'exécution d'office ; c'est un créancier qui a le pouvoir d'émettre à son profit un titre exécutoire, auquel, sans doute, le contribuable pourra faire opposition devant le tribunal civil, mais l'intervention du juge sur opposition du redevable n'a lieu qu'à posteriori.

De même le créancier a ici un privilège sans exemple dans le Droit privé : il a contre son débiteur récalcitrant un arsenal de pénalités qui viennent sanctionner les omissions ou les insuffisances, les fautes commises par le débiteur.

Ici encore, on sort de l'esprit et des règles du Droit privé. Nous sommes bien en face d'un rapport de droit qui est intrinsèquement un rapport de Droit public.

B - Rapport de Droit public portant sur une matière de Droit privé.

Ce rapport porte sur une matière de Droit privé : Ce rapport de Droit public porte sur une matière imposable qui est constituée par des rapports de Droit privé. En effet, en matière d'enregistrement, quelle est le plus souvent la matière imposable ? Ce sont des conventions passées entre particuliers, des conventions de Droit privé, ou du moins les preuves écrites de ces conventions. Ce sont aussi des mutations, c'est-à-dire des transferts de biens d'un patrimoine privé dans un autre patrimoine privé. Ce sont enfin des jugements relatifs à des droits privés.

La matière imposable est constituée par des rapports de Droit privé, ce qui fait que le Droit de l'enregistrement paraît avoir, au second degré, la même matière qu'a le Droit privé directement.

***** 2 - Thèse de l'autonomie du Droit de l'enregistrement

Le Droit de l'enregistrement rencontre des rapports de droit que l'on rencontre aussi en Droit privé. On se demande alors si, rationnellement et juridiquement, un rapport de droit qui se retrouve à la fois dans le Droit privé et dans le Droit de l'enregistrement peut être vu de façon différente dans les deux disciplines.

Puisque, par hypothèse, c'est le
La controverse : Droit civil qui a la suprématie, est-ce que le Droit de l'enregistrement n'est pas obligé d'emprunter, pour considérer à son tour ce rapport de droit, la vision du Droit privé ? est-ce que la manière dont le Droit privé traite ce rapport ne s'impose pas également à notre discipline de l'enregistrement ?

Prenons l'exemple de l'assurance sur la vie. Les civilistes l'ont analysée comme une stipulation pour autrui et la jurisprudence civile en a déduit, dès avant la loi du 13 juillet 1930, un droit direct du bénéficiaire de l'assurance sur la vie à l'encontre de l'assureur. Le capital qui, à la mort de celui qui a contracté l'assurance, sera payé au bénéficiaire désigné, est censé venir de la compagnie d'assurances et non pas du de cujus. Le bénéficiaire de l'assurance sur la vie a un droit direct contre la compagnie d'assurances ou encore, dit-on, au point de vue successoral, le capital assuré ne fait pas partie de la succession du défunt, comme l'affirme l'art. 67 de la loi du 13 juillet 1930 ainsi conçu : "Les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé ou à ses héritiers ne font pas partie de la succession de l'assuré". Voilà, par conséquent, une certaine vue qu'a le Droit civil du mécanisme de l'assurance sur la vie.

Est-il admissible que le Droit de l'enregistrement en ait une autre ? Si nous transposons l'interprétation civiliste de l'assurance sur la vie dans le Droit de l'enregistrement,

nous devons dire que le capital assuré ne fait pas partie de la succession et qu'en conséquence il ne saurait être assujéti aux droits de mutation qui grèvent le patrimoine transmis à cause de mort. Nous verrons que la loi fiscale se sépare ici de la loi civile : le capital de l'assurance sur la vie, au point de vue de l'enregistrement, est censé faire partie du patrimoine du de cujus et, par conséquent, il est soumis aux droits de mutation par décès.

Ici se dessinent deux thèses antagonistes : les uns soutiendront que le Droit de l'enregistrement doit rester subordonné au Droit civil, le Droit civil dominant en quelque manière le Droit de l'enregistrement ; d'autres, au contraire, que le Droit de l'Enregistrement est autonome, indépendant à l'égard du Droit civil et qu'il a le droit d'avoir sur les choses du Droit privé sa vision originale.

Telle est la controverse qui a mis surtout aux prises civilistes et publicistes. Les auteurs de Droit civil, généralement, ont soutenu la thèse de la subordination du Droit de l'enregistrement au Droit privé ; les auteurs qui venaient à l'enregistrement par le Droit public (ou par l'Administration fiscale) avaient, au contraire, tendance à soutenir l'autonomie, le particularisme du Droit de l'enregistrement.

Arguments en faveur de la subordination du Droit fiscal au Droit civil : En faveur de la subordination du Droit fiscal au Droit civil, on a fait valoir une exigence rationnelle : on a, en quelque sorte, invoqué le principe de non-contradiction. Comment, a-t-on dit, la même institution pourrait-elle avoir une certaine configuration en Droit civil et une configuration différente en Droit fiscal ? Gabriel Demante s'exprimait en ces termes : "Si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le Droit civil en détermine l'exigibilité. Dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du Droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses".

Objection : Mais, peut-on objecter, le Droit n'est pas une science exclusivement logique ; il poursuit des fins pratiques et pour cela il est amené bien souvent à remodeler la réalité.

A l'intérieur même du Droit civil, il ne nous semble pas étrange qu'une même chose soit traitée tantôt comme meuble, tantôt comme immeuble. C'est peut-être contradictoire au regard de la logique ordinaire, mais la logique juridique qui poursuit avant tout des fins pratiques, s'en accommode sans grande difficulté. C'est ainsi que, par exemple, les meubles par anticipation sont immeubles ou meubles suivant le point de vue sous lequel on les envisage. Pourquoi ne pourrait-il pas en être de même pour certaines institutions qui auraient telle ou telle configuration suivant qu'on les envisagerait sous l'angle du Droit civil pur ou sous l'angle du Droit de l'enregistrement ?

L'autonomie des disciplines juridiques

D'autres disciplines juridiques ont leur autonomie : à l'égard du droit commun, représenté par le Droit civil, n'est pas sans exemple. Il y a, par exemple, une notion de l'adultère en Droit pénal qui ne coïncide pas avec la notion de l'adultère (cause de divorce)

en Droit civil. Un contrat nul en Droit civil peut être efficace en Droit pénal en ce sens que sa violation constituera un abus de confiance. C'est ce qui a fait parler d'un particularisme du Droit pénal.

La vérité est que le Droit est une science de relativité et qu'il peut avoir, pour examiner les mêmes institutions, des angles de vision très différents.

Quelle est l'attitude de notre droit

L'attitude du droit positif dans cette controverse : positif dans la controverse que nous examinons ? Cette attitude doit être étudiée à deux points de vue, car la thèse de l'autonomie du Droit de l'enregistrement s'adresse, suivant les cas, tantôt au législateur, tantôt à l'interprète.

A - Au législateur.

Il s'agit de savoir si le législateur peut faire une loi fiscale en contradiction avec la loi civile.

Le législateur fiscal est libre de prendre des dispositions fiscales qui s'écarterent de la loi civile : Du point de vue du droit positif, dans notre système constitutionnel, le législateur, à condition de respecter la constitutionnalité formelle, peut à peu près tout faire, parce qu'il n'y a pas de recours organisé contre les lois inconstitutionnelles. Par conséquent, il ne servirait à rien d'invoquer ici une subordination nécessaire du Droit fiscal au Droit civil. Si le législateur croit bon de s'exonérer de cette subordination, rien ne pourra juridiquement l'en empêcher.

Cas de l'assurance sur la vie : Par exemple dans le cas de l'assurance sur la vie, la loi fiscale est formelle (art. 765 C.G.I.) : elle décide que le bénéfice de l'assurance sur la vie fait partie de la succession au point de vue de la perception des droits de mutation par décès. Au reste, le Droit de l'enregistrement est peut-être ici plus réaliste que le Droit civil pur, et c'est peut-être la construction du Droit civil pur qui est artificielle et technique, cette construction d'après laquelle le bénéficiaire de l'assurance sur la vie tiendrait son droit directement de la compagnie d'assurance. En réalité, il reçoit un avantage gratuit que, psychologiquement, il apprécie comme venant du défunt. Il n'est donc pas insoutenable d'admettre, comme le fait la loi fiscale, que ce bénéfice doit faire partie de la succession, parce qu'au fond il est reçu du défunt.

Cas de l'adoption : On peut citer d'autres cas de divorce entre la loi civile et la loi fiscale. Ainsi si le Droit civil assimile en principe l'enfant adopté à l'enfant légitime, mais cette assimilation n'est pas admise par le Droit fiscal au point de vue de la perception des droits de mutation à titre gratuit (dont le taux va croissant avec l'éloignement de la parenté). Pour la perception de ces droits (notamment des droits qui frappent les successions), il n'est pas tenu compte des liens de parenté résultant de l'adoption (C.G.I. art. 784). Le principe est que l'adopté est étranger à l'adoptant. Ce n'est qu'un principe. Il y a un certain nombre de cas où l'on peut dire que l'adoption est particulièrement recommandable (notamment quand il s'agit d'enfants qui ont été adoptés pendant leur mi-



norité et qui pendant six ans, au moins, avaient reçu de l'adoptant des secours et des soins ininterrompus) : dans ces cas, la loi fiscale consent à assimiler l'enfant adoptif à l'enfant légitime. Mais ce sont juridiquement des exceptions.

On peut crier au scandale et dire que cette rébellion du Droit fiscal à l'égard de la loi civile est inadmissible mais n'oublions pas tout de même que dans l'adoption il y a quelque chose de fictif. L'institution civile de l'adoption est une institution artificielle et c'est peut-être le Droit de l'enregistrement qui est le plus réaliste des deux.

Quoi qu'il en soit, du point de vue du droit positif, il n'y a pas de discussion possible. C'est une loi qui est venue ainsi établir, pour la perception de l'impôt, une certaine vision de l'institution de l'adoption, de l'assurance sur la vie, et cette loi s'impose aux tribunaux.

La question est différente quand le problème de l'autonomie du Droit fiscal se présente comme un problème d'interprétation.

B - A l'interprète.

Lorsque, sur une question quelconque, La question de : la loi d'enregistrement est muette ou équivoque, convient-il de faire appel au droit commun, c'est-à-dire au Droit civil, pour la compléter ou l'expliquer ou bien au contraire doit-on élaborer une interprétation purement fiscale, sans se référer au Droit privé ?

Cette dernière formule, un peu vague, implique que le Droit de l'enregistrement dans ses interprétations devrait avant tout se préoccuper d'être réaliste et souple.

Réaliste, c'est-à-dire que le Droit de l'enregistrement devrait se préoccuper de frapper les états de fait plutôt que les situations de droit, qu'il devrait se préoccuper de saisir la matière imposable là où elle est, sans s'inquiéter de savoir ce que cette matière imposable peut valoir ou signifier en droit.

Souple : le Droit de l'enregistrement, disent ceux qui préconisent la thèse de l'autonomie, a pour devoir de réprimer la fraude et plus encore de la prévenir. Il ne faut pas qu'il se sente ligoté par des critères de pur droit privé ; il faut qu'il adapte ses modes d'action à un redevable qui cherche à fuir. Pour cela, il ne doit pas se laisser enfermer dans des formules rigides mais il faut qu'il adapte sa tac-

tique à un adversaire qui se dissimule, qu'il se fasse souple, qu'il aille saisir l'adversaire là où celui-ci se croit en sûreté ...

En face de ces deux idées antagonistes, l'attitude de notre droit positif est empirique.

Le droit positif :
la résout empiriquement :
riquement :

Quoi qu'on en dise, dans un très grand nombre d'hypothèses le Droit de l'enregistrement suit les interprétations, les conceptions du Droit civil, mais comme ces hypothèses ne sont pas déroatoires au droit commun, ce ne sont pas celles que l'on remarque le plus.

Par exemple, dans une déclaration de succession, la preuve des reprises mobilières pour la liquidation de la communauté devra se faire suivant les règles que l'on suit en Droit civil.

Bien souvent le droit d'enregistrement se calcule sur le droit civil :

D'autre part, les expressions techniques n'ont pas, en général dans le Droit de l'enregistrement, un sens différent de celui qu'elles ont en Droit civil. Le Droit de l'enregistrement se réfère au lexique du Droit civil pour interpréter les termes que l'on rencontre dans la loi fiscale. S'agit-il de savoir ce qu'est une donation, le Droit de l'enregistrement ne prétend à aucune autonomie, et il conviendra, par exemple, avec le Droit civil, qu'un commodat ou une concession d'occupation gratuite n'est pas une donation.

Cependant, dans certaines hypothèses très voyantes, parce qu'elles font déroger au droit commun, l'interprétation fiscale s'est séparée de l'interprétation civiliste. Ainsi les droits d'enregistrement sont exigibles sur des actes qui sont nuls en Droit civil. Les résolutions de contrats qui, en Droit civil, sont rétroactives, ne le sont pas en Droit fiscal. L'effet déclaratif du partage, le Droit civil l'applique non seulement au partage en nature, mais aussi au partage avec soulte. Il en est de même en Droit fiscal pour le partage en nature qui n'est soumis qu'à un droit relativement modéré parce que c'est un acte déclaratif et non pas translatif de propriété comme la vente. Mais le partage avec soulte est, à l'inverse de ce qui existe en Droit civil, considéré

Parfois il y déroge dans l'intérêt du fisc. :
Exemples :

en Droit fiscal comme étant une vente jusqu'à concurrence de la valeur de la soulte, et se trouve dès lors frappé de droits élevés. Il y a donc sur ce point encore divorce entre l'interprétation civile et l'interprétation fiscale de l'art. 883.

Dans ces diverses hypothèses c'est la Régie qui a soutenu la thèse de l'autonomie du Droit fiscal, cherchant à affranchir le Droit fiscal des critères civilistes pour pouvoir étendre l'impôt, mais il est arrivé parfois que l'autonomie du Droit fiscal ait servi les intérêts des contribuables. On en a un cas typique dans les apports en société :

Une société reçoit en apport un immeuble. Les critères du Droit civil conduisent à dire que cet apport fait en propriété par l'associé apporteur à la société, personne morale, est une aliénation, un transfert de propriété, une mutation. En Droit fiscal, cet apport n'est pas toujours traité comme une aliénation, c'est une mutation conditionnelle, une mutation sous la condition suspensive que, lors du partage, le bien apporté sera attribué à un autre que l'associé apporteur. Tout dépendra du résultat du partage qui interviendra à la dissolution de la société ; si à ce moment-là l'immeuble est toujours dans le patrimoine de la société, et s'il est attribué à l'associé apporteur, on considère qu'il n'y a pas eu mutation et on ne percevra pas le droit qui frappe les mutations à titre onéreux ; si, au contraire, l'immeuble apporté est attribué à un autre que l'associé apporteur, il y a alors mutation et on perçoit les droits qui grèvent les mutations à titre onéreux. En somme le Droit de l'enregistrement laisse en suspens jusqu'au partage la question de savoir si dans l'apport en société il y a eu mutation. S'il avait voulu suivre les indications du Droit civil, il aurait au contraire décidé qu'il y avait une aliénation, lors de l'apport, au profit de la personne morale et les droits de mutation à titre onéreux auraient été perçus.

Ce principe de la mutation conditionnelle, théorie particulariste du Droit fiscal, conduit à des conséquences plus avantageuses pour le redevable que l'application du Droit civil pur. (Arrêts solennels des Chambres réunies du 6 juin 1842, S. 1842, I, 484 - 22 décembre 1904, S. 1906, I, 97).

Nous suivrons le plan que suggèrent les rubriques du Code général des Impôts, divisées en deux livres, le premier relatif à l'"assiette et à la liquidation de l'impôt", le second au "recouvrement de l'impôt", mais nous distinguerons trois titres où nous étudierons respectivement : l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

Titre I

ASSIETTE DES DROITS D'ENREGISTREMENT.

Il s'agit ici de déterminer l'objet des droits d'enregistrement, la matière imposable.

Il est des règles d'assujétissement qui déterminent les séries de cas où l'enregistrement est obligatoire, où certaines opérations juridiques, certains actes, certaines mutations sont assujétis à la formalité et à l'impôt de l'enregistrement. Il est aussi des exceptions à ces règles : il y a des opérations juridiques qui, par faveur, sont affranchies de l'enregistrement, ce sont les immunités et, à l'inverse, il y a des opérations juridiques qui ne sont pas soumises obligatoirement à l'enregistrement mais qui peuvent y être présentées volontairement, c'est ce que l'on appelle la présentation volontaire.

Les deux chapitres qui diviseront ce titre seront donc :

- les règles d'assujétissement;
- les dérogations aux règles d'assujétissement.

***** Chapitre I.

***** REGLES D'ASSUJETISSEMENT.

Deux sortes d'opérations juridiques sont assujéties en principe à l'enregistrement :

- les actes;
- les mutations.

Il faudra examiner également la distinction des droits d'acte et des droits de mutation ou encore la théorie du fait générateur de l'impôt.

***** Section I

***** Les actes assujétis à l'enregistrement.

Cette détermination des actes assujétis à l'enregistrement a été profondément modifiée par le décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, ce qui entache d'inexactitude, au moins partielle, les ouvrages antérieurs sur la question.

Que devons-nous entendre par "actes",
L'acte visé : au sens de la loi d'enregistrement ?
c'est ici l'ins-: Il ne s'agit pas des actes juridiques.
trumentum, l'ac-: Le terme "acte" a, dans le vocabulaire
te formant titre: juridique, une double acception, dans
un premier sens, l'acte juridique,
c'est-à-dire toute manifestation de volonté destinée à
produire des effets de droit, le negotium; dans le second
sens, plus formaliste, il désigne acte instrumentaire,
l'instrumentum, l'écrit destiné à faire la preuve complète
d'un acte juridique.

Le Droit de l'enregistrement, quand il parle des actes assujétis à la formalité, envisage les actes au second sens du terme, les actes instrumentaires, les écrits destinés à former titre.

Pour former titre, il faut qu'un
Il faut que : écrit exprime une volonté, que par consé-
l'écrit soit : quent il soit revêtu de ce qui est le
signé. : signe matériel de la volonté, c'est-à-
 dire de la signature. Un brouillon, un projet qui n'est pas signé n'est pas un acte sujet à l'enregistrement parce que ce n'est pas un écrit valant titre. L'apposition de la signature est le déclic qui crée l'acte juridique, qui fait passer l'écrit du stade du projet au stade de l'acte formant titre.

Il y a eu des discussions pour les lettres-missives. Normalement les lettres sont signées, mais on a douté que la lettre missive vaille titre, parce que ce n'est en somme qu'une conversation qui se poursuit sur le papier; mais à côté de ces lettres qui ne sont que des conversations, il en est d'autres qui ont une portée juridique. C'est ainsi que les contrats peuvent se former par correspondance. En pareil cas, la lettre vaut titre.

Le Droit de l'enregistrement fait
Indications ter- : entre les actes instrumentaires qu'il
minologiques : assujétit à l'impôt une classification
relatives aux : dont il faut connaître les termes (art.
actes assujétis : 639 à 642 du C.G.I.). Il distingue :

- les actes civils,
- les actes judiciaires,
- les actes extra-judiciaires,
- les actes administratifs.

Ces expressions ont dans le vocabulaire de l'enregistrement une signification qui n'est pas celle du Droit civil.

Les actes civils, par opposition aux actes judiciaires, sont les actes instrumentaires, des écrits formant titre, soit notariés, soit sous-seing privé, mais qui émanent de la volonté privée.

Les actes judiciaires sont des actes qui émanent et qui sont signés par des magistrats ou certains auxiliaires de la justice, à savoir les greffiers ou les avoués.

Les actes extra-judiciaires sont, en gros, pratiquement, les exploits d'huissier. Il faudrait y ajouter, pour être complet, les procès-verbaux des commissaires-priseurs et même, dans certains cas, les procès-verbaux de gendarmerie (comp. art. 1276 C.G.I.).

Enfin, les actes administratifs - l'expression a ici une signification très particulière qu'il ne faut pas confondre avec la signification de l'expression dans le Droit administratif - Ce sont des écrits constatant des actes de gestion passés, dans l'exercice de leurs fonctions, par certains agents de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics. Par exemple, quand une commune veut prendre en location un immeuble, elle a le choix de passer le bail soit devant notaire, soit en la forme administrative. On dit alors que ce bail passé en la forme administrative, et qui de ce fait participe d'une certaine valeur d'acte authentique, est un acte administratif au sens de la loi d'enregistrement (art. 1004 C.G.I.).

Le Code général des Impôts (art. 646)

Classification : donne une autre classification des actes du C.G.I. sui- : sujets à la formalité, suivant un cri-
vant le délai : tère très externe, très superficiel,
donné pour fai- : suivant le délai accordé pour la forma-
re enregistrer : lité. De ce point de vue il distingue
l'acte. : les actes qui doivent être enregistrés
dans un délai de 10 jours, dans un délai
d'un mois et dans un délai de 3 mois.

Pour étudier les différentes catégories d'actes assujétis à la formalité nous ne retiendrons pas ce critère mais en choisirons un autre qui apparaît comme plus rationnel, en distinguant les actes assujétis en raison :

- de leur forme,
- de leur objet,
- de l'usage qui en est fait.

§ I.- Actes assujétis à l'enregistrement en raison de leur forme.

Il n'y a pas, pour cette première catégorie, à se préoccuper du contenu de l'acte, de l'objet des dispositions voulues par les parties; c'est la forme extérieure, qui, à

elle seule, emporte assujétissement à la formalité et à l'impôt.

La forme qui a cet effet particulier d'imposer l'enregistrement, c'est, en gros, la forme authentique. Les actes que nous allons rencontrer dans ce premier paragraphe sont des actes authentiques, des actes émanant d'officiers publics et participant à ce titre à tout le moins de certains caractères d'authenticité.

Cela amène une première observation : c'est que l'impôt d'enregistrement ne peut pas être considéré ici comme le prix de la date certaine, le prix du service rendu par l'Etat en conférant date certaine à l'acte puisque, par hypothèse, ces actes authentiques font foi par eux-mêmes de leur date en vertu des principes généraux sur l'authenticité. On peut dire que l'enregistrement est ici le prix de l'authenticité, du service rendu aux particuliers par cette force probante qui s'attache aux actes émanant d'officiers publics.

Au demeurant, si l'Etat a soumis par prédilection les actes dont ils'agit à la formalité de l'enregistrement, c'est parce qu'il lui était particulièrement facile de le faire, parce que le rédacteur de l'acte est une personne contre laquelle l'Etat peut faire jouer des responsabilités.

L'enregistrement a d'ailleurs ici un avantage, c'est que, devant être fait dans un certain délai, les rédacteurs de ces actes vont être tenus de le rédiger assez rapidement et à ne pas laisser traîner l'acte trop longtemps sans les mettre en forme définitive.

Tous les actes authentiques ne sont pas soumis, en raison de leur forme, à la formalité d'enregistrement. Il faut reprendre ici la classification en actes civils, actes judiciaires, actes extra-judiciaires et actes administratifs, car le principe d'assujétissement n'existe pas avec la même étendue pour ces quatre catégories.

Envisageons donc d'abord les actes civils qui ont le caractère authentique, c'est-à-dire :

A.- Les actes notariés.

En principe, tous les actes notariés

Actes notariés : sont soumis à l'enregistrement. Art. 646:
 (en principe : "Doivent être enregistrés ... II). Dans
 dans le mois.) : un délai d'un mois à compter de leur date :

I°.- Les actes des notaires, à l'exception de ceux visés au paragraphe III ci-dessous".

C'est le principe, mais il arrive que certains actes notariés soient dispensés de l'enregistrement, par exemple les reconnaissances d'enfants naturels qui même lorsqu'elles ont lieu par actes notariés sont exemptées d'enregistrement (art. 1295).

Aux actes notariés proprement dits,
Actes s.s.p. : il convient d'assimiler les actes sous
déposés chez un : seing privé qui sont déposés chez un
notaire. : notaire avec reconnaissance de signa-
 ture par celui-ci, ce qui a pour consé-
 quence de conférer authenticité à l'acte. Ces actes doivent
 également être enregistrés dans le mois de leur dépôt chez
 le notaire.

La situation des testaments doit
Testaments nota- : être examinée un peu à part (art. 646,
riés et mysti- : III.). Il y a trois grandes catégories
ques. : de testaments : le testament notarié,
 le testament mystique et le testament
 olographe.

Le testament notarié est un acte notarié qui est donc assujéti à l'enregistrement, seulement il y est assujéti dans un délai de trois mois à compter non pas de sa rédaction, mais du décès du testateur. Ce report de l'obligation d'enregistrement tient à ce que le testament, par définition, est un acte essentiellement révocable; on peut dire qu'il n'est qu'un projet tant que le testateur n'est pas mort; il ne fera titre qu'à son décès et ce n'est donc qu'à ce moment-là qu'il est soumis à l'enregistrement.

Le testament mystique, assez rarement pratiqué, est rédigé par le testateur lui-même, mais il est remis solennellement à un notaire (C. civ. art. 976). On peut admettre que le testament mystique fait l'objet d'un dépôt entre les mains du notaire; il donne par conséquent lieu, lui aussi, à un enregistrement obligatoire, mais, ici encore, seulement au décès et dans les trois mois du décès.

Pour le testament olographe, le dépôt entre les mains d'un notaire est purement facultatif; beaucoup restent au domicile du testateur. Il n'est soumis à l'enregistrement que s'il a été déposé entre les mains d'un notaire et son enregistrement doit se faire dans les trois mois à compter du décès.

Tout ceci peut se résumer dans la formule de l'art. 646 :
 "Doivent être enregistrés III) dans un délai de trois

mois à compter du décès du testateur et à la diligence des héritiers, légataires, ..., les testaments déposés chez les notaires ou par eux reçus".

B.- Les actes judiciaires.

Pendant longtemps ce fut une idée directrice de notre Droit de l'enregistrement que les actes judiciaires devaient être, par excellence, soumis à l'enregistrement, à la formalité et à l'impôt. On y voyait une manière d'imposer aux usagers une participation aux frais du service public de justice, et aussi une sanction contre les plaideurs, en même temps que d'un point de vue de politique législative un moyen de rendre les procès moins attrayants par la perspective d'un impôt à payer.

En effet, de deux choses l'une :
Caractère de : ou c'est le demandeur qui est débouté,
sanction d'une : ou c'est le défendeur qui est condamné.
faute commise : Si le demandeur est débouté, on doit en
par l'assujéti. : conclure que c'est un plaideur téméraire
 et qu'il a commis une faute en dérangeant la Justice à tort, faute qui mérite une sanction qui sera d'avoir à payer les droits d'enregistrement. Si c'est le défendeur qui est condamné, il est en faute d'avoir résisté à la juste demande du demandeur et cette faute mérite une sanction qui sera encore d'avoir à payer les droits d'enregistrement. Les droits d'enregistrement grevant les actes judiciaires apparaissaient donc comme une sorte de sanction frappant la faute commise par le plaideur perdant.

L'argument n'était pas irréfutable. On y répondait en disant que le service public de justice est l'un des premiers devoirs de l'Etat et aussi qu'un plaideur peut avoir tort sans s'en douter. Le plaideur peut succomber et n'avoir pour autant commis une faute soit en résistant à la demande, soit en intentant la demande à tort. Souvent c'est l'obscurité de la loi qui est la cause des procès, et de l'obscurité de la loi c'est l'Etat législateur qui est responsable.

L'évolution législative s'est faite
Allègements. : en tout cas, plutôt dans le sens de l'allègement. La législation récente a sensiblement atténué le poids de l'enregistrement sur la

procédure. Le décret du 9 décembre 1948 a beaucoup simplifié dans notre domaine. D'autre part, une loi du 8 janvier 1951, qui a, en général, majoré les droits d'enregistrement frappant les actes, a laissé de côté les actes judiciaires, ce qui est, en quelque sorte, une faveur faite à ces actes et révèle un état d'esprit en réaction contre la tendance primitive.

Quels sont, finalement, dans l'état actuel de notre droit, les actes judiciaires soumis aux droits d'enregistrement et à quels droits sont-ils soumis ?

a) Quels actes judiciaires sont soumis aux droits d'enregistrement.

Avant 1948, l'assujétissement allait très loin : l'enregistrement était obligatoire, non seulement pour les jugements, mais pour les actes de greffe et pour les actes d'avoués. Bien plus, tous les actes qui étaient produits en justice à l'appui de la demande, même des actes émanant des parties privées, même des lettres-missives, devaient, avant 1948, être obligatoirement enregistrés, lors même que, de leur nature, ils n'étaient pas soumis à l'enregistrement obligatoire. Il était défendu aux juges de juger sur des pièces qui n'avaient pas été préalablement enregistrées. Ceci grossissait beaucoup les frais des procès. Par exemple, dans une recherche de paternité naturelle, les lettres-missives venant du père et figurant au dossier devaient être enregistrées.

Le principe continue à être affirmé en termes très larges dans l'art. 642 C.G.I. : Tous actes judiciaires en matière civile... sont également, sans exception, soumis à l'enregistrement. En fait, cependant, la réforme de 1948 a élagué et, aujourd'hui, seuls les actes judiciaires mettant fin à un litige donnent lieu à assujétissement obligatoire (C.G.I. art. 646, 2°, 687 et suiv.). Pratiquement, ce sont seulement les jugements et actes assimilés, à l'exclusion des actes de greffe et des actes d'avoués.

La loi précise que ces actes doivent "contenir des dispositions définitives", ce que l'on traduit par "mettre fin à un litige". (Un arrêt, Soc., 19 juillet 1954, J.C.P.

1955.2.8506, note de M. R. Lebrun, semble donner une traduction un peu différente : "jugements et accords destinés à mettre fin à l'instance").

La formule employée doit être bien comprise.

L'acte est considéré comme définitif au regard de l'art 646, comme mettant fin au litige, lors même qu'il y met fin sous réserve de voie de recours. Un jugement sujet à voie de recours doit être, en principe, enregistré.

D'autre part, si le jugement met fin au litige sur un point, tout en laissant le litige ouvert sur d'autres, il y a lieu à enregistrement obligatoire.

La portée de la formule est d'exclure simplement les jugements préparatoires ou interlocutoires qui ne sont que des mesures d'instruction ne réglant pas un litige. La formule englobe, au contraire, tous les jugements rendus soit en matière gracieuse, soit en matière contentieuse; ainsi donneront lieu à enregistrement les jugements d'homologation d'adoption, les jugements par défaut qui sont susceptibles de la voie de recours qu'est l'opposition; les ordonnances de référés, tout au moins si elles contiennent des dispositions que l'on peut considérer comme définitives, par exemple une ordonnance de référés ordonnant une expulsion; les jugements que l'on qualifie de provisoires dans la terminologie de la procédure, par exemple, dans une instance en divorce, les jugements qui statuent provisoirement sur la garde des enfants. Il faut y assimiler certains actes qui ne sont pas des jugements : les sentences arbitrales, les accords intervenus entre les plaideurs en cours d'instance, les procès-verbaux de conciliation, dans la mesure où ils contiennent une conciliation qui met fin au litige, mais non pas, au contraire les procès-verbaux de non-conciliation parce que, si la non-conciliation est constatée, le litige reste ouvert. L'idée qu'il doit être mis fin au litige est le critère dans ce domaine.

Il y a des immunités : c'est ainsi
Actes exempts. : que les jugements rendus en matière
 prud'homale sont exempts d'enregist-
 rement, ceci pour des raisons de politique sociale.

b) A quels droits sont soumis les actes judiciaires ?

Plusieurs sortes de droits d'enregistrement peuvent

Droits auxquels : venir frapper, selon les cas, les actes judiciaires. Ce sont :
sont soumis les : - la taxe des frais de justice,
actes judiciai- : - les droits de titre,
res. : - les droits d'acte.

I.- La taxe des frais de justice.

Cette taxe, dont la dénomination évoque la participation de l'usager aux frais du service, est elle-même

I.- La taxe des : susceptible de deux modalités qui sont :
frais de justice : - le droit proportionnel de condamnation,
Ses deux modali- : - le droit fixe (ou droit minimum).
tés. :

Le droit proportionnel de condamnation est exigible dès lors qu'il y a condamnation de l'une des parties à des sommes d'argent ou à
- droit propor- : des valeurs mobilières, c'est-à-dire
tionnel. : à des choses mobilières, des meubles, par opposition aux immeubles. Une condamnation en restitution d'un immeuble n'est pas assujétie au droit proportionnel de condamnation, mais à un droit fixe.

Le droit proportionnel de condamnation, dû sur les condamnations intervenues en matière de sommes d'argent et de valeurs mobilières, est de 4,60 %.

Certains jugements sont, par faveur, dispensés de ce droit, tels les jugements en matière de pension alimentaire, les jugements de divorce, mais cette dispense du droit de condamnation n'est pas une dispense complète de droits; ces jugements sont sujets à un droit fixe.

- Les droits fixes. Le caractère d'exception de ces droits apparaît dans la définition que
- droits fixes. : l'on peut en donner : ce sont les droits qui sont dus sur les décisions judiciaires ne donnant pas lieu au droit proportionnel.

Art. 701 : "Lorsqu'ils ne donnent pas ouverture au droit proportionnel, ou au droit progressif, les jugements, sentences et arrêts sont passibles, suivant les distinctions établies à l'art. 700, de droits fixes, d'un montant égal à celui des minima fixés audit article ". En effet, les droits fixes, dont le catalogue est contenu dans l'art. 700 du C.G.I. sont en même temps des minima du droit proportionnel. Si modique que soit la condamnation encourue donnant lieu au droit proportionnel, on ne pourra pas

descendre au-dessous de cette échelle qui constitue, en même temps, l'échelle des droits fixes.

Les droits fixes s'échelonnent entre 350 francs et II.500 francs (art. 674 et 700 du C.G.I.).

La différence entre ces deux modalités de taxe des frais de justice -

Le critère de : lités de taxe des frais de justice -
la distinction : droit proportionnel ou droit fixe -
 entre ces 2 modalités. : tient à la notion de condamnation; d'où
 : l'intérêt pratique qui s'attache à
 cette notion.

La notion de : Que faut-il entendre par là ?
condamnation. : On peut dégager de la jurisprudence en matière d'enregistrement un certain nombre de principes qui permettent d'expliquer le concept de condamnation donnant lieu aux droits proportionnels. Il faut entendre par là toute décision judiciaire, quelle que soit d'ailleurs sa dénomination particulière (jugement, arrêt, etc...), qui forme titre en faveur de l'une des parties contre l'autre; toute décision judiciaire qui constitue un titre en vertu duquel une partie pourra obtenir le bénéfice d'un droit qui, jusqu'au jugement, se trouvait neutralisé par la contradiction de l'autre partie, par sa contestation. Ces formules, empruntées à la jurisprudence fiscale, vont nous permettre de préciser la notion de condamnation.

D'après la Cour de Cassation, l'emploi du terme "condamner" n'est pas indispensable dans l'acte judiciaire dont il s'agit pour faire encourir le droit de condamnation; le terme n'a rien de sacramentel. Il suffit que l'injonction faite à l'une des parties par le juge se trouve nettement affirmée dans le dispositif de la sentence. Les expressions comme "telle partie devra faire cela..." ou "sera tenue de faire cela ..." sont équivalentes à l'emploi du verbe "condamner".

Mais tous les jugements ne sont pas pour autant des jugements de condamnation. Le jugement qui se borne à reconnaître l'exigibilité d'une dette sans condamner le débiteur à la payer, n'est pas soumis au droit de condamnation parce qu'il ne contient pas cette injonction donnée par le juge à l'une des parties, injonction nécessaire pour constituer la condamnation au sens de la loi fiscale. De même le jugement qui ordonne l'exécution d'un marché sans

Lorsqu'il n'y a pas "condamnation" le droit fixe est applicable. : contenir l'injonction faite au débiteur du marché de livrer ne donne pas ouverture au droit de condamnation. Si par exemple, il est déclaré dans un jugement : "Le Tribunal dit et ordonne que le contrat portera son plein et entier effet, dans sa forme et teneur, jusqu'à la date fixée par son expiration", ce jugement n'ajoute rien à la force obligatoire du contrat; on n'y trouve pas cet élément nouveau qui est nécessaire pour qu'il y ait condamnation, cette efficacité supplémentaire. Aussi conçoit-on que le jugement qui se borne à donner acte au défendeur d'une offre par lui faite n'ajoute rien à la valeur obligatoire de cette offre; ce jugement de donné acte ne donnera pas lieu aux droits proportionnels de condamnation.

Cas où le défendeur s'en rapporte à justice. : Au contraire, le droit de condamnation sera dû lorsque le défendeur a déclaré "s'en rapporter à justice", formule couramment employée en procédure. Ici le droit de condamnation est dû, parce que, suivant la Cour de Cassation, lorsque le défendeur déclare s'en rapporter à la justice, il y a là l'équivalent d'une contestation. En réalité, le défendeur s'en remet au juge du soin de défendre ses propres intérêts, mais il n'acquiesce pas pour autant à la demande de l'adversaire. S'il s'agissait d'un acquiescement à la demande l'adversaire, la contradiction s'évanouirait, et l'on ne pourrait plus parler de condamnation. Mais s'en rapporter à la justice, c'est, en réalité, implicitement contester la demande en tant que de besoin, avec cette seule réserve que le plaideur s'en remet au tribunal de dresser, en forme juridique, la contradiction qu'il estime justifiée.

II.- Le droit de titre.

Le droit de titre est dû lorsque le jugement remplace la convention, sert de titre. : Dans certains cas, le jugement intervenu donnera lieu non pas à la perception de la taxe des frais de justice, mais à la perception du droit qui pourrait être dû si l'objet de la demande faisait l'objet d'une convention entre les parties, si le jugement était destiné à servir de

Les Cours de Droit



Reproduction interdite

titre à un contrat intervenu entre les parties. De là, l'expression "droit de titre".

Art. 699 : "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 (par acte notarié) est perçu indépendamment du droit dû pour l'acte ou le jugement qui a prononcé la condamnation".

Lorsqu'une convention n'a pas été établie par un titre enregistré et se trouve par la suite reconnue par une décision judiciaire, on perçoit sur cette décision judiciaire le droit qui aurait pu être perçu sur la convention dont s'agit. Le jugement qui intervient en pareil cas est en effet destiné à servir de titre aux parties; il est donc normal qu'il soit frappé des droits qui frapperaient un titre établi entre elles par acte notarié.

Ainsi, en vertu de l'art. 699, sont soumises au droit fixé par le tarif toutes les conventions non établies par un titre enregistré, dès l'instant qu'elles ont été reconnues par une décision judiciaire qui aura précisément pour effet de leur servir de titre.

Cas où le droit de titre n'est pas dû. : Si le titre qui constate la convention a déjà été enregistré, le jugement qui intervient ensuite ne peut évidemment pas donner lieu au droit de titre.

De même si, de par son objet, la convention dont il est question dans le procès est exemptée du droit d'enregistrement, le jugement qui intervient pour remplacer cette convention doit profiter de la même exception; le droit de titre ne sera pas dû.

La seule condition pour que le droit de titre soit exigible, c'est que l'objet de la demande soit susceptible d'être établi par un titre enregistré.

Conditions d'exigibilité de ce droit. : C'est le cas de toute demande qui repose sur une convention parfaite en tant que convention et, par conséquent, obligatoire d'après les règles du Droit civil. Il faut, à la base de la demande qui aboutit au jugement, une convention; le jugement va servir de preuve à cette convention : d'où l'exigibilité du droit de titre.

Pratiquement, il s'agit surtout de l'hypothèse où il est intervenu entre les parties une convention verbale.

Le cas pratique : Cette convention verbale, n'étant pas
celui du jugement : constatée par un titre instrumentaire,
constatant une : n'était pas soumise à l'enregistrement,
convention ver- : à moins qu'elle ne contînt une mutation
bale. : (auquel cas la mutation en tant que telle
est soumise à l'enregistrement). Mais si
l'on suppose une convention ne comportant
pas de mutation, la convention n'est soumise à l'enregistre-
ment qu'autant qu'elle est constatée par un acte instrumen-
taire, par un écrit et si elle est verbale, elle échappe
légalement à l'impôt.

Si, par la suite, l'exécution de cette convention donne lieu à une difficulté entre les parties, le créancier agira en justice contre le débiteur. Le jugement qui interviendra, à la demande du créancier, va désormais lui servir de titre écrit, de titre authentique; ce jugement sera l'équivalent de ce que pourrait être un acte notarié. Il est donc rationnel qu'il soit soumis au même droit que l'acte notarié qui aurait pu être établi et qui, par hypothèse, ne l'avait pas été, puisque la convention était verbale.

Lorsqu'il s'agit d'une convention soumise à enregistrement obligatoire dans un délai de rigueur et qui n'a pas été présentée à la formalité, le droit d'enregistrement et les pénalités sont en pareil cas exigibles. Nous retrouverons cette hypothèse qui n'est pas celle de l'art. 699 en étudiant les actes assujétis à l'enregistrement en raison de l'usage qui en est fait. L'hypothèse de l'art. 699 est celle où le contrat n'avait pas besoin d'être présenté à la formalité parce qu'il n'était pas constaté par un écrit, et où, un procès s'étant élevé à l'occasion de ce contrat, un jugement intervient qui constitue un titre pour le créancier, ce jugement donnera lieu à perception du droit de titre.

Le droit de ti- : Pour que ce droit soit dû, il faut
tre n'est pas dû : une convention à la base. Le droit ne sau-
si la condamna- : rait donc être exigible lorsque la condam-
tion prononcée : nation est prononcée en vertu d'une dis-
est basée non : position légale, parce qu'alors le juge-
sur une conven- : ment n'apporte aucune utilité à la par-
tion, mais sur : tie créancière. Cette partie avait déjà
la loi. : un titre dans la loi; le jugement n'y
ajoute rien. Il en sera ainsi du jugement

condamnant à payer des impôts, la créan-
ce de l'Etat se trouvant alors dans la loi; ou bien du juge-
ment qui reconnaît l'existence d'un mandat légal de repré-
sentation, le titre du créancier se trouvant là encore dans

la loi, ou encore du jugement qui constate une acquisition par voie de prescription : le mécanisme de l'usucapion est un mécanisme légal; les droits de celui qui prescrit ne reposent pas sur une convention, mais sur la loi. Dans tous les cas le jugement n'ajoute rien au titre constitué par la loi et, en conséquence, le droit de titre n'est pas dû.

Il en est de même du jugement qui intervient sur le fondement d'une gestion d'affaire, ou de la répétition de l'indû, ou encore sur le fondement d'une responsabilité pour délit ou quasi-délict. Dans toutes ces hypothèses le droit de titre n'est pas dû, parce que, estime-t-on, le titre du créancier se trouve déjà dans la loi et le jugement n'apporte aucune utilité supplémentaire.

Cela ne veut pas dire qu'il n'y aura pas lieu à perception de droits d'enregistrement sur les jugements intervenus en matière de responsabilité civile. Un droit d'enregistrement sera dû, mais ce sera la taxe des frais de justice, ce ne sera pas le droit de titre, parce que, estime-t-on, le titre du créancier se trouve déjà dans la loi et le jugement n'apporte aucune utilité supplémentaire.

Cela ne veut pas dire qu'il n'y aura pas lieu à perception de droits d'enregistrement sur les jugements intervenus en matière de responsabilité civile. Un droit d'enregistrement sera dû, mais ce sera la taxe des frais de justice, ce ne sera pas le droit de titre, parce qu'ici il n'y a pas de titre dont le créancier ait besoin. Son titre existe dans la loi.

Le droit de titre n'est pas dû

ou si elle pro- : non plus sur les jugements prononçant
nonce l'annula- : la résolution ou l'annulation d'un
tion d'un con- : contrat; dans ce cas le jugement anéan-
trat. : tit le contrat, ou le titre; il est la
 négation du titre qui pouvait préexis-

ter.

Au contraire, le jugement qui rejette une demande en nullité ou en résolution d'un contrat constitue un titre nouveau pour la partie contre laquelle la résolution ou l'annulation était demandée; le jugement consolide dans ce cas le contrat; c'est un titre supplémentaire qui est donné. Le droit de titre est donc exigible.

Mais à quel droit de titre le jugement va-t-il être soumis ? Ce droit de titre va être celui auquel aurait donné lieu la convention à propos de laquelle le jugement a été rendu; il faut donc rechercher quel a été l'objet de la

demande en justice et supposer une convention qui aurait porté sur cet objet. C'est l'objet de la demande qui va permettre de déterminer quel est exactement le droit auquel le jugement donnera lieu en vertu du principe de l'art. 699.

Comme le droit de titre, d'autre par

Cumul possible : est indépendant des droits spéciaux
du droit de titre : auxquels peut donner lieu le jugement,
et de la taxe : l'art. 699 souligne que le droit
pour frais de : est perçu "indépendamment du droit pour
justice. : le jugement qui a prononcé la condamnation". Le droit de titre va donc se cumuler avec la taxe des frais de justice qui est exigible directement en vertu des règles générales sur l'assujétissement des actes judiciaires. Il y a un cumul possible entre les droits de titre et les droits proportionnels auxquels le jugement, en tant que tel, peut donner lieu sous la rubrique de la taxe des frais de justice. Mais il faut se référer ici aux principes régissant l'assujétissement des dispositions dépendantes et indépendantes; cf. art. 639-640 C.G.I., qui seront expliqués ultérieurement.

III.- Les droits d'acte.

Il arrive que le jugement constate

Les droits d'acte : une convention formée devant le juge
au cas où le : lui-même. Il y a, pourrait-on dire-
jugement rempla- : si l'expression n'était dangereuse
ce l'acte nota- : par toutes les difficultés auxquelles
rié. : elle a donné lieu en procédure - contrat
 judiciaire qui se forme devant le juge
 et le jugement constate ce contrat. En pareil cas, le jugement donne lieu, non plus comme droit de titre, mais comme droit d'acte, au même droit qui aurait frappé la convention passée entre les deux plaideurs si elle avait été passée par acte notarié. La raison de cette règle est la même que pour l'assujétissement au droit de titre : ce jugement va constituer un titre au profit des parties et un titre qui est doté des mêmes attributs que le titre authentique.

L'exemple le plus typique est celui des jugements d'adjudication; les art. 720 et 725 du C.G.I. prévoient l'assujétissement des jugements qui prononcent une adjudi-

de contrat supplémentaire passé en justice et le droit d'acte est exigible sur un pareil jugement.

Voilà toute une série d'hypothèses où l'on a étendu la perception du droit d'acte, et où l'on retrouve bien l'idée d'une intervention créatrice du juge. C'est cette idée qui justifie la perception du droit d'acte, en plus du droit qui peut être dû sur le jugement au titre de la taxe des frais de justice.

Remarquez d'ailleurs qu'aussi bien lorsqu'il s'agit du droit de titre que du droit d'acte, l'assujettissement à l'impôt résulte moins de la forme de l'acte que de son objet; il faut interroger le contenu du jugement pour déterminer s'il y a lieu à perception de l'impôt.

C.- Les actes extrajudiciaires.

Autrefois, pour cette catégorie d'actes, l'assujettissement à l'enregistrement était un principe. Aujourd'hui, depuis les réformes de décembre 1948, les actes extrajudiciaires occupent une place à part dans l'étude de l'assujettissement. Les actes extrajudiciaires sont pratiquement les actes et les exploits d'huissier.

Avant la réforme de 1948, les exploits et actes d'huissier étaient tous assujettis, en principe, à l'enregistrement dans un délai de rigueur; pour les exploits, il y avait cette particularité que l'accomplissement de la formalité était requis à peine de nullité de l'acte.

Depuis 1948, le principe se trouve renversé et les actes extra-judiciaires ne sont plus, en principe, soumis à l'enregistrement (art. 998). Néanmoins, la situation n'est pas toute simple et il convient de faire, avec l'art. 998, une distinction entre :

- les exploits d'huissier relatifs à une instance, et
- les exploits qui sont étrangers à toute instance judiciaire.

En ce qui concerne les exploits d'huissier relatifs à une instance, il y a aujourd'hui une franchise absolue de droit d'enregistrement; pour combler la moins-value qui devait en résulter pour le Trésor, on a procédé à un

<u>1.- Exploits re-</u> <u>latifs à une ins-</u> <u>tance : franchi-</u> <u>se absolue. :</u>	relèvement du droit proportionnel de condamnation et des droits fixes.
<u>2.- Exploits</u> <u>n'intéressant</u> <u>pas une instance.</u> <u>droit fixe de</u> <u>575 frs. :</u>	Au contraire, les <u>exploits d'huissier qui n'intéressent pas une instance judiciaire</u> donnent lieu à un droit fixe particulier, tenant lieu à la fois de droit d'enregistrement et de droit de timbre. C'est un impôt de nature hybride entre le timbre et l'enregistrement, d'où la place particulière occupée par l'art. 998 dans la codification fiscale, après l'enregistrement et le timbre, parce qu'il s'agit d'un impôt qui participe de la nature des deux précédents.

Pratiquement, ce droit fixe qui est de 575 Frs sera perçu sur les commandements inaugurant une procédure de saisie, sur les sommations, sur les procès-verbaux de saisie, sur les constats, tous actes d'huissier qui ont un caractère vraiment extrajudiciaire, qui sont étrangers à une instance, par opposition à des exploits tels qu'assignations, actes d'appel qui sont, au contraire, intégrés dans une instance judiciaire.

Pour la perception de ce droit fixe particulier, il faut que l'acte d'huissier soit présenté à la formalité et il doit y être présenté dans les dix jours.

Il arrive que des droits d'enregistrement proprement dits soient, par exception, exigibles sur certains exploits d'huissier, mais en quelque sorte comme droits de titre et non pas en raison de leur forme. Il en est ainsi lorsque, par son objet, l'acte d'huissier contient une convention ou une déclaration qui est assujettie à l'impôt d'enregistrement. "Sont assujettis les exploits autres que ceux relatifs à une instance... qui ne contiennent aucune disposition pouvant donner lieu au droit proportionnel ou au droit progressif d'enregistrement" (art. 998, al. I, disposition finale).

C'est le cas de l'exploit d'huissier dans lequel le bénéficiaire d'une promesse de vente manifeste au promettant son intention de lever l'option. Cet exploit qui monumente, en quelque sorte, la manifestation de volonté du bénéficiaire de la promesse transforme cette promesse de vente en vente.

A ce moment, l'option ayant été levée par la volonté du bénéficiaire, le contrat de vente se trouve formé, donc l'exploit d'huissier doit ici donner lieu au droit qui frappe les ventes.

On peut supposer aussi une reconnaissance de don manuel intervenue dans un acte d'huissier; les droits qui frappent cette reconnaissance seront, en pareil cas, exigibles, mais ce n'est plus la forme de l'acte qui est ici la cause de la perception du droit : c'est en réalité l'objet ; c'est à cause du contenu de l'exploit que celui-ci sera soumis à un droit d'enregistrement qui frappe, par leur nature, les conventions ou les déclarations dont il s'agit.

D.- Les actes administratifs.

On les mentionne ici pour mémoire, car le principe, depuis la réforme de 1948, c'est l'exemption pour les actes administratifs : art. 1004 : "Sont exemptés de la formalité de l'enregistrement tous les actes, arrêtés et décisions des autorités administratives autres que ceux dénommés dans l'art. 646, § 2, 3°, 4°, 5° et 12°".

C'est-à-dire que les actes administratifs ne sont plus de plein droit, assujettis à l'enregistrement en raison de leur forme administrative, mais qu'ils continuent à pouvoir donner lieu à la perception des droits d'enregistrement en raison de leur objet.

Par exemple, une commune prend en location un immeuble; au lieu de passer le bail devant notaire, elle le passe en la forme administrative : ce bail passé dans une telle forme est soumis à l'enregistrement comme tout bail écrit, en vertu de l'art. 646, II - 5°.-

Encore une fois, c'est l'objet de l'acte, et non sa forme, qui est la cause de la perception du droit.

§ 2.- Les actes assujettis à l'enregistrement en raison de leur objet.

Il n'y a pas ici à se préoccuper de la forme de l'acte :

Les Cours de Droit

Reproduction interdite

On ne considère : que ce soit un acte notarié ou un acte
ici que l'objet : sous seing privé, que ce soit un acte
de l'acte. : de greffe, ou un exploit d'huissier,
: dès lors que l'objet entre dans l'une
des prévisions du tarif, l'acte dont il
s'agit est soumis à l'enregistrement; ici l'objet est seul
retenu.

Intérêt en ce : Cet assujettissement en raison
qui concerne : de l'objet présente un intérêt tout
les actes s.s.p.: particulier en ce qui concerne les
actes sous seing privé. Pour les actes
notariés, il y a moins d'intérêt puisque,
par leur forme, ils sont déjà soumis à la formalité. Pour
les actes sous seing privé, au contraire, l'assujettissement
à la formalité est une question d'objet, une question de
contenu de l'acte. Il est donc nécessaire de procéder à
une analyse de l'acte litigieux pour savoir s'il est sou-
mis à l'enregistrement.

Variété de ces : Avant 1948, la situation, en ce qui
actes assujettis : concerne les actes sous seing privé, était
par leur objet. : assez simple, : tous les actes sous seing
Classement. : privé contenant des conventions synal-
lagmatiques étaient, de plein droit,
soumis à l'enregistrement. Mais la
réforme de 1948 a apporté ici des modifications assez consi-
dérables, et l'on ne peut plus répondre d'une façon aussi
simple à la question de savoir quels sont les actes que
leur objet assujettit à l'enregistrement.

L'art. 646 nous en donne une énumération que l'on peut
trouver assez peu rationnelle. On peut essayer d'en faire
un regroupement plus logique en les classant sous trois ru-
briques, sans y attacher, du reste, trop de rigidité. Il
y a en effet trois causes d'assujettissement à l'enregis-
trement :

- les affaires,
- la famille,
- les patrimoines collectifs.

A.- Les affaires.-

Nous allons trouver ici plusieurs variétés, qui répondent
à la même idée, d'actes assujettis à l'enregistrement en
raison de leur objet parce que cet objet intéresse la vie

Actes intéressant la vie des affaires (non commerciales). : des affaires, du moins la vie des affaires non commerciales, car le grand principe, c'est que les actes de commerce ne sont pas soumis à l'enregistrement. On peut inclure dans cette première rubrique :

I°.- Les mutations.

I.- Les mutations faites par un écrit s;s.p. : Les mutations, telles que nous les considérons ici, ne sont pas frappées par l'impôt d'enregistrement en tant que mutations : elles sont frappées en tant que contenues dans un acte, dans un écrit. Il s'agit des mutations contenues dans un acte écrit et, peut-on préciser, un acte écrit sous seing privé, parce que, s'il était notarié, il serait déjà soumis à l'enregistrement en raison de sa forme. Un écrit sous seing privé contenant une mutation est un acte sujet à enregistrement en raison de son objet.

Les mutations verbales sont également soumises à l'enregistrement, mais nous ne sommes plus dans le domaine des actes, nous sommes dans le domaine des mutations que nous retrouverons avec la section suivante.

Mutations de patrimoine à patrimoine. : Un des objets propres de l'impôt d'enregistrement est d'atteindre les mutations de patrimoine à patrimoine. Peu importe, de ce point de vue, si la mutation porte sur un immeuble ou sur un meuble, sur un meuble corporel ou sur un meuble incorporel; les mutations de fonds de commerce, les cessions de clientèle sont sujettes à l'enregistrement en raison de l'objet de l'acte.

Mutations de propriété ou d'usufruit, ou de jouissance. : Peu importe, d'autre part, s'il s'agit d'une mutation de propriété ou d'une mutation d'usufruit, d'une mutation d'usufruit ou d'une mutation de jouissance. Le Droit d'enregistrement distingue en effet : mutation de jouissance et mutation d'usufruit. La mutation de jouissance, c'est la mutation d'un droit personnel de jouissance sur un bien, tandis que l'usufruit est un droit réel. La mutation de

jouissance, c'est essentiellement le bail; c'est une mutation de la jouissance de l'immeuble sans création de droit réel, avec simplement création d'un droit personnel, d'un droit de créance du locataire contre le bailleur. La cession du droit à un bail, la cession du droit à une promesse de bail sont également des mutations de jouissance. Ces mutations de jouissance donnent lieu à l'enregistrement au même titre que les mutations de droits réels, propriété ou usufruit.

Il s'agit donc ici d'actes qui

Exclusion des : concernent la vie des affaires, des
actes de commerce s.s.p. de : affaires non commerciales, car les
mutation. : actes de commerce sont dispensés
 de l'enregistrement (art. 647) du
 moins s'ils ne sont pas constatés par
 acte notarié. Si un acte de commerce était constaté par
 un acte notarié, il serait sujet à l'enregistrement en
 raison de la forme de l'écrit. Mais un acte sous seing
 privé contenant une opération commerciale ne saurait
 être sujet à l'enregistrement, bien que l'opération commerciale
 se traduise par une mutation de propriété. Le type de l'acte
 de commerce, c'est la vente commerciale. La vente commerciale
 est bien une mutation de propriété, mais une mutation au
 titre des actes de commerce exemptés expressément de
 l'enregistrement par l'art. 647, afin de ne pas entraver
 le commerce.

Dans ce domaine des mutations, l'enregistrement a pour but de contrôler les mouvements de valeurs entre patrimoines privés. Il y a là quelque chose d'essentiel à la fonction même de l'institution.

2°.- Les marchés. (art. 646, N° 2).

Les marchés s'opposent aux mutations

2.- Marchés. : en ce qu'ils ne réalisent pas un transfert immédiat de patrimoine à patrimoine.

Ils peuvent être de plusieurs sortes :

Il y a les marchés-louages par exemple le marché qui est passé avec un entrepreneur, un constructeur ou un réparateur.

Il y a les marchés-ventes, qui ressemblent à des ventes, mais qui ne sont pas des ventes, les marchés de fournitures. Un marché de fournitures ne constitue pas une vente immédiate; c'est un contrat dans lequel le vendeur éventuel

a promis de vendre, dans l'avenir, suivant certaines modalités, des prestations futures, mais il n'y a pas, d'ores et déjà, mutation et c'est pourquoi il était nécessaire de frapper distinctement les marchés, car ils n'étaient pas compris, étant donné l'absence de mutation immédiate, dans l'appellation générique de mutation.

Les marchés sont soumis à l'enregistrement obligatoire en raison de l'objet. (C.G.I. art. 646 § 2).

Il y a ici encore des exonérations.
Exemptions de : Les marchés commerciaux de fournitures,
certaines marchés: qui ont un caractère d'actes de commerce, sont exemptés de l'enregistrement, au même titre que les ventes commerciales (art. 647).

D'autre part - et ici l'exemption est due à une raison de politique financière - les marchés et adjudications au rabais passés par le Trésor, les départements, les communes et les établissements publics - marchés de fournitures ou de travaux publics - ont été dispensés de la formalité et du droit proportionnel par un décret du 31 décembre 1954 (auparavant, V. art. 646.II.N° 12.C.G.I.).

3°.- L'assujettissement spécial, renforcé, des actes des marchands de biens (art. 646.I.).

Il s'agit des personnes qui font profession d'acheter des immeubles en gros pour les revendre en détail par lots. L'activité des marchands de biens est quelque peu suspecte à l'enregistrement. On les soupçonne notamment de vouloir dissimuler l'achat qu'ils font de certains immeubles pour leur propre compte sous les apparences d'un mandat de vente. Au lieu de présenter à la formalité son acte d'acquisition, puis plus tard des actes de revente au profit des personnes qui lui achèteraient en détail, le marchand de biens se ferait remettre par son vendeur un mandat de vendre, puis, quand il aurait trouvé des acheteurs au détail, il leur passerait la vente au nom de son mandant. Par ce système de mandat, il éviterait, si l'enregistrement n'y avait mis bon ordre, de payer un droit de mutation.

C'est pourquoi tous les actes se rattachant à la profession de marchand de biens sont assujettis à la formalité et même dans les 10 jours de leur date, au lieu du

délai ordinaire d'un mois (art. 646). Ceci traduit la méfiance de l'Administration à l'égard de cette catégorie de professionnels, méfiance qui apparaît également dans une autre mesure de nature préventive, celle d'après laquelle ceux qui veulent se livrer à l'activité de marchands de biens sont tenus de passer, auprès de l'Administration de l'Enregistrement, une déclaration préalable (C.G.I. art. 823).

B.- La famille.-

La famille, dans son statut patrimonial, intéresse l'enregistrement. L'assujettissement des actes à la formalité est ici en rapport avec les droits de mutation par décès, l'impôt qui frappe les successions. C'est pour assurer le contrôle de ces droits que certains actes sont, par mesure préventive, assujettis à la formalité.

Nous devons ici nous reporter à l'art. 646, II, où nous trouvons certains numéros qui se réfèrent à cette idée du statut patrimonial de la famille.

Ainsi, sont assujettis à l'enregistrement dans le délai d'un mois :

"6°.- Les actes portant acceptation ou répudiation de successions, legs ou communautés".

"7°.- Les certificats de propriété", exigés des héritiers lorsque le de cujus a laissé des titres nominatifs ou un livret de caisse d'épargne.

"8°.- Les inventaires..."

"9°.- tous les actes ou écrits constatant la nature, la consistance ou la valeur des biens appartenant à chacun des époux lors de la célébration du mariage".

Il ne s'agit pas du contrat de mariage en tant qu'il peut énumérer les apports des époux, la consistance de leur fortune; le contrat de mariage est déjà assujetti à l'enregistrement à un autre titre puisque c'est obligatoirement un acte notarié, donc assujetti à l'enregistrement en raison de sa forme. Entre les deux guerres, la pratique s'était établie que les époux constatent la nature, la valeur des biens qu'ils apportaient en mariage, non point dans le contrat de mariage, afin d'éviter la perception des droits d'enregistrement, mais dans un acte sous seing privé indépendant du contrat de mariage. Par là ils se ménageaient une preuve de leur reprise mobilière éventuelle (dont on sait l'utilité sous les régimes de séparation de biens et

de communauté réduite aux acquêts) sans avoir à payer de droits d'enregistrement. Pour couper court à cette pratique, la loi fiscale est venue assujettir à la formalité ces actes sous seing privé destinés à constater la nature, la consistance et la valeur des apports des époux au jour du mariage.

Enfin, certains actes qui sont assujettis à la formalité obligatoirement y sont assujettis parce qu'ils intéressent des patrimoines collectifs. Ce sont les actes qui concernent :

C.- Les sociétés et les indivisions.

Dans ces patrimoines collectifs, soit patrimoines de personnes morales, soit patrimoines tenus en indivision, en copropriété, il y a des sortes de réservoirs de richesse qui intéressent au premier chef l'Administration de l'Enregistrement, puisque les droits d'enregistrement sont, pour partie, un impôt sur la fortune, un impôt sur la richesse.

C'est ainsi que sont assujettis à l'enregistrement, (art. 646, II) "10° tous les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital". Ces actes, même sous seing privé, sont obligatoirement soumis à l'enregistrement en raison de leur objet, parce qu'il s'agit là du contrôle des mouvements de valeurs concernant le patrimoine des personnes morales, et l'enregistrement veut avoir un droit de regard sur ces patrimoines.

De même "II°.- les actes constatant un partage de biens meubles ou immeubles, à quelque titre que ce soit", même s'il s'agit d'un acte de partage sous seing privé, sont soumis obligatoirement à l'enregistrement. Le partage est lié à la dévolution successorale, et l'Enregistrement a le contrôle des dévolutions successorales, en vue de la perception des droits de mutation par décès.

§ 3.- Actes assujettis à l'enregistrement
en raison de leur usage.

L'idée générale est la suivante :

L'usage ultérieur : - Un acte qui n'est pas assujetti à l'enregistrement par lui-même, qui d'un acte non assujetti dans un acte assujetti peut rendre l'enregistrement du premier obligatoire.

: l'enregistrement par lui-même, qui n'y est assujetti ni par sa forme, ni par son objet, peut y devenir sujet, obligatoirement, en raison de l'usage ultérieur qui en est fait. En effet, s'il en est fait usage dans un acte qui, lui, est assujetti, à l'enregistrement, cet usage va retentir sur sa condition et le soumettre obligatoirement à la formalité.

Les théories de l'usage et des actes en conséquence. : Sous l'empire de la loi de frimaire, An VII, s'étaient développées des théories qui étaient classiques en matière d'enregistrement : la théorie dite de l'usage des actes, la théorie dite des actes passés en conséquence, c'est-à-dire des actes passés en conséquence d'autres actes. Aujourd'hui encore, la rubrique de l'art. 809 du C.G.I. est ainsi conçue : "Actes en conséquence".

Tous les actes dont il était fait usage, soit en justice, soit dans un acte public, spécialement un acte notarié, soit devant une autorité administrative, devraient être obligatoirement enregistrés avant cet usage, lors même que par leur forme ou par leur objet, en eux-mêmes, ils n'auraient pas été soumis obligatoirement à la formalité.

Leur fondement : Le fondement de ces théories, c'était que l'acte dont il était fait ainsi usage, soit dans un acte notarié, soit dans une instance judiciaire, prenait, dans une certaine mesure, les caractères d'un acte notarié ou judiciaire. Il empruntait en quelque sorte les caractères juridiques de son contenant, et, dès lors, il pouvait sembler juste de faire payer aux parties la protection de l'acte public, la protection du jugement qui, désormais, allait être conférée au premier acte.

Les réformes de 1948 ont enlevé à
La réforme de : ces théories classiques de l'usage et des
 1948 leur a : actes en conséquence une part importante
 enlevé une gran- : de leur intérêt. Il n'y a pas abolition
 de partie de : complète de ces théories; il en subsis-
leur importance. : te des traces dans les art. 647, 809
 et suivants du Code Général des Impôts,
 mais elles n'ont plus l'importance passée, et même ce qu'on
 en a laissé subsister n'a plus la même signification, le
 même fondement qu'autrefois.

En effet, aujourd'hui, en général, ces théories de
 l'usage et des actes en conséquence ne concernent plus
 que des actes déjà assujettis par eux-mêmes, dans un délai
 de rigueur, à la formalité. L'usage, pour ces actes, n'a
 plus d'autre rôle que de constituer un fait générateur
 accessoire, subsidiaire, un moyen de déceler les actes
 qui avaient antérieurement échappé à l'impôt. Il s'agit
 d'actes qui, en eux-mêmes, auraient dû être enregistrés,
 et qui ne l'ont pas été. Si, ultérieurement, il en est
 fait usage dans un acte enregistré, ce sera pour l'Ad-
 ministration une bonne occasion de déceler la fraude et
 de percevoir les droits qui ne l'ont pas été alors qu'ils
 auraient dû l'être.

On peut, néanmoins, continuer à distinguer, comme avant
 1948, l'usage dans un acte public et l'usage en justice,
 mais auparavant il faut essayer de déterminer - et c'est
 là une notion commune aux deux hypothèses - ce qu'est
 exactement l'usage au point de vue du droit de l'enregis-
 trement.

A.- La notion fiscale de l'usage d'un acte.

Le mot "usage" est ici employé avec une acception
 technique qu'il convient de préciser.

Il n'y a pas usage, admet-on d'une
 façon constante, lorsqu'un acte non
Cas où il n'y :
 a pas usage : : enregistré est mentionné dans un
 mention de l'ac- : autre acte obligatoirement sujet à en-
 te à titre dé- : registrement et enregistré, si cette
nonciatif. : mention n'a qu'un caractère documentaire,
 descriptif, énonciatif.

Par exemple, un notaire mentionne
 dans un inventaire - qui est soumis à l'enregistrement et
 qui sera effectivement enregistré - l'existence d'un certain



nombre de papiers sous seing privé qui n'ont pas été enregistrés, et qui (nous nous plaçons après les réformes de 1948) sont assujettis à l'enregistrement. Il n'y a pas là, cependant "usage", au sens du Droit fiscal, de ces actes sous seing privé, entraînant pour eux la perception de l'impôt, parce que le notaire se borne, en pareil cas, à énoncer l'existence de ces actes à titre descriptif, documentaire; il n'essaie pas d'en retirer, pour sa partie, une utilité juridique.

L'usage indirect: Il n'y a pas non plus usage entraînant la perception des droits d'enregistrement lorsque l'usage est indirect, médiat, lorsque l'acte en cause n'est utilisé que par l'intermédiaire d'un autre acte qui, lui, a été enregistré.

Anéantissement: Il n'y a pas non plus usage entraînant l'assujétissement lorsqu'il s'agit de l'acte. : non pas de retirer l'utilité juridique d'un acte antérieur, mais de la supprimer : supprimer, ce n'est pas utiliser, Un notaire dresse une quittance globale où sont mentionnées des quittances partielles, qui de ce fait vont être anéanties. Ce n'est pas les utiliser que de les anéantir et en conséquence ces quittances antérieures ne seront pas nécessairement assujetties à l'impôt par le seul fait que le notaire en a fait mention, pour les supprimer, dans la quittance globale qu'il a dressée par la suite.

Cas où il y a usage: Au contraire, il y aura usage entraînant la perception de l'impôt lorsqu'un acte sera produit en justice par un plaideur à l'appui de sa prétention, même si c'est devant des experts nommés par le tribunal; il y a alors utilisation dans une instance de l'acte antérieur et cette utilisation entraîne l'assujétissement à la formalité.

De même, il y a usage lorsque l'acte dont s'agit est utilisé dans un acte de garantie ou de constatation. Un acte sous seing privé créant une obligation n'a pas été enregistré alors qu'il aurait dû l'être (avant la réforme de 1948); par la suite on dresse un acte notarié de cautionnement pour garantir l'exécution de cette obligation; dans ce cas on utilise l'acte sous seing privé, on en fait "usage",

de telle sorte que l'impôt est dû; l'acte notarié ici apparaît comme un acte de garantie de l'acte sous seing privé antérieur.

Ou encore un acte notarié constate la transmission d'un droit (cession d'une créance) résultant d'un acte antérieur sous seing privé qui aurait dû être enregistré et qui ne l'a pas été. Il y a usage, et il y a lieu à perception de l'impôt.

De même, dans un acte de vente d'immeuble, le notaire commence par dresser une origine de propriété et, dans la chaîne des transmissions, il est amené à mentionner, à l'appui de son origine de propriété, un acte de partage sous seing privé qui n'a pas été enregistré; ce faisant il fait usage de l'acte sous seing privé dont s'agit et cet usage va entraîner l'assujettissement de ce partage.

Pour synthétiser, comment définir
Définition de : l'usage considéré ici comme le fait
l'usage. : générateur de l'impôt ?

Il y a usage lorsqu'on tire d'un acte antérieur une induction active, ou lorsque l'acte antérieur est le principe et la base de l'acte présent. Pour la Cour de Cassation, il y a usage lorsque la production de l'acte antérieur est faite dans un but et au soutien d'un intérêt, en vue duquel une partie a jugé utile de s'en servir (Ch. civ. 7.5.1901.3.1903.1.97 - D.1905.1.497). Il n'est pas besoin, ajoute-t-on, pour qu'il y ait usage dans ce sens, que l'acte en question soit matériellement représenté; il suffit que l'un des plaideurs fonde son action sur le contenu juridique de l'acte antérieur ou qu'il demande au juge d'en déterminer le sens, d'en déduire les effets, lors même qu'il ne le représente pas matériellement. Il peut y avoir usage implicite (Ch. civ. 23.1.1884.D.1884.1.348).

Faire usage d'un acte, c'est en déduire des conséquences juridiques telles, qu'il apparaisse comme un des éléments de l'acte qui sera dressé en conséquence ou comme l'un des soutiens de la défense en justice.

Pour résumer davantage, nous dirons que faire usage de l'acte, au sens du Droit d'enregistrement, c'est en retirer une utilité juridique quelconque - quelconque, mais juridique

B.- Usage d'un acte dans un acte public.

Par actes publics, nous devons entendre ici les actes reçus par les différentes espèces d'officiers publics (notaire

Que doit-on entendre par "actes publics" ? : huissier, greffier, avoué, commissaire-priseur, etc...); également par les autorités administratives (préfet, maires) agissant dans l'exercice de leur pouvoir de gestion. En ce qui concerne les greffiers, l'usage n'est envisagé que par rapport aux actes de greffe proprement dits et non pas par rapport aux jugements : ceux-ci, sans doute, sont monumentés par les greffiers, mais, en réalité, ils émanent du juge et entrent dans la seconde hypothèse (l'usage des actes en justice).

Dans deux cas, il peut être fait usage d'un acte par un acte public postérieur :

I.- Acte public passé en conséquence d'un acte sous-seing privé (ou, en inversant, on peut dire qu'il est fait usage de l'acte sous seing privé dans un acte public).

De deux choses l'une : ou cet acte sous seing privé n'était pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, compte tenu de sa forme ou de son objet; ou bien cet acte sous seing privé était soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

a) L'acte sous seing privé n'était pas soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé.

Dans ce cas, depuis les réformes de 1948, l'usage de cet acte sous seing privé n'est plus en principe une cause d'assujettissement à l'impôt. Il y a là un renversement du principe antérieur à la loi de 1948; précédemment, le seul fait d'avoir utilisé cet acte sous seing privé, qui en lui-même n'était pas assujetti, le faisait assujettir à l'enregistrement.

Mais ce principe du non assujettissement comporte une exception importante et pour laquelle survit par conséquent la vieille théorie de l'usage telle qu'elle fonctionnait avant 1948 : il s'agit des actes de commerce. Les actes

à moins que ce ne soit un acte de commerce. de commerce ne sont pas par eux-mêmes, par leur objet, assujettis à l'enregistrement, mais si l'on dresse un acte notarié en conséquence d'un acte de commerce, cet usage de l'acte de commerce, dispensé d'enregistrement par lui-même, va l'assujettir à l'enregistrement (C.G.I., art. 647).

b) L'acte sous seing privé était soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, c'était l'un de ces actes qui, par eux-mêmes, sont enregistrables dans un délai de rigueur. S'il en est fait usage dans un acte public,

il doit a fortiori être assujetti à l'enregistrement. L'usage dans l'acte public postérieur est pour cet acte sous seing privé une cause de perception, un fait générateur secondaire qui vient doubler celui qui existait du fait de la nature même de l'acte.

L'assujettissement par l'usage a d'ailleurs une autre conséquence, c'est que l'on ne pourra pas enregistrer l'acte qui en fait usage sans enregistrer en même temps l'acte antérieur, lors même que l'on serait encore dans les délais en ce qui concerne le premier acte.

Un acte public est dressé en conséquence d'un acte pour lequel l'art. 646 impartissait un délai d'un mois en vue d'accomplir l'obligation d'enregistrement. On ne peut pas enregistrer l'acte notarié sans enregistrer en même temps l'acte antérieur, lors même que le délai d'un mois qui court depuis la passation du premier acte n'est pas encore expiré.

Mesures prises pour assurer l'exécution de cette obligation: Pour ramener à exécution cette obligation, les art. 809, al. 3 et 811 prévoient certaines mesures : L'acte sous seing privé, premier en date, pourra être annexé à l'acte public et présenté à la formalité en même temps que lui. Si on est encore dans les délais pour le premier acte, les choses se passeront ainsi très régulièrement.

Si l'acte sous seing privé, premier en date, a déjà été enregistré, l'acte public dressé en conséquence doit contenir la mention de cet enregistrement antérieur. L'effet indirect, c'est que, si, au contraire, l'enregistrement

n'a pas eu lieu, l'absence de cette mention dans l'acte public dressé en conséquence et présenté à l'enregistrement, révélera l'omission au receveur, lequel pourra alors réclamer les droits, sans préjudice des pénalités.

2.- Acte public passé en conséquence d'un autre acte public.

Il y a utilisation, dans un acte public, d'un acte public antérieur. L'officier public ne peut utiliser l'acte public antérieur que s'il a été préalablement enregistré. Il faut donc commencer par faire enregistrer le premier acte avant de l'utiliser dans le second.

Toutefois, si les deux actes publics sont reçus par le même notaire et que le délai d'enregistrement ne soit pas encore expiré pour le premier, il n'est pas nécessaire de faire deux présentations successives au Bureau de l'Enregistrement : le notaire pourra présenter ensemble les deux actes, pourvu que l'on soit encore dans les délais quant à l'acte premier en date.

C.- Usage d'un acte en justice.-

Avant 1948, la théorie de l'usage des actes en justice allait très loin. Suivant le Code de l'Enregistrement de 1934, il était interdit aux juges de rendre aucun jugement sur des actes qui n'auraient pas été d'abord enregistrés, lors même que ces actes, par leur forme ou leur objet, n'étaient pas assujettis à l'enregistrement. Par exemple, dans un procès en recherche de paternité, il fallait enregistrer toutes les lettres-missives produites par les plaideurs à l'appui de leurs prétentions. Pour imposer le respect de ces prescriptions, le Code de l'Enregistrement de 1934 imposait au juge d'ordonner le dépôt au greffe de tous les écrits, de tous les actes dont il était fait usage dans l'instance en vue de leur enregistrement, toutes les fois qu'ils n'avaient pas déjà été enregistrés. Les juges étaient même déclarés personnellement responsables en cas d'infraction; responsabilité qui n'a d'ailleurs jamais été mise en oeuvre par l'Administration

de l'Enregistrement.

Cette conception très rigoureuse de
Cette rigueur : l'usage des actes en justice a disparu
a disparu. : avec la réforme fiscale de 1948.

Aujourd'hui, la situation est assez comparable à celle qui existe en ce qui concerne l'usage des actes dans un acte public postérieur, et il y a lieu de distinguer suivant que l'acte premier en date était, par lui-même, dispensé d'enregistrement dans un délai de rigueur, ou, au contraire, soumis à l'enregistrement dans un tel délai.

I. - Actes non soumis à enregistrement dans un délai de rigueur.

Depuis 1948, le principe est que
a) L'acte n'é- : l'usage en justice d'un tel acte n'a
tait pas assujet- : plus d'effet propre, n'est plus une
ti. Il ne l'est : cause de perception de l'impôt.
pas davantage. :

Ce principe comporte une exception, d'ailleurs symétrique de celle qui concerne les actes de commerce : les droits s'agisse de mar- : sont perçus lorsqu'un jugement portant
chés. : condamnation ou reconnaissance inter-
 vient sur des marchés et des traités qui constituent des actes de commerce. Par conséquent, en ce qui concerne les actes de commerce, l'ancienne théorie de l'usage des actes en justice subsiste. Ces actes de commerce qui n'avaient pas à être enregistrés vont devoir l'être maintenant, parce qu'il en a été fait usage en justice. Toutefois, par une atténuation aux solutions anciennes, les droits seront perçus seulement lors du jugement de condamnation et dans la mesure de la condamnation. Il ne suffit pas que ces actes de commerce soient produits en justice; il faut qu'une condamnation intervienne sur leur base. Les juges peuvent d'ailleurs statuer sans enregistrement préalable, mais, la condamnation une fois intervenue, les droits d'enregistrement seront exigibles sur ces actes de commerce qui jusque-là en avaient été dispensés.

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

Les juges peuvent statuer sur ces
 2.- L'acte était actes non enregistrés sans avoir à en
 assujetti dans : ordonner le dépôt au greffe, même si
un délai. : le délai est expiré. Il y a sur ce point
 une atténuation à la théorie de l'usage
 telle qu'elle fonctionnait avant 1948.

Seulement, s'il y a eu violation de la loi, omission,
 elle va apparaître car lorsque l'enregistrement a eu lieu,
 le juge doit le mentionner. Son silence révèle donc l'omis-
 sion, que le receveur constatera lors de la présentation
 du jugement à la formalité.

Et, afin de mieux assurer ce contrôle
Moyen de contrô: du receveur, l'art. 1989, al. 2 du
le. : Code général des Impôts prescrit qu'après
 le jugement le dossier doit rester à la
 disposition de la Régie pendant 15 jours. Le receveur de
 l'Enregistrement aura ainsi le temps de rechercher à tra-
 vers le dossier les actes qui auraient dû être enregistrés
 et qui ne l'ont pas été.

Par conséquent, l'usage d'un acte en justice va être
 une occasion de perception de l'impôt, mais seulement pour
 les actes qui par leur nature étaient déjà soumis à l'en-
 registrement. L'usage n'est plus, par lui-même, un fait
 générateur principal de l'impôt; il n'est qu'un fait généra-
 teur secondaire, qu'un moyen de rattraper un acte qui n'a
 pas été enregistré régulièrement en temps voulu.

+++++ Section III.

+++++

+++++ Les mutations.

+++++

Définition : Constitue une mutation, au sens
 technique du Droit de l'Enregistrement,
 toute transmission d'un patrimoine à
un autre, soit d'un droit réel (propriété, usufruit, servi-
 tude), soit d'un droit de jouissance ne constituant pas
 un droit réel. (Nous avons déjà rencontré cette notion de

mutation de jouissance, dont le type est le bail).

Pratiquement donc, les mutations ce sont les ventes, les donations, les dévolutions successorales ab intestat, les cessions d'usufruit, les baux à loyer ou à ferme, les mises en gérance libre de fonds de commerce, etc... Mais des classifications plus précises sont nécessaires.

D'autre part, certaines variétés particulières de mutations (mutations verbales, dons manuels) donnent lieu à des difficultés juridiques, qui demandent un examen plus attentif.

§ I.- Classification des mutations.

On songe aux classifications des modes d'acquérir en droit civil. Cependant, les classifications de l'enregistrement témoignent du particularisme du droit fiscal. Elles tiennent compte de l'objet, de la cause et de la forme des mutations.

A.- Classification suivant l'objet de la mutation.

Cette classification considère trois objets possibles : propriété, usufruit, jouissance. Ce ne sont pas là tous les droits qui, selon les civilistes, peuvent appartenir aux individus sur une chose. Le droit de l'enregistrement, pour compléter, procède à des assimilations. Il faut bien comprendre que cette assimilation concerne l'assujettissement à la formalité, mais non pas nécessairement le tarif applicable (ni les méthodes d'évaluation).

a) Mutations de propriété. On entend par là non seulement les mutations du droit réel de propriété, mais aussi les mutations portant sur tous droits réels autres que l'usufruit, telles les constitutions de servitudes, d'hypothèques ou de nantissements.

Constitue encore une mutation de propriété, la mutation qui ne porte que sur la nue-propriété, c'est-à-dire la vente ou la donation d'un bien avec réserve d'usufruit; les droits seront évidemment moins élevés s'il ne s'agit que

d'une nue-propriété, mais au point de vue de l'assujettissement à la formalité, on considère que lorsque la loi parle de mutations de propriété, elle vise aussi les mutations de nue-propriété. L'idée de mutation de propriété est donc large et déborde le sens étroit qu'on serait tenté de lui donner d'après la définition du Droit civil.

b) Mutations d'usufruit. On réserve cette notion aux transmissions qui portent sur l'usufruit au sens précis que le Droit civil donne à ce terme, usufruit résultant d'une convention ou de la loi, par exemple l'usufruit légal du conjoint survivant.

c) Mutations de jouissance : Ce sont pratiquement les baux que la loi fiscale a visés sous ce terme. Dans la définition que donne du bail l'art. 1709 du Code civil, il y a d'ailleurs le verbe "jouir".

La mutation de jouissance se définit comme la concession de la faculté de jouir d'un bien, sans qu'il y ait transmission de droit réel. C'est ce qui distingue la jouissance de l'usufruit qui est, lui aussi, un droit de jouissance, mais qui est un droit réel.

On observera que l'Enregistrement, plus réaliste que le droit civil, voit dans le bail quelque chose d'autre qu'un contrat, et sinon un droit réel, du moins un droit en relation avec la chose, droit dont la création est une mutation.

Rentrent encore dans la notion fiscale de mutation de jouissance la mise en gérance libre d'un fonds de commerce, le prêt à usage.

Au contraire, le bail emphytéotique est considéré par la loi fiscale, parce qu'il emporte création d'un droit réel au point de vue de l'exigibilité du droit, comme une mutation de propriété. (au point de vue du tarif applicable, il y a, au contraire, assimilation au bail. cf. décret du 20 mai 1955, art. 20).

B.- Classification suivant la cause de la mutation.

On peut également classer les mutations suivant la cause de la transmission, et de ce point de vue on distinguera, dans la loi fiscale : les mutations entre vifs et les mutations par décès (soit ab intestat, soit legs) ou encore les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit.

Dans la catégorie des mutations à titre gratuit, qui représentent l'exception, la notion de mutation à titre onéreux étant la catégorie de principe, on fera entrer les donations, les dons manuels, et les mutations par décès, soit testamentaires, soit ab intestat. Dans la classification du Droit civil, on n'a pas l'habitude de réserver une place à la succession ab intestat parmi les actes à titre gratuit, parce qu'on considère que la dévolution successorale ab intestat n'est pas un acte mais bien un fait, de telle sorte qu'elle échappe à la notion d'acte et à la distinction entre actes à titre onéreux et actes à titre gratuit; elle est un fait et le résultat d'un mécanisme purement légal, tandis que la notion d'acte implique une manifestation de la volonté privée. Dans la classification du Droit fiscal, la succession ab intestat prend place dans les mutations à titre gratuit.

Des intérêts pratiques considé-

<u>Intérêts de la distinction entre mutations à titre onéreux et à titre gratuit.</u>	: rables s'attachent à cette distinction des mutations à titre onéreux et des mutations à titre gratuit.
et à titre gratuit.	: 1°. Pour les premières, l'impôt d'enregistrement se présente comme un impôt proportionnel, au sens de la théorie fiscale, c'est-à-dire non progressif, et comme un impôt objectif parce qu'il est établi suivant la nature du bien transmis ou de l'acte. L'impôt variera suivant qu'il s'agit de la mutation d'un immeuble ou d'un meuble, et également suivant qu'il s'agit d'une vente ou d'un bail.

Quand il s'agit de mutations à titre gratuit, l'impôt est progressif; il croît au fur et à mesure qu'on atteint des tranches de capital plus élevées; il est personnel, parce qu'il tient compte de la situation personnelle des individus, notamment de la situation de famille, soit du disposant, du de cujus, soit du gratifié, de l'héritier. En revanche, il est en général indépendant de la nature du bien transmis, il n'est pas objectif.

2°.- Une loi du 30 juin 1956, art. 1er, a institué une taxe spéciale sur les biens transmis à titre gratuit, (elle est destinée à financer le Fonds national de solidarité). Un décret du 6.7.1956 en règle les modalités

d'application. La taxe spéciale est acquittée lors de l'enregistrement de la donation ou de la déclaration de mutation par décès, et les garanties, exemptions et pénalités déjà prévues en matière de mutations à titre gratuit lui sont de plus applicables; plus généralement, il faut lui étendre, sauf incompatibilité, toutes les règles relatives aux mutations à titre gratuit.

Il existe une exonération de la taxe quand l'actif de la donation ou succession n'excède pas 2 millions.

Le tarif est le suivant :

1 %	sur la tranche n'excédant pas 2 millions,
2 %	" comprise entre 2 et 3 millions,
3 %	" " 3 et 4 "
4 %	" " 4 et 5 "
5 %	sur la tranche excédant 5 millions.

C.- Classification suivant la forme de la mutation.

On divise également les mutations suyant leur forme : on distingue les mutations qui sont constatées par un acte instrumentaire, et les mutations qui ne sont pas constatées par un acte et qu'on appelle mutations verbales.

La mutation verbale, au sens de la loi d'enregistrement, est une mutation qui n'est constatée par aucun écrit; ce n'est pas nécessairement une mutation résultant d'un acte juridique, d'une convention conclue verbis. Par exemple, la succession ab intestat, dans la terminologie fiscale, est une mutation verbale parce qu'elle n'est pas constatée par écrit.

Les mutations verbales supposent, au point de vue de la formalité, une déclaration. On ne peut pas procéder en effet à l'enregistrement d'une telle mutation puisqu'elle n'est pas constatée par un écrit. Pour donner lieu à la formalité, il faut donc que les intéressés fassent une déclaration.

Nous n'avons à étudier dans cette section consacrée aux mutations assujetties à l'enregistrement, que les mutations verbales, les mutations constatées par un acte instrumentaire ayant été déjà étudiées en tant qu'actes. Ici, le fait générateur de l'impôt c'est directement, en l'état pur, la mutation (non constatée par un écrit).

Ces mutations verbales donnent lieu à une théorie générale qui est classique, mais un cas particulier s'en détache en raison de son importance, c'est le cas du don manuel. Nous allons donc considérer en deux paragraphes :

1/ La théorie générale des mutations verbales; 2/ le cas particulier des dons manuels.

§ 2.- Théorie générale des mutations verbales.

L'assujettissement à l'enregistrement de la mutation verbale suppose donc une déclaration des intéressés.

Ce système de la déclaration prête à critique parce qu'il incite le redevable à minimiser les sommes qu'il déclare et oblige, de ce fait, à un contrôle qui fait tout de suite apparaître le spectre de l'inquisition fiscale.

Aussi comprend-on que la Révolution, par réaction contre l'Ancien Régime, le-
Extension pro- : gressive de : quel avait pratiqué ce système de la
l'assouplisse- : déclaration contrôlée pour le centième
ment des muta- : denier, ait commencé par exonérer les
tions verbales. : mutations verbales. Il fallut que se ma-
nifestassent d'impérieux besoins finan-
ciers pour revenir bien vite sur ce libéralisme. Ce fut
l'objet de la loi du 22 frimaire an II qui vint assujettir,
timidement d'ailleurs, à l'enregistrement, certaines
mutations verbales, au sens de la loi fiscale, les mutations
par décès.

Pour elles, le système de la décl-
An VII : muta- : ration pouvait se faire admettre plus
tions par décès : facilement, parce que la dévolution
successorale ab intestat s'extériorise :
c'est une mutation qui ne reste pas secrète. L'héritier
se substitue au de cujus dans la propriété ou la jouissan-
ce de tel ou tel bien; le fait du décès est notoire. La
visibilité de la mutation rendait donc plus facilement
admissible l'assujettissement à l'enregistrement.

En l'An IX, l'assujettissement des
An IX : muta- : mutations non constatées par écrit fut
tions entre vifs: étendu aux mutations entre vifs d'immeubles.
d'immeubles. : (loi du 27 ventôse an IX). Elles sont en
effet plus faciles à saisir et plus
notoires que les mutations entre vifs de meubles. La visi-
bilité de la mutation là encore a fait plus facilement admettre
l'assujettissement.

Au lendemain de la guerre de 1870, 1871 : les baux : devant la nécessité de trouver de verbaux. : nouvelles ressources financières, l'assujettissement à l'enregistrement est étendu aux mutations de jouissance d'immeubles, pratiquement les baux. Ceci tient aussi sans doute au changement qui s'était produit au cours du XIXème siècle dans les usages en matière de baux; le bail verbal s'était alors beaucoup répandu. La loi du 23 août 1871 tira les conséquences de ce changement en assujettissant les baux verbaux à l'enregistrement.

Puis une loi du 28 février 1872 1872 : mutations : vint assujettir à l'enregistrement de fonds de com- : les mutations verbales à titre onéreux merce. : de fonds de commerce. C'est même avec cette loi d'enregistrement que le fonds de commerce entra dans notre législation. Ici encore on peut dire, qu'il s'agisse des baux ou des mutations de fonds de commerce, qu'une certaine extériorité de la mutation rend plus facilement admissible son assujettissement.

Cette idée de visibilité dans Autres exten- : l'assujettissement de la mutation, sions en 1925- : on la retrouve dans notre Droit moderne : 1943. : en 1925, on assujettit à l'enregistrement les cessions verbales de droit au bail, et, en 1943, les prorogations légales de baux.

Cet historique montre que le domaine de l'assujettissement des mutations verbales s'est constamment étendu et dans l'état actuel de notre Droit positif, représenté par les art. 648 et suivants du Code Général des Impôts, le système de la déclaration contrôlée est largement utilisé. Pour l'étudier il y a lieu de distinguer :

- d'une part, les mutations par décès,
- d'autre part, les conventions verbales.

A.- Les mutations par décès.

Le principe de : Leur assujettissement est le plus ancien; traditionnellement les l'assujettisse- : mutations par décès sont assujetties ment. : à la formalité. Ceci est d'ailleurs en contradiction avec l'idée, assez répandue

dans la doctrine de l'enregistrement, selon laquelle les mutations légales de valeurs - et la mutation par décès, du moins lorsqu'elle se fait ab intestat, en est bien une puisqu'elle s'opère par le seul effet de la loi - ne devraient pas être assujetties à l'enregistrement. On a vu, dans ce caractère légal de certains mouvements, un principe de dispense d'impôt. Tel n'est pas pourtant le cas pour la dévolution successorale ab intestat; les mutations par décès sont assujetties à la formalité et à des droits progressifs; ce sont même les droits progressifs les plus importants de notre tarif fiscal puisqu'ils peuvent atteindre jusqu'à 50 % de la valeur des biens transmis.

C'est par le mécanisme des déclarations contrôlées qu'est assurée la perception de l'impôt dans cette hypothèse. Les héritiers ou légataires ont l'obligation de faire la déclaration de la succession dans les six mois du décès (art. 66I et suiv.)

Alors qu'en droit civil n'est héritier qui veut, que la succession doit être acceptée, en droit fiscal les héritiers désignés par la loi successorale sont présumés acceptants. La Régie n'a donc pas à faire la preuve de l'acceptation de la succession, ou du legs par l'héritier ou le légataire, c'est aux héritiers de faire la preuve qu'ils ne recueillent pas la succession; ils sont présumés acceptants sauf à eux à faire la preuve contraire.

Sur ce point, la jurisprudence fiscale est en opposition avec la jurisprudence civile d'après laquelle l'héritier qui ne se présente pas à la succession est présumé y avoir renoncé au bout de trente ans. Le Droit civil, dans le doute, décide dans le sens de la renonciation; le Droit fiscal présume l'acceptation. Il y a ici discordance, du moins en apparence, entre les deux jurisprudences.

B.- Les conventions verbales.

Les conventions verbales comportant mutation ne sont pas, en principe, assujetties à la formalité; mais ce principe n'est guère ici que théorique; il est littéralement rongé par les exceptions.

Il faut ici distinguer souvent la nature des biens suivant qu'il s'agit d'immeubles et de certains meubles incorporels qui y sont assimilés ou de meubles corporels.

a) Pour les mutations de la première catégorie,

de l'entrée en possession. La loi retient donc ici le critère de la visibilité extérieure; c'est un fait perceptible du dehors qui constitue le départ du délai de rigueur. Il ne pouvait d'ailleurs être question pour ces mutations verbales de retenir la date de la convention, car cette convention n'étant pas constatée par un écrit, il y aurait la plus grande incertitude sur le point de départ du délai, tandis que l'entrée en possession est un fait que l'enregistrement pourra démontrer par les modes de preuve (présomptions) qui sont compatibles avec la procédure écrite suivie en la matière. C'est ce fait qui est retenu comme point de départ du délai d'un mois imparti pour la formalité.

Quand il s'agit de mutations de
Mutations de : jouissance, c'est-à-dire de baux verbaux,
jouissance - : la situation est un peu différente, tout
Baux. : au moins quant aux règles de perception de
l'impôt. Aux termes de l'art. 649, "les mutations verbales de jouissance de biens immeubles font l'objet, par le bailleur, de déclarations détaillées et estimatives". "La forme et le délai de départ de ces déclarations ainsi que sont fixés par arrêté du ministre des finances". A l'heure actuelle, ces déclarations doivent être faites tous les ans dans les trois premiers mois de l'année.

b) Pour les mutations verbales de biens meubles, autres que les meubles incorporels que la loi
b) Mutations de : fiscale assimile aux immeubles (fonds
meubles. : de commerce, clientèle, droit au bail),
le principe est inversé : c'est le non-assujettissement. Il en est ainsi essentiellement pour les ventes de meubles corporels. Si ces ventes sont constatées par écrit, elles sont assujetties à l'enregistrement en tant qu'actes, mais si elles ont lieu verbalement, sans acte écrit, elles sont dispensées de l'enregistrement.

Il en est également ainsi pour les cessions de meubles incorporels, autres que les fonds de commerce et les meubles incorporels déjà cités, notamment les cessions de créances. Si une cession de créance est constatée dans un acte, elle pourra être assujettie à l'enregistrement en tant qu'acte (art. 729) mais la mutation verbale de créance en tant que telle n'est pas assujettie.



Les cessions de titres, de valeurs mobilières qui ont lieu en bourse ne sont pas non plus assujetties à l'enregistrement, car la vente en bourse est une mutation verbale. En revanche il y a un impôt sur les opérations de bourse.

Les dons manuels enfin, qui sont des mutations verbales, ne sont pas assujettis à l'enregistrement, mais en raison de leur importance, ils ont donné lieu à un régime particulier.

§ 3.- Régime particulier des dons manuels.

La notion de don : Le don manuel est une donation de meubles corporels, - de meubles soumis manuel. Le problème de sa validité : à la règle : "En fait de meubles, possession vaut titre" - qui a lieu par voie de tradition, au sens romain du terme, par voie de remise de la main à la main.

Le don manuel est une convention, suppose un accord de volontés entre celui qui remet la chose et celui qui la reçoit. C'est bien intrinsèquement une convention, mais une convention qui ne donne pas lieu à la rédaction d'un écrit et qui, d'autre part, se matérialise dans une remise du meuble matériel, remise de la main à la main.

La validité des dons manuels s'est heurtée, en Droit civil, à une difficulté du fait de l'art. 931 qui semble exiger que la donation, sans aucune distinction, ait lieu par acte notarié. Néanmoins, une jurisprudence traditionnelle, et qui ne fait que prolonger un système déjà admis par l'Ancien Droit, admet la validité du don manuel. La meilleure raison que l'on puisse donner de cette jurisprudence, c'est qu'il est impossible d'empêcher les dons manuels en raison du caractère fugitif de la chose mobilière. Il est donc préférable que le Droit valide ce qu'il ne saurait empêcher; cette résignation juridique est peut-être le meilleur argument en faveur de la jurisprudence de validité.

En tout cas, le Droit fiscal a longtemps puisé dans cette idée qu'il ne pourrait pas contrôler le don manuel, en raison des caractères physiques mêmes de la chose mobilière, un motif de s'abstenir de le taxer. Pendant longtemps, le don

manuel a complètement échappé à l'impôt. Historique de la question de l'assujettissement des dons manuels. : manuel a complètement échappé à l'impôt. Jusqu'à une loi du 18 mai 1850, l'immunité était assurée aux dons manuels comme un corollaire d'ailleurs du principe que les mutations verbales de meubles échappent à l'enregistrement. L'immunité était assurée aux dons manuels à condition du moins que les intéressés restassent suffisamment et assez longtemps discrets. Si l'existence du don manuel venait à être constatée par un jugement ou par une convention intervenue postérieurement entre les parties, l'enregistrement pouvait intervenir et réclamer le droit de titre, car à ce moment le jugement ou l'acte écrit constituait le titre de la mutation intervenue (De cette idée du droit de titre nous avons déjà rencontré une autre application en ce qui concerne les jugements).

Le développement de la fortune mobilière, des titres au porteur, a amené le législateur à s'intéresser aux dons manuels. La loi de 1850 : la loi du 18 mai 1850 a assujetti le don manuel à l'impôt d'enregistrement sous certaines conditions. C'est même par cette loi que le don manuel a fait son apparition dans la législation française. En droit civil, quand on discute de la validité du don manuel, on invoque parfois comme un argument en faveur de la validité précisément cette loi fiscale de 1850; on y voit la consécration implicite du don manuel. L'argument n'est pas très concluant, parce qu'il advient à l'enregistrement de soumettre à l'impôt des actes qui, au point de vue civil, sont nuls. L'autonomie du Droit de l'Enregistrement explique que des opérations civilement inefficaces puissent être taxées.

Le législateur est encore intervenu par la loi du 14 mars 1942 qui est une loi générale sur les donations, mais vise implicitement les dons manuels. Elle les assujettit à l'impôt pour ainsi dire à retardement, par "voie de rappel" a-t-on dit; le don manuel est en effet soumis à l'impôt au plus tard lorsque vient à décéder l'auteur de ce don. Nous constaterons d'ailleurs que cette loi du 14 mars 1942 n'est pas très efficace.

Quoi qu'il en soit, nous allons, pour faire le point du droit positif, poser d'abord le principe fiscal en matière de don manuel, puis rechercher ce que la loi de 1850 et ultérieurement la loi de 1942 ont apporté de dérogação à ce principe.

A.- Le principe.

Le principe de : depuis 1850 et 1942, c'est que le don
 l'immunité fis- : manuel par lui-même n'est pas assujetti
 cale. Les pré- : à la formalité parce que c'est une mutation
 somptions de : verbale de meubles corporels. L'Enregis-
 don manuel : tement ne pourrait donc pas réclamer les
 sont insuffisan- : droits qui frappent les mutations à titre
 tes pour y : gratuit en se fondant uniquement sur des
 contredire. : présomptions d'où il résulterait qu'il
 y a eu don manuel. Si précises, graves
 et concordantes que fussent ces présomptions, elles n'auto-
 riseraient pas l'Enregistrement à percevoir des droits,
 parce que le don manuel est régulièrement affranchi de l'im-
 pôt. Tant que certains faits révélateurs postérieurs léga-
 lement définis ne se sont pas produits, le principe est le
 non-assujettissement, et les présomptions dont pourrait
 disposer l'Enregistrement pour établir qu'il y a eu mutation
 de la main à la main d'un patrimoine à un autre, ne seraient
 pas une cause de perception de l'impôt.

Ainsi - l'hypothèse a été soulevée en jurisprudence -
 l'un des futurs conjoints déclare, dans son contrat de ma-
 riage, apporter une certaine somme qui lui appartiendrait
 personnellement, sans dire d'où elle lui serait venue. Or
 il peut être établi qu'il n'a exercé aucun métier lucratif,
 qu'il n'a fait aucun héritage, si bien que cette somme,
 normalement, ne peut lui venir que d'une donation qui lui
 a été faite par un parent. Ces présomptions si graves, si
 concordantes qu'elles puissent être, même si elles peuvent
 être appuyées par la constatation que presque au même ins-
 tant il y a eu un certain mouvement de valeurs dans le pa-
 trimoine d'un parent du futur conjoint, sont insuffisantes
 pour soumettre le prétendu don manuel à l'impôt.

B.- Dérogrations apportées au principe par la loi de
 1850. L'assujétissement du don manuel par déclara-
 tion ou reconnaissance judiciaire.

L'art. 747 qui reproduit la loi du 18 mai 1850 dispose
 que : "Les actes renfermant soit la déclaration par le

L'art. 747. : donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel sont sujets aux droits de donation".

Quelles sont les conditions d'assujétissement du don manuel que prévoit ce texte ? Quels sont les effets de cet assujétissement ?

a) Conditions de l'assujétissement.

Pour que l'art. 747 soit applicable il faut un don manuel et que se soit produit l'un des deux faits générateurs d'impôt que prévoit le texte, c'est-à-dire soit la déclaration du donataire, soit la reconnaissance judiciaire du don.

I.- Il faut un don manuel.

Le Droit fiscal: Toute chose ne peut faire l'objet
se fait une no- d'un don manuel. En Droit civil, on consi-
tion du don ma- dère que ne peuvent faire l'objet d'un don
nuel plus large: manuel que les choses mobilières corpo-
que le Droit : relles, y compris les titres au porteur
civil. : qui sont assimilés aux objets mobiliers
corporels, c'est-à-dire les choses donnant
lieu à l'application de la règle de l'art.
2279 "en fait de meubles, possession vaut titre".

Les critères du Droit fiscal ne sont pas exactement ceux du Droit civil et les droits prévus par l'art. 747 sont parfois exigibles dans des hypothèses où le Droit civil ne reconnaîtrait pas l'existence d'un don manuel. Il y a donc là un nouvel exemple d'autonomie du Droit fiscal par rapport au Droit civil. Ce qui intéresse le Droit fiscal, c'est de savoir si le donataire a touché effectivement un avantage du donateur. Par exemple, le fait pour le donataire d'avoir reçu une créance équivaut à une remise d'espèces si la créance a été effectivement encaissée par lui, il y a dès lors don manuel et si les autres conditions sont remplies assujétissement à l'impôt (Req. 15.2.1870, S.1870.I.225). Il y a là quelque chose de tout à fait étranger à la conception civiliste du don manuel.

De même le Droit civil n'admettrait pas qu'il pût y avoir don manuel d'une rente viagère; la rente viagère est un meuble incorporel qui ne peut pas se transmettre par voie de remise de la main à la main. Le Droit fiscal, au contraire, considère que sur les arrérages de la rente

viagère que le donataire a effectivement touchés il y a don manuel et, en conséquence, si le donataire déclare avoir touché certains arrérages de rente viagère, l'art. 747 trouve ici application.

De même encore, la remise de dette peut avoir lieu à titre gratuit, recouvrer une libéralité, mais cette libéralité n'est pas, aux yeux de la théorie civile, un don manuel, parce que l'avantage procuré au donataire est une libération et non une remise matérielle d'objets mobiliers. La jurisprudence fiscale, au contraire, considère que lorsque le créancier, qui joue le rôle de donateur, remet au débiteur, qui joue le rôle de donataire, le papier constatant la créance, cette remise du titre écrit suffit pour qu'il y ait don manuel et pour qu'il y ait lieu ensuite, si le donataire déclare l'existence de l'opération, à l'application de l'art. 747.

Par conséquent, la notion de choses susceptibles de dons manuels est plus large en Droit fiscal, pour l'application de l'art. 747, qu'en Droit civil.

Ceci étant posé, le Droit fiscal va
Condition d'une : rejoindre la théorie civile, en ce sens
remise à titre : qu'il exigera lui aussi que la remise
gratuit. : prise en considération ait eu lieu à
 titre gratuit. La remise d'une chose est
 une opération en soi équivoque; on peut remettre une chose
 à titre de prêt, à titre de dépôt. Il faut l'intention
 libérale pour qu'on puisse qualifier de libéralité l'opéra-
 tion de don manuel.

Lorsque la cause de la remise de la chose n'est pas indiquée dans la déclaration du donataire et si les termes de cette déclaration laissent des doutes sur la gratuité prétendue de la transmission, la Régie ne peut pas percevoir les droits; elle ne peut pas prétendre, en s'appuyant sur des preuves extrinsèques, que cette remise qui, dans la déclaration faite par le donataire, se présente comme n'ayant pas pour cause une intention libérale du remettant, est un don manuel.

Mais il ne suffit pas de l'existence d'un don manuel; il faut, pour entraîner l'assujétissement que se soit produit un des deux faits générateurs prévus par l'art. 747 : soit déclaration unilatérale (II), soit reconnaissance judiciaire (III).

II.- Déclaration unilatérale dans un acte instrumentaire.

Cette déclaration doit émaner, nous
Déclaration : : dit le texte de l'art. 747, du donataire
par qui ? : ou de ses représentants. Par "représen-
 tants", il faut entendre non seulement un
 mandataire, mais l'héritier du prétendu donataire. La déclara-
 tion que pourrait faire le donateur est inopérante au
 regard de l'art. 747. Cette reconnaissance du donataire est
 au fond un aveu que le meuble a été reçu à titre de don.

Il n'est pas besoin que la déclaration du donataire
 contienne des précisions sur le meuble donné, ni même qu'elle
 contienne la mention du donateur. L'anonymat conservé sur
 la personne du donateur n'empêcherait pas la perception du
 droit d'enregistrement dès lors que le donataire reconnaît
 avoir reçu un don.

Peu importe encore que le don manuel
Peu importe que : soit contesté. Il arrive bien souvent
 le don soit con- : que les héritiers ab intestat du prétendu
 testé. : donateur ne soient pas d'accord avec le
 prétendu donataire pour admettre que
 c'est à titre de don manuel qu'il a reçu le bien. Généralement
 les choses se passent ainsi : dans l'inventaire qui est dres-
 sé après décès, l'un des héritiers tient à faire mentionner
 qu'il se trouve en possession de certains meubles qui appar-
 tenaient au défunt, mais que le défunt les lui avait remis
 à titre de don manuel; il arrive souvent que les autres hé-
 ritiers contestent ce prétendu don manuel et soutiennent
 que l'héritier, prétendu donataire, a en réalité détourné
 les meubles dont s'agit ou bien que le prétendu donateur
 les lui avait seulement prêtés à charge par lui de les res-
 tituer. Cette contestation d'ordre civil, sur le don manuel
 allégué, n'empêche pas l'application de l'art. 747; le droit
 de donation sera perçu parce que, dans l'inventaire, fi-
 gurera cette déclaration du prétendu donataire qu'il avait
 reçu certains biens à titre de don manuel. Si, plus tard,
 dans l'instance civile, les autres héritiers font juger qu'il
 n'y a pas eu don manuel et que les biens en question doivent
 être remis dans l'héritage, il pourra sans doute y avoir lieu,
 à la suite de ce jugement annulant le don manuel, à restitu-
 tion des droits : mais, en attendant, le droit de donation est
 exigible dès lors qu'il y a eu déclaration unilatérale du
 prétendu donataire.

La reconnaissance, d'autre part, n'a pas besoin d'être explicite. Une déclaration implicite de don manuel est suffisante pour donner ouverture au droit. Voici, par exemple, que, dans une donation-partage (c'est-à-dire dans l'opération par laquelle un père de famille répartit de son vivant ses biens entre ses enfants pour éviter que plus tard des difficultés ne s'élèvent entre ses héritiers), les enfants ont été gratifiés inégalement, certains ayant reçu des donations ostensibles plus élevées que les autres. S'ils déclarent ne devoir aucun rapport à la succession en raison de ces donations inégales, cette déclaration vaut reconnaissance implicite qu'ils ont reçu secrètement, par voie de don manuel, des valeurs destinées à rétablir l'égalité. Puisqu'ils renoncent à rétablir l'égalité entre eux, c'est qu'en réalité l'égalité a dû être rétablie déjà par le père de famille, qui a dû faire des dons manuels à ceux de ses enfants qui recevaient moins que les autres. On voit que dans l'espèce, le tribunal s'est contenté d'une déclaration qui ne reconnaissait le don manuel que d'une façon très implicite.

La déclaration doit tout de même avoir lieu par écrit, ou plus exactement dans un acte, c'est-à-dire dans un écrit qui est destiné à constater un fait juridique. Il n'est pas nécessaire que ce soit un acte propre à servir de preuve au don manuel; on peut même dire que, lorsqu'il existe un acte propre à faire preuve du don manuel, l'art. 747 ne présente pas d'intérêt. En effet, si le donateur d'un don manuel fait avec le donataire une convention écrite pour constater ce don, il y a lieu à l'application de l'enregistrement, sans qu'il soit besoin de faire appel à la loi du 18 mai 1850; il y a assujétissement par la seule application de l'idée du droit de titre, puisqu'il existe ainsi un acte appelé à faire titre. Ce n'est pas pour cette hypothèse que l'art. 747 a été écrit: il a envisagé, en réalité, la déclaration unilatérale du donataire et, par conséquent, une déclaration qui ne pouvait pas faire titre contre le donateur, qui ne pouvait pas faire preuve du don manuel. Telle est l'utilité spécifique de l'art. 747.

Peu importe, au demeurant, que la déclaration soit contenue dans un acte public ou dans un acte privé, dans un

Peu importe la nature de l'acte, mais il faut qu'il ait le caractère juridique. : acte judiciaire ou extra-judiciaire. Dans la pratique, on peut retenir comme déclaration au sens de l'art. 747 des mentions émanant du donataire ou d'un de ses représentants dans des contrats de mariage, dans des inventaires, dans des transactions, dans des procès-verbaux de comparution personnelle. A l'occasion d'un interrogatoire par le juge, lors d'un procès, le donataire déclare avoir reçu un don manuel; cette déclaration s'inscrit dans le procès-verbal et va donner lieu à la perception du droit de donation. Il faut tout de même un minimum : que l'acte contenant la déclaration ait un caractère juridique. Des déclarations contenues dans des papiers qui n'ont pas ce caractère juridique, par exemple dans des registres domestiques, dans des livres de recettes et de dépenses tenus par un particulier, ne seraient pas suffisantes pour donner lieu à l'application de l'art. 747, à supposer que ces papiers domestiques soient parvenus à la connaissance de l'Administration.

Une lettre-missive peut suffire. : Au contraire, une lettre-missive peut rendre le droit exigible, car la lettre-missive n'est pas toujours une simple conversation, un simple papier privé. La lettre-missive peut avoir le caractère d'une manifestation de volonté destinée à produire un effet de droit, et on pourra la retenir si elle contient l'aveu qu'il y a eu don manuel.

III.- Reconnaissance judiciaire.

Peu importe les conditions dans lesquelles le jugement est intervenu. : Le jugement qui constate, soit dans son dispositif, soit même dans ses motifs, qu'il y a eu don manuel, sera suffisant pour donner lieu à la perception du droit, et cela quelles que soient les conditions dans lesquelles ce jugement sera intervenu. Il n'est pas nécessaire qu'il soit intervenu entre les deux parties au contrat, entre le prétendu donateur et le prétendu donataire. Le jugement serait-il intervenu à la demande d'un tiers, s'il

constate qu'il y a eu don manuel, ce sera assez pour donner ouverture au droit de donation.

Par exemple un litige s'est élevé à propos d'un contrat de vente et le jugement constate que le prix de vente a été acquitté par l'acheteur avec de l'argent qui lui a été donné de la main à la main par l'un de ses parents. Cette mention, bien qu'elle soit en quelque manière adventice, sera suffisante pour donner ouverture au droit de donation.

Il peut même arriver que ni le donataire, ni le donateur n'ait été partie dans le procès en question : si ce procès constate un don manuel, le droit de donation sera exigible.

Encore faut-il que ce jugement ne si du moins : constitue pas la négation du don manuel.
 ce jugement ne : Si dans un procès relatif à la validité
 nie pas l'exis- : d'un don manuel, le jugement conclut à
 tence du don : la nullité, on pourrait être tenté de
 dire que ce jugement a dû, pour annuler,
 d'abord constater l'existence, mais ce raisonnement serait trop subtil; en réalité, le jugement abolit le prétendu don manuel et ne pourra par conséquent pas servir de base à la perception du droit de donation en vertu de l'art. 747 (Ch. civ. 28.I.1889, S.1890.I.225).

Si donc il n'est pas nécessaire que le jugement intervienne entre les parties à la prétendue convention verbale, qu'il constitue, comme le dit la Cour de Cassation, un titre juridique de la libéralité, qu'il crée un lien de droit entre donateur et donataire, encore faut-il que, d'une manière certaine, il constate l'existence d'un don manuel.

b) Les conséquences de l'assujétissement.

Le tarif appli- : Le tarif applicable sera le tarif
 cable au jour : en vigueur, non pas au jour de la remise
 du fait généra- : de la main à la main, mais en vigueur
 teur. : soit au jour du jugement, soit au jour
 : de la déclaration, parce que c'est cet évè-
 nement postérieur qui est, en réalité,
 le fait générateur de l'impôt.

Dans la perception du droit, on
 suivant le degré : devra tenir compte du degré de la parenté
 de parenté. : entre le prétendu donateur et le prétendu

donataire. A cet égard, une difficulté s'est rencontrée en jurisprudence, étant donné la règle d'après laquelle il n'est pas nécessaire que les deux parties soient identifiées à la fois (il suffit que l'une des deux le soit; ou le donateur ou le donataire). Comment alors déterminer le degré de parenté entre les deux parties ? L'Enregistrement ne s'embarrasse pas pour autant; il a fait admettre que dans cette hypothèse le droit serait perçu sur le tarif le plus élevé.

En revanche, s'il apparaît que le don
Tarif de fa- : manuel a été l'accessoire d'une donation-
veur de l'acte. : partage, qu'il y a eu plusieurs dons
 manuels faits à des enfants et constituant
 entre eux le partage anticipé de la succession mobilière
 du père de famille, on devra appliquer, à ces dons manuels,
 le tarif de faveur qui est prévu pour les donations-partage.

Si la déclaration du don manuel est contenue dans un
 contrat de mariage, il y aura lieu à la perception suivant
 le tarif de faveur qui est prévu pour les donations par
 contrat de mariage. En un mot, le don manuel bénéficie
 du tarif de faveur qui est prévu pour l'acte qui est le
 fait générateur de l'impôt.

Les parties sont solidaires à l'égard
Solidarité des : de l'enregistrement pour l'acquittement
parties, à moins: des droits de don manuel (art. 1705.5°.
que le demandeur: 1707. C.G.I.). Il en est ainsi lorsque
n'ait été débou- plusieurs parties ont comparu à l'acte
té de son action: contenant déclaration ou ont été parties
 dans l'instance qui a abouti à la recon-
 naissance judiciaire. Toutefois, si le demandeur est débouté
 de son action, il est seul débiteur des droits perçus sur les
 actes judiciaires (Ch. civ. 21.I.1946, S.1946, I,63). Dans
 cette espèce, l'héritier du donateur avait intenté une action
 en restitution contre le prétendu donataire, et avait été
 débouté. Il a été décidé que ce serait l'héritier du donateur
 qui paierait les droits en vertu de la règle que le demandeur
 débouté de son action est seul débiteur des droits vis-à-vis
 du Trésor. Seulement, et c'est ce qui faisait la difficulté,
 l'art. 1712 C.G.I. dispose que : "les droits des actes civils
 ou judiciaires emportant translation de propriété, etc...
 sont supportés par les nouveaux possesseurs et ceux de tous
 les autres actes le sont par les parties auxquelles les actes
 profitent ..." S'emparant de cette formule, l'héritier du

donateur ne pouvait-il pas soutenir que les droits de donation exigés par l'application de l'art. 747 devaient être acquittés par celui à qui l'acte profitait, c'est-à-dire par le prétendu donataire qui avait fait reconnaître par le jugement l'existence du don manuel ?

Mais l'art. 1712 pose, en réalité, une règle de contribution, c'est-à-dire de répartition définitive de la charge, et non pas une règle d'obligation vis-à-vis du Trésor, c'est-à-dire de droit de poursuite. L'héritier du donateur aura donc une action récursoire contre le prétendu donataire, mais, à l'égard du Trésor, il est seul débiteur de l'impôt prévu par l'art. 747.

C.- Assujétissement obligatoire des dons manuels à l'occasion des donations et des mutations par décès postérieures.

C'est l'étape qui est constituée par les lois du 14 mars 1942 et du 15 novembre 1943, lesquelles sont passées dans le Code Général des Impôts à l'art. 771.

Le but de la réforme de 1942-1943 : Le but de la réforme qui a été accomplie en 1942-1943 pour les donations entre vifs au même traitement que les mutations par décès, soumises, depuis le début du siècle, à des droits progressifs; pour l'application de cette progressivité des droits on faisait apparaître la masse du patrimoine du de cujus.

Au contraire, les donations entre vifs, jusqu'en 1942, n'étaient soumises qu'à un tarif proportionnel. C'était des mutations à titre particulier. L'idée générale de la réforme de 1942 a été de faire également apparaître, à l'occasion des donations entre vifs, l'ensemble du patrimoine du disposant, afin de pouvoir appliquer à cette occasion un tarif progressif.

En effet, il y avait, dans cette lacune de notre Droit fiscal des donations entre vifs, jusqu'en 1942, une possibilité d'évasion fiscale à l'égard des droits de mutation par décès. Il suffisait en effet au redevable, sans attendre sa mort, qui aurait soumis son patrimoine aux droits progressifs de mutation par décès, de répartir

d'avance ses biens, par voie de donations entre vifs, soumises à un tarif simplement proportionnel.

La réforme de 1942 a eu pour but d'empêcher cette évasion. Seulement le procédé technique utilisé : le procédé technique destiné à ramener le rapport fiscal : les donations entre vifs au régime des mutations par décès est assez délicat à mettre en oeuvre. On l'a qualifié de "rapport fiscal". Il y a, en effet, dans ce procédé quelque chose qui évoque celui que le Droit civil emploie sous le nom de "rapport des dons". L'idée appliquée par le législateur fiscal c'est, en effet, d'obliger les bénéficiaires de libéralités entre vifs, au plus tard au jour où il y aura lieu d'acquitter les droits de mutation par décès, à reconstituer par voie de rapport le patrimoine global du de cujus; une masse fictive sera ainsi constituée par les biens qui subsistaient dans le patrimoine du jour du décès, et par les biens qui en étaient déjà sortis sous forme de donation entre vifs (art. 771, al. 2).

Or, le rapport fiscal va atteindre les dons manuels. L'obligation qu'ont les parties, lors de toute donation entre vifs et au plus tard lors de la mutation par décès dans la déclaration de succession, de faire connaître

à l'Administration fiscale toutes les donations antérieurement faites par le défunt à un titre et sous une forme quelconques comporte l'obligation de faire connaître les dons manuels qui ont été antérieurement consentis par le défunt. C'est du moins dans ce sens que l'opinion dominante et, notamment, l'opinion privilégiée de l'Administration de l'Enregistrement, a interprété la formule " ... à un titre et sous une forme quelconques".

En conséquence, en droit, les dons manuels qui ont été consentis par une personne doivent être obligatoirement révélés, soit lorsque le donateur fait une nouvelle donation, qui peut être une donation régulière faite par devant notaire, soit au plus tard, et en tout cas, dans la déclaration de la succession du donateur.

On comprend assez bien, rationnellement, le système de la loi quand on raisonne sur des dons manuels qui ont

été reçus antérieurement par le donataire actuel ou bien par l'un des héritiers qui fait présentement la déclaration de succession, mais, où le doute surgit, c'est quand il s'agit de dons manuels qui auraient été antérieurement consentis à des tiers par le disposant actuel ou bien par le de cujus dont on déclare la succession. Est-ce qu'il y a

	vraiment lieu de comprendre dans
<u>Doit-on y com-</u>	: l'obligation de déclarer les dons
prendre les	: manuels antérieurs, non seulement les
dons manuels	: dons manuels antérieurement consentis
faits à des	: à l'héritier, mais encore les dons
<u>tiers ?</u>	: manuels que le de cujus avait pu
	consentir à des tiers ?

L'Administration de l'Enregistrement s'est prononcée pour la solution la plus extensive : une instruction de la Régie, au lendemain des lois de 1942-1943, est venue décider que les dons manuels antérieurement consentis par le de cujus à des tiers devaient faire l'objet d'une déclaration, d'une dénonciation par les héritiers dans la déclaration de succession.

La doctrine, dans son ensemble, ne partageait point cette opinion. Elle timait que non : s'appuyait d'abord sur un argument de texte, à savoir la formule initiale de l'art. 771 : "Les parties sont tenues de faire connaître... Il ne pouvait s'agir que des parties à la donation litigieuse, à la donation qu'il y a lieu, par hypothèse, de faire connaître, de dénoncer maintenant à l'Enregistrement.

On pouvait faire valoir aussi, dans le sens de cette thèse la plus restrictive et contre l'obligation de déclarer les dons manuels faits à des tiers un argument d'ordre pratique : comment les héritiers peuvent-ils connaître les dons manuels que le de cujus avait pu consentir à des tiers ? Le don manuel est secret. Les héritiers ne sont généralement pas informés de ces dons manuels faits à leur préjudice; c'est contre eux, donc à leur insu, que le de cujus avait pu faire de pareilles donations en faveur de tiers. Il n'en est pas autrement si l'on suppose une nouvelle donation, à l'occasion de laquelle il faudrait que les parties fissent connaître les donations antérieures que le même donateur aurait pu faire à des tiers. Le donateur sera souvent psychologiquement gêné pour parler de ces précédents donataires devant le donataire actuel, dont

ils sont en quelque manière les rivaux. L'extension de l'obligation de déclaration aux dons manuels qui ont pu être consentis à des tiers paraît donc assez difficilement admissible en pratique.

En fait, cette loi n'est guère respectée pour les dons manuels. Il est rare qu'à l'occasion d'une donation déclarée, les parties s'avisent de faire connaître des dons manuels antérieurs qui ont toute chance de rester secrets et d'échapper aux droits d'enregistrement. Il est encore plus rare que les héritiers, lors même qu'ils les connaissent, s'avisent de révéler au fisc, lors de la déclaration de succession, les dons manuels qui ont pu être antérieurement consentis par le défunt, afin de les soumettre à l'impôt.

La loi de 1942 n'est observée, à la vérité, que par accident. Elle peut entrer en jeu lorsqu'une fraude est révélée, si la preuve du don manuel se trouve après coup régulièrement faite, par exemple lorsqu'il s'élève un procès entre les héritiers à ce sujet, ou entre les héritiers et le prétendu donataire. A ce moment-là, l'Enregistrement pourra se prévaloir de l'inobservation de l'art. 77I pour exiger, non seulement les droits d'enregistrement, mais les pénalités. C'est cette utilisation accidentelle de l'art. 77I qui conserve une utilité pratique à la disposition. Mais de son application régulière, il n'y a pas lieu de trop attendre, car elle supposerait, de la part des intéressés, une absence d'esprit de défense à l'égard du fisc qui est tout à fait exceptionnelle.

***** Section III

***** Distinction des droits d'acte et des droits de mutation.

La loi fiscale assujétit à la formalité et à l'impôt, tantôt des actes, tantôt des mutations. C'est de cette constatation que l'on est parti pour établir une distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation.

Cette distinction ne recouvre pas exactement l'oppo-

sition que nous avons faite, dans les deux sections qui ont précédé, entre les actes, puis les mutations assujétis à l'enregistrement. C'est une autre idée. On a voulu faire surgir une notion de droits d'acte et une notion de droits de mutation et tirer de là une véritable théorie.

Le droit d'acte : Le droit d'acte est un droit dû par le seul fait de l'existence d'un acte et de sa présentation qui peut être aussi bien facultative qu'obligatoire. Il y a des actes qui ne sont pas assujétis dans des délais de rigueur à l'enregistrement, mais que les parties peuvent toujours, si elles l'estiment utile pour la conservation de leurs droits, volontairement présenter à la formalité; en pareil cas, le droit qui sera perçu sur cet acte, non obligatoirement assujéti à l'enregistrement, sera un droit d'acte. L'idée de l'acte assujéti à l'enregistrement ne coïncide pas ici avec l'idée du droit d'acte.

Le droit de mutation : Le droit de mutation, au contraire, est un droit qui est dû par le seul fait de l'opération juridique, du fait juridique dit-on parfois, même si ce fait juridique n'est pas relaté dans un acte.

Exemples. : Par exemple, c'est un droit de mutation que l'on percevra sur une mutation par décès ou sur une mutation entre vifs d'immeubles... Le droit perçu sur les ventes d'immeubles est un droit de mutation, même quand il y a un acte de vente rédigé, car il ne serait pas moins exigible en l'absence d'acte dans le cas d'une mutation verbale d'immeuble. Le droit est exigible indépendamment de l'acte par le seul fait de l'opération juridique, du fait juridique, fait qui peut être ou non constaté dans un acte. Le fait générateur de l'impôt, c'est la mutation, c'est le fait juridique.

Au contraire, le droit perçu sur une vente de meubles n'est pas un droit de mutation : c'est un droit d'acte, parce qu'il n'est exigible qu'autant qu'il y a un acte dressé de la vente de meubles; les mutations verbales de meubles ne donnent pas lieu à la perception de l'impôt. Il faut que la vente de meubles soit constatée dans un écrit pour que l'impôt soit exigible. En pareil cas, nous

dirons que le droit perçu est un droit d'acte, parce que le fait générateur de l'impôt c'est l'acte et non pas la transmission, l'opération, le fait juridique.

Ainsi présentée, la distinction entre droit d'acte et droit de mutation répond à une réalité du Droit positif. Mais la doctrine a greffé là-dessus une théorie dite "théorie du fait générateur", qui complique beaucoup la distinction telle qu'elle résulte du Droit positif.

§ I.- La distinction en Droit positif.

La distinction se trouvait déjà évoquée par la loi de frimaire an VII (art. 2) qui a formé la substance de l'art. 634 du C.G.I. : "Les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujétis". Ce n'est pas textuellement la distinction des droits d'acte et des droits de mutation, mais on y trouve l'idée suggérée.

Une loi du 28 avril 1816 fut plus explicite et employa la formule "droit de mutation". (Art. 59).

La distinction s'est imposée, car elle est la constatation de ce fait indiscutable que l'enregistrement ne taxe certaines opérations que si elles sont constatées par écrit et que, pour d'autres opérations au contraire, il les

<u>La distinction</u> entre droits d'acte et droits de mutation cor- respond à une réalité du Droit positif	:	taxe même en l'absence d'écrit (mutations verbales). On dit, dans le premier cas, que le droit est un droit d'acte, tandis que, dans le second cas, c'est un droit de mutation, indépendant de la rédaction d'un écrit, un droit de mutation qui est exigible par le seul fait de la transmission des biens.
---	---	--

Que la distinction corresponde à la réalité du Droit positif, il y a besoin de l'affirmer, parce qu'à notre époque, par réaction contre les complications doctrinales, on en est parfois venu à nier qu'il y eût rien d'exact dans l'opposition entre droit d'acte et droit de mutation; notamment Pilon a soutenu qu'il n'y avait rien à retenir de la distinction, que le fait juridique était toujours la cause génératrice de l'impôt.

Suivant cette opinion, ce serait dans tous les cas l'opération juridique, le fait juridique qui serait la

cause génératrice de l'impôt, et jamais l'acte, même dans les cas où l'impôt ne devient exigible que lorsqu'un acte constate le fait juridique; ce serait, en réalité, l'opération juridique qu'il faudrait toujours apercevoir derrière l'acte, derrière l'écrit.

Par exemple, a-t-on dit dans cette doctrine, si pour une vente de meubles corporels, on perçoit des droits personnels, des droits dont le quantum se modèle sur la matière imposable, sur les biens, sur la richesse, c'est que la cause génératrice de l'impôt est ici le mouvement de richesse, le mouvement de valeurs. Si dans ce cas c'était l'écrit, s'il y avait un droit d'acte, il faudrait toujours percevoir le même droit parce que l'écrit est toujours le même. Le fait que pour une vente de meubles corporels, on perçoit des droits proportionnels, implique qu'on a affaire, en réalité ici, à un droit qui est assis sur le fait juridique, sur la transmission de richesses, sur le mouvement de valeurs, mais jamais sur l'acte.

Cette vue est exagérée. Deux intérêts pratiques au moins s'attachent à la distinction classique, qu'il y a, par conséquent, lieu de maintenir.

Il faut cependant cette distinction. Elle présente 2 intérêts pratiques. : A.- Différence quant à la base de l'impôt.

Sans doute, la base de l'impôt est très souvent une transmission de valeurs aussi bien quand il s'agit de droit d'acte que de droit de mutation. Elle n'intervient pas, cependant, de la même manière dans les deux cas.

La base de l'impôt n'est pas tout-à-fait la même. : Par exemple, s'agissant d'une vente d'immeuble, l'impôt porte nécessairement sur l'opération dans son ensemble, sans que les parties puissent en dissimuler, dans l'acte, aucun élément. Lorsqu'une vente d'immeuble est constatée par écrit, il n'est pas loisible aux parties de ne faire figurer dans l'écrit constatant la vente - et qui sera présenté à l'Enregistrement - qu'une partie de l'immeuble vendu; du moment qu'il y a droit de mutation, il faut que tout ce qui a été réellement vendu figure dans l'acte qui est présenté à la formalité et soumis à l'impôt.

Exemple : comparaison entre les droits perçus à l'occasion d'une vente d'immeuble (droits de mutation) et ceux perçus à l'occasion d'une vente de meubles (droits d'acte) :

L'impôt, s'agissant d'un droit de mutation, porte sur l'opération dans son ensemble; il n'appartient pas aux parties de doser, en quelque manière, ce qu'elles présentent à l'enregistrement, parce que là c'est une mutation qui est saisie par l'impôt.

S'agissant au contraire d'une vente de meubles corporels, il est vrai que l'impôt frappe le mouvement de valeurs, mais quel mouvement de valeurs ? Non pas le mouvement de valeurs effectif, mais le mouvement de valeurs que les

parties veulent bien constater dans l'acte. L'opération juridique ne sera atteinte par l'impôt que dans la mesure où elle est relatée par les parties dans l'acte, ce qui ne dépend que d'elles. Elles étaient libres, en effet, de ne pas dresser d'acte (puisque les mutations verbales de meubles corporels ne sont pas soumises à l'enregistrement) et, libres de ne pas faire d'acte du tout, elles sont également libres de faire un acte partiel. En conséquence, elles peuvent très bien doser dans l'acte ce que, de la mutation qui a eu lieu, elles entendent présenter à la formalité.

Il y a là une différence sensible entre le droit d'acte et le droit de mutation.

Autre exemple : Nous pouvons en trouver un autre exemple dans l'enregistrement des contrats de mariage : les futurs époux sont libres de ne pas faire figurer, dans leur contrat de mariage, leurs apports personnels. L'adoption d'un certain régime matrimonial a pour conséquence, sans doute, d'opérer, suivant les régimes matrimoniaux, une certaine mutation, un certain mouvement de valeurs, mais le droit prévu pour les contrats de mariage est un droit d'acte. En conséquence, les parties peuvent parfaitement se borner à adopter un certain régime matrimonial, sans indiquer quels sont leurs biens personnels, lesquels vont être atteints par le mouvement résultant de l'adoption de ce régime. Les parties sont libres de faire ou non figurer dans le contrat de mariage la mutation, le mouvement de valeurs qui s'est produit parce que le contrat de mariage n'est qu'un droit d'acte et, en conséquence, les parties révèlent dans l'acte ce qu'elles croient devoir révéler du

mouvement de valeurs sous-jacent. Elles peuvent n'en dire qu'une partie; tout cela est licite parce que l'impôt prévu pour les contrats de mariage n'est pas un droit de mutation destiné à grever les mouvements qui s'opèrent du patrimoine d'un époux dans celui de l'autre époux à l'occasion du mariage; c'est un droit d'acte. Si les parties font des apports dans le contrat de mariage, on percevra un droit qui est proportionnel, mais cela ne dépend que de la volonté des parties, parce qu'il s'agit d'un droit d'acte et non d'un droit de mutation.

Il n'est même pas sûr qu'il soit proportionnel, parce qu'il est calqué sur un mouvement de valeur, car il est perçu quel que soit le régime adopté, lors même que ce régime ne se traduit par aucune mutation (ex. séparation de biens). C'est plutôt une sorte de droit de suite, rémunérant le service rendu aux époux qui se préconstituent une preuve de leurs reprises, et il est proportionnel, parce que le service rendu se proportionne à l'intérêt en jeu.

B.- Existence de droits d'acte indépendants de toute opération juridique.

C'est là ce qui infirme la thèse
Existence de : de Pilon d'après laquelle, même dans
droits d'acte à : un droit d'acte, ce serait le fait
l'état pur. : juridique (la transmission de valeurs)
 qui serait pris en considération. C'est

vrai pour la plupart des droits d'acte, lesquels sont d'ailleurs organisés comme des droits proportionnels, mais il y a tout de même des droits d'acte représentant la catégorie la plus pure des droits d'acte, pourrait-on dire, parce qu'ils portent uniquement sur l'écrit, sans prendre aucunement en considération l'opération juridique

Les droits frappant les actes immémés, ou droits de formalité. : sous-jacente. On pourrait dire que ces droits d'acte frappent la présentation de l'écrit à l'Enregistrement, et c'est pourquoi certains auteurs proposent d'employer pour les droits d'acte à l'état pur la formule "droits de formalité". Ces droits de formalité, ces droits d'acte à l'état pur, ce sont les droits frappant les actes immémés.

Qu'est-ce à dire ? L'expression est traditionnelle. Elle s'est accréditée sous l'empire de la loi de frimaire an VII qui contenait, à la suite d'une énumération d'actes assujétis à l'enregistrement, la clause générale suivante : "... et généralement tous les actes civils qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes précédents et qui ne peuvent pas donner lieu au droit proportionnel."

Cette expression, restée courante, n'est cependant plus rigoureusement exacte au regard du texte actuel du C.G.I., art. 670 - 17° : et généralement tous actes qui ne se trouvent tarifés (et non plus dénommés) par aucun article de la présente codification et qui ne peuvent donner lieu au droit proportionnel ou au droit progressif. Les rédacteurs ont voulu supprimer l'évocation, assez inexacte, de la théorie romaniste des contrats innomés.

Comment l'art. 670-17° va-t-il entrer en application ? Il faut supposer le plus souvent que, l'acte n'ayant pas été assujéti à la formalité, les parties l'y présentent volontairement, comme elles en ont le droit, ainsi que nous le verrons en étudiant la présentation volontaire. Mais on peut supposer aussi que l'acte est assujéti obligatoirement à l'impôt en raison de sa forme (acte notarié), sans que le tarif contienne une disposition qui lui soit applicable quant à son contenu. C'est le droit fixe des actes non tarifés qui entrera alors en jeu.

Qu'il y ait présentation volontaire, ou que l'on soit dans cette hypothèse d'assujétissement obligatoire en raison de la forme, les droits seront toujours perçus en considération de l'acte, sans aucune référence à la mutation qui peut y être sous-jacente, ce qui montre bien qu'il peut y avoir des droits d'enregistrement sans mutation, des droits d'acte à l'état pur.

§ 2.- Complications doctrinales de la distinction entre droits d'acte et droits de mutation.

La doctrine du XIXème siècle a tiré de la distinction entre droit d'acte et droit de mutation, telle qu'elle se dégageait de la loi de frimaire An VII, une théorie extrêmement poussée qu'on a appelée "la théorie du fait générateur".

Cette théorie a été élaborée dans un esprit de lutte

contre les prétentions de la Régie. Seulement l'arme était à double tranchant, et la Régie s'en empara pour en déduire des conséquences fiscales, quitte à la rejeter lorsqu'on voulait la lui opposer pour en tirer des conclusions favorables aux redevables.

A.- Théorie du fait générateur.

Puisqu'on distingue droit d'acte et droit de mutation et que, dans le cas des droits d'acte, l'impôt n'est pas dû en l'absence d'écrit, c'est donc que, dans cette hypothèse, le fait générateur de l'impôt est l'écrit ou en d'autres termes, c'est l'écrit même qui est imposé. Au contraire, dans le cas des droits de mutation qui portent sur des opérations imposables, même en l'absence de tout écrit les constatant, le fait générateur ne peut être que l'opération elle-même. L'impôt, s'agissant d'un droit de mutation, porte sur l'opération et non sur l'écrit, alors même qu'il existerait un écrit.

Tout cela paraît théorique et anodin, mais on va en tirer des conséquences pratiques, tantôt défavorables au fisc, tantôt neutres, susceptibles d'être tournées aussi bien en faveur du fisc que contre lui, tantôt favorables au fisc.

a) Conséquences défavorables au fisc.

En vue de restituer aux actes qui lui sont présentés leur véritable caractère, la Régie a un pouvoir de contrôle sur la qualification adoptée par les parties. La Régie, est-il admis, n'est pas liée par la qualification que les parties, dans leur acte, ont donnée à leur opération. Ce pouvoir de contrôle est nécessaire pour pouvoir lutter contre la fraude.

Est-ce que ce pouvoir de contrôle de la Régie va s'exercer de la même manière, peut être admis également dans les droits d'acte et dans les droits de mutation ?

C'est là que des auteurs du XIXème siècle ont voulu utiliser leur distinction pour restreindre les pouvoirs de contrôle de la Régie. Voici leur thèse : A l'égard des droits d'acte, puisque le fait générateur de l'impôt c'est l'acte, la Régie doit prendre l'acte tel qu'il est sans avoir à en apprécier la sincérité. La Régie n'a jamais le droit de venir réclamer un impôt supplémentaire sous prétexte que, par dessous l'acte qui lui a été présenté, il y a une mutation qui, elle, ne figure pas dans l'acte. S'agissant d'un droit d'acte, la Régie est obligée de s'en tenir à l'écrit tel qu'il lui a été présenté, car le fait générateur de l'impôt, c'est l'écrit. Par exemple, pour une vente de meubles, la Régie ne pourra pas prétendre que l'évaluation des parties est insuffisante, ni soutenir que, contrairement aux dires des contractants, cette prétendue vente dissimule une donation. Elle est liée par l'acte, puisque l'acte est son seul titre de perception, puisque l'acte est le seul fait générateur de l'impôt.

Au contraire, à l'égard des droits de mutation, même en supposant que la mutation soit constatée par écrit, c'est la mutation qui est le fait générateur de l'impôt. En conséquence, la Régie n'est nullement liée par l'écrit. Elle peut faire apparaître des circonstances extrinsèques pour combattre les énonciations de l'acte et les évaluations que les parties y ont insérées. C'est en effet la mutation qui est le titre de la perception qu'elle réclame et non pas l'écrit, dès lors qu'il s'agit d'un droit de mutation.

b) Conséquences neutres (neutres parce que l'incidence finale dépend des circonstances).

Il s'agit de savoir quelle est la sphère d'application de la loi fiscale dans le temps ou dans l'espace. La distinction des droits d'acte et des droits de mutation peut fournir un élément de décision pour la solution de ces conflits de lois.

S'agissant d'un droit d'acte, on dira qu'il faut considérer le tarif en vigueur à la date où l'acte a été rédigé, car c'est là la cause génératrice de l'impôt.

Au contraire, s'agissant d'un droit de mutation, on appliquera le tarif en vigueur au jour de la transmission des biens pour résoudre les conflits dans le temps.

Qu'en résultera-t-il pour les intérêts du fisc ou du contribuable ? Cela dépendra d'une comparaison entre les deux tarifs en conflit.

c) Conséquences favorables au fisc.

Si l'opération donnant ouverture

L'exigibilité : à un droit d'acte se trouve annulée
des droits au : judiciairement avant que l'acte ne
cas où l'acte : soit présenté à la formalité, l'impôt
est annulé par : sera-t-il exigible ?
jugement. : Une opération juridique qui donne
ouverture à un droit d'acte est annulée
par un jugement avant que l'acte n'ait été présenté à
la formalité, de sorte que l'opération que l'acte avait
pour but de constater n'aura pas lieu en réalité. Au
moment où l'acte est présenté à la formalité, il n'a plus
le substratum de l'opération, puisque celle-ci a été an-
nulée, mais il y a toujours un écrit. La Régie est partie
de là pour soutenir qu'il y avait lieu à l'exigibilité du
droit sur les actes qui avaient été
Pour la Régie : ainsi dressés, parce que, a-t-elle dit,
le droit est dû : mettant en oeuvre la distinction doc-
trinale, la cause génératrice de
l'impôt, ce n'est pas, en pareil cas, l'opération juri-
dique, c'est l'acte.

Une hypothèse particulière s'est

L'hypothèse du : rencontrée assez fréquemment, en pra-
don manuel, re- : tique, pour permettre à la Régie
connu, et anéan- : d'essayer de mettre en oeuvre cette
ti par jugement : théorie : l'hypothèse du don manuel.
Lorsqu'un don manuel a fait l'objet
d'une reconnaissance de la part du donataire, l'impôt est
exigible à cause de la reconnaissance. Ce n'est pas un
droit de mutation, c'est un droit d'acte. La cause géné-
ratrice de l'impôt, ce n'est pas le don manuel exempté
de l'impôt, en tant que mutation, mais la reconnaissance
volontaire de la part du donataire ou de ses représen-
tants. Seulement un procès s'élève; un héritier vient
contester la validité de ce don manuel, et en poursuit
l'annulation en justice avant que la reconnaissance vo-
lontaire faite par le donataire n'ait été présentée à
la formalité. Il y a une opération donnant ouverture à un

droit d'acte. Cette opération se trouve annulée judiciairement avant que l'acte n'ait été présenté à la formalité. Il n'y a plus de don manuel, il a été anéanti par un jugement. Il n'y a plus de fait juridique, mais il subsiste une reconnaissance faite par le prétendu donataire; il subsiste un acte et le droit qui frappe les dons manuels à l'occasion de reconnaissance faite par le donataire est un droit d'acte. Bien qu'il n'y ait plus d'opération juridique sous-jacente, il y a un acte et la Régie soutient qu'elle doit percevoir le droit d'acte.

Telle est la théorie doctrinale du fait générateur et les conséquences qu'on peut en tirer.

B.- Rejet de la théorie par la jurisprudence.

La jurisprudence a rejeté la théorie du fait générateur, cette complication que la doctrine avait greffée sur la distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation.

Elle n'a pas fait appel à cette théorie pour résoudre les conflits de lois dans le temps (ou dans l'espace), comme cette théorie pouvait cependant lui permettre de le faire; la jurisprudence a donné à ces conflits des solutions propres.

S'agissant du problème posé en pratique par l'annulation d'un don manuel après la reconnaissance souscrite par le prétendu donataire, mais avant la perception de l'impôt que cette reconnaissance pouvait rendre exigible, la Cour de Cassation avait d'abord admis les prétentions de la Régie d'après lesquelles, puisqu'il y avait un acte, peu importait l'anéantissement de la transmission par le jugement. d'annulation du don manuel, elle avait décidé qu'il y avait lieu de percevoir le droit sur l'acte puisqu'il s'agissait de droits d'actes selon l'analyse que la doctrine en avait donnée. C'était la consécration de la notion du droit d'acte sous sa forme la plus aiguë. Mais, après un nouvel examen de la question, la Cour de Cassation a finalement, et très nettement, repoussé la thèse présentée par la Régie, et par là même la théorie du fait générateur (Ch. civ. 28.I.1890, S.1890, I.225 note Naquet - D.1890.I.177).

La théorie du fait générateur pouvait encore avoir un autre intérêt - et c'est ce qui l'avait fait imaginer par la doctrine libérale - relativement au droit de contrôle

de la Régie. Les auteurs avaient prétendu utiliser la distinction entre droits d'acte et droits de mutation, pour en conclure que, s'agissant d'un droit d'acte, l'Administration était complètement liée par la teneur de l'acte, par les énonciations faites par les parties. Mais, ici encore, la jurisprudence ne pouvait pas accueillir complètement la théorie du fait générateur. Elle a admis la Régie, dans tous les cas, à rétablir le véritable caractère du contrat, même pour les droits d'acte. Le pouvoir de contrôle de la Régie sur la qualification adoptée par les parties s'exerce aussi bien en ce qui concerne les droits d'acte qu'en ce qui concerne les droits de mutation. Il est, par exemple, loisible à l'administration de démontrer, par les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite en matière d'enregistrement, qu'une vente de meubles corporels dissimule, en réalité, une donation, malgré la qualification adoptée par les parties. L'Administration a donc ici un pouvoir de redressement de la qualification; bien qu'il s'agisse d'un droit d'acte, elle n'est pas liée par la teneur de l'acte.

Ainsi les conséquences les plus exagérées que l'on voulait tirer de la distinction ont été contredites par la jurisprudence.

Il subsiste cependant quelque

Ce qui subsiste : chose de la distinction, précisément
de la distinc- : sur le terrain du droit de contrôle
tion : de la Régie, c'est que les parties
ont le droit, lorsqu'il s'agit d'un
droit d'acte, de limiter leur acte à ce qu'elles dési-
rent y révéler. Nous savons, en effet, que, par exemple,
dans une vente de meubles corporels, la mutation en tant
que telle, si elle n'était pas contenue dans un acte,
ne serait pas assujétie; il est dès lors loisible aux par-
ties de ne laisser taxer que ce qu'elles veulent bien ré-
véler dans l'acte, et l'Administration est obligée de
prendre celui-ci tel qu'il est.

De même, dans une vente de meubles corporels,
c'est le prix exprimé dans l'acte qui est, en principe,
la base de la perception et non pas, comme lorsqu'il
s'agit d'immeubles ou de fonds de commerce, la valeur
véonale. C'est que la base de la perception, en pareil
cas, est l'écrit, l'acte instrumentaire; et non pas
la transmission de valeur qui a été l'occasion de l'écrit.

***** Chapitre II

***** DEROGATIONS AUX REGLES D'ASSUJETISSEMENT.

Les règles d'assujétissement qui viennent d'être exposées dans le chapitre précédent souffrent des dérogations : tantôt par faveur, certaines opérations juridiques sont affranchies de l'enregistrement, alors qu'en principe elles devraient y être soumises (c'est ce qu'on appelle les immunités), tantôt, à l'inverse, certaines opérations juridiques qui, normalement, ne devraient pas être soumises à la formalité, y sont tout de même présentées volontairement par les parties.

***** Section I.

***** Les immunités.

Il est des cas dans lesquels le fait juridique qui, en principe, est soumis à l'enregistrement, s'en trouve exonéré, cette exonération étant plus ou moins complète, car il y a des degrés dans l'immunité.

Les divers degrés d'immunités. :

Il y a d'abord l'exemption ou dispense de la formalité : l'opération juridique est dispensée même de la présentation à l'enregistrement; à fortiori elle est dispensée du paiement de l'impôt.

Il y a ensuite l'enregistrement gratuit ou dispense des droits : l'opération juridique n'est pas dispensée d'être présentée à la formalité, mais elle est enregistrée gratuitement. Il y a alors dispense de l'impôt, sans dispense de la formalité.

Puis il y a l'enregistrement en débet ou dispense du versement préalable des droits : l'opération juridique n'est dispensée ni de la formalité ni de l'impôt mais le paiement n'a pas à être fait immédiatement; il y a, en quelque sorte, enregistrement à crédit. Les droits

peuvent n'être pas versés préalablement, alors que le principe est que le paiement est préalable à la formalité.

Tels sont les trois degrés d'immunités que l'on peut relever dans notre législation de l'enregistrement.

La matière est touffue et se trouve contenue dans les art. 1100 à 1378 du C.G.I. où se trouvent mélangées, non sans quelque désordre, les diverses catégories d'immunités. Nous allons essayer d'en donner une idée générale.

§ I.- Les exemptions.

Il faut tout de suite préciser qu'on ne peut parler d'exemption que pour des opérations juridiques qui, par leur nature, devraient être assujéties, à l'enregistrement. Si une opération n'est pas assujétie, il est en effet irrationnel de parler à son égard d'exemption; il y a dans ce cas-là non-assujétissement, mais il n'y a pas exemption à proprement parler. L'exemption suppose un assujétissement de principe, auquel il est dérogé dans un cas particulier, par faveur, pour une catégorie de redevables ou une catégorie d'opérations.

Par exemple on ne peut parler d'exemption pour des documents d'ordre intérieur, parce que ces documents, n'ayant aucun caractère juridique, n'ont pas par nature à être enregistrés; il y a là non-assujétissement mais pas exemption. De même pour une mutation verbale de meubles corporels; il n'est pas rationnel de dire qu'elle bénéficie d'une exemption; la vérité c'est que cette mutation n'est pas assujétie à l'enregistrement obligatoire; il y a là non assujétissement, non compréhension dans le tarif.

Parfois on emploie deux expressions pour caractériser ces deux cas et on parle, dans le premier (non-assujétissement) d'actes exempts de la formalité et, dans le second (exemption) d'actes exemptés de la formalité. La nuance se comprend, mais la terminologie est loin d'être fixée.

Quoi qu'il en soit, et en conservant au terme "exemption" le sens étroit que l'on vient de dégager, quels sont les cas d'exemptions ?

A.- Les cas d'exemptions.

L'énumération en est faite par le C.G.I. aux art. 1100 et suivants, dans l'ordre alphabétique.

Les divers motifs d'exemption : Les motifs qui ont conduit le législateur fiscal à accorder des exemptions peuvent nous fournir un certain schéma de classement dont il n'est pas mauvais de retenir l'idée générale.

Exemptions dans l'intérêt de l'Etat. : Un premier groupe d'exemptions peut s'expliquer par l'intérêt de l'Etat, intérêt qui peut d'ailleurs être de nature extrêmement variable d'une hypothèse à l'autre. Ce qu'il y a de commun sous ces différentes hypothèses, c'est que l'Etat est partie dans les actes dont s'agit, si bien que leur enregistrement, outre qu'il serait gênant pour l'Etat, n'aurait aucun intérêt d'information pour le fisc. Il n'est pas rare en effet que le fisc envisage dans l'obligation de l'enregistrement plus que l'impôt immédiatement exigible, les renseignements que la soumission à la formalité peut permettre de réunir en vue d'un impôt ultérieur plus important, qui sera perçu à l'occasion d'autres opérations. Or, ici, s'agissant d'opérations où l'Etat est partie, l'Administration n'a pas à espérer de l'enregistrement de ces opérations des renseignements supplémentaires qu'elle ne pourrait obtenir autrement. Elle peut, si elle le veut, s'adresser à telle ou telle autre Administration, pour avoir ces renseignements; l'enregistrement de l'opération n'a donc pas, en lui-même, dans ces cas-là, d'intérêt pour le fisc.

Il en est ainsi, par exemple, pour les opérations relatives aux rentes sur l'Etat, (art. 1124 et suiv.). Ne pas soumettre ces opérations à l'enregistrement est de bonne politique financière, parce que c'est encourager le placement des rentes dans le public et c'est aussi sans inconvénient pour le fisc, puisque la Régie est toujours sûre de trouver, en s'adressant aux Administrations financières, les mêmes renseignements qui pourraient résulter de cet enregistrement, pour l'assiette des droits de mutation par décès.

C'est parfois l'ordre public, au sens large du terme, qui est considéré dans l'exemption. Ainsi les actes relatifs

Exemption dans l'intérêt de l'ordre public : à la répression pénale (C.G.I. I273 et suiv.) sont exemptés d'enregistrement. Le motif est qu'il ne faut pas entraver la répression pénale par des formalités, et c'est d'ailleurs, là encore, sans inconvénient, puisque la Régie est toujours sûre de retrouver auprès des Parquets, les renseignements que pourrait lui fournir l'enregistrement de ces actes.

De même sont exemptés les actes administratifs (C.G.I. I004). L'intérêt pratique de cette exemption est de décharger les autorités administratives de cette formalité et c'est au surplus, là encore, sans inconvénient, puisqu'en s'adressant à ces autorités administratives l'Enregistrement est toujours sûr de retrouver les renseignements dont il n'aura pas gardé trace lui-même. Ces actes administratifs, ce sont les actes de gestion, les conventions passées au nom de l'Etat, des départements, des communes, de certains établissements publics.

Un second groupe d'exemptions répond à des mobiles différents, à des considérations de politique sociale. C'est ainsi que les actes relatifs à la répartition des accidents du travail, aux allocations qui sont accordées aux vieux travailleurs, sont exemptés de la formalité.

De même, des considérations de politique sociale, au sens large et un peu vague du terme, ont conduit à exempter de la formalité certaines actes intéressant les indigents (C.G.I. II98 et suiv.); certains actes intéressant les enfants assistés (II37 et suiv.).

Même motif dans l'exemption qui est accordée aux contrats de travail, aux certificats de travail délivrés par l'employeur à l'ouvrier, aux jugements et actes de procédure en matière prud'homale (art. I096 et suiv.).

D'autres actes sont exemptés parce qu'ils intéressent l'état des personnes. Le motif, ici, est que l'état des personnes ne doit pas être compromis, même indirectement, par des préoccupations d'économie fiscale chez les particuliers. Les actes intéressant l'état des personnes sont donc assez largement exemptés de la formalité : il en est ainsi notamment des reconnaissances

tiennent à lui faire acquérir date certaine, il leur faut le faire enregistrer.

Mais peuvent-elles alors prétendre le faire enregistrer gratuitement sous prétexte qu'il y avait une dispense de la formalité ? La pratique de la Régie se prononce pour la négative : les parties peuvent renoncer à l'exemption de la formalité, présenter l'acte à l'enregistrement, mais elles doivent alors acquitter les droits.

§ 2.- L'enregistrement gratuit.

Il y a simplement exemption
Enregistrement : des droits mais pas dispense de la for-
gratuit. : malité elle-même. La faveur est donc
 moindre que dans le cas précédent; elle
 laisse subsister à la charge des particuliers cette obliga-
 tion de présenter l'acte au bureau de l'enregistrement, mais
 les parties n'auront rien à payer, même pas de droits fixes;
 l'Administration leur rend ici un service gratuit. C'est
 ainsi qu'un acte sous seing privé ainsi présenté dans des
 cas d'enregistrement gratis acquerra date certaine
 gratuitement, sans qu'il y ait à payer de redevance pour prix
 du service rendu.

A.- Dans quels cas y a-t-il gratuité ?

Les cas de gratuité se trouvent mélangés, dans les art. 1000 et suivants, aux cas d'exemptions.

L'idée générale qui explique
Le but recherché: l'enregistrement gratis, c'est que
 l'Etat veut favoriser certains rede-
 vables ou encourager certaines opérations, mais ne veut
 pas pour autant se priver des renseignements résultant
 de l'enregistrement de l'acte, parce que ces rensoigne-
 ments pourront lui servir plus tard pour le contrôle des
 droits de mutation à titre gratuit, spécialement pour le
 contrôle de l'impôt successoral.

Lorsque après le décès du titulaire d'un livret de
 caisse d'épargne, ses héritiers se présentent pour toucher

le solde du compte, ils doivent produire

Exemple : cas : des actes de notoriété ou des certifi-
des actes de : cats de propriété attestant qu'ils sont
notoriété éxi- : bien les ayants-droit du de-cujus. Ces
gés pour les : actes sont enregistrés gratis, mais ils
Caisses d'épar- : doivent être enregistrés. L'Etat ne veut
gne ordinaires : pas décourager l'épargne par des forma-
lités onéreuses, mais il ne veut pas non
plus se priver de connaître l'existence de ces livrets de
caisse d'épargne qui peuvent constituer un actif successo-
ral important; du moins en est-il ainsi lorsqu'il s'agit
de livrets de caisse d'épargne ordinaires. Il est en effet
curieux de constater les solutions différentes adoptées
par le C.G.I. (art. 1067 et 1068) suivant qu'il s'agit
des actes de notoriété et des certificats de propriété
exigés par les Caisses d'épargne ordinaires ou par la
Caisse Nationale d'Epargne qui est un établissement d'Etat
géré par les P.T.T. pour le remboursement ou le transfert,
après décès, des livrets. S'il s'agit d'un livret de la
Caisse Nationale d'Epargne (art. 1068), il y a exemption
de la formalité et de l'impôt; c'est qu'en effet, ici, le
fisc pourra toujours retrouver les renseignements en s'adres-
sant à la Caisse Nationale d'Epargne. Le contrôle de l'actif
successoral pourra avoir lieu par voie de communication directe
de la Caisse Nationale d'Epargne, organisme d'Etat, soumis
à un droit de communication directe à l'égard du fisc.
Quand il s'agit, au contraire, d'une Caisse d'épargne
ordinaire, il est important pour le fisc de réunir lui-
même les renseignements sur l'actif représenté par les
livrets, car il lui serait plus difficile d'obtenir ces
renseignements auprès de l'établissement débiteur; d'où
l'existence de l'enregistrement; celui-ci sera gratuit,
mais il devra être fait. Dans ce cas, on voit que la tech-
nique d'immunité n'est plus l'exemption de la formalité;
c'est simplement l'exemption d'impôt et l'enregistrement
gratuit.

Notons, d'une manière générale, que la réforme de
1948 a supprimé beaucoup de cas d'enregistrement gratuit
pour les remplacer par une exemption complète.

Il faut ici, comme dans le cas d'exemption, faire un
sort particulier aux mutations à titre gratuit; la technique
de l'enregistrement gratuit prend ici un aspect particulier,
spécialement pour les mutations par décès.

Les Cours de Droit

Reproduction interdite



Il est des cas où la succession est exemptée de l'impôt, mais où, tout de même les héritiers sont obligés de faire une déclaration; ils n'ont pas de droits à payer, mais doivent déclarer la consistance du patrimoine qu'ils recueillent. Ces exonérations sont motivées soit par des considérations tenant à la cause du décès (décès imputables à des faits de guerre : art. 1325) soit à la nature du bien (art. 1237, 1241, qui visent à encourager la construction). Ces textes exemptent de tous impôts de succession les immeubles construits dans certaines conditions, notamment de date.

Quant à l'art. 1235, il donne une énumération de cas d'exemption motivée par la cause du décès. Il ne s'agit que de l'exemption de l'impôt, non pas de l'exemption de la formalité : le paragraphe 3 de cet article est formel : "l'exemption de l'impôt n'entraîne pas la dispense de la déclaration de succession".

Il est curieux de constater la technique utilisée par l'art. 1241 dans l'exemption qu'il fait de l'impôt successoral; ce texte opère en effet une discrimination qui met en cause les principes mêmes de l'impôt successoral : "Les constructions nouvelles, reconstructions et additions de constructions, dont les trois quarts au moins de la superficie totale sont affectés à l'habitation achevée postérieurement au 31 décembre 1947 sont exonérées de tous droits et taxes, lors de leur première mutation par décès ou de leur première mutation à titre gratuit entre vifs, lorsque celle-ci a lieu entre ascendants et descendants". Par conséquent, lors des mutations par décès ultérieures, il y aura lieu à la perception des droits : l'exonération ne vaut que pour la première mutation par décès.

Cette exonération apparaît comme une application d'une idée qui avait été préconisée par certains théoriciens étudiant les principes mêmes de l'impôt successoral. On peut voir dans l'impôt successoral, en effet, une méthode pour éliminer progressivement la propriété individuelle. Un certain Rignano, au début de ce siècle, acquit quelque célébrité en préconisant une application particulière des droits de mutation par décès : il partit de cette considération que l'homme se soucie beaucoup de ses héritiers parce que, charnellement et sentimentalement, il les connaît, mais très peu des héritiers de ses héritiers, parce qu'ils ne lui apparaissent pas distinctement, parce qu'ils sont perdus pour lui dans les brumes de l'avenir. En conséquence, il proposait de ne pas faire payer d'impôt successoral, lors de la première transmission, à l'épargne qui aurait

été constituée par un homme ou de faire payer un impôt successoral moins élevé dans cette première transmission par décès, et de frapper, au contraire, l'un impôt successoral élevé la seconde transmission par décès dont l'épargne pourrait être l'objet. L'inconvénient pratique d'un tel système c'est qu'il aurait obligé à faire une distinction dans chaque patrimoine transmis à cause de mort, entre l'épargne personnelle du de cujus et les biens par lui recueillis dans les successions qui lui seraient advenues de son vivant. On aurait en somme ressuscité ainsi la distinction de l'Ancien Droit entre les acquêts et les propres. Il est remarquable de voir que quelque chose du plan de Rignano est passé dans l'art. 1241 C.G.I.

B.- Portée de l'enregistrement gratuit.

Là encore, comme c'est une faveur les textes doivent être interprétés strictement.

En ce qui concerne l'étendue de l'immunité qui résulte de l'enregistrement gratuit, la notion même impose une distinction : il y a dispense quant à l'impôt, mais il n'y a pas dispense quant à la formalité, qui demeure obligatoire.

Toutefois, souvent, l'obligation d'enregistrement, lorsque l'enregistrement est gratuit, n'aura pas de sanction, si la loi n'en a pas prévu une particulière. En effet, la sanction en matière de non accomplissement de la formalité, c'est le droit en sus, et comme ici le droit est, par définition, égal à zéro, le droit en sus sera lui-même égal à zéro et il n'y aura pas de sanction.

On est tenté de voir des sortes de diminutifs de l'enregistrement gratuit dans les très nombreuses réductions de droits qui sont prévues pour telle ou telle cause tout au long du C.G.I. (dans sa partie relative à l'enregistrement) et de dire que, dans ces hypothèses ou des réductions, abattements, etc., sont prévus, on a affaire à un enregistrement partiellement gratuit. Mais, en réalité ces hypothèses de réductions d'impôt, abattements, etc... ne sont pas des immunités caractéristiques; il s'agit d'aménagements de tarif,

et c'est avec les tarifs qu'il y aurait lieu d'étudier ces réductions de droits, si elles le méritaient, plutôt que dans la théorie générale des immunités.

§ 3.- L'enregistrement en débet.

Dans cette hypothèse, la formalité sera donnée à l'acte présenté sans paiement préalable des droits : le paiement des droits est laissé en suspens. Les droits seront recouverts ultérieurement, s'il y a lieu, sur la partie débitrice, mais, en l'état, on enregistre gratuitement, on pourrait dire à crédit.

Cette gratuité provisoire concerne, le plus souvent, des actes de procédure et décisions judiciaires, pour lesquels on ne sait pas encore qui paiera les droits, jusqu'à ce que le débiteur définitif ait été désigné par la décision qui clôt complètement le procès. On ne sait même pas, dans certains cas, si les droits seront jamais exigibles. La loi n'a donc pas voulu que l'avance de l'impôt, avance peut-être inutile, fût faite par celui qui requiert la formalité. La formalité sera donnée en débet.

A.- Dans quels cas y a-t-il lieu à enregistrement en débet ?

Le cas principal concerne l'assistance judiciaire (art. 1033 et suiv. du C.G.I.). Lorsqu'une personne a obtenu le bénéfice de l'assistance judiciaire, les actes qui doivent être présentés à l'enregistrement par elle-même ou par son représentant seront enregistrés en débet, c'est-à-dire que le receveur donne la formalité sans requérir le paiement immédiat des droits. Le sort ultérieur de cette dette d'impôt est en suspens et dépend de l'issue du procès.

Si le bénéficiaire de l'assistance judiciaire gagne le procès, les dépens sont mis à la charge de son adversaire qui est la partie perdante. Les droits qui sont dus

I.- Le bénéficiaire gagne son procès. : pour les actes enregistrés en débet seront recouverts sur la partie perdante C.G.I. art. 1034-1035.

2.- Il le perd : Si le bénéficiaire de l'assistance judiciaire perd le procès, normalement, c'est lui qui est condamné aux dépens et c'est lui seul qui est débiteur de l'impôt. Mais comme, par définition, il est insolvable, - c'est le postulat qui a conduit à lui accorder l'assistance judiciaire - le principe est que les droits qui sont dus seront passés en non-valeur, c'est-à-dire que l'Administration renonce à les recouvrer.

Toutefois, cette renonciation de principe au recouvrement des droits, en principe pas-sés en non va-leur. Droits qui restent exigibles.

de principe au recouvrement des droits, cette chute en non-valeur, n'a pas lieu pour tous les droits dus. Pour certains, l'Administration conserve la possibilité d'agir contre le bénéficiaire de l'assistance judiciaire. Il en est ainsi pour les droits dont l'exigibilité tient à des causes étrangères au procès. Il s'agit d'actes qui étaient assujétis à l'enregistrement dans un délai de rigueur et dont il a été fait usage à l'occasion du procès, ce qui a rendu les droits exigibles. A ce moment-là, les actes ont été enregistrés en débet, mais la dette peut être recouvrée.

En d'autres termes, la loi fiscale fait une différence entre l'impôt d'enregistrement dû pour les actes de procédure parce que l'assistance judiciaire n'a été accordée que pour la procédure, et les actes qui sont étrangers au procès, les actes pour lesquels l'assisté judiciaire aurait dû, tout procès mis à part, payer l'impôt. Pour ces actes-là, la Régie conserve ses droits (sauf à ne pouvoir les ramener à exécution si elle ne trouve rien de saisissable dans le patrimoine de l'assisté).

Il en est de même pour les avances que l'Etat a été amené à faire en quelque sorte pour le compte de l'assisté judiciaire, à savoir les frais de transport des juges, des officiers ministériels, des experts, les honoraires des experts, les taxes des témoins. Pour ces frais la Régie conserve le droit d'agir contre l'assisté judiciaire; il

n'y a pas chute en non-valeur parce que ce sont des avances.

Entre ces deux hypothèses ci-dessus
3.- Cas où les parties transi- gent. : envisagées, une troisième hypothèse est concevable, celle où les deux parties se mettent d'accord pour terminer le litige sans jugement par un accord

amiable ou un désistement. Cette entente directe entre les deux parties, lorsque l'une d'elles est un assisté judiciaire, pourrait être de nature à nuire au Trésor. L'hypothèse a été envisagée en dernier lieu par le décret du 20 avril 1955 (art. 20) qui prévoit que lorsqu'une transaction ou un désistement intervient entre les parties au procès, dont l'une a le bénéfice de l'assistance judiciaire, l'Enregistrement pourra poursuivre le recouvrement des avances qui ont été faites par l'Etat et également des droits qui peuvent être exigibles pour des causes étrangères au procès.

C'est le même principe : l'Administration renonce à rien demander pour l'enregistrement dû sur les actes de procédure proprement dite, mais si le procès a fait apparaître que certains droits d'enregistrement auraient dû être payés sur des actes civils qui ont été utilisés dans l'instance et que l'enregistrement n'avait pas été acquitté sur ces actes, l'Administration conserve le droit de recouvrer cet impôt d'enregistrement qui est dû à des causes étrangères au procès.

Cas des jugements rendus en matière répressive. L'enregistrement en débet se ren- également dans un autre cas : il s'agit des jugements et arrêts en matière de simple police et de police correctionnelle, en matière répressive par conséquent (art. 1275). Ici encore

on procède à l'enregistrement en débet parce qu'on ne sait pas, au moment de l'enregistrement, si les frais pourront même être jamais payés. En effet les frais, en matière pénale, ne peuvent pas être mis à la charge de la partie perdante, quand celle-ci est le Ministère public, dont l'action publique a été repoussée. Le Ministère public représentant l'Etat en matière répressive ne peut pas être condamné aux dépens. Si donc la poursuite pénale aboutit à la relaxe du prévenu, les impôts dus pour l'enregistrement en débet vont tomber nécessairement en non-valeur parce qu'ils ne peuvent pas être mis à la

charge du Ministère public. Si, au contraire, le prévenu est condamné, les droits d'enregistrement seront à sa charge.

B.- Portée de l'enregistrement en débet.

Lorsqu'on est dans une des
Sanction du dé- : hypothèses prévues pour l'enregistrement
faut d'enregis- : en débet, les actes doivent être pré-
trement. : sentés à la formalité et y être pré-
sentés dans le délai de rigueur. Ici, la sanction pourra jouer; il pourra y avoir droit en sus, puisqu'un droit principal est dû, et la pénalité est immédiatement exigible. Le montant des droits qui sont dus, encore qu'il ne soit pas immédiatement exigible, sera immédiatement calculé. Il appartient au receveur de l'Enregistrement de les liquider immédiatement. Le recouvrement est suspendu, mais la liquidation doit être immédiate. Le recouvrement aura lieu plus tard contre le débiteur définitif du droit s'il est connu, et si les règles précitées permettent de le poursuivre.

***** Section II

***** La présentation volontaire.

La présentation volontaire constitue une seconde dérogation aux règles d'assujétissement à l'impôt, mais une dérogation qui va en sens inverse des immunités. Ici, les parties assujétissent à l'impôt ce que la loi n'y avait pas assujéti; il y a en somme enregistrement facultatif, sans obligation ni sanction. Les parties pourraient licitement s'abstenir de soumettre l'acte à la formalité, mais elles le font parce qu'elles y trouvent un intérêt, qui, généralement, consiste à conférer date certaine à un acte qui autrement ne l'aurait pas.

§ I.- Conditions de la présentation volontaire.

A.- Cas où il peut y avoir présentation volontaire.

La présentation volontaire suppose l'absence d'assujétissement dans un délai de rigueur, ce qui peut se rencontrer dans deux séries de cas répondant à des idées distinctes :

I.- Ce sont d'abord tous les cas d'actes
Actes non assujétis : non assujétis :
Actes non assujétis : - soit que ces actes ne rentrent par leur nature dans aucune catégorie soumise par la loi à un droit spécial,
 - soit qu'ils n'aient aucune portée juridique (ex-lettres missives ne constatant pas de conventions),
 - soit qu'un vice les affecte, qui les rend inexistants (actes imparfaits; v. infra).

2.- C'est ensuite le cas des actes exemptés.

(que le tarif fiscal ne vise que pour
Actes exemptés : les exempter expressément de la formalité et de l'impôt). Cette exemption n'empêche pas les parties, si elles le veulent, de les présenter à la formalité.

Dans ces deux séries d'hypothèses, celle des actes non assujétis et celle des actes exemptés, l'enregistrement est facultatif. Ce n'est que la présentation volontaire qui va soumettre l'acte à la formalité.

B.- De la formalité dans les cas de présentation volontaire.

La liberté des parties va se manifester ici par divers traits.
Liberté du choix du bureau : D'abord les parties ont le libre choix du bureau où elles présenteront volontairement l'acte à la formalité, alors que, s'agissant d'un acte obligatoirement assujéti, la loi a établi des règles de compétence territoriale (art. 663 C.G.I.). "Les actes sous signature privée, autres que ceux visés à l'art. 661, (c'est-à-dire les actes assujétis dans un délai de rigueur) peuvent être enregistrés dans tous les bureaux indistinctement".

Lorsqu'un acte non assujéti

Nécessité d'une : est ainsi présenté à la formalité par la
réquisition : volonté des parties, les Receveurs ont
écrite. : pour instructions de prévenir les
 requérants de l'absence d'obligation, et
 la formalité ne sera donnée à l'acte volontairement pré-
 senté que sur la réquisition expresse des parties pour
 éviter toute contestation ultérieure, les parties soute-
 nant après coup qu'elles ont cru l'acte assujéti obliga-
 toirement à la formalité et qu'elles ne l'ont soumis à
 l'impôt que dans cette croyance erronée. Cette réquisi-
 tion écrite sera mentionnée sur les registres ou sur
 une feuille volante qui restera déposée au bureau ou même
 sera mentionnée sur l'acte lui-même.

***** § 2.- Effets de la présentation volontaire.

Le fait générateur ne peut pas

Tarif au jour : être, dans ces cas, la rédaction de
de la présenta- : l'acte, ce ne peut être que la présen-
tion : tation volontaire. Il en résulte qu'en
 cas d'un conflit de tarif, dans le temps,
 le tarif applicable est celui du jour de la présentation.

Pour étudier la perception de l'impôt, dans ce cas
 de présentation volontaire, il faut distinguer les deux
 séries d'hypothèses précédemment envisagées.

A.- Actes non assujétis.

L'impôt applicable dans ce cas,

Droit applicable: c'est le droit fixe des actes innomés -
le droit de for- : comme on disait autrefois -, des actes
malité. : non spécialement tarifés, pouvons-nous
 dire aujourd'hui. C'est ce que pré-
 voient l'art. 635, in fine et, d'une façon plus précise,
 l'art. 670, N° 17; c'est le droit dit "de formalité".
 Ce droit fixe est de 690 frs à l'heure actuelle.

Le droit de formalité va être perçu indépendamment de
toutes les énonciations contenues dans
l'écrit. Si on veut le justifier, on
Caractères juri- : dira que c'est sinon le salaire de la
diques du droit : formalité, tout au moins la redevance
de formalité. : du service de la date certaine.

Les Cours de DroitReproduction interdite

C'est un droit d'acte à l'état pur, puisqu'il n'est exigible qu'autant qu'il y a un écrit et un écrit présenté à la formalité. Ce droit d'acte est entièrement étranger à la nature de l'opération juridique constatée, puisqu'il est toujours le même quelle que soit l'opération juridique.

Il est d'ailleurs exigible alors même que l'opération constatée en elle-même n'est pas assujétie à l'impôt, alors même que l'écrit ne se réfère à aucune opération juridique, comme c'est le cas pour les lettres-missives ne touchant à aucune opération juridique.

Même si l'acte volontairement présenté comporte un mouvement de valeur - ce qui paraît rationnellement appeler en théorie un droit proportionnel - c'est le droit fixe qui devra lui être appliqué.

B.- Les actes exemptés.

Il s'agit d'actes qui ont été expressément prévus par le tarif, mais le tarif les a prévus pour les exempter de la formalité et de l'impôt.

Ce mécanisme de la loi a fait
L'exemption de l'impôt sub- : surgir une difficulté : on se demande
siste-t-elle ? : si, lorsque les parties présentent volontairement à la formalité un acte qui en a été expressément exempté par la loi, l'exemption de l'impôt subsiste à leur profit, ou, au contraire, si l'on doit considérer la présentation volontaire comme une espèce de renonciation à la dispense d'impôt qui était incluse dans la dispense de formalité. Le redevable a renoncé à l'exemption dont il bénéficiait afin de conférer date certaine à un acte sous seing privé qui, sans cela, ne l'aurait pas eue. Dans son intérêt, il vient demander l'enregistrement : Peut-il prétendre avoir cet enregistrement d'une manière gratuite ? Peut-il prétendre encore à l'exemption de droit ?

La Régie, d'une manière constante, considère qu'elle est en droit, dans cette hypothèse, de percevoir un impôt, et ce sera là encore le droit fixe des actes innomés.

La doctrine l'a : La doctrine, en général, critique cette solution de la Régie. Elle soutenu. : soutient que le Receveur devrait procéder à l'enregistrement gratuitement,

que le droit fixe ne devrait pas être exigé. L'exemption de la formalité - tel est son raisonnement - contient l'exemption du droit; c'est l'immunité la plus complète; elle a été conférée par la loi à l'acte; elle doit subsister dès lors que la loi n'a rien dit en sens contraire.

Par exemple, alors qu'un jugement de condamnation est en principe assujéti à un droit, les jugements de condamnation en matière prud'homale sont exemptés de la formalité et de l'impôt. Des parties à une instance devant les prud'hommes présentent cependant volontairement, à la formalité le jugement qu'elles ont obtenu. Si la Régie était logique avec sa thèse, fait remarquer la doctrine, elle devrait considérer que, du fait de la présentation volontaire, l'exemption d'impôt a disparu et elle devrait percevoir le droit proportionnel. Elle ne le fait pas. Il y a donc, dans sa thèse, une faille.

Au reste, ajoute la doctrine, il y a un motif de droit pour expliquer que la présentation volontaire ne supprime pas l'exonération de l'impôt : l'exemption, au regard du redevable, vaut paiement; tout se passe, dès lors qu'il y a eu exemption dans la loi, comme si le redevable avait payé. Il ne doit donc pas payer deux fois.

Enfin - dernier argument de la critique doctrinale - lorsqu'un redevable présente volontairement un acte à la formalité, il renonce à quoi ? Il ne renonce pas - et sa volonté doit ici être interprétée strictement - aux deux exemptions qui lui étaient accordées par la loi (enregistrement et impôt) : il ne renonce qu'à l'une des deux (l'enregistrement).

Ces critiques de la doctrine n'ont pas ébranlé la Régie, et il faut reconnaître que la position de celle-ci n'est pas indéfendable. L'exemption de droit dans le système des immunités n'est qu'une conséquence de l'exemption de formalité. Si la loi a exonéré de l'impôt certains actes, dans cette première catégorie d'immunités, c'est parce que ces actes étaient dispensés de l'enregistrement. La critique de la doctrine tend à confondre deux techniques différentes : l'exemption et l'enregistrement gratuit. Il y a d'ailleurs un argument de bon sens qui plaide en faveur de la perception du droit : c'est que les parties demandent ici un service à l'Etat; n'est-il pas juste qu'elles le paient ?

Appendice

sur l'assujettissement à la loi française d'enregistrement des actes et des mutations comportant un élément étranger.

—————

Nous nous bornerons ici à quelques vues schématiques sur les problèmes que soulève le droit fiscal international dans son application à l'enregistrement;

Différences entre le Droit fiscal international et le D.I.P. : Le Droit fiscal international, considéré sous l'angle particulier du Droit de l'Enregistrement, paraît se rapprocher beaucoup du Droit international privé. Il est néanmoins deux limites à ce rapprochement :

1°.- Un tribunal français n'aura jamais, à la différence de ce qui se voit en Droit international privé, à faire application d'une loi d'enregistrement étrangère. Il pourra sans doute reconnaître que, dans telle espèce, la loi française d'enregistrement n'est pas applicable, mais cela ne signifiera jamais que le tribunal français aura à faire application d'une loi étrangère, ce qui reviendrait pour lui à organiser la perception d'un impôt au profit d'un Etat étranger. C'est une différence avec ce qui se passe en Droit international privé, où il arrive au contraire très normalement qu'un tribunal français ait à faire application d'une loi étrangère.

2°.- Il peut se faire que deux lois fiscales (française et étrangère) soient cumulativement applicables, ce qui est rationnellement impossible quand il s'agit de lois civiles. On trouve en Droit fiscal international, et en particulier dans le Droit de l'enregistrement, ce qu'on appelle des doubles impositions.

Longtemps ici le principe directeur

Le principe de territorialité de la loi fiscale : a été celui de la territorialité de la loi fiscale, qui a été enseigné comme un dogme par les auteurs spécialistes de l'enregistrement. Cette territorialité appliquée dans de la loi fiscale paraissait d'ailleurs toute sa rigueur : pour les classiques, n'être qu'une application particulière de l'alinéa 1er de l'art. 3 du Code civil. La loi fiscale étant considérée comme une loi de police et de sûreté, sa territo-

rialité paraissait commandée par le texte même du Code civil. Cette territorialité était admise avec une force particulière quand il s'agissait de la loi d'enregistrement parce que l'enregistrement a un caractère objectif, réel, et non pas personnel; c'est un impôt qui frappe les actes et les mutations; il est donc plus facile de lui reconnaître un caractère territorial qu'à un impôt personnel comme l'impôt sur le revenu.

A notre époque, ce principe de la territorialité de la loi d'enregistrement a été soumis à une révision critique par les auteurs et l'on est arrivé à la conclusion qu'il ne fallait pas le prendre dans toute sa rigueur. Le principe de la territorialité de la loi d'enregistrement, admet-on aujourd'hui, signifie sans doute que la loi française d'enregistrement frappe toujours les biens qui sont situés sur le territoire français, mais il ne faut pas l'entendre avec cette signification qu'elle ne pourrait jamais atteindre des biens qui seraient situés hors du territoire français. La loi française saisit tous les biens situés en France, mais, dans certains cas, elle pourra saisir des biens qui sont situés en dehors de nos frontières.

De sorte que la loi française d'enregistrement a, en réalité, un effet tantôt territorial, tantôt extra-territorial.

I.- Effet territorial de la loi française d'enregistrement.

<p><u>La loi française:</u> atteint toute la matière imposa- ble située sur le territoire <u>français.</u></p>	<p>La loi française atteint toute matière imposable située sur le ter- ritoire français. Comment localiser la matière imposable ? La situation prise en considé- ration pour fixer la compétence de la loi fiscale française est tantôt une situation réelle, tantôt une situation fictive. Pour les immeubles, pour les meubles corporels, pour certains meubles incorporels mêmes, tels que les fonds de commerce, c'est la situation réelle qui sera prise en considération. Au contraire, la loca- lisation sera purement fictive pour la plupart des meubles incorporels, (notamment pour les créances qui seront fictivement localisées au domicile du débiteur, pour les valeurs mobilières que l'on réputera situées au siège social de l'établissement émetteur).</p>
--	--

2.- Effet extra-territorial de la loi française d'enregistrement.

Cet effet se manifeste à deux titres :

Elle atteint aussi les actes intéressant des valeurs situées à l'étranger si l'acte est passé en France. : D'abord, la loi française d'enregistrement est appelée à produire ses effets à l'étranger en tant que loi du lieu de la rédaction de l'acte. C'est un peu la transposition dans notre matière de la formule du Droit international privé : "Locus regit actum". Certaine opération deviendra justiciable de la loi française d'enregistrement parce que l'acte qui a déclenché cette opération a été passé en France. Il en est ainsi pour les meubles : si un acte concernant des meubles, localisé réellement ou fictivement à l'étranger, a été rédigé en France, la formalité est pour lui obligatoire bien que l'opération se localise à l'étranger (art. 730 et 745 C.G.I.).

La règle est un peu différente ou, s'agissant : pour les immeubles. La formalité n'est d'un acte authentique, il a été rédigé par un officier public français. : obligatoire quand il s'agit d'immeubles qu'autant que l'acte passé en France est un acte authentique, acte notarié, ou même jugement. Ici, l'idée est que la compétence de la loi française d'enregistrement est la conséquence du caractère public de celui qui a rédigé l'acte : l'acte ayant été rédigé par un notaire ou le jugement rendu par un juge français, il est justiciable de l'enregistrement français bien qu'il ait pour but de réaliser une mutation de biens immeubles étrangers. On sait combien les immeubles sont liés au territoire; la loi française devrait donc être a priori tout à fait incompétente pour régir des immeubles étrangers; mais le fait que l'acte les concernant a été passé par un officier public français, a paru suffisant pour neutraliser l'attraction territoriale.

La règle est formulée à l'art. 724 du C.G.I., qui prévoit d'ailleurs un tarif de faveur pour ces mutations d'immeubles situés à l'étranger, réalisées par actes publics français : 2,80 % au lieu de 10,80 %.

A la vérité l'application de cet art. 724 a donné lieu à une controverse pour savoir s'il en est ainsi pour les donations. A la vérité l'application de cet art. 724 a donné lieu à une difficulté car le texte est situé sous une rubrique qui semble spéciale aux ventes ou plus généralement aux mutations à titre onéreux; de sorte que l'on s'est posé la question de savoir si, lorsqu'il s'agit d'une mutation à titre gratuit, il y a lieu également à enregistrement en France au tarif spécial de 2,80 %. En s'appuyant sur la lettre même de l'article ("les actes translatifs..." sans distinction), certains auteurs déclarent qu'il faut appliquer la règle également aux mutations à titre gratuit; mais d'autres, se prévalant de la rubrique sous laquelle est inscrit le texte, le limitent aux mutations à titre onéreux.

La loi française intervient parfois avec un effet extra-territorial pour saisir des biens situés à l'étranger lorsque elle est la loi successorale atteinte créances et valeurs localisées fictivement à l'étranger. La loi française intervient parfois avec un effet extra-territorial pour saisir des biens situés à l'étranger lorsque elle est la loi successorale atteinte créances et valeurs localisées fictivement à l'étranger, notamment en ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères.

C'est l'art. 752 du C.G.I. qui nous donne ici la règle : "Sont assujétis aux droits de mutation par décès les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient dépendant d'une succession régie par la loi française ou de la succession d'un étranger domicilié en France". La compétence de la loi française en tant que loi civile pour régir la dévolution de la succession entraîne la compétence de la loi française en tant que loi fiscale pour frapper cette dévolution successorale.

Normalement, si on avait suivi le principe de l'effet territorial de la loi d'enregistrement, on aurait dû dire que la loi française d'enregistrement ne pouvait pas grever les valeurs mobilières étrangères. Celles-ci étant localisées fictivement à l'étranger (au lieu de l'établissement émetteur, au domicile du débiteur), la loi française d'enregistrement devrait être incompétente pour les saisir, lors même qu'elles appartiendraient à des

Français domiciliés en France. Voilà où conduirait l'application pure et simple de l'effet territorial de la loi d'enregistrement. Mais on comprendrait mal que la succession d'un Français échappât à l'impôt français sous prétexte qu'il avait placé toute sa fortune en valeurs mobilières étrangères. Aussi l'art. 752 vient-il corriger ce qu'aurait de choquant l'application pure et simple de l'effet territorial de la loi fiscale française.

La règle de l'art. 752 n'est pas

Il en résulte : pour autant elle-même sans inconvénients doubles impositions aux- : nient, car il arrive très souvent
 quelles on s'efforce de remédier. : que le fisc étranger soumette également ces valeurs mobilières étrangères appartenant à un Français à son propre impôt successoral en considérant qu'elles sont localisées au domicile du débiteur ou au siège social de l'établissement émetteur, si bien qu'il y aura ici application cumulative de deux lois fiscales, française et étrangère. Il y aura double impôt successoral, l'un perçu par le pays étranger en vertu de l'effet territorial de la loi fiscale, l'autre perçu par le fisc français en vertu de l'art. 752, en vertu de l'effet extra-territorial.

Pour remédier à ces phénomènes de doubles impositions, particulièrement fréquents dans le droit successoral, les États recourent assez volontiers à des conventions internationales qui répondent généralement à un double intérêt : 1°.- L'intérêt commun des deux fiscs intéressés (il s'agit de l'assistance que les deux États peuvent mutuellement se donner contre la fraude fiscale); 2° l'intérêt des redevables (il s'agit d'empêcher les doubles impositions). Ce deuxième objectif est d'ailleurs plus facilement atteint que le premier.

La France a ainsi signé un certain nombre de conventions fiscales qui sont destinées à empêcher des doubles impositions, notamment en matière d'impôt successoral : convention franco-suédoise (1954); convention avec les États-Unis d'Amérique (1939, révisée en 1946); convention franco-suisse qui est la plus récente (1954, V. le texte J.O. 30 novembre 1954).

***** Titre II

***** LA LIQUIDATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT.

Dans le mécanisme de l'enregistrement, la liquidation des droits est l'opération la plus délicate; c'est celle qui fait appel à l'analyse juridique.

Envisagée dans son mécanisme élémentaire, la liquidation nous apparaît comme l'application du tarif à la matière imposable préalablement qualifiée (car le tarif est établi en fonction de la qualification des actes, de leur nature juridique) - et éventuellement évaluée.

De sorte que dans cette opération de la liquidation, sous son aspect le plus élémentaire, il y a trois termes à envisager :

- le tarif,
- la qualification,
- éventuellement, l'évaluation.



Sous-titre Ier.

***** Chapitre unique.

***** LE TARIF

Le tarif nous est donné par les art. 667 et suivants du C.G.I. A la vérité ces articles ne concernent que les droits principaux d'enregistrement; il s'y ajoute des droits accessoires, qui appelleront quelques explications, et à cette occasion ce sera le lieu de signaler l'existence de certains impôts voisins des droits d'enregistrement.

Ce chapitre comprendra donc trois sections (d'importance décroissante) consacrées :

- aux droits principaux,
- aux droits accessoires,
- à certains impôts voisins des droits d'enregistrement.

***** Section I

***** Les droits principaux.

La loi a pris pour base du tarif la triple distinction fondamentale de l'art. 634 : "les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujétis".

Dans le système de la loi de frimaire an VII, il y avait deux catégories seulement de droits : les droits fixes et les droits proportionnels.

Le droit fixe était défini par la loi de frimaire an VII, comme "le droit frappant les actes qui n'obligent, ne libèrent ne transmettent", c'est-à-dire qui ne constatent ni obligation,

ni libération, ni transmission, qui ne constatent aucun mouvement de valeur.

Loi de l'An VII : Le domaine propre des droits fixes, droit fixe et : c'était les inventaires, les contrats de droit propor- : mariage sans déclaration d'apports, les tionnel. : procurations, etc... bref, les actes ne contenant pas de mouvement de valeurs de patrimoine à patrimoine.

S'agissait-il, au contraire, d'un acte constatant un mouvement de valeur, ou d'un mouvement de valeur non constaté par un acte - dans les cas où les mutations verbales étaient frappées de l'impôt - c'étaient les droits proportionnels qui devaient s'appliquer, le droit proportionnel constituant un pourcentage de la valeur en mouvement.

Cette idée primitive fut perdue de vue par la suite dans l'évolution de l'enregistrement au XIXème siècle. Le système des droits fixes, qui avait des avantages de simplicité, parce qu'il ne nécessitait aucune évaluation préalable de la matière imposable, était critiqué comme injuste et inégal.

En 1872, cédant à ces critiques, on introduisit un tempérament : les droits des droits fixes : fixes gradués. Ces droits apparaissaient gradués : comme une échelle de droits fixes destinée à réaliser plus de justice que les droits fixes (immuables quelle que fût la valeur imposable) mais une justice approximative avec un inconvénient : il fallait évaluer la matière imposable pour appliquer la graduation.

En 1893, ces droits fixes gradués qui, en 1893, se furent convertis en droits proportionnels transformèrent en : à tarif réduit. Il en existe encore droits propor- : dans notre tarif actuel; ils sont les tionnels à tarif : héritiers des droits fixes gradués et réduit. : s'expliquent historiquement par le remplacement des droits fixes gradués.

On était donc revenu, en 1893, à une dualité des droits fixes et des droits proportionnels.

En 1901, on voit apparaître une nouvelle catégorie : les droits progressifs En 1901 appa- : applicables aux mutations par décès. En sent les droits : 1942, ces droits devaient être étendus progressifs : aux donations, aux mutations à titre gratuit entre vifs, intégrés dans le système des mutations par décès.

C'est par suite de cette évolution historique que nous avons aujourd'hui trois sortes de droits.

§ I - Les trois sortes de droits.

A.- Les droits fixes.-

Ils sont prévus par les articles 668 à 674.

Dans le C.G.I., tel qu'il était
Il y a 10 pa- : rédigé lors de son entrée en vigueur -
liers de droits : 1950 - l'ordonnance des droits fixes
fixes. : était assez rationnelle. Il y avait sept
 paliers qui s'échelonnaient de 115 frs
 à 11.500 frs, c'est-à-dire que le minimum et le maximum
 de droits fixes étaient dans le rapport de 1 à 10. Il
 y avait 4 paliers pour les actes privés, trois paliers
 pour les jugements.

Les lois du 8 janvier 1951 (art. 16) et du 14 avril 1952
 (art. 27) sont venues compliquer cette échelle de droits fixes
 en majorant certains d'entre eux de 20 % et en incorporant
 cette majoration au principal, si bien qu'aujourd'hui nous
 avons dix paliers de droits fixes.

Il convient surtout de noter le droit
Le droit de : de principe de 690 frs, parce que ce droit
principe. : fixe a une application étendue : en tant
 que droit fixe des actes innomés, il a
 vocation à s'appliquer à toute espèce d'actes (art. 670, N°
 17).

Il faut également relever, du point
Le droit minimum: de vue théorique, le droit fixe de 140 frs
 (105 frs selon la rédaction de 1950)
 car ce droit fixe représente à la fois le droit fixe minimum,
 tout au moins pour les actes civils (art. 668), et le minimum
de droits proportionnels. C'est-à-dire que, si, d'aventure,
 l'application d'un pourcentage de droits proportionnels
 donnait une somme inférieure à 140 frs, il faudrait tout
 de même appliquer ce chiffre de 140 frs, qui constitue le mi-
 nimum de produit à retirer des droits proportionnels ou
 progressifs (art. 667, al. 2.) Telle est la double portée du

droit fixe minimum de 140 frs.

B.- Les droits proportionnels.

Ils sont calculés au prorata de la valeur imposable. Ils supposent donc des actes contenant une expression de valeur ou une matière imposable susceptible d'évaluation.

Il y a plusieurs taux prévus pour
Les divers taux : les droits proportionnels, d'après la
 sont fixés en : nature de l'acte ou de l'opération cons-
 fonction de l'ob- : tatée dans l'acte, d'après la nature de
 jet de l'opéra- : l'objet de l'opération.
 tion. :

Le choix entre les différents taux n'est pas, de la part du législateur fiscal, arbitraire; il y a une politique financière à la base de ce choix. Les opérations portant sur les meubles sont soumises à des taux moins élevés que celles qui portent sur les immeubles. C'est la conséquence de l'idée que les meubles sont faits pour circuler juridiquement : il y a donc lieu de ne pas entraver la circulation par des droits trop élevés. On peut y apercevoir aussi quelque chose de l'idée selon laquelle la fortune mobilière est moins stable que la fortune immobilière.

La loi tient compte aussi de la
ou de la nature : nature de l'acte : un acte déclaratif est
de l'acte. : soumis à des droits proportionnels moins
 élevés qu'un acte translatif. Par exemple,
 le droit proportionnel de partage est de 0,70 % alors que le
 droit de vente est de 10,80 %.

Cela tient à ce que l'acte déclaratif ne contient pas, à la différence de l'acte translatif, une mutation de valeur. Or, le domaine propre des droits proportionnels, c'est tout de même les mutations. Les droits qui frappent les actes déclaratifs sont des droits proportionnels à tarif réduit parce qu'en réalité ce sont les continuateurs des anciens droits fixes gradués. Dans la théorie pure de l'An VII, les actes déclaratifs n'auraient pas dû donner lieu à des droits proportionnels parce qu'ils ne contenaient pas de mutation. On a remplacé ensuite ces droits fixes gradués par des droits proportionnels, mais, à tout le moins, ces droits proportionnels sont des droits proportionnels à tarif réduit; ils correspondent aux transmissions, aux mutations, c'est-à-dire à tout le contraire des actes déclaratifs.

De même un bail, mutation de jouissance, donnera lieu à des droits moins élevés que la vente de l'immeuble lui-même, parce qu'il n'y a pas là une richesse acquise aussi nette que dans la vente. Le bail, c'est la création d'un droit de créance, qui par conséquent ne représente pas une valeur économique consolidée comme celle qu'acquiert l'acheteur dans le contrat de vente.

Voilà un certain nombre de considérations qui ont guidé le législateur dans le choix entre les divers taux du C.G.I.

L'idée générale, si l'on veut faire la synthèse du domaine où les droits proportionnels sont applicables, nous est donnée par l'art. 636 : "Le droit proportionnel (ou le droit progressif) est établi pour les transmissions de propriété, d'usufruit, de jouissance de biens meubles ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès, les condamnations de sommes et valeurs, ainsi que pour les actes constatant un apport en mariage, un apport en société, un partage de biens meubles ou immeubles, un marché".

"Ces droits sont assis sur les valeurs".

Catégories d'actes : L'énumération de l'art. 636 est celle qui résulte du décret-loi de décembre 1948 qui a sur ce point assez gravement innové par rapport à la tradition; il a fait disparaître du domaine des droits proportionnels, deux catégories d'actes, ce qui a apporté des simplifications assez considérables à la théorie du Droit d'enregistrement : les actes d'obligation et les actes de libération. En l'An VII, obligation et libération étaient considérées comme des mouvements de valeurs. Aujourd'hui, ces actes ne font plus partie de la liste de ceux qui sont assujétis aux droits proportionnels.

I. - Actes contenant obligation de sommes d'argent. : Avant 1948, en effet, tous les actes ou écrits contenant obligation de sommes d'argent donnaient lieu à des droits proportionnels. Le législateur de l'An VII était parti de cette idée que dans la création d'une obligation il y a, au fond, un mouvement de patrimoine à patrimoine. Il est certain, juridiquement, que la création d'une obligation se traduit par un moins dans le patrimoine du débiteur et par un plus dans le patrimoine du créancier : le créancier est enrichi, le débiteur appauvri par la création de cette obligation.

Il s'agit donc bien d'un mouvement de patrimoine à patrimoine. Le législateur de l'An VII avait donc assujéti à un droit proportionnel la création d'obligation.

Depuis 1948, la création d'une obligation ne donne plus lieu qu'à un droit fixe, à moins qu'elle ne soit assortie d'une hypothèque, auquel cas s'appliquera la taxe de publicité foncière; mais il y a alors création d'un droit réel et, aussi, publicité de ce droit réel. La taxe de publicité foncière n'est pas un droit d'enregistrement proprement dit.

2.- Acte de libération. De même, avant 1948, les actes de libération, les quittances, donnaient lieu à la perception d'un droit proportionnel. C'était là aussi une vue exacte, car, en cas de libération du débiteur, il y a en quelque sorte effacement du "moins" que la création de l'obligation avait introduit dans son patrimoine et effacement du "plus" que la création de l'obligation avait introduit dans le patrimoine du créancier. Il y a donc bien un mouvement de valeur en sens inverse du mouvement qui découlait de la création de l'obligation. L'acte de libération pouvait être regardé comme un acte translatif, et, en conséquence, en l'An VII, il avait été assujéti au droit proportionnel. Toute restitution au créancier d'un capital que celui-ci avait directement et volontairement transmis était considérée comme libération du débiteur et donnait lieu à la perception d'un droit sur l'acte de libération sur la quittance. Depuis 1948, il n'y a plus assujétissement du droit proportionnel; la libération peut seulement donner lieu à un droit fixe. Par exemple pour une quittance notariée soumise à l'enregistrement obligatoire, c'est le droit fixe qui sera perçu; et non plus un droit proportionnel de libération comme avant 1948. Il y a lieu sur les quittances au droit de timbre, mais le droit de timbre n'est pas un droit d'enregistrement véritable.

En conclusion de cet examen théorique rapide des droits proportionnels, il ne faut pas oublier que le droit proportionnel représente juridiquement l'exception. Le droit de principe, c'est le droit fixe, sous les espèces du droit fixe des actes non dénommés, non spécialement tarifés.

C.- Droits progressifs.

L'invention du droit progressif a eu pour but de doser

le montant de l'impôt selon les facultés contributives du contribuable, facultés contributives qui vont croissant avec les revenus ou avec le patrimoine.

La théorie de l'impôt progressif
Le fondement de : repose sur la théorie économique de l'utilité marginale ou plus communément sur la distinction du nécessaire et du superflu. Il est bien certain que le même impôt à acquitter ne représente pas le même sacrifice pour le riche ou le pauvre. L'égalité des sommes n'est pas la seule considération que le législateur fiscal doit avoir; il faut qu'il considère la relation entre la somme à payer et les facultés contributives du contribuable. C'est sur ce fondement que l'impôt progressif a été introduit.

Par la suite, il s'y est mêlé une considération de politique sociale : par l'impôt progressif, on peut niveler les revenus ou le capital, niveler la fortune. Telle est, en particulier, la signification de la progressivité de l'impôt quand il s'agit des droits de mutation par décès, frappant le capital du de cujus.

Il y a, dans la technique, une
En quoi consiste : certaine analogie entre l'impôt progressif le droit progres-: et le droit fixe gradué, et, de même sif. : que le droit fixe gradué est une échelle de droits fixes, l'impôt progressif est une échelle de droits proportionnels.

La progression du taux a lieu par tranche. Le taux supérieur ne frappe donc pas la totalité des valeurs énoncées et n'est applicable qu'aux tranches supérieures.

L'impôt progressif représente juridiquement l'exception. Déjà le droit proportionnel nous apparaît comme une exception par rapport au droit fixe, de même, on peut dire que l'impôt progressif est une exception par rapport à l'impôt proportionnel.

Son domaine. : L'impôt progressif est prévu d'abord pour les mutations par décès. C'est son domaine originel en Droit français et son domaine le plus naturel parce qu'au décès d'une personne le patrimoine étant figé, il peut apparaître dans son ensemble et être saisi par l'impôt dans son ensemble, ce qui permet de faire jouer la progressivité.

L'institution d'un rapport fiscal par les lois de 1942-1943 permettant d'intégrer les donations entre vifs au patrimoine, l'impôt progressif a pu être rendu applicable aux mutations entre vifs à titre gratuit.

Dans ces deux hypothèses - mutation par décès et mutation entre vifs à titre gratuit - l'impôt progressif frappe, et c'est son domaine naturel, une transmission à titre universel, une transmission du patrimoine globalement envisagé.

Dans un cas spécial (C.G.I. art. 806), l'impôt progressif est applicable à une transmission à titre particulier : il s'agit des cessions d'offices ministériels; elles sont frappées d'un droit proportionnel qui croît suivant le prix de la cession.

§ 2.- Répartition de la matière imposable entre les trois sortes de droits.

Le système de l'An VII qui consistait à soumettre aux droits fixes les actes qui ne comportent pas de mouvement de valeur, aux droits proportionnels les mouvements de valeur, s'est dégradé progressivement et cette déformation du système a été accentuée notablement par la réforme de 1948.

A.- Droits proportionnels et progressifs.

Le principe est que le domaine du droit proportionnel, ce sont les mouvements de valeur. Ce principe établi en l'An VII reste vrai. Cela résulte de la formule générale de l'art. 636 et cela se démontre encore par la casuistique : les droits proportionnels les plus caractéristiques sont ceux qui frappent des mouvements de valeur, des transmissions de patrimoine à patrimoine; ce sont les droits qui frappent les ventes, les cessions de créances (art. 729), les mutations à titre gratuit, donations ou successions ab intestat ou testamentaires. Le principe demeure que les mouvements de valeur constituent le terrain où s'exercent les droits proportionnels et, subsidiairement, les droits progressifs.

Mais à ce principe, il y a des exceptions, et des exceptions, semble-t-il, dans les deux sens : il y a des

droits proportionnels qui sont assis sur des actes non translatifs, sur des actes ne constituant pas des transmissions de valeur, des mouvements de patrimoine à patrimoine. A l'inverse, il y a des droits fixes qui sont assis sur des actes translatifs.

Droits proportionnels frappant des actes non translatifs.

Historiquement, cette première série
 Mais : a) des : d'exceptions s'explique bien souvent
 droits propor- : par l'ancien système des droits fixes
 tionnels frappent : gradués. Au reste ces exceptions sont
 les actes non : peut-être plus apparentes que réelles.
 translatifs. : De quels actes s'agit-il ?

Les exceptions :
 sont plus appa- : On cite d'abord les jugements de
 rentes que : condamnation qui donnent lieu à un droit
 réelles. : proportionnel de 4,60 %. Or, il est de

principe, selon la théorie procédurale,
I.- Les jugements que les jugements ne sont pas transla-
de condamnation: tifs; les jugements en général sont
 déclaratifs, déclarant l'état de droit
 préexistant. Ce n'est pas le jugement qui crée l'obligation
 de la partie condamnée; il se borne à la sanctionner; l'obli-
 gation de la partie condamnée résultait d'un contrat ou
 d'un délit ou de la loi; en tout cas, elle était antérieure
 au jugement.

Mais le jugement, pourrait-on dire, emporte hypothèque judiciaire, de ce point de vue là, n'y a-t-il pas un certain mouvement, une certaine transmission de droit réel de la partie condamnée à la partie gagnante ? Sans doute, l'hypothèque judiciaire donne lieu à un autre droit proportionnel, la taxe de publicité foncière. Mais c'est une taxe de publicité; elle ne taxe pas la création de l'hypothèque. Et puis, plus généralement, on peut dire que, par la condamnation, il y a une affectation plus énergique qu'avant des biens du condamné à la satisfaction du créancier; le jugement de condamnation emporte création d'un titre exécutoire. Le lien qui existait avant le jugement entre le créancier et le débiteur était plus lâche que celui qui maintenant résulte de la condamnation. C'est cet effet nouveau qui peut justifier un droit proportionnel.

Au reste, dans la théorie procédurale moderne, on est beaucoup revenu de la distinction entre jugement constitutif

et jugement déclaratif. A la vérité, tout jugement, par certains côtés, apporte quelque chose de nouveau à la partie gagnante; tout jugement, en un certain sens, est créateur.

Les apports sociaux sont grevés

2.- Les apports en société. : d'un droit proportionnel de 1,40 %. Or, dans la théorie fiscale, l'apport en société n'est pas translatif. En droit civil, sans doute, l'apport en société est translatif; il y a transmission des biens apportés à la personne morale. Mais la jurisprudence fiscale a adopté un autre point de vue, à savoir que, jusqu'à la liquidation de la société, il n'y a pas de déplacement de propriété; si dans le partage du fonds social, l'immeuble apporté est remis dans le lot de l'associé apporteur, on considère qu'il n'y a pas eu transmission de propriété. Si dans le partage du fonds social, on met l'immeuble apporté dans le lot d'un associé autre que l'associé apporteur, il y a au contraire mutation. C'est le système de la mutation sous condition suspensive. Ainsi, en attendant, il n'y a pas de transmission, et pourtant on perçoit un droit proportionnel.

Mais, on peut dire que, même s'il n'y a pas une transmission du patrimoine de l'associé apporteur au patrimoine de la personne morale, il y a tout de même une affectation virtuelle des biens apportés aux besoins de la société, au fonctionnement de la personne morale. C'est cette affectation non caractérisée, ne se traduisant pas par une mutation de droit réel, qui frappe le droit proportionnel prévu pour les apports sociaux.

Il reste une autre exception apparente : c'est le droit proportionnel applicable aux partages. (0,70 %).

Suivant la théorie civiliste, le partage n'est pas translatif; il est déclaratif. N'y a-t-il pas une contradiction à le frapper d'un droit proportionnel, puisque le droit proportionnel devrait être réservé aux transmissions, aux translations, aux mutations de patrimoine à patrimoine ? Mais on peut répondre que le caractère déclaratif que le Droit civil prête au partage est une fiction ; qu'il y a, dans le partage, en réalité - et le Droit d'enregistrement est soucieux des réalités plutôt que des fictions - un mouvement de valeur, ce qui justifie le droit proportionnel perçu sur l'opération.

Les hypothèses où les droits proportionnels viennent frapper des actes non translatifs sont donc des exceptions plus apparentes que réelles au principe que le droit proportionnel a pour domaine propre les actes translatifs. Les considérations réalistes d'où elles procèdent peuvent les justifier.

B.- Les droits fixes.

L'art. 635 du C.G.I. en donne une définition purement négative : "Le droit s'applique lorsqu'il n'y a pas de mouvement de valeur." suit toute une énumération d'opérations qui constituent des mouvements de valeur. Le droit fixe s'applique donc lorsqu'il n'y a pas mouvement de valeur; c'est l'antithèse du droit proportionnel.

Le domaine propre du droit fixe, ce sont notamment les actes déclaratifs tels que : les inventaires de meubles, objets mobiliers, titres et papiers, visés par l'art. 670, 7°, et les actes abdicatifs, tels que les renonciations pures et simples à successions, legs ou communautés, visées par l'art. 670 2°.

Dans tous ces cas, il n'y a pas de mouvement de valeur et le droit fixe est applicable. Mais ce principe d'après lequel le domaine naturel du droit fixe est formé par les actes ne constatant pas de mouvement de valeur comporte de larges exceptions, puisque nous constatons que, certains actes translatifs de leur nature sont frappés du droit fixe. Il en est ainsi dans trois principales séries d'hypothèses.

I°.- Cas où des actes translatifs sont soumis au droit fixe comme conséquence du non-assujétissement à l'impôt de certains mouvements de valeur.

Certains mouvements de valeur de patrimoine à patrimoine n'ont pas été assujétis par la loi à la formalité ni à l'impôt. Mais lorsqu'une opération de ce genre se trouve contenue dans un acte assujéti à l'enregistrement en raison de sa forme, ainsi dans un acte notarié, cet acte se trouve du même coup soumis

au droit fixe; il va se trouver soumis au droit fixe bien que l'opération comporte un mouvement de valeur qui, normalement, aurait dû donner lieu au droit proportionnel. S'il en est ainsi, c'est parce que le droit proportionnel n'est pas applicable du fait que ce mouvement de valeur n'a pas été spécialement tarifé. C'est donc le droit fixe qui est applicable, le droit fixe des actes innomés (art. 670, N° 17).

La même conséquence va se produire en cas de présentation volontaire d'un acte à l'impôt. Lorsqu'un acte contenant une mutation de valeur et non assujéti à l'impôt est présenté volontairement à la formalité par les parties, l'impôt va être exigible du fait de cette présentation, mais cet impôt va être le droit fixe. La présentation volontaire ne donne jamais naissance qu'au droit fixe. En conséquence, bien que, d'après son contenu, l'acte dont s'agit opère mutation de valeur, c'est le droit fixe qui est applicable et non, comme on aurait pu le penser en théorie, le droit proportionnel.

Tout ceci résulte du caractère exceptionnel des droits proportionnels. On n'applique pas les droits proportionnels par analogie. Dès lors que, pour un mouvement de valeurs, des droits proportionnels n'ont pas été prévus ce mouvement est sujet au droit fixe, bien que théoriquement le droit proportionnel soit l'impôt exigible sur les mouvements de valeur.

Par exemple, la loi fiscale ne prévoit pas, pour l'assujétir à l'impôt, l'apport mobilier fait à une association; cet apport constitue un mouvement de valeur, mais on ne peut y appliquer le droit prévu pour l'apport en société, avec lequel il a pourtant une certaine analogie du point de vue de l'analyse juridique. On ne peut donc appliquer à cette opération que l'art. 670 N° 17.

La réforme de 1948 a supprimé d'assez nombreux articles du tarif ancien qui prévoyaient l'application de droits proportionnels à divers actes, notamment, comme on l'a vu, aux actes d'obligation et aux actes de libération. Ces suppressions ont eu pour conséquence de grossir le domaine d'application du droit fixe, car, depuis 1948, c'est dans ces hypothèses le droit fixe de 690 frs qui est applicable, bien que les actes d'obligation et de libération soient, intrinsèquement, des actes comportant un mouvement de valeur.

2°.- Cas où, par faveur, la loi
2.- Exceptions : a écarté l'application du droit propor-
 constituant des : tionnel à certaines mouvements de valeur
 faveurs faites : ceux-ci étant ainsi soumis à un droit
 à certains mou- : fixe.
 vements de va- : Il y a là l'expression d'une volonté
leur. : arbitraire du législateur; le législateur
 a voulu encourager ou favoriser certaines
 opérations.

C'est ainsi que l'art. 668 prévoit l'application du droit fixe minimum (140 frs) à toute une série d'actes énumérés sous les numéros 3 à 6 de ce texte, concernant les habitations à bon marché, ces actes comportant cependant, intrinsèquement, des mutations de patrimoine à patrimoine. Ceci ne s'explique que par la volonté du législateur de favoriser le développement des habitations à bon marché.

On constate également (art. 668 N° 2) que "les cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux de biens de toute nature", donnent lieu au droit fixe minimum. Pourquoi une cession de bail donne-t-elle lieu à un droit fixe alors qu'une cession de créance donne lieu à un droit proportionnel ? Ceci ne s'explique là encore que par une faveur arbitraire du législateur.

Il en est de même pour les opérations énumérées dans l'art. 670 aux numéros 3 à 5, opérations qui comportent des mutations de valeurs et qui, cependant, sont assujéties à un simple droit fixe.

3°.- Troisième série d'exceptions :
3.- Exceptions : il s'agirait des mouvements légaux de
 tenant à la théo: valeur.
 rie des mouve- ; C'est là une théorie développée
 ments légaux de : par les auteurs, mais qui n'a pas été
valeur. : acceptée - du moins dans son intégralité
 - par la Régie, ni par la jurisprudence :
 la théorie des mouvements légaux de valeur.

La doctrine soutient ici que l'impôt d'enregistrement n'a été institué que pour les actes juridiques. Par delà l'écrit, par delà les mutations verbales, il faut apercevoir l'acte juridique, le negotium, c'est-à-dire la manifestation de volonté privée. L'impôt d'enregistrement doit donc, rationnellement, demeurer sans application au cas où la mutation opérée entre les patrimoines n'a, en aucune façon, la volonté privée pour source. Quand le mouvement a pour

origine la loi et non pas la volonté
 Ce que la doctrine entend par mouvement légal de valeur. Con- séquence qu'elle en tire : exemption du droit proportionnel. :: privée, le droit proportionnel ne saurait être applicable. Si les parties dressent un écrit pour le constater, cet écrit ne saurait donner lieu qu'au droit fixe, car il n'y a pas ici, à la base du mouvement de valeur, une manifestation de volonté privée, mais un mécanisme purement légal. Or, l'impôt d'enregistrement, dans son principe, n'a pas été fait pour atteindre des mouvements légaux de patrimoine à patrimoine. Ce n'est pas un acte juridique ici qui est le titre du mouvement : c'est la loi. La loi n'a pas besoin d'enregistrement.

Par exemple, une prescription acquisitive s'est accomplie et les intéressés en constatent dans un acte l'accomplissement, le mouvement en résulte, ou semble en résulter, du patrimoine de l'ancien propriétaire au patrimoine du possesseur devenu maintenant propriétaire par l'effet de l'usucapion. Si l'acte constatant l'accomplissement de l'usucapion est présenté à la formalité, il ne saurait cependant être tarifé qu'au droit fixe des actes non spécialement dénommés (690 frs).

Il en est de même en cas d'accession immobilière : si les parties constatent dans un écrit que les constructions élevées sur le terrain d'autrui sont devenues, par l'effet de l'art. 555 du Code civil, la propriété du propriétaire du terrain, cet acte ne doit pas être considéré, nous dit la doctrine, comme contenant une mutation immobilière soumise au droit proportionnel, mais comme constatant un mouvement légal de valeur, à enregistrer au droit fixe des actes innomés.

Il en est de même encore pour la jouissance légale, conférée par l'art. 384 du Code civil aux père et mère sur les biens de leur enfant mineur. Du fait que l'enfant mineur acquiert certains biens, le père acquiert l'usufruit de ces biens; cette acquisition de l'usufruit est un mouvement de valeur du patrimoine de l'enfant au patrimoine du père, mais ce mouvement résulte de la loi. Si les parties constatent dans un écrit le jeu de la jouissance légale, il n'y aura pas lieu à l'application du droit de mutation prévu pour les mutations d'usufruit, mais seulement à l'application du droit fixe des actes non spécialement dénommés.

On peut imaginer aussi des mouvements légaux de valeur relatifs non plus à des droits réels mais à des obligations. Par exemple l'acte par lequel on met en oeuvre l'obligation alimentaire entre proches parents, telle qu'elle est instituée par le Code civil, ne fait, dit la doctrine, que constater un mouvement légal et ne saurait être assujéti au droit proportionnel prévu pour les mutations de valeurs; cet acte doit simplement donner lieu à un droit fixe. Ainsi certains mouvements de valeur ne pourraient pas donner lieu à un droit proportionnel, parce qu'ils ont un caractère légal, parce que c'est la loi qui est le titre du mouvement et non pas la volonté privée.

La Régie n'a jamais accepté intégralement cette thèse. Elle n'en a retenu que l'application qu'à certains cas. C'est ainsi qu'elle a admis l'imposition au droit fixe des actes constatant l'accomplissement de l'usucapion ou de l'accession; de tels actes ne sauraient donner lieu au droit prévu pour les mutations immobilières. La Régie se montre ici accommodante parce que l'accession et la prescription, remarque-t-elle, sont des modes originaires d'acquérir, si bien que l'on pourrait difficilement parler d'une mutation. Le possesseur devenu propriétaire, n'est pas l'ayant-cause de l'ancien propriétaire dépossédé par l'usucapion, non plus que le propriétaire du terrain l'ayant-cause du constructeur. Il n'y a pas véritablement mutation d'un patrimoine à un autre, et c'est pourquoi la Régie consent à ne pas percevoir l'impôt.

De même, elle se contente du droit fixe si l'on rédige un écrit dans le cas de l'usufruit paternel, du droit de jouissance légale. Pour justifier sa propre indulgence, elle déclare que l'usufruit paternel n'est que la contrepartie des charges assumées par le père, que cet usufruit ne lui est donné que pour pourvoir à l'entretien et à l'éducation de l'enfant. Le raisonnement n'est peut-être pas hors de conteste, mais il ne faut pas reprocher à la Régie de justifier insuffisamment ce qui est, après tout, de sa part, de la bienveillance.

En revanche, la Régie a rejeté la théorie doctrinale des mouvements légaux de valeur dans la plupart des autres hypothèses.

Par exemple, dans le cas où un acte a été dressé pour

Elle a, en thèse: crée par la loi, la Régie a perçu un droit proportionnel, le droit prévu pour le bail à nourriture (malgré la prohibition de l'analogie en Droit fiscal).

De même, avant sa suppression en 1948, elle percevait le droit proportionnel de libération, malgré les critiques de la doctrine, dans l'hypothèse de la compensation légale; lorsque les deux parties, réciproquement créancière et débitrice, dressaient un écrit pour constater la réalisation de cet effet de la loi.

Arguments favo- : Si on examine les éléments de cette controverse qui met aux prises la doctrine et la Régie, à l'occasion d'un très grand nombre d'opérations, on relève cet égard par : quelques arguments de texte qui vont dans la Régie. : le sens de la Régie.

L'art. 4 de la loi de frimaire An VII était conçu en termes particulièrement énergiques et la Régie n'a pas manqué d'en faire l'observation : "Toute transmission de propriété, disait ce texte, est sujette à des droits proportionnels". N'y avait-il pas là une volonté de soumettre, sans distinction de sources, les transmissions, qu'elles vinssent de la loi ou de la volonté privée, au droit proportionnel ?

On peut invoquer aussi un argument a contrario tenant à ce que certaines mutations légales sont formellement exemptées par la loi du droit proportionnel. Il en est ainsi par exemple, des expropriations résultant de servitudes d'aliments (art. II48 C.G.I.). Il y a dans ce cas là mutation de propriété par effet de la loi : la volonté privée ne peut s'y opposer. Si donc, peut-on dire, la loi a pris la précaution d'exempter du droit proportionnel cette mutation légale, c'est qu'en thèse générale les mutations légales n'en sont point exemptées.

La Régie fait encore valoir cette constatation qu'il y a une mutation légale de valeur qui est cependant soumise à des droits proportionnels et même progressifs : c'est la succession ab intestat. Le texte du mouvement ne peut être ici que la loi, et cependant la succession ab intestat n'est point soumise à un droit fixe. La Doctrine réplique que c'est l'acceptation de l'héritier qui est décisive



ici, et que l'on retombe donc dans le cas d'une mutation ayant pour base un acte juridique. Mais c'est inexact : l'acceptation ne fait que consolider une mutation déjà accomplie par le fait du décès.

La Doctrine donne encore cet argument contre l'assujétissement au droit proportionnel que la loi tomberait dans une contradiction si elle frappait de l'impôt une mutation qu'elle a elle-même opérée.

Mais l'argument porterait encore plus contre les droits de mutation par décès en tant qu'ils frappent la succession ab intestat. Et il vaudrait aussi contre l'assujétissement des rentes sur l'Etat à l'impôt sur le revenu.

Le vrai est qu'il y aurait beaucoup à dire sur l'opposition que la doctrine a établie entre les mouvements volontaires et les mouvements légaux de valeurs - opposition peut-être trop fragile pour justifier des conséquences aussi considérables.

La loi et la volonté guidée se combinent dans beaucoup de mécanismes juridiques, et spécialement de modes d'acquiescer (ex. le bénéficiaire d'une prescription peut y renoncer; si la loi ouvre au voisin du mur privatif le droit d'obtenir de force la cession de la mitoyenneté, encore faut-il que ce voisin en manifeste la volonté). Le dosage variable de la loi et de la volonté privée dans le mouvement de valeurs pourrait expliquer sans doute les solutions nuancées que la Régie a voulu mettre en pratique; il explique, en tout cas, la position de la jurisprudence.

Entre les deux thèses, quelle a été

La position de : la position de la jurisprudence ? Il
la jurispruden- : lui est arrivé d'affirmer le non
ce dans ce dé- : assujétissement au droit proportionnel
bat. : des mouvements de valeur opérés par

la loi. La doctrine peut légitimement invoquer un certain nombre d'arrêts de Cassation, notamment en matière de compensation légale, à une époque où existait le droit de libération (Req. 16.5.1870, S.1871, I. 60). De même dans une affaire (Civ. 26.4.1909.S. 1911.I.473 - note Wahl), où il s'agissait de la dévolution opérée par la loi du 1er juillet 1901 (art. 17) concernant les congrégations, la Cour de Cassation a estimé que le droit proportionnel n'était pas exigible.

Toutefois, il s'en faut que la Cour de Cassation ait une position absolue dans le sens de la distinction doctrinale.

entre mouvements légaux et mouvements volontaires. Au point que, pour rendre compte de ses nuances, on a été jusqu'à lui prêter une distinction entre les mouvements purement légaux et les autres, qui ne seraient pas entièrement légaux, qui seraient de nature mixte. Pour illustrer l'attitude de la jurisprudence, nous citerons un arrêt connu, rendu par la Cour de Cassation dans une espèce où était en cause l'application des droits proportionnels à l'accession immobilière (Req. 28.II.1922 - S. 1923.I.121, note de M. Esmein). Un terrain nu avait été loué avec promesse de vente pour la fin du bail. Le locataire avait construit sur ce terrain. Un acquéreur s'était présenté, disposé à acheter à la fois le terrain et les constructions. Le locataire constructeur renonça alors au bénéfice de son bail et de la promesse de vente qui y était adjointe, moyennant une indemnité. La question était de savoir quels droits d'enregistrement l'acquéreur devait payer.

S'appuyant sur la théorie des mouvements légaux de valeur, il prétendait n'avoir à payer les droits de mutation à titre onéreux que sur la valeur du terrain nu et non pas sur la valeur cumulée du terrain et des constructions; il n'avait donc à payer, prétendait-il, que les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur du terrain nu, puis un droit fixe sur l'acte constatant le fait de l'accession immobilière. Sans doute, il y avait bien un mouvement de valeur qui s'était produit entre le constructeur et le propriétaire du terrain nu (l'acquéreur), mais ce mouvement de valeur relatif aux constructions avait lieu, soutenait l'intéressé, en vertu de la loi; donc, si ce mouvement était constaté dans un écrit, l'écrit n'avait lieu d'être enregistré qu'au droit fixe des actes innomés parce qu'il se bornait à constater un mouvement légal de valeur, l'acquéreur recevant les constructions en vertu du droit d'accession institué par le code. Il faut ajouter, - et cela n'était pas discuté - que comme le constructeur recevait une indemnité pour avoir renoncé au double bénéfice de son bail et de la promesse de vente, il y avait lieu de prévoir le droit proportionnel d'indemnité (alors en vigueur) sur l'indemnité reçue par lui.

La somme qu'il y avait ainsi à payer : (droits de mutation sur le terrain nu, - droit fixe sur l'acte constatant l'accession immobilière, - droit proportionnel d'indemnité) était tout de même inférieure à celle que les parties auraient eu à payer si le droit de mutation immobilière avait été exigible sur la valeur cumulée du terrain et des constructions. D'où l'intérêt du procès.

La Chambre des Requêtes a repoussé cette thèse de l'acquéreur. Elle a observé que le bailleur, par la promesse de vente qu'il avait consentie au locataire, avait implicitement renoncé à se prévaloir des règles légales sur l'accession et que l'acquéreur, devenu l'ayant-cause du bailleur, ne pouvait, pas plus que lui, invoquer l'accession immobilière. Elle a donc décidé que le droit de mutation était dû à la fois sur la valeur des constructions et sur celle du terrain.

Cet arrêt ne peut pas être considéré comme un rejet catégorique de la théorie doctrinale des mutations légales de valeur, mais il montre que la jurisprudence n'est pas disposée à accepter la thèse doctrinale dans son entier. Cette jurisprudence reste assez empirique et tient compte des diversités concrètes de situation.

Au demeurant, la théorie des mutations légales de valeur a été vidée en partie de son contenu par la réforme de 1948. L'une des hypothèses sur lesquelles on discutait le plus fréquemment avant 1948 était relative à la compensation légale. Or, la suppression du droit de libération, qui était en cause dans cette hypothèse, enlève son intérêt à la discussion.

+++++ Section II.

+++++

+++++ Les droits accessoires.

+++++

Les droits accessoires se présentent comme des suppléments accompagnant les droits d'enregistrement. On peut les envisager comme venant doubler tous les droits d'enregistrement ou comme venant doubler seulement certains de ces droits. Ils sont donc, suivant les cas, généraux ou spéciaux.

Les droits accessoires qui ont un caractère général sont les décimes; les droits accessoires qui ont un caractère spécial sont les taxes additionnelles aux droits de mutation à titre onéreux.

+++++

+++++ § I.- Les décimes.

A l'heure actuelle, il n'y a plus de décimes, mais le procédé de l'adjonction de décimes au principal reste à

la disposition du législateur, et de ce point de vue, il a une certaine importance théorique. Il faut savoir ce qu'est la notion de décimes.

Les décimes, dans leur notion pure, se présentent comme un supplément d'impôt calculé en pourcentage sur le principal. C'est le décime par franc, c'est-à-dire un dixième du principal, un supplément de 10 %.

Il peut y avoir un ou plusieurs décimes adjoints au principal (ex. un double décime représente 20 % de majoration). C'est là un procédé qui est commode pour le législateur lorsqu'il veut augmenter les impôts sans reprendre un à un tous les articles du tarif; il décide qu'un, deux ou trois décimes seront adjoints au principal des impôts.

Le procédé n'a rien de particulier à l'Enregistrement. Il peut servir à réaliser l'augmentation de n'importe quelle catégorie d'impôts. Il n'est même pas particulier aux impôts; c'est ainsi qu'il existait des décimes adjoints aux amendes pénales et c'est à ce propos qu'on a le plus approfondi, en doctrine, la notion de décimes.

On peut dire que la nature des décimes est la même que celle des impôts; c'est un accessoire qui participe de la nature du principal. La Cour de Cassation y a vu un supplément d'impôt (Civ. 28.5.1937. D.H.1937.407).

À l'heure actuelle - provisoirement - il n'y a pas de décimes. Une loi de finances du 31 décembre 1948 avait bien prévu une majoration générale pour un d'un décime et demi, c'est-à-dire de 15 %, des droits d'enregistrement, mais, très peu après, un nouveau texte venait incorporer ce décime et demi dans le principal. L'incorporation est devenue définitive par la loi du 8 janvier 1951, et à cette occasion on a jouté deux décimes à nouveau principal. Ils ont été incorporés à leur tour à l'impôt par la loi du 14 avril 1952 (art. 27-1). C'est sous cet état de droit que nous vivons présentement.

§ 2.- Taxes additionnelles sur les droits d'enregistrement au profit de collectivités publiques autres que l'Etat.

Quelques suppléments d'impôt, à certains droits d'enregistrement seulement, sont prévus non pas au profit de l'Etat, mais au profit de collectivités locales ou même, plus généralement, au profit de collectivités publiques autres que l'Etat. Il y a là une sorte de décentralisation de l'impôt d'enregistrement.

On peut se demander si cette technique est bien correcte, s'il est rationnel d'attribuer, en particulier aux finances locales, une part du produit de l'enregistrement.

A cette question théorique, il n'y a pas de réponse uniforme. Il serait certainement irrationnel de prévoir des taxes additionnelles aux droits de mutation par décès au profit de collectivités locales car l'impôt frappant les successions est un impôt sur le capital et il ne serait pas d'une bonne technique des Finances publiques d'affecter un impôt sur le capital, ou même une fraction de cet impôt, aux collectivités locales. Au profit de quelles collectivités locales serait perçu ce supplément aux droits de mutation par décès ? Au profit du département ou de la commune du dernier domicile du de cujus (lieu d'ouverture de la succession) ? Si un milliardaire habite un château à la campagne, la commune où se trouve ce château va, par une sorte de hasard, bénéficier d'un impôt extrêmement important, alors que ses besoins budgétaires sont très réduits. Il y aurait là quelque chose d'irrationnel.

Au contraire, l'institution d'un supplément au profit de collectivités locales est beaucoup plus facilement admissible quand il s'agit des mutations à titre onéreux; et de fait, c'est surtout là qu'il a été fait usage des taxes additionnelles. En effet, les mutations à titre onéreux constituent un aspect de l'activité économique de la localité, un peu comparable

aux transactions sur les marchandises... De même qu'il existe des suppléments de la taxe sur les transactions au profit des collectivités locales, on conçoit un supplément de l'impôt d'enregistrement sur les mutations à titre onéreux au profit de ces collectivités.

Il y a eu des taxes additionnelles
Ce qu'il en est : au profit des collectivités locales, en
 actuellement de : matière d'enregistrement, dès 1900,
ces taxes. : mais seulement pour Paris. La générali-
 sation du système n'est que de 1941.

Il faut distinguer deux catégories :

1°.- Les taxes perçues au profit des collectivités locales.

Elles sont tantôt obligatoires, tantôt facultatives.

Il faut entendre par là que leur institution est, selon les hypothèses, obligatoire ou facultative pour les collectivités locales intéressées.

Une taxe additionnelle frappe obligatoirement les mutations à titre onéreux au profit des départements et des communes de plus de 5.000 habitants (art. 1595 et suiv. C.G.I.) (3 % pour les départements, 1,5 % pour les communes).

L'établissement de cette taxe additionnelle est au contraire facultatif en ce qui concerne les communes de moins de 5.000 habitants. Elle n'est d'ailleurs pas perçue au profit de la commune où la mutation a lieu; elle est instituée par le département - c'est lui qui en décide - au profit d'un fonds de péréquation départemental qui, ensuite, répartit les sommes provenant de cette taxe entre les communes de moins de 5.000 habitants (art. 1597 C.G.I.).

Il y a également une taxe additionnelle prévue pour les locations de chasse (art. 1595 et 1596 C.G.I.).

2°.- Il reste aussi des taxes additionnelles qui sont perçues au profit, non pas de collectivités locales, mais de fonds autonomes, ce qui va contre un principe d'orthodoxie budgétaire, contre le principe de l'unité. Mais il ne manque pas, à l'heure actuelle, de fonds autonomes dans notre système financier. Il y a ainsi un Fonds National d'amélioration de l'habitat (art. 1630 et suiv. C.G.I.); qui est alimenté par un prélèvement sur les loyers, et ce prélèvement est recouvré par l'Administration de l'Enregis-

trement en addition aux droits qui frappent les baux. Ce prélèvement sur les loyers apparaît donc comme un supplément aux droits d'enregistrement grevant les mutations de jouissance.

***** Section III.

***** Autres impôts perçus par l'Administration de
***** l'Enregistrement.

La mission de l'Enregistrement a été étendue à la perception d'autres impôts que ceux qui ont le caractère technique de Droits d'enregistrement.

Cette extension a répondu tantôt à des considérations d'analogie, d'affinité entre ces impôts et les droits d'enregistrement proprement dits, tantôt à des considérations de pure commodité, le législateur ayant voulu faire l'économie d'une nouvelle administration fiscale et estimé que l'Enregistrement était, parmi les régimes existants, la mieux placée pour assurer le recouvrement d'un impôt nouveau.

D'où deux catégories à distinguer ici :

***** § I.- Impôts ayant une affinité avec les droits d'enregistrement.

A.- Taxe de publicité foncière.

C'est une création d'un décret-loi Historique. : du 30 avril 1955. Auparavant, et depuis une loi du 21 ventôse An VII, il existait un droit de transcription, qui, dans le système primitif, était perçu au moment de la transcription par le Conservateur des Hypothèques. C'était, en quelque sorte, une redevance qui avait été prévue pour le service que rendait aux particuliers la publicité des mutations immobilières.

L'expérience révéla que beaucoup de parties, dans les ventes d'immeubles, s'abstenaient - précisément afin de faire l'économie du droit de transcription de procéder à la publicité laquelle, dans le système du Code civil de 1804, n'était pas indispensable pour rendre les aliénations immobilières opposables aux tiers (le Code civil de 1804, à la différence du droit révolutionnaire,

n'avait envisagé la transcription que par allusions).

Afin d'enlever aux parties l'intérêt qu'elles avaient à ne pas transcrire pour économiser le droit de transcription, une loi du 28 octobre 1816 vint rendre ce droit exigible sur tous les actes de nature à être transcrits, indépendamment de la transcription effective. Seulement, il fallut à partir de là confier la perception de ce droit de transcription non plus au Conservateur des Hypothèques, mais au Receveur de l'Enregistrement, puisqu'il devenait exigible, même s'il n'y avait pas transcription. Par la suite, on incorporera même le droit de transcription au droit de mutation, du moins pour les actes translatifs de propriété.

Et plus tard, sans plus se souvenir du droit de transcription incorporé, on crée une taxe sur les formalités hypothécaires, qui, au fond, répondait au même objet. Cette taxe qui prit, dans la pratique, le nom de taxe hypothécaire : elle était perçue par le Conservateur des hypothèques, et seulement s'il était procédé effectivement à la publicité.

Si bien que, dans le dernier état du Droit, il y avait le droit de transcription - parfois incorporé au droit de mutation, en tout cas toujours perçu par l'Administration de l'Enregistrement - puis la taxe hypothécaire perçue par le Conservateur des Hypothèques lorsque la publicité avait effectivement lieu.

Il ne faut pas confondre cette taxe hypothécaire avec le "salaire", au sens technique du terme, réclamé par le Conservateur des Hypothèques. Les Conservateurs sont des personnages hybrides qui tiennent à la fois du fonctionnaire et de l'officier ministériel : bien qu'appointed par l'Etat, ils ont le droit de percevoir, sur les intéressés qui présentent des actes à la publicité, certaines redevances. C'est ce qu'on appelle les "salaires" des conservateurs des hypothèques.

Droit de transcription et taxe hypothécaire étaient désignés sous l'appellation commune de "droits d'hypothèques" et classés dans la catégorie des taxes de publicité.

Les articles 838 à 857 du C.G.I. leur étaient consacrés.

Le décret-loi du 30 avril 1955 est une conséquence du décret-loi du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière. Il a supprimé le droit de transcription

et la taxe hypothécaire, et les a
La création en : remplacés par une taxe unique dite
 1955 de la taxe : "taxe de publicité foncière", désormais
 de publicité : prévue par les nouveaux articles 838
foncière. : à 857 du C.G.I. L'appellation ainsi
 donnée à cette taxe révèle l'idée
 sous-jacente d'un service rendu aux particuliers, aux titu-
 laires de droits immobiliers, par une publicité devenue
 plus générale et (espérons-le) plus efficace.

La taxe de publicité foncière est
Son recouvrement: payée à la Conservation des Hypothèques
 (art. 849 nouveau). La publicité foncière
 a été rendue, par le décret-loi du 4 janvier 1955, sinon
 obligatoire, du moins beaucoup plus contraignante qu'au-
 paravant. L'intérêt à transcrire est devenu beaucoup plus
 considérable et même, dans certains cas, il y aura une très
 grande difficulté pour les particuliers à ne pas transcrire...
 La publicité étant devenue pratiquement obligatoire, on
 pouvait retransférer du Receveur de l'Enregistrement
 au Conservateur des Hypothèques la perception de l'impôt.
 C'est pourquoi le nouvel article 849 prévoit la perception
 de la taxe de publicité foncière à la Conservation des
 Hypothèques. Elle sera payée d'avance par le requérant,
 sous peine de refus de dépôt lorsqu'il sollicite la forma-
 lité de publicité.

L'assiette de cette taxe de publi-
Son assiette. : cité foncière est très large. Elle est
 donnée par la liste même des actes qui
 sont soumis à la publicité foncière selon le décret-loi du
 4 janvier 1955. Or ce décret a considérablement étendu
 le champ d'application de la transcription par rapport à
 la loi de 1855, même compte tenu de la rallonge qu'y avait
 apportée le décret-loi du 30 octobre 1935.

La taxe de publicité foncière sera ainsi perçue sur
 trois catégories d'actes : les actes concernant les droits
 immobiliers autres que privilèges et hypothèques, les ins-
 criptions d'hypothèques, et les mentions de subrogations,
 réductions, radiations d'hypothèques.

La première catégorie est, déjà par elle-même, ex-
 trêmement vaste; on y trouve tout à la fois des actes trans-
 latifs, et des actes déclaratifs.

La détermination de la valeur imposable a lieu de
 manière différente selon qu'il s'agit 1° d'un acte contenant

un prix ou une mutation pouvant donner lieu à déclaration estimative des parties, 2° d'un acte contenant constitution d'hypothèque.

1°.- Dans le premier cas, c'est le prix ou la déclaration estimative qui servira de base à la perception de la taxe de publicité foncière, avec cette précision donnée par l'art. 842 nouveau que la valeur à retenir pour l'assiette de la taxe de publicité foncière ne saurait être inférieure, le cas échéant, à la valeur qui sert de base à la liquidation des droits d'enregistrement. Une certaine connexion est ainsi établie entre les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière.

2°.- Dans le cas d'une constitution d'hypothèque, c'est la créance garantie qui sert de base à la perception de la taxe de publicité foncière.

Le décret-loi du 30 avril 1955 a
Taux : prévu deux taux pour la taxe de publicité foncière : un taux de principe qui est de 0,5 % et un taux de faveur qui s'abaisse à 0,40 % en ce qui concerne les actes et décisions déclaratifs. De même, les baux de plus de 12 ans qui sont assujétis à la transcription, les quittances ou cessions de loyers ou fermages non échus pour trois ans et plus donneront lieu à la perception au taux de faveur de 0,40 %.

B.- Le droit de timbre.

L'enregistrement est associé au timbre, bien que le timbre soit, de sa nature, un impôt distinct des impôts d'enregistrement.

La contribution du timbre (C.G.I. art. 858) s'établit sur tous les papiers
Le droit de timbre. : destinés aux actes civils et aux écritures qui peuvent être produits en justice et y faire foi. Il ne faut pas confondre le droit de timbre avec ces droits d'enregistrement que nous avons appelés droits d'acte. Le droit d'acte est un impôt qui frappe un écrit; le droit de timbre, plus matériellement, est un impôt qui frappe un papier employé pour l'acte.

À l'origine, le droit de timbre apparaît comme un impôt de consommation. Rationnellement, il s'apparenterait plutôt aux Contributions indirectes qu'à l'Enregistrement. Disons que, dans ses règles de perception, il est infiniment

moins intellectuel que l'impôt de l'enregistrement.

On distingue, avec le C.G.I. lui-même, plusieurs variétés d'impôts de timbre.

Diverses sortes de timbre. :

Il y a d'abord la forme la plus matérialiste : le papier timbré. L'emploi du papier timbré est obligatoire pour tous les actes civils ou judiciaires qui n'en sont pas expressément exemptés (art. 879). Son tarif varie suivant le format (d'où le nom de timbre de dimension) : 180, 360, 720 frs (loi du 30 juin 1956 et décret du 6 juillet 1956).

Il y a un autre aspect du timbre : le timbre proportionnel. Le procédé se fait ici plus intellectuel. Le timbre proportionnel est un impôt qui variera en fonction de la valeur constatée dans l'écrit formant titre. Le timbre proportionnel est prévu notamment aux art. 888 et suivants, pour les effets négociables ou non, notamment les effets de commerce (le tarif a été majoré par le décret du 6 juillet 1956).

Le timbre proportionnel. :

Puis il y a les timbres de quittance, pour tous les écrits constatant libération d'un débiteur, du moins lorsque la somme dont est donnée quittance est supérieure à 100 frs. Le timbre de quittance est un droit fixe gradué. Il y a des échelles de droits suivant les sommes dont il est donné quittance (actuellement, décret 6 juillet 1956, modifiant l'art. 912 C.G.I.).

Le timbre de quittance. :

Autres variétés de timbre : le timbre des contrats de transport; (ex. les connaissements donnant lieu à un droit de timbre, C.G.I. art 924 et suiv.); le timbre de délivrance des devises étrangères (en vue d'un voyage à l'étranger; c'est un droit gradué, institué par la loi de finances du 29 décembre 1956; décret 13 février 1957).

Malgré ses rapports administratifs avec l'Enregistrement, le Timbre obéit à un certain nombre de règles qui lui sont propres.

Les procédés de perception sont différents.

Pour l'Enregistrement, il y a deux
Les procédés de : grands procédés : l'analyse et la dé-
perception. : clarification. Pour le Timbre, il y a des
procédés distincts et très variés. Il

y a :

- l'emploi d'un papier spécial, s'il s'agit du timbre de dimension;

- le timbrage à l'extraordinaire (art. 873); les particuliers peuvent rédiger leurs écrits destinés à former titre, et par conséquent soumis à l'impôt du timbre, sur un papier à eux, mais à condition de présenter ce papier au timbrage à l'extraordinaire (par empreinte) avant usage;

- le visa pour timbre;

- le timbre mobile, qu'on emploie pour les quittances, les effets de commerce, et qui doit être oblitéré par les parties.

- l'abonnement; c'est le procédé utilisé pour le timbre des polices d'assurance; le timbre est perçu par voie d'abonnement et acquitté par déclaration annuelle de la Compagnie d'assurance;

- le paiement sur état, que certaines entreprises sont autorisées à employer pour acquitter le droit de timbre auquel sont assujéties leurs factures. Au lieu d'apposer un timbre sur chaque facture, le timbre sera payé sur état, ce qui semble une simplification.

Enfin, le timbre s'est mécanisé et il existe des machines à timbrer.

Toute poursuite exercée par
Particularités. : l'Administration du Timbre doit être précédée d'un procès-verbal constatant l'infraction, alors que les poursuites en matière d'enregistrement n'ont pas besoin d'un procès-verbal à la base, le contentieux de l'enregistrement s'accommodant de la preuve par présomptions.

Une autre particularité à signaler dans le recouvrement, c'est que, faute de texte particulier, la prescription trentenaire, rare lorsqu'il s'agit d'impôt d'enregistrement, représente l'hypothèse la plus fréquente quand il s'agit d'impôt du timbre.

Ces quelques remarques ne permettent pas d'établir une théorie du timbre, mais laissent entrevoir le particularisme de cet impôt.

§ 2.- Impôts ayant une nature propre selon la technique fiscale.

En laissant de côté certaines poussières de recettes confiées à l'Enregistrement (ex. droits de sceau, art. 999 C.G.I., droits de plaidoirie, art. 1629), nous retiendrons deux classes d'impôts dont le recouvrement appartient à notre Régie, quoiqu'il s'agisse d'impôts intrinsèquement très distincts des droits d'enregistrement dans une technique fiscale rationnelle.

A.- Certains impôts sur le chiffre d'affaires.

La compétence de l'Administration de l'Enregistrement s'est établi ici *ratione personae*. Il s'agit des impôts sur le chiffre d'affaires (*lato sensu*, taxe sur les prestations de services, taxe sur les transactions, etc...) en tant qu'ils concernent certaines catégories professionnelles (marchands de biens et lotisseurs, agents de change, banquiers, assureurs).

B.- Les impôts sur les sociétés.

L'extension de compétence s'est faite ici à propos de certains impôts que les sociétés ont à payer et qui sont incontestablement des droits d'enregistrement, notamment à partir du droit d'apport (éventuellement de transcription) qui est le premier contact de la société avec le fisc.

Nous pouvons à cette occasion, dresser le tableau général des impôts perçus par l'Enregistrement sur les sociétés.

a) Droits d'enregistrement proprement dits perçus sur les sociétés.

I°.- Droits sur les différents actes sociaux :

- actes de constitution, de prorogation, de dissolution, de partage,
- actes constatant une modification du capital social ou une transformation de la société.
- actes constatant une cession de droits sociaux ou de titres négociables.

2°.- Taxe d'accroissement. C'est un droit d'enregistrement qui tient lieu des droits de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès auquel échappent les biens des sociétés civiles et des associations, plus spécialement les biens des congrégations, dont les statuts contiennent des clauses d'adjonction et de réversion (art. 987, 988, C.G.I.). C'est une taxe annuelle de 0,40 % sur la valeur brute de l'actif appartenant au groupement.

b) Droits qui n'ont pas la nature de droits d'enregistrement.

1°.- Taxe sur les opérations de bourse.

C'est une sorte de droit de timbre (art. 974 C.G.I.) payé à la fois par l'acheteur et par le vendeur.

2°.- Taxe proportionnelle sur le revenu des capitaux mobiliers. C'est un impôt direct, un impôt sur le revenu. Il a été décidé en 1948 qu'il reviendrait à l'Administration des Contributions directes - après une période transitoire.