4589

RÉPÉTITIONS ÉCRITES
Pour la Préparation de tous les
EXAMENS DE DROIT

1936-1937

289

DIPLOME D'ÉTUDES SUPERIEURES
ÉCONOMIE POLITIQUE
REPETITIONS ECRITES

DE

Science Financière

rédigées d'après le Cours et avec l'autorisation

de

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS BIBLIOTHÈQUE

Mr LE DOYEN ALLIX

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

BIBLIOTHEQUE CUJAS
D 060 107702 5

"LES COURS DE DROIT"
RÉPÉTITIONS ECRITES & ORALES
RÉSUMES — PREPARATION A L'EXAMEN ECRIT

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

Cujas - BIU Cujas

Répétitions Écrites et Orales
Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

SCIENCE FINANCIERE

(DOCTORAT)

Le cours de cette année portera sur les droits de mutation ou, plus exactement, car les deux expressions ne sont pas entièrement synonymes, sur les droits qui frappent les mutations.

Plusieurs considérations m'ont décidé à reprendre ce sujet, que j'avais déjà abordé voici plusieurs années.

La première est qu'à un moment où tous les principes financiers sont remis en discussion, où, dans le domaine du budget ou de celui de la fiscalité, des transformations plus ou moins profondes sont à prévoir, sur la plupart des points, les droits d'enregistrement nous fournissent, en quelque sorte, un port de refuge, où l'on se sent à l'abri des vents du large. Ils se défendent contre les innovations par leur ancienneté et aussi par leur complexité et leur caractère technique. Sans doute, il est vraisemblable qu'ils ne seront pas à l'abri des réformes et qu'ils subiront des modifications de détail ou des changements de tarif; du moins, il y a lieu de penser que leur structure générale et leurs règles fondamentales ne seront pas sensiblement modifiées, alors qu'on ne pourrait en dire autant de nos autres impôts.

Intérêt de l'étude des droits de mutation

D'autre part, l'étude des droits de mutation présente un intérêt particulier, tant au point de vue théorique qu'au point de vue pratique. Au point de vue théorique, l'application des droits de mutation, qui frappent les transactions et les mouvements de valeurs soulève de multiples problèmes d'ordre économique. C'est également en matière de droits de mutation que les contacts sont les plus nombreux entre le droit privé et le droit fiscal, qu'il s'agisse des droits

Source : BIU Cujas

sur les ventes d'immeubles, sur les cessions de créances, sur les donations ou sur les successions, constamment se trouvent mêlées aux questions de droit fiscal des questions de droit civil, dont la solution détermine souvent les bases de liquidation de l'impôt.

Quant à l'intérêt pratique de l'étude des droits de mutation, il est non moins grand, parce que ces droits sont au nombre des impôts qui touchent le plus directement le contribuable. Tous les impôts le touchent, sans doute, puisque c'est lui qui en supporte la charge; mais beaucoup cependant ne le touchent que d'une manière indirecte, par le jeu de l'incidence ou de la répercussion. Généralement, il n'y a à se trouver en relations directes avec le fisc que certaines catégories particulières de redevables qui, ensuite se récupèrent sur le véritable débiteur de l'impôt de l'avance qu'ils ont faite au fisc pour son compte. Ainsi, la perception des droits de douane ne met la plupart du temps en rapport avec le fisc que les grandes maisons d'importation et, plus souvent encore, les commissionnaires en douane, auxquels la plupart des maisons de commerce s'adressent, lorsqu'elles ont à recevoir des expéditions de l'étranger. Nous n'avons guère affaire à la douane qu'incidemment, lorsque, revenant d'un voyage à l'étranger, nous avons à déclarer quelques paquets de cigarettes ou quelques boîtes de cigares. De même, en matière de contributions indirectes, les droits sont réclamés aux "assujettis", c'est-dire aux fabricants, aux négociants , aux commerçants; nous n'avons guère affaire personnellement à la régie que lorsque, une fois par hasard, nous allons lever à la recette buraliste un congé pour couvrir un transport de boissons. La plupart de ces droits ne nous atteignent qu'indirectement, inclus dans le prix de vente des objets taxés.

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

Qu'il s'agisse de droits sur les successions, sur les donations, sur les ventes immobilières, sur les baux, sur les transmissions de valeurs mobilières, etc. il se présente toujours des circonstances où nous avons à les payer au fisc.

L'importance pratique qu'il y a à bien connaître cette catégorie d'impôts, qui nous met en rapports directs avec l'Enregistrement, est d'autant plus grande qu'il s'agit, la plupart du temps, d'impôts massifs,

Source : BIU Cujas

s'élevant parfois à des sommes considérables et aussi, comme on le verra dans la suite, d'impôts extrêmement complexes. Il faut donc se familiariser avec leur mécanisme pour éviter de commettre, par ignorance, des infractions punies généralement de sanctions redoutables; ensuite, pour pouvoir défendre ses intérêts contre les exigences parfois excessives d'une administration très âpre et très fiscale. Enfin, pour être à même de choisir en connaissance de cause entre plusieurs combinaisons juridiques susceptibles de conduire au même résultat pratique, celle qui entraîne paiement des droits les moins élevés.

Pour aborder utilement l'étude des droits de mutation, il est nécessaire, au préalable, de se rappeler quelques notions générales sur la législation de l'Enregistrement(1). Il nous suffira, cette année, de résumer dans une brève introduction les notions rigoureusement indispensables pour suivre les développements qui seront consacrés aux droits de mutation.

INTRODUCTION

Origine des droits d'enregistrement

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

Les droits seigneuriaux

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

En cas de mutation par décès, la transmission héréditaire du fief était soumise à un droit qu'on

(1) Pour une étude approfondie, voir Dublineau, Traité d'Enregistrement, E. Pilon : Principes généraux et technique des droits d'enregistrement. Allix: les droits d'enregistrement, t. 1: Principes généraux

Source : BIU Cujas

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

Les droits royaux

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

Le droit de contrôle

Le droit de contrôle avait été présenté, à l'origine, comme destiné à assurer la régularité des actes notariés, qui étaient trop souvent l'objet de fraudes par antidates, fausses mentions, etc. Les actes notariés devaient être soumis au contrôle, qui impliquait paiement d'une redevance fiscale et, pour assurer la sanction de cette obligation, tout acte qui n'avait pas acquitté le droit de contrôle était nul et de nul effet. D'abord limité aux actes notariés, le droit de contrôle fut, dans la suite, pour des raisons fiscales, étendu également aux actes sous-seing privé dont il serait fait usage en justice ou par acte subséquent. Nous retrouverons dans notre législation moderne des survivances de cette ancienne règle.

L'insinuation

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

Le droit de centième denier

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

Le droit d'enregistrement

Tous ces droits, qui s'enchevêtraient et se superposaient furent supprimés par la loi des 5-9 Décembre 1790, qui les remplaça par un droit d'enregistrement. Comme cette loi avait négligé les précautions voulues pour assurer l'exacte perception du nouvel impôt et pour éviter des fraudes, elle donna de mauvais résultats et

Source : BIU Cujas

il fallut refondre complètement le régime des droits d'enregistrement.

La loi du 22 frimaire an VII

Cette refonte fut l'objet de la loi du 22 frimaire an VII, qui est encore aujourd'hui la charte fondamentale de l'enregistrement. Sans doute, elle a été l'objet de multiples modifications; nombre de ses dispositions ont été remplacées par d'autres. Cependant, ses principes essentiels sont demeurés en vigueur. Elle a fixé d'une façon qui dure encore la structure de notre système de droits d'enregistrements et nous aurons constamment à nous y référer dans nos développements.

Les codifications de la loi de l'an VII

La loi du 22 Frimaire an VII avec les modifications qu'elle a subies, et les nombreux textes qui y sont ajoutés dans la suite, a fait l'objet de deux codifications successives. Un décret du 28 Décembre 1926, pris en application de la loi du 26 Août 1926 autorisant le gouvernement à prendre desmesures d'économie par décrets-lois, a codifié en deux recueils les dispositions intéressant l'Enregistrement: un code des valeurs mobilières et un code des droits d'enregistrement proprement dits. Ce code des droits d'enregistrement a été remplacé par celui du décret du 27 Décembre 1934 qui avait précédé le code fiscal des valeurs mobilières du décret du 21 Décembre 1934. C'est aux articles du Code de 1934 que nous nous référerons. Cette indication n'est pas inutile, car les numéros des articles des deux codifications de 1926 et de 1934 ne coïncident pas. La codification de 1934 contient beaucoup plus d'articles que la précédente; d'abord, parce qu'elle a fait état des dispositions nouvelles, intervenues de 1926 à 1934; ensuite, et surtout, parce que, notamment en ce qui concerne les tarifs de droits, elle a réparti en des articles différents et distincts un certain nombre de tarifs qui, dans la codification de 1926, étaient compris sous desnumeros différents dans un seul et même article.

La définition de l'enregistrement.

On peut donner de l'enregistrement la définition suivante: "l'enregistrement consiste dans la présentation d'un acte ou la souscription d'une déclaration à un fonctionnaire qui analyse l'acte ou qui relate la déclaration sur un registre public, moyennant la perception, dans la quasi totalité des cas, d'un droit spécial". Cette définition n'est pas sans défauts. Elle ne s'applique pas, notamment, aux hypothèses où, pour employer le langage de la Régie, il est simplement "fait recette" de l'impôt, c'est-à-dire où l'impôt est perçu sans analyse ou mention sur un registre de formalités; par exemple, en matière de taxe d'abonnement sur les valeurs mobilières, en matière de taxe sur les

Source : BIU Cujas

assurances. Cependant, si la définition que l'on vient de proposer n'est pas parfaite, elle caractérise d'une façon suffisamment exacte pour pouvoir être utilisée commodément la formalité del'enregistrement.

Effets produits par l'enregistrement.

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

1°-Il donne date certaine aux actes sous seing privé.

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

2°- Il est nécessaire à la validité de certains actes

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

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

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

a) Les actes d'huissier sont nuls, s'ils n'ont pa été soumis à l'enregistrement (loi de frimaire, art. 84, Co, art. 144). Il en est de même d'un certain nombre de procès-verbaux.

b) En matière de gage, l'article 2074 C.Civ. dispose que le privilège conféré au créancier n'aura

Source : BIU Cujas

lieu qu'autant qu'il existe un acte public ou sous seing privé dûment enregistré. Donc ici, pas d'enregistrement, pas de privilège du créancier-gagiste.

c) - En matière de cession de fonds de commerce, la loi du I9 mars I900 ayant soumis ces cessions à la publicité au moyen d'un avis inséré dans un journal d'annonces légales, l'article 27 de la loi du 2 mars I924 est venu décider, pour éviter les évasions fiscales, que cet avis serait nul s'il n'était pas précédé de l'enregistrement de la cession.

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

3° - L'enregistrement donne aux actes et aux opérations, qui y sont soumis, une certaine publicité. Signalons pour mémoire que les actes vieux de plus de cent ans doivent être, en principe, déposés aux Archives, où ils sont à la disposition du public. Quant aux actes plus récents, l'article 58 de la loi de Frimaire (Cod. art. 280) prévoit que communication pourra en être faite aux parties contractantes, à leurs ayants-cause ou encore à toute personne qui aura reçu à cet effet une autorisation par ordonnance du juge de paix. Cette communication ne pourra d'ailleurs avoir lieu par la mise à la disposition des intéressés de l'acte lui-même ou de la déclaration souscrite; elle ne peut consister que dans la délivrance d'un extrait du registre du receveur de l'Enregistrement ou encore dans la copie du double de l'acte déposé au bureau, lorsque le dépôt de ce double est effectué en vertu des prescriptions de la loi du 29 Juin I9I8, qui a ordonné de déposer entre les mains du receveur de l'Enregistrement, pour être conservé à son bureau, un double de toutes les conventions synallagmatiques sous seing privé. Copie de ce double, et non le double lui-même, peut, sur la demande adressée par les contractants, par leurs ayants-cause ou par une personne munie de l'autorisation du juge de paix, être mise à leur disposition.

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

4° - Dans certains cas,l'enregistrement

4° - Dans certains cas, l'enregistrement peut servir aux particuliers de commencement de preuve par écrit. Pour les actes notariés, ce résultat sera

Source : BIU Cujas

peut servir de commencement de preuve par écrit.

exceptionnel. En effet, l'article I336 du C.Civ. prévoit bien que, dans certains cas, la transcription d'un acte sur un registre public pourra fournir un commencement de preuve par écrit: I° lorsqu'il est constant que dans les minutes du notaire de l'année dans laquelle l'acte paraît avoir été fait ont été perdues, ou bien quand la minute de cet acte a disparu du fait d'un accident particulier; 2°) quand il existe, en outre, un répertoire en règle du notaire, constatant que l'acte, dont la minute a disparu, a été fait à la date présumée. De cet article I336, on peut déjà conclure qu'il ne s'applique pas aux actes sous seing privé, puisqu'il vise le répertoire du notaire; mais on peut également inférer qu'en la circonstance, il n'est pas applicable, même aux actes notariés, puisqu'il parle de la transcription de l'acte sur un registre public et que la formalité de l'enregistrement ne consiste pas à transcrire l'acte sur le registre du receveur, mais simplement à en faire une analyse sommaire, une simple relation, qui ne mentionne que les dispositions essentielles à la liquidation des droits.

Quant aux actes sous seing privé, on se heurte à cette règle que l'acte ne peut servir à un commencement de preuve par écrit que lorsqu'il émane de la personne à laquelle on l'oppose (art.I347 C.Civ.) Si, par exemple, on se prétend créancier, on ne pourra utiliser un acte comme commencement de preuve par écrit que s'il émane du débiteur. Or, en matière d'enregistrement, les mentions du registre des formalités n'émanent pas des parties, mais du receveur lui-même, tout au moins quand il s'agit d'actes enregistrés. Il est vrai que, depuis une loi de I923, le receveur est autorisé à délivrer copie des doubles déposés à son bureau en vertu de la loi du 25 juin I9I8, qui oblige à fournir au fisc un double de toutes les conventions synallagmatiques sous seing privé. Mais ici encore, nous nous trouvons en présence d'une autre règle, qui résulte a contrario de l'article I350 du C. Civ: que les copies d'actes sous seing privé ne peuvent pas suppléer l'original; il n'en sera autrement que dans le cas où la partie à laquelle on oppose la copie, en reconnaîtrait spontanément la conformité avec l'original; mais alors ce qui ferait la preuve, ce ne serait pas la copie elle-même, mais l'aveu judiciaire résultant de cette reconnaissance de conformité.

Toute différente est la situation quand il s'agit non pas d'actes enregistrés, mais d'enregistrement sur la base de déclarations fournies par des parties.

Source : BIU Cujas

Ici, la déclaration, en effet, émane des parties elles-mêmes et est signée par elles. C'est le cas pour ce que l'on appelle les mutations verbales, c'est-à-dire les mutations par décès, les mutations entre vifs de propriété ou de jouissance d'immeubles, non constatées par des actes écrits, etc. Dans cette hypothèse, le receveur reçoit une déclaration établie et signée par les parties; il la conserve et il peut en donner copie. Emanant des parties elles-mêmes, la déclaration reçue par le receveur peut donc, conformément à l'article 1347 du Code Civil, servir de commencement de preuve par écrit, si elle émane de la partie à laquelle on l'oppose. Par exemple, un créancier pourra tirer de l'enregistrement d'une déclaration de succession la preuve que telle personne a bien accepté la succession, puisque dans cette déclaration , elle avait pris ouvertement la qualité d'héritier.

L'enregistrement peut servir d'élément de présomption judiciaire.

Enfin, il est admis aussi dans certains cas, par exemple, lorsqu'il y a perte d'un acte, que l'enregistrement pourra servir, non plus de commencement de preuve par écrit, mais d'élément de présomption judiciaire. La jurisprudence admet, en effet, que lorsqu'il s'agit, non plus de commencement de preuve, mais de simple présomption, il n'est pas nécessaire que les éléments de cette présomption émanent de la partie à laquelle ils peuvent être opposés. C'est ainsi qu'on s'est basé, au cours de la dernière guerre, sur le fait qu'un acte avait été enregistré, pour établir l'existence de cet acte, en considérant que le fait de l'enregistrement ne fournissait sans doute pas un commencement de preuve par écrit, mais qu'il constituait une présomption, qu'en l'espèce et pour les besoins de la cause, on a jugée légitime et suffisante. (Tribunal de Senlis, 21 Février 1916,Rep.Per.de l'Enregistr. N° 13.492). Quoi qu'il en soit, les cas où l'enregistrement pourra être utilisé par les particuliers sont assez restreints.

5°) L'enregistrement contribue, dans une certaine mesure, à assurer la rédaction régulière des actes.

5° - Enfin, l'enregistrement contribue, dans une certaine mesure, à assurer la rédaction régulière des actes. S'il s'agit d'actes sous seing privé, le receveur n'a pas à se prononcer sur leur validité ou leur nullité, et doit même éviter de le faire; toutefois, quand on lui présente un acte, non pas simplement entaché de nullité, mais auquel font défaut certaines mentions essentielles à son existence, c'est-à-dire ce qu'on appelle en droit civil un acte inexistant, ou en enregistrement un acte imparfait, il doit signaler aux parties cette imperfection et les prévenir qu'il n'y a pas lieu d'enregistrer, sauf si elles l'exigent néanmoins, à enregistrer

Source : BIU Cujas

quand même, en mentionnant, tant sur l'acte que sur le registre, que la formalité n'a été donnée qu'à la demande des parties. D'autre part, il est admis, en vertu d'anciennes traditions qui ne reposent d'ailleurs sur aucun texte écrit, que le receveur de l'Enregistrement est l'auxiliaire du ministère public pou assurer l'observation des lois qui régissent le notariat, notamment de la loi du 25 Ventôse, an XI. Si un acte notarié présenté à l'enregistrement comporte des irrégularités, le receveur est tenu de les signaler au notaire, en l'invitant à les corriger ou à refaire l'acte, si elles sont telles qu'elles nécessitent une réfection complète. Au cas où le notaire passe outre à ces observations et requiert l'enregistrement, le receveur, en y procédant, doit aviser à toutes fins utiles le Procureur de la République.

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

Quels que soient les effets de l'enregistrement à l'égard des particuliers, on aurait tort d'en inférer, comme on le fait souvent, que l'enregistrement représente le prix ou le salaire d'un service rendu au public. Le droit d'enregistrement serait, dans cette conception, la rétribution perçue par le fisc en échange du service qu'il rend aux parties en assurant, dans une certaine mesure, la publicité ou la rédaction régulière des actes, etc. Il est facile de prendre cette argumentation en défaut. Si l'on s'attache, par exemple, à l'effet essentiel de l'enregistrement, qui est de procurer date certaine aux actes, on constate qu'un acte sous seing privé qui a reçu date certaine avant l'enregistrement, du fait d'autres circonstances prévues par l'article I328 du C.Civ., par exemple du fait du décès d'un de ses signataires, ou bien encore que les actes notariés, qui ont date certaine par eux-mêmes, n'en restent pas moins assujettis à l'enregistrement, bien qu'en l'espèce la formalité soit complètement inutile au point de vue de la date certaine et ne s'explique que par une raison fiscale.

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

Classification des droits d'enregistrement.

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

A la première de ces deux classifications

Source : BIU Cujas

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

I°) D'après leur nature. droits d'acte et droits de mutation.

I° - D'après leur nature, les droits se divisent en droits d'acte et en droits de mutation. La base de cette division se trouve dans l'article 2 de la loi de Frimaire (Cod. art. 2):"Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels (ou progressifs), suivant la nature des actes et mutations, qui y sont assujettis."

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

Par acte, on désigne tout écrit, qui a une portée juridique quelconque. Une lettre dans laquelle on s'informe de la santé d'un ami, ou par laquelle on répond à une invitation à dîner, est un écrit, mais n'est pas un acte; au contraire, une quittance est un acte, parce qu'elle a une portée juridique; un effet libératoire. (D'ailleurs, il ne suffit pas qu'un écrit ait la forme épistolaire pour ne constituer qu'une simple lettre et non un acte. Des difficultés se sont élevées, notamment (concernant des conventions conclues par échange de lettres missives). Au reste, tout écrit, même ne constituant pas un acte, peut être enregistré à la demande des parties.

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

Qu'est-ce que le droit de mutation?

Au contraire, le droit de mutation est celui qui est dû sur le fait juridique lui-même, même s'il n'est pas constaté par écrit; c'est le cas, par exemple, pour les ventes immobilières, pour les baux, (sauf pour certaines petites locations verbales), les successions, etc. A supposer le cas, à vrai dire exceptionnel, où un paysan aura cédé une parcelle de terre à son voisin, sans qu'il ait été passé acte de l'opération, cette vente n'en sera pas moins soumise au

Source : BIU Cujas

droit d'enregistrement et comme, dans cette hypothèse il n'y a pas d'acte qui puisse être présenté au receveur, il devra y être suppléé dans les délais réglementaires, par une déclaration souscrite par les parties. De même, en cas de succession ab intestat, la mutation sera frappée par l'impôt du fait de sa seule existence et bien qu'il n'y ait pas d'acte qui la constate. Dans un cas, en un mot, ce qui détermine l'exigibilité du droit, c'est l'existence d'un acte; dans l'autre, c'est l'opération elle-même qui, à défaut d'acte la constatant, devra être déclarée au fisc.

La liste des droits de mutation s'est considérablement allongée depuis la loi de Frimaire, le fisc ayant intérêt à ne pas subordonner l'exigibilité des droits à l'existence d'un acte. Rentrent dans la catégorie des droits de mutation, c'est-à-dire exigible même en l'absence d'écrit, les droits qui frappent les mutations entre vifs ou par décès, de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce, de navires, les baux, etc. On en trouvera l'énumération aux articles 92 à 98 de la codification.

Les droits sur les mutations.

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

La théorie du fait générateur.

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

Source : BIU Cujas

certaines conséquences, qui peuvent se déduire de cette théorie, les unes en faveur des redevables et les autres en faveur du fisc, car il s'est trouvé que, suivant les circonstances, la théorie a été invoquée, tantôt par les parties, et tantôt par la régie.

Conséquences tirées de cette théorie en faveur des redevables.

En faveur des redevables, certains auteurs avaient dégagé de la théorie du fait générateur cette conséquence que, lorsqu'il s'agit de droits d'acte, le fisc est obligé de prendre l'acte tel qu'il lui est présenté comme base de taxation, sans pouvoir en discuter les énonciations, même si elles ne sont pas sincères. En effet, disait-on, si le fisc contestait les énonciations de l'acte, ce ne serait plus l'acte lui-même qui serait imposé: ce serait l'opération, puisque c'est elle dont le fisc s'attache à rétablir, à travers l'acte qui la révèle inexactement, la physionomie véritable.

Si, par exemple, saisi d'un acte de vente de meubles, portant indication d'un prix de 50.000 francs, le fisc prétendait établir, pour l'assiette des droits, que le prix effectif n'était pas celui porté au contrat, et était en réalité de I00.000 francs, c'est la vente elle-même qu'il taxerait et non pas simplement l'acte qui lui est produit. Dans ce système, le fisc, lorsqu'il s'agit de droits d'acte serait ainsi dépourvu de tout pouvoir de contrôle.

En faveur de l'Administration

L'administration, de son côté, avait cherché à tirer de la même théorie d'autres conséquences, celles là favorables aux intérêts du Trésor. Voici un acte annulé judiciairement avant d'être présenté au receveur - ou bien encore un acte affecté d'une condition suspensive - ou bien encore un acte passé en France et relatant une opération qui a été faite à l'étranger. S'il s'agit de droits de mutation, ils ne seront pas dûs, au moins actuellement. Dans le premier cas: il n'y a pas d'opération taxable, elle a été annulée. Dans le deuxième cas: l'existence de l'opération est en suspens. Dans le troisième; l'opération a été faite en dehors des limites territoriales d'application de la loi fiscale. Mais s'il s'agit de droits d'acte, a prétendu la Régie, ce n'est pas l'opération qui est en cause, c'est l'acte lui-même; il suffit qu'il existe et qu'il ait été passé en France pour donner ouverture aux droits, même s'appliquant à une opération nulle ou à une opération éventuelle (puisque le sort en est incertain du fait de la condition suspensive, dont elle est affectée) ou à une opération étrangère.

Cette théorie est aujourd'hui généralement condamnée par la doctrine et par la jurisprudence; il est admis que le fait générateur, aussi bien au cas

Source : BIU Cujas

de droits d'acte qu'au cas de droits de mutation, est toujours l'opération ou le fait juridique lui-même; d'où le droit, pour le fisc, afin d'asseoir exactement l'impôt, de contrôler dans tous les cas les mentions de l'acte et de vérifier si elles concordent avec la réalité des faits. Sans doute, quand il y a droits d'acte, l'exigibilité des droits est subordonnée à l'existence d'un écrit; elle en est indépendante, quand il y a droits de mutation; mais, dans les deux hypothèses, la base d'exigibilité des droits, le fait générateur, est toujours le même, à savoir l'opération ou la situation juridique. En cas de droits d'acte, l'existence d'un écrit n'est pas la cause, mais simplement la condition de la perception.

Ce n'est pas à dire cependant que la distinction des droits d'acte et des droits de mutation n'entraîne certaines conséquences et c'est à tort qu'on l'a nié. En effet, d'abord, lorsque le droit porte sur l'opération elle-même en l'absence d'écrit, c'est-à-dire lorsqu'on se trouve en présence d'un droit de mutation, les parties ne peuvent pas, sans commettre d'infraction, dissimuler au fisc un élément quelconque de l'opération imposable. Elles doivent le déclarer, à défaut d'acte le constatant, exactement et complètement. Au contraire, lorsqu'il s'agit de droits d'acte, puisque la perception de l'impôt est subordonnée à l'existence d'un écrit, les parties sont toujours libres de n'insérer dans cet écrit que les mentions qu'elles jugent utiles d'y faire tenir, puisqu'elles auraient pu échapper à l'impôt en ne faisant pas d'acte du tout. Ainsi, dans un contrat de mariage, les futurs époux ne sont pas obligés de faire figurer leurs apports, et le fisc ne pourra pas les inquiéter pour cette omission, puisque l'impôt n'est dû que sur le contenu de l'acte. Nous laissons de côté les inconvénients, qui pourront résulter dans l'avenir pour les parties de l'absence de titre établissant exactement leur situation; mais c'est un point qui les regarde seules et qui ne concerne pas le fisc.

Soit encore une vente, pour un prix global de 600.000 frs d'un immeuble avec le mobilier qui le garnit. Il est de l'intérêt des parties de faire dans l'acte la ventilation entre la portion du prix applicable à l'immeuble et celle qui s'applique au mobilier. Faute de cette ventilation, le fisc percevra, en effet, le droit de mutation immobilière sur la totalité du prix, droit qui était récemment encore de I2 % et qui a été abaissé à 8 % par le décret-loi du 28 Août I935. Si, au contraire, le prix est décomposé dans l'acte en 400.000 francs pour l'immeuble et 200.000 francs pour le mobilier (dont chaque article,

Source : BIU Cujas

aux termes de la loi, doit même faire l'objet d'une estimation distincte), le receveur percevra le droit de vente immobilière de 8 % sur 400.000 francs seulement, et le droit de vente mobilière de 7 % sur 200.000 francs (art. 460 de la codification).

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

Les droits des actes innommés

En second lieu, au principe que la base d'assiette des droits, qu'il s'agisse de droits d'acte ou de droits de mutation, est toujours un fait juridique, il y a lieu d'apporter une réserve importante concernant ce qu'on appelle les droits des actes innommés. La loi d'enregistrement contient un certain nombre de tarifs et elle donne pour chacun d'eux la liste des actes ou des opérations qui y sont soumis. Il a fallu, d'autre part, prévoir quel serait le régime des actes ou des opérations, qui ne font pas l'objet, dans cette nomenclature tarifaire, d'une désignation particulière ou, pour employer l'expression habituelle, des actes ou des opérations qui ne sont pas frappés par l'enregistrement d'un "droit propre". Le législateur a décidé de les soumettre à un droit fixe, qu'on appelle le droit des actes innommés, droit qui est de II,50 % sur les actes judiciaires (Cod. art. 325, N° I2), de I5 francs pour les actes extra-judiciaires (Cod.art.326 N° 5) et de 22 frs. 50 pour les actes civils(Cod.art. 327.N° 65). Ainsi le droit des actes civils innommés frappe, aux termes de la loi, "généralement tous actes civils qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes suivants, ni dans aucun autre article de la loi et qui ne peuvent donner lieu aux droits proportionnels."

Voilà donc un droit dont on ne peut pas dire évidemment qu'il porte sur le fait juridique exprimé dans l'acte, puisqu'il est indépendant de la nature ou de l'objet de l'acte présenté à la formalité et qu'il est le même pour tous les actes judiciaires, le même pour tous les actes extra-judiciaires, le même pour tous les actes civils non dénommés, c'est-à-dire non prévus,

Reproduction interdite
Source : BIU Cujas

dans les tarifs de la loi. En l'espèce, ce droit ne peut être considéré que comme une redevance pour la malité,que comme un droit de formalité, appliqué not ment lorsqu'on présente volontairement à l'enregist ment un écrit qui, par lui-même, ne serait pas pass ble des droits, par exemple, une lettre missive, ét donné qu'on a toujours le droit d'exiger l'enregist ment d'un écrit quel qu'il soit. Ici, le droit ne r sente évidemment qu'une taxe de formalité, puisque crit présenté n'est pas passible de l'impôt par lui- même. C'est également ce droit qu'on percevra, par emple, sur des actes qui ont été déjà imposés à leu droit propre, mais que l'on a refaits, parce qu'ils vaient été établis d'une façon irrégulière; ou bien encore, sur des actes qui ne sont pas encore passib du droit qui leur est propre, parce qu'ils sont aff tés d'une condition suspensive. Ici encore, ce droit des actes innommés ne représente pas le droit propr à l'opération taxée, droit qui a déjà été payé, lor qu'on a présenté une première fois à l'enregistremen l'acte défectueux refait par la suite, ou qui sera payé seulement plus tard, si la condition suspensiv dont l'opération est affectée se réalise. Cela expli que comment, bien qu'en vertu d'une règle absolue, même fait imposable ne puisse donner lieu deux fois suite au paiement d'un droit qui lui est propre, il pourra donner ouverture, indépendamment de son droi propre, soit avant, soit après la perception de cel ci, au droit de formalité (de 22 frs.50, quand il s git d'actes civils).

2.-D'après leur tarif.

D'après leur tarif, les droits d'enregistrement se distinguent en droits fixes, en droits proportio nels, ordinaires et spéciaux, et en droits progressi Cette division, il importe de s'en rendre compte, ne coïncide pas avec la précédente, bien qu'elle ait d ailleurs avec elle des points de contact assez étro ainsi, tous les droits fixes sont des droits d'acte, ce qui fait qu'assez souvent on confond droits fixe et droits d'actes. Cependant , la réciproque n'est p vraie, en ce sens qu'il y a des droits d'acte qui s en même temps des droits proportionnels.

Les droits fixes et droits proportionnels

On appelle droits fixes, les droits dont la qu tité, pour une catégorie d'actes déterminés , est fi xée par la loi et n'est influencée en rien par les s mes ou valeurs relatées dans l'acte. Au contraire, droit proportionnel (ou progressif) est celui qui va selon l'importance des sommes ou valeurs, soit énon cées dans l'acte, soit sur lesquelles porte l'opéra tion taxable en l'absence d'acte.

La règle de la loi de Frimaire

Dans quels cas y a-t-il lieu à l'application de **droits fixes**, c'est-à-dire de droits fixés à un chi

Source : BIU Cujas

déterminé et invariable, tel que: II francs 50, I5 francs ou de 22 frs. 50, par exemple, et dans quels cas y a-t-il lieu à application de droits proportionnels? A cet égard, la loi de Frimaire avait posé une règle fondamentale, qui a subi depuis lors des dérogations plus ou moins graves.

Dans son article 3 (Cod. art. 3), la loi de Frimaire dispose que sont soumis aux droits fixes les "actes civils, judiciaires ou extra-judiciaires, qui ne contiennent, ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles". Au contraire, aux termes de l'article 4 de la loi de Frimaire (Cod. art. 4), le droit proportionnel ou le droit progressif (cette addition est postérieure à la loi de Frimaire, qui ne connaissait pas les droits progressifs), est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations des sommes et valeurs ou pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, de biens meubles ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès".

Le principe qui se dégage de ces deux articles, c'est que tout acte déclaratif de propriété, d'usufruit ou de jouissance est soumis aux droits fixes, et que tout acte translatif de propriété, d'usufruit ou de jouissance est soumis aux droits proportionnels ou progressifs, suivant les cas, ou, si l'on préfère, pour employer une expression plus simple, que tous les mouvements de sommes et valeurs donnent ouverture aux droits proportionnels ou progressifs, tandis que les droits fixes s'appliquent lorsqu'il n'y a pas de mouvements de sommes et valeurs. Par exemple, opèrent des mouvements de sommes ou valeurs: une vente de meubles ou d'immeubles, un bail, une constitution de rente viagère, la quittance d'un paiement ou la remise d'une dette, puisque le créancier se trouve enrichi par le paiement ou appauvri par l'abandon de ses droits. Au contraire, tout acte qui se borne à constater une situation sans la créer ou sans entraîner une libération, c'est-à-dire sans opérer un déplacement de sommes et valeurs, est soumis au droit fixe. A cette règle très claire et très simple, la loi de Frimaire n'avait, pour sa part, apporté que deux dérogations peu importantes et qui s'expliquent plus ou moins par des raisons particulières. La première est celle qui concerne les jugements portant condamnation (art.4). En effet, le jugement par lui-même ne crée pas un droit et ne le déplace pas. Il reconnaît simplement et proclame un droit existant, qui était contesté; il n'effectue donc pas de déplacement de

es dérogations à la règle, apportées par la loi de Frimaire.

Source : BIU Cujas

sommes et valeurs: il est déclaratif et non translatif. Cependant, la loi de Frimaire, ne retenant ici que les apparences, classe les jugements portant condamnation dans la catégorie des actes soumis aux droi proportionnels.

La seconde exception est relative au droit des actes innommés. Il a bien fallu établir ce droit des actes innommés sous forme de droit fixe, puisqu'il peut s'appliquer, le cas échéant, à des actes qui ne contiennent aucune énonciation de sommes et valeurs; qui, par conséquent ne se prêtent pas à l'applicatio des droits proportionnels, pour lesquels ils ne fourniraient aucune base d'assiette. Mais comme il est susc tible d'atteindre les actes les plus divers, puisqu' il s'applique à tous ceux qui n'ont pas été nommément prévus par les tarifs de la loi d'enregistrement, il peut se faire que, dans certains cas, le droit des ac tes innommés frappe des actes, qui emportent des mouvements de sommes et valeurs.

Dérogations à la règle apportées par des lois postérieures.

Ces deux dérogations n'infirment pas sérieuseme le principe que l'acte déclaratif implique le droit fixe et l'acte translatif le droit proportionnel. Ma dans la suite, il y a eu des dérogations beaucoup pl graves, qui sont venues altérer la simplicité du pri cipe énoncé par la loi de Frimaire.

I° - Certaines dispositions législatives sont v nues placer sous le régime du droit fixe, par faveur des opérations emportant mouvement de valeurs, qui, comme telles, auraient dû être soumises au droit pro portionnel: par exemple, les marchés relatifs aux constructions navales pour la navigation maritime, les actes de concession et de rétrocession et les ca hiers des charges concernant les entreprises de che- mins de fer d'intérêt local, de travaux ou de servic automobiles, de transports en commun subventionnés p les personnes publiques, etc.

2° - Une dérogation plus importante , qui constitue, elle aussi, une mesure de faveur, concerne le actes de commerce sous seing privé, qui sont enregis trés provisoirement au droit fixe de formalité de 22 frs. 50.

3° - Une autre exception, au moins apparente, a trait à ce que l'on appelle les mouvements légaux valeurs, c'est-à-dire les mouvements de valeurs, qui sont le fait de la loi et non de la volonté des parties; par exemple, l'usufruit légal des parents de l'article 384 du Code Civil; ou bien l'acquisition de la propriété par prescription acquisitive ou par accession; la constitution de pension alimentaire, p application des articles 205 et suivants du Code civ

Source : BIU Cujas

ou bien encore les actes qui constatent une libération qui résulte de la loi, comme l'extinction d'une dette par l'effet de la confusion ou de la compensation légale. Il est admis que ces mouvements légaux de valeurs sont assujettis aux droits fixes et ne donnent pas lieu à l'application des droits proportionnels.

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

C'est d'ailleurs ce que la jurisprudence a reconnu sans difficulté en ce qui concerne la transmission légale de la propriété et la compensation légale. La Cour de Cassation, qui a adopté dans son ensemble la théorie des mouvements légaux de valeurs, y a cependant porté une atteinte assez grave en matière de pension alimentaire; elle admet bien que l'acte portant engagement de servir une pension ou bien le jugement qui en fixe la quotité ne sont passibles que du droit fixe, parce qu'il s'agit là d'une obligation légale, dont la détermination s'effectue en dehors de l'intervention des parties. Par contre, elle considère comme soumis aux droits proportionnels l'acte émanant des parties qui détermine la quotité et les conditions de service de la pension, parce qu'elle assimile cette dernière convention à une véritable constitution de rente viagère (Cass. Civ. 29 nov. 1893 - Dalloz,94,1, 299 - Sirey,94,1,465 avec une note de M.Wahl); Solution discutable, car on ne voit pas à quoi correspond l'obligation de pension alimentaire inscrite dans la loi, si cette obligation ne s'exprime pas par la fixation d'un certain montant et par la détermination des modalités d'exécution du service de la pension.

Les droits fixes gradués.

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

L'origine de ces dispositions se trouve dans la

Source : BIU Cujas

loi du 25 Février 1872 qui, cherchant à faire varier les droits d'après l'importance de l'opération relatée dans l'acte, avait introduit timidement, pour certains actes taxés jusque là aux droits fixes, une catégorie nouvelle de droits, qu'elle avait baptisés du nom assez contradictoire, qui trahissait son hésitation de "droits fixes gradués"; expression qui veut dire que le montant de ces droits était gradué, suivant un certain nombre d'échelons, suivant l'importance des sommes ou valeurs, et restait fixe dans les limites de chaque échelon.

Les droits proportionnels réduits.

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

Les droits proportionnels spéciaux.

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

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

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

Source : BIU Cujas

droits fixes et notamment, comme ceux-ci étaient généralement des droits d'acte, certaines conséquences tirées de la théorie du fait générateur.

Les droits progressifs.

Quant aux droits progressifs, c'est en matière d'enregistrement qu'ils ont reçu chez nous leur première application, puisqu'ils sont inaugurés dans nos lois d'impôts par la loi du 25 Février I90I, qui les a introduits pour les mutations par décès. Depuis lors, en dehors de l'impôt général sur le revenu, qui appartient aux contributions directes, il a été fait plusieurs autres applications des tarifs progressifs aux droits d'enregistrement. I°, d'abord pour les cessions d'offices ministériels (loi du 30 Juin I9I3, Cod. art. 428 et suiv.) Le tarif varie de 3% pour la fraction de prix allant de I. à 2.000 francs, jusqu'à I0,50 % pour la tranche supérieure à 200.000 francs; 2°, pour les ventes d'immeubles et de fonds de commerce. Leurs tarifs sont augmentés de surtaxes, lorsqu'elles dépassent un certain chiffre: I fr.25 % de surtaxe de 300.000 à 500.000 francs; 2 frs. 50 % sur l'excédent au-delà de 500 000 francs (Cod. art. 453).

Les tarifs.

Les tarifs des droits fixes, des droits proportionnels ordinaires et spéciaux et des droits progressifs figurent aux articles 323 à 34I (droits fixes) et 342 à 473 (droits proportionnels et droits progressifs Les tarifs des droits fixes sont au nombre de I7 et s'échelonnent entre 3 frs. 70 et I.I25 francs. Les tarifs des droits proportionnels, tant ordinaires que spéciaux, sont au nombre d'une vingtaine et varient entre o,3% et I5 %; la perception des droits proportionnels suit les sommes de 20 frs. en 20 francs inclusivement et sans fraction avec un minimum de perception de I fr. 80 (Cod. art. I4).

Les décimes

Si on examine la liste de ces tarifs, on voit qu'en général, les taux ne sont pas d'un chiffre rond; ils sont, par exemple. de 3 frs. 70, de 7 frs. 50, et si l'on se réfère à la codification de I926, qui a été remplacée par celle de I934, on trouve encore plus de diversité avec des tarifs de 7 frs. 20, de 22,50. de I fr. 08 %, de 5,40 %, de 9,60 %. C'est qu'en effet, la plupart des droits actuels sont constitués par l'addition au principal de l'impôt de décimes, qui sont venus progressivement en alourdir sensiblement le poids. Ces décimes ont actuellement disparu par incorporation avec le principal, mais cette incorporation a précisément contribué au manque de symétrie qu'on relève dans les quotités des différents droits.

Les droits principaux, par opposition aux décimes, sont ceux dont le taux est déterminé par la loi expressément pour chacun des cas déterminés; mais des lois successives, dans le seul but de procurer des

Source : BIU Cujas

ressources supplémentaires au Trésor, sont venues à plusieurs reprises augmenter les droits qui avaient été ainsi fixés. Ces augmentations, générales pour tous les droits existants, ou tout au moins applicables à un grand nombre des impôts en vigueur au moment où elles étaient édictées, constituaient des décimes, ainsi appelés parce qu'ils correspondaient à la IOème partie du droit principal.

Les deux décimes I/2 anciens.

Les décimes qui, jusqu'à ces derniers temps, s'ajoutaient au principal des droits résultaient des lois suivantes: I° - la loi du 6 Prairial an VII avait appliqué un premier décime à tous les droits d'enregistrement, d'hypothèque, de timbre et aux amendes.

2° - Une loi du I4 Juillet I855 avait créé un second décime.

3° - L'article 2 de la loi du 30 Décembre I873 avait ajouté 5 centimes %, soit un demi-décime, à tous les droits qui comporteraient déjà des décimes.

Ces trois lois sont l'origine de ce qu'on a appelé les deux décimes I/2 anciens.

Les décimes d'après guerre

Enfin, trois modifications importantes ont été introduites par la législation fiscale d'après-guerre, jusqu'au décret du 3 Août I926, qui ouvre une nouvelle et dernière période.

I° - La loi du 25 Juillet I9I8 (art. 4) a majoré le tarif des droits proportionnels spéciaux (anciens droits fixes transformés), en incorporant les décimes dans les nouveaux droits à partir du 1er Juillet I9I8.

2° - La loi du 25 Juin I920, qui a augmenté de nombreux tarifs, a fait en même temps disparaître les décimes en les réintégrant dans le principal, de même que l'ont fait ensuite les différentes lois successives portant augmentation des tarifs.

Par contre, l'article II0 de la même loi du 25 juin I920 a créé 2 décimes I/2 sur le principal de toutes les pénalités fiscales, qu'elles fussent ou non déjà soumises à décimes.

3° - Enfin, l'article 3 de la loi du 22 mars I924 a disposé qu'en addition aux recettes autorisées par la loi de finances du 28 décembre I923, il serait perçu 2 décimes sur tous les impôts et taxes recouvrés au profit de l'Etat, sous réserve de certaines exceptions, dont aucune ne concernait les droits d'enregistrement.

Il résultait de ce régime complexe de superpositions ou d'incorporations de décimes aux anciens principaux, que presqu'aucun droit n'était d'un chiffre rond et que l'unité monétaire s'additionnait souvent d'un nombre variable de centimes, tels que trois centimes, huit centimes, etc...

Source : BIU Cujas

Modifications apportées dans les tarifs depuis I926.

Nous arrivons ainsi à la dernière phase, qui est ouverte par le décret du 3 Août I926, rendu en vertu d'une délégation donnée au Gouvernement par la loi du même jour. Ce décret établit tous les droits fixes d'enregistrement au sextuple du taux en vigueur, principal et décimes compris au Ier Juillet I9I4, les nouveaux taux, qui résulteront de cette multiplication ne comportant pas de décimes.

Ensuite, la loi du 28 février I933 (art. 52) autorise le Gouvernement à porter par décret, pris sur les rapports du Président du Conseil et du ministre du budget, les droits d'enregistrement et d'hypothèque fixes, proportionnels et progressifs, dont le tarif, décimes compris, n'est pas un multiple du demi-franc, à un taux au plus égal, décimes compris au demi-franc supérieur à leur taux actuel. La loi ajoute qu'en aucun cas la majoration ainsi obtenue ne pourra excéder la moitié du taux actuel du droit. C'est par application de cette disposition que le décret du I8 mars I933 est venu augmenter, en les arrondissant, un certain nombre de droits; qu'il a, par exemple, porté le droit pour les ventes de meubles de 6,60 à 7 %; le droit de partage de o,60 à o,75 %; le droit de bail, de 0,72 à 0,80 %; le droit des contrats de mariage de I fr. 20 à I fr. 50 %; le droit des cessions de parts de I,08 à I,25 % etc. Donc, déjà à la suite de la loi et du décret de I933, un certain nombre de droits se trouvent arrondis.

Enfin, la loi du 6 Juillet I934 (art. 5) portant simplification fiscale en matière d'enregistrement, décide que, par mesure générale, les décimes seront ou incorporés au principal ou supprimés.

Il n'y a donc plus, à l'heure actuelle, de distinction entre principal et décimes; les anciens décimes sont incorporés au montant des droits actuels et ces droits ont été plus ou moins exactement arrondis, la plupart du temps, au franc ou au demi-franc.

Il reste à signaler le décret du 2I Septembre I935, qui est venu réduire le taux d'un certain nombre de droits d'enregistrement: droit de vente immobilière (réduit de I2 % à 8 %); droit sur les actes de réduction d'intérêts, sur les prorogations, sur les contrats de mariage purs et simples ne faisant pas mention d'apports, etc.

Les pénalités

Quant aux pénalités, c'est surtout sur elles que les décimes s'accumulaient. Aux termes de l'article I47 de la codification de I926, certaines pénalités étaient uniquement augmentées des deux décimes I/2

Source : BIU Cujas

nouveaux, introduits, en ce qui concerne les pénalités, par l'article IIO de la loi du 25 Juin I920; d'autres pénalités comportaient déjà les deux décimes I/2 anciens, dont on a parlé plus haut. Pour celles-là, puisque les 2 décimes I/2 de la loi de I920 étaient venus s'y ajouter, le total était de 5 décimes. Enfin d'autres pénalités, qui étaient plus nombreuses, comportaient 8 décimes, qui se décomposaient de la façon suivante: 2 décimes I/2 établis par des lois spéciales édictant des pénalités ou étendant à ces pénalités les 2 décimes I/2 anciens, les 2 décimes I/2 des pénalités de l'article IIO de la loi du 25 Juin I920 et enfin le double décime de la loi du 22 mars I924. Le total n'était pas de 7 décimes I/2, comme on aurait pu le croire, mais de 8 décimes. Le double décime de la loi de I924, qui se superposait, en principe, à tous les impôts existants, ainsi qu'aux pénalités fiscales, avait été, en effet, déclaré applicable au principal et aux décimes existants cumulés, de telle façon que ces 2 décimes sur le principal, déjà grossi de 5 décimes, représentait 3 décimes de ce principal.

Le décret du 20 Juillet I934 (art. Ier) a mis fin à ces complications, en supprimant purement et simplement tous les décimes afférents aux condamnations fiscales perçues par l'Administration de l'enregistrement.

Tarif applicable en cas de changement de tarif.

Il reste à chercher, en ce qui concerne les tarifs, quel est le tarif applicable, lorsqu'il y a modification du tarif entre la date de l'acte ou de l'opération et celle où la formalité est donnée.

La règle, qui est très simple, est la suivante: lorsqu'il s'agit d'actes ou d'opérations soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, le tarif applicable est l'ancien tarif, c'est-à-dire celui qui existait à la date de l'acte ou de l'opération. Quand par exemple, on signe un bail et que le tarif du droit sur les baux est modifié entre la date de cette signature et la date où l'on présente le bail au bureau du receveur de l'Enregistrement, pour recevoir la formalité, comme il s'agit d'un acte qui doit être présenté à l'Enregistrement dans un délai de rigueur de trois mois, le tarif applicable ne sera donc pas le tarif nouveau, mais le tarif qui était en vigueur au moment où le bail a été conclu.

Au contraire, lorsqu'il s'agit d'actes ou d'opérations qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur et qui ne sont enregistrés qu'éventuellement, notamment quand il en est fait usage, le tarif applicable est le nouveau tarif, c'est-à-

Source : BIU Cujas

dire le tarif existant au jour de la présentation à la formalité.

Quand et où doit-on faire enregistrer?

A quel moment doit-on faire enregistrer? Actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

Tout d'abord, à quel moment doit-on faire enregistrer? A cet égard, il importe d'établir une grande division entre les actes qui sont soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, c'est-à-dire que l on ne peut pas se dispenser de soumettre à la formalité, et ceux qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

Les actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur se subdivisent à leur tour en deux catégories. Il y a des actes soumis à l'enregistrement dans un délai obligatoire, à raison de leur forme, quelle que soit d'ailleurs leur nature ou leur substance, C'est le cas de tous les actes publics: actes notariés, actes extra-judiciaires, actes judiciaires et actes administratifs, (du moins lorsqu'il s'agit d'actes administratifs qui, par exception, sont soumis à l'enregistrement).

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

Quant aux actes sous seing privé, ne sont soumis à l'enregistrement dans un délai obligatoire que certaines catégories d'actes, et cela uniquement à raison de leur caractère ou de leur objet: par exemple, sont soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur les actes sous seing privé, portant mutation à titre onéreux de propriété, de jouissance ou d'usufruit d'immeubles, les baux, etc.

Autrefois, la liste des actes sous seing privé assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, à raison de leur caractère ou de leur nature, était assez courte. Les nécessités budgétaires l'ont fait allonger de plus en plus. Actuellement, sont soumis à l'enregistrement dans des délais déterminés, qui varient suivant la catégorie d'actes, les actes sous seing privé portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles; les actes portant mutation de propriété de fonds de commerce, ou de clientèle à titre onéreux; les actes portant mutation de propriété ou d'usufruit de navires d'un tonnage supérieur à cent tonnes; les actes de baux d' immeubles, de chasse ou pêche; les actes portant cession de droit à un bail d'immeuble. Enfin, depuis la loi du 29 Juin 1918, (Cod. Art. 99), qui a considérablement étendu les cas d'enregistrement obligatoire, doivent être présentés à l'enregistrement dans un délai de trois mois, si aucun autre délai n'est prévu,

Source : BIU Cujas

tous les actes sous seing privé contenant une convention synallagmatique, c'est-à-dire comportant des obligations et des droits à la charge et au profit de chacune des deux parties en cause.

Obligation d'établir un exemplaire spécial formant double.

Non seulement tous les actes synallagmatiques sous seing privé doivent être enregistrés dans les trois mois, mais, en outre, la loi de 1918 prescrit d'établir, en plus des exemplaires de l'acte, destinés aux parties, un exemplaire spécial formant double, qui restera déposé au bureau du Receveur de l'Enregistrement.

Actes sous seing privé, qui échappent à l'obligation de les présenter à la formalité.

Très peu nombreux sont donc aujourd'hui, en dehors des actes de commerce, soumis à un régime spécial, les actes sous seing privé qui échappent à l'obligation de les présenter à la formalité dans un délai déterminé. Ainsi, un acte de prêt pur et simple sous seing privé n'a pas à être enregistré dans un délai de rigueur, puisqu'il ne crée qu'une obligation unilatérale, l'obligation de rembourser, à la charge de l'emprunteur. Ne sont pas non plus astreints à l'enregistrement dans un délai fixe: les lettres de change et autres effets négociables qui, en vertu de dispositions spéciales, ne doivent être enregistrés qu'en cas de protêt, les conventions synallagmatiques qui n'ont pas donné lieu à l'établissement d'un acte proprement dit, lorsque l'opération qu'elles relatent n'est pas par elle-même soumise à l'enregistrement; les actes d'avance sur titres, qui sont régis par des règles particulières; enfin, certains actes qui, bien que portant convention synallagmatique, ont été dispensés par faveur spéciale, de l'assujettissement à la formalité et au paiement des droits. Par exemple, les contrats de travail entre les employeurs et leurs ouvriers. Les actes bénéficiant de cette dispense sont assez rares en dehors des actes de commerce, qui constituent l'exception la plus importante. On verra plus loin que les actes de commerce sous seing privé sont dispensés de l'enregistrement dans un délai de rigueur.

Le régime des mutations verbales.

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

Source : BIU Cujas

perçus. Parmi les rares mutations qui, à défaut d'acte écrit, échappent à la nécessité de l'enregistrement dans un délai fixe, nous rappellerons les mutations verbales de mobilier, quand elles n'ont pas donné lieu à l'établissement d'un acte.

Les délais d'enregistrement.

Le délai dans lequel les actes et les mutations, dont l'enregistrement est obligatoire, doivent être présentés à la formalité varie suivant les espèces; il est fixé par la loi, selon les différentes catégories d'actes et d'opérations. Les délais en vigueur sont contenus dans les articles 73 à II3 de la nouvelle codification de I934; nous n'en retiendrons que quelques uns à titre d'exemple. Pour les actes notariés, qui sont soumis à l'enregistrement du seul fait de leur forme et quel que soit leur objet, ce délai est de I0 ou de I5 jours depuis la rédaction de l'acte, suivant que le notaire réside ou non dans la ville où se trouve le bureau de la recette d'enregistrement; pour les actes administratifs, dans les cas où ils sont soumis à la formalité, le délai est de 20 jours, ainsi que pour les actes judiciaires; pour les actes extra-judiciaires, il est généralement de 4 jours (de I0 jours pour les procès-verbaux d'adjudication des commissaires-priseurs); pour la plupart des actes sous seing privé et des mutations verbales soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, le délai est de 3 mois; c'est le délai pour les ventes non mobilières, pour les baux et généralement pour tous les actes sous seing privé synallagmatiques. Enfin, pour les droits de succession, le délai est, en principe, de 6 mois à compter du décès.

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

Dans une seconde catégorie se placent tous les actes, qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur. Signalons tout d'abord que l'on peut toujours faire enregistrer un écrit quelconque, même s'il n'est pas soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement, pour lui faire donner date certaine. Le receveur ne peut pas refuser la formalité, puisque tout acte, et même tout écrit, est susceptible d'enregistrement.

Il est possible, et le fait se produira souvent, qu'on ne soit jamais obligé de faire enregistrer les actes de cette seconde catégorie; on ne sera obligé de les faire enregistrer que si certaines circonstances se produisent, à savoir s'il en est fait usage devant une autorité constituée, s'il en est fait usage en justice ou enfin s'il en est fait usage par un acte public subséquent. Donc, en principe, l'acte non soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur n'aura jamais besoin d'être enregistré, si l'on n'en

Source : BIU Cujas

fait pas usage dans l'une ou l'autre des trois circonstances qui viennent d'être indiquées. Par contre, si l'on en fait usage, l'enregistrement devient obligatoire du fait de cet usage; il doit être donné au moment où cet usage se produit.

Cette règle, que l'acte non soumis à l'enregistrement le devient en cas d'usage, est formulée par l'article 23 de la loi de Frimaire (Cod. Art. 101.): "Il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement de tous autres actes que ceux mentionnés dans les articles précédents, qui seront faits sous signatures privées; mais il ne pourra en être fait usage, soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée, qu'ils n'aient été préalablement enregistrés."

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

Usage de l'acte devant une autorité constituée.

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

Une jurisprudence consacrée(encore que l'on trouve quelques décisions en sens contraire) considère que le conservateur des hypothèques fait partie de la catégorie des autorités constituées, il en résulte que, dans les inscriptions et les transcriptions, il ne peut être fait usage d'un acte sous seing privé, sans qu'il ait été préalablement enregistré. Au contraire, si, dans une déclaration pour l'impôt général sur le revenu, on fournit comme pièce justificative des sommes à retrancher du revenu imposable, un acte sous seing privé portant, par exemple, constitution de pension alimentaire, cette pièce n'a pas besoin d'être enregistrée avant qu'il en soit fait usage devant le contrôleur des contributions directes, parce que ce contrôleur n'est pas une autorité constituée.

L'usage en

2° - Usage en justice. Il est défendu, porte

Source : BIU Cujas

justice.

l'article 47 de la loi de Frimaire (Cod.art.203) aux juges et aux arbitres"de rendre aucun jugement en faveur de particuliers sur des actes non enregistrés, à peine d'être personnellement responsables des droit' Cette disposition ne comporte pas de commentaires et s'explique d'elle-même.

L'usage par acte public subséquent.

3° - Usage par acte public subséquent. Lorsqu'un acte public (acte d'huissier ou de notaire, par exemple) est établi en conséquence d'un acte antérieur, ou, ce qui revient au même,si un acte public fait usage d'un acte antérieur public ou sous seing privé, qui n'a pas encore été enregistré, soit parce que le délai d'enregistrement n'était pas encore expiré, soit parce que l'acte sous seing privé fait partie de ceux qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, l'acte dont il est fait usage devra immédiatement être enregistré. La loi de Frimaire (art. 42 Cod. art. 194) exigeait même l'enregistrement préalable, c'est-à-dire que, par exemple, un notaire ne pouvait pas procéder à l'établissement de l'acte passé en conséquence, avant d'avoir, au préalable fait enregistrer l'acte dont il était fait usage. De là une complication et une perte de temps inutiles. Des dispositions ultérieures sont venues atténuer la rigueur de la loi et aujourd'hui il suffit que l'acte dont il est fait usage soit annexé à l'acte public qui l'utilise et qu'ils soient présentés l'un et l'autre simultanément pour recevoir la formalité.

L'acte public passé en conséquence contiendra ordinairement cette mention: "En vertu d'un acte sous seing privé en date du...,annexé au présent, pour être soumis à l'enregistrement en même temps que lui".

Ce qu'il faut entendre par "usage de l'acte"

Il convient maintenant de définir en quoi consiste "l'usage " de l'acte, qui va rendre l'enregistrement obligatoire. L'usage s'entend, en l'espèce, de l'usage juridique. Ainsi, il n'y a pas "usage", au sens de la loi, et par suite, pas obligation de faire enregistrer lorsque, par exemple, un notaire appelé, après décès du locataire, à l'ouverture d'un coffre-fort loué dans une banque, pour dresser inventaire de son contenu , relate dans cet inventaire, parmi les objets trouvés dans le coffre, des papiers et des actes sous seing privé. Cette mention constate, en effet, simplement, l'existence matérielle des documents, mais n'a aucune portée juridique.

Au contraire, la jurisprudence considère qu'il y a usage d'un acte, toutes les fois que la mention qui en est faite, a un intérêt juridique. Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que l'acte dont il est fait usage soit l'élément déterminant de l'acte subséquent; il

Source : BIU Cujas

suffit que ce dernier en fasse mention, même à titre accessoire, du moment que cette mention a une portée juridique.

Les conventions verbales et le droit de titre.

Quant aux conventions purement verbales, elles sont soumises à un régime plus ou moins analogue, par suite de l'application de ce que l'on appelle le droit de titre. Le principe du droit de titre est formulé dans l'art. 69, § 2, N° 9, al. 5 de la loi de Frimaire. (Cod. art. 392) qui énonce que "lorsqu'une condamnation est rendue sur une demande non établie par un titre enregistré et susceptible de l'être, le droit auquel l'objet de la demande aurait donné lieu, s'il avait été convenu par acte public, est perçu indépendamment du droit dû pour l'acte ou le jugement, qui a prononcé la condamnation". Il est admis que cette règle s'applique, non seulement au cas d'un jugement, mais également au cas d'un acte quelconque, du moment qu'il est susceptible de former titre d'une convention verbale.

Soit une vente verbale de meubles. On sait que le droit qui frappe les ventes mobilières est un droit d'acte, c'est-à-dire qu'elles ne sont imposables que si elles sont constatées par écrit. La vente verbale échappe donc à l'impôt. Mais supposons qu'un jugement ou un acte quelconque intervienne, qui constitue un titre pour cette convention; l'acheteur par exemple, est condamné à payer le prix; ou bien encore, dans un acte soumis à l'enregistrement, il se reconnaît débiteur envers le vendeur d'une somme de tant pour prix de meubles par lui achetés. Dans cette hypothèse, indépendamment du droit propre, qui sera perçu sur le jugement de condamnation ou sur l'acte présenté à la formalité, le receveur percevra, en outre, le droit vente mobilière de 7%, parce que le jugement ou l'acte en question ont fourni à cette vente le titre écrit, qui lui faisait défaut jusque là. Le droit de titre, il est à peine besoin de le dire, ne constitue pas une catégorie spéciale du tarif, c'est le droit quelconque, propre à l'opération envisagée, qui sera perçu, lorsque, purement verbale à l'origine, elle est ultérieurement munie, soit par un acte, soit par un jugement, d'un titre écrit.

Comment et où la formalité doit être donnée.

Comment et où la formalité est-elle donnée?

En principe, la formalité est donnée au comptant, c'est-à-dire que les droits doivent être acquittés intégralement en même temps que l'acte est enregistré, sous réserve des dispositions spéciales qui, dans certains cas, ont prévu le fractionnement ou le crédit des droits; (V.infra) ainsi, en matière de droits de mutation par décès, à cause de leur énormité

Source : BIU Cujas

la loi a prévu le fractionnement ou le crédit des droits.

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

Les bureaux compétents pour donner l'enregistrement.

L'enregistrement ne peut pas être donné à n'importe quel bureau. La loi, dont les dispositions sont reproduites aux articles II4 à I22 de la codification, a fixé elle-même les bureaux compétents. Par exemple, pour les notaires, ce sera le bureau dans le ressort duquel ils résident; pour les huissiers, le bureau de leur résidence, ou le bureau du lieu où ils ont instrumenté; pour les actes sous seing privé portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeuble ou de fonds de commerce, le bureau de la situation des biens; pour les autres actes synallagmatiques, le bureau du lieu où l'acte a été passé; pour les déclarations de succession, le bureau du domicile du décédé, etc.

Cette détermination de compétence des bureaux est pratiquement très importante, non seulement parce que le receveur d'un bureau incompétent doit refuser l'enregistrement, mais aussi parce que l'Administration, soutenue par la jurisprudence, a posé en principe que si, par suite d'une erreur ou d'une inadvertance du receveur, l'enregistrement a été donné à un bureau incompétent, cet enregistrement doit être tenu pour nul et non avenu. D'où cette conséquence, notamment, que lorsqu'il s'agit d'actes soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, ces actes, bien que les droits aient été encaissés par un bureau incompétent, seront considérés comme n'ayant pas été enregistrés dans les délais; les parties devront repayer les droits au bureau compétent, sauf à demander les remboursements du premier versement, (qu'on leur accordera, en général, sans difficulté); mais ils seront en outre passibles des pénalités de retard pour défaut d'enregistrement en temps voulu. C'est donc le contribuable, qui supportera les conséquences de

« Les Cours de Droit »
3, Place de la Sorbonne, 3
Répétitions écrites et orales
Reproduction Interdite
W
Source : BIU Cujas

la faute de l'agent, qui aurait dû le prévenir qu'il n'avait pas compétence pour enregistrer l'acte ou recevoir la déclaration. L'Administration admet cependant que, bien qu'enregistré à un bureau incompétent, les exploits d'huissier demeurent cependant valables, malgré le principe que les exploits d'huissier ne sont valables que lorsqu'ils ont été enregistrés.

Régimes spéciaux.

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

Régime des actes administratifs.

Les actes administratifs, en vertu de dispositi qui remontent à la loi du I5 mai I8I8 (art. 78 -Cod. art. 83 à 86) sont dispensés et de la formalité et du paiement des droits sous les conditions suivantes I° - il faut qu'il s'agisse d'actes administratifs d l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics, par opposition aux actes des établissements d'utilité publique, lesquels ne bénéficient pas de cette dispense. De là des difficultes parfois assez délicates pour savoir si un établissement a le caractère d'un établissement public ou d'un établissement d'utilité publique et s'il doit, en conséquence bénéficier ou non de l'exemption. La question a été discutée, notamment en ce qui concerne la Caisse des Dépôts et consignations (qui doit être considérée, en réalité, comme un établissement public.)

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

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

4° - Enfin, tout au moins d'après l'administration, dont l'exigence ne semble pas suffisamment appuyée par les textes, il faut qu'il s'agisse d'un acte administratif passé en minute, c'est-à-dire d'un acte conservé dans les archives de l'administration et dont il n'est délivré aux intéressés que des expéditions, par opposition aux actes en brevet, qui sont directement remis aux parties.

Actes administratifs soumis aux droits

Toutefois, sont en dehors de l'immunité, c'est-à-dire doivent être enregistrés et soumis aux droits dans les délais de rigueur quelques catégories très importantes d'actes administratifs que la loi de I8I a formellement exclus, à savoir: I°, les actes administratifs portant transmission de propriété, d'usufrui ou de jouissance d'immeubles; 2°, les adjudications et marchés de toute nature: aux enchères, au rabais ou sur soumission; 3°, les cautionnements relatifs

Source : BIU Cujas

à ces actes (Cod. art. 83). Ainsi,bien que passés en la forme administrative, une vente d'immeuble, un bail, un marché de fournitures, une adjudication, demeurent soumis au régime de droit commun.

Le régime des actes de commerce.

Plus importantes encore sont les dispositions particulières, que la loi du 11 Juin 1859 a introduites au profit des actes de commerce. (Cod. art.328 et 329).

Les actes de commerce, quand ils sont sous seing privé, bénéficient, en effet, d'une double faveur: I°) Ils sont dispensés de l'enregistrement, dans un délai de rigueur; on ne sera donc pas obligé, même dans le cas où il s'agirait d'actes qui, s'ils n'étaient pas commerciaux, seraient soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé (par exemple, d'actes synallagmatiques), de les présenter à l'enregistrement aussi longtemps qu'on n'en fait pas usage.

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

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

Conditions auxquelles est subordonné le bénéfice de ce régime.

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

I°) Il faut qu'il s'agisse d'un acte de commerce sous seing privé.

2°) Il faut qu'il s'agisse d'un acte de commerce proprement dit, c'est-à-dire d'un acte de commerce, qui réponde aux définitions données par les articles 632, 633 et 634 N° 1 du code de commerce. Cet acte pourra, d'ailleurs, être un acte de commerce par lui-même ou l'être indirectement, par application de la théorie de l'accessoire. On sait, en effet, que certains actes, qui seraient des actes civils, s'ils étaient faits par de simples particuliers, deviennent

Source : BIU Cujas

des actes de commerce, lorsqu'ils sont faits par un commerçant en vue de l'exercice de sa profession; tel, par exemple, l'achat de meubles, de tables, de vitrines, etc, destinés à l'installation des magasins ou des ateliers. Voilà des actes qui, en principe, sont civils par eux-mêmes et qui deviennent indirectement, en vertu de la théorie de l'accessoire, des actes de commerce, lorsqu'ils sont effectués par un commerçant pour les besoins de son commerce. Peu importe d'ailleurs que l'acte soit commercial à l'égard de l'une et l'autre des deux parties ou seulement à l'égard d'une seule d'entre elles, la loi n'ayant fait aucune distinction à cet égard.

3° - Enfin, il faut, et cette réserve est très importante, que l'acte considéré rentre dans la catégorie des actes qui, en vertu des dispositions des articles 69, § 3, N° I et § 5 N° I de la loi de Frimaire, auraient été passibles du droit proportionnel. Donc, ce ne sont pas tous les actes de commerce remplissant les conditions précitées, qui bénéficient du régime de faveur; contrairement à une erreur répandue, ce sont seulement certains d'entre eux, parmi lesquels figurent, du reste, les plus usuels et les plus intéressants.

Sans entrer ici dans le détail de l'énumération de l'art. 69 de la loi de Frimaire, nous relèverons simplement que les actes qui y sont compris rentrent dans deux catégories:

a) - Ventes de meubles; b) marchés de fournitures et de louage d'industrie.

Ne bénéficient pas du régime des actes de commerce, comme n'étant pas compris dans cette nomenclature de l'article 69 de la loi de Frimaire, un assez grand nombre d'opérations, qui ne sont, ni des ventes mobilières, ni des marchés de fournitures ou de services, à savoir: les opérations de banque, de change ou de courtage, les opérations immobilières, les baux, etc.

On voit l'intérêt de ce régime des actes de commerce, puisque le commerçant, pour la plupart des actes qu'il effectue, n'aura pas à payer les droits proportionnels d'enregistrement qui sont souvent très lourds, ou tout au moins pourra différer de demander l'enregistrement et de payer les droits jusqu'au moment, qui ne se produira peut-être jamais, où il sera amené à faire usage de l'acte.

Autres régimes particuliers

Sont également placés sous un régime particulier comportant simplement application du droit fixe de formalité de 22,50 les actes imparfaits, les actes de complément et les actes nuls et refaits.

Le régime des

Les actes imparfaits sont les actes auxquels il

Source : BIU Cujas

actes imparfaits.

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

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

Pour reprendre l'exemple de tout à l'heure, l'absence de prix ou l'absence de signature d'une des parties rendent la vente inexistante, parce que l'un des éléments constitutifs du contrat, prix ou consentement fait défaut. En cas d'enregistrement, le seul droit exigible est le droit fixe de 22,50.

Mais, soit une vente d'immeuble faite par une femme séparée de biens, et à laquelle il manque simplement le consentement spécial du mari, tel qu'il est exigé par l'article 1538 du Code civil. Tous les éléments constitutifs de la vente, chose, prix, consentement de l'acheteur et du vendeur sont réunis; la vente n'est pas imparfaite, elle l'est même si peu que si la femme n'était pas mariée, le contrat serait entièrement régulier. S'il ne l'est pas, en l'espèce, c'est que le législateur a ajouté aux éléments indispensables à l'existence de la vente, une condition supplémentaire, qu'il aurait pu ne pas exiger: le consentement du mari. L'absence de cette condition ne rend pas le contrat inexistant, elle le rend nul.

Quoi qu'il en soit, il est des cas où, dans la pratique la démarcation entre l'acte imparfait et l'acte nul demeure des plus imprécises; ainsi, la

Source : BIU Cujas

jurisprudence considère comme actes imparfaits les actes passés sans les solennités requises par le Code civil (par ex: un acte de donation sous seing privé), encore qu'on puisse estimer que cette omission est une cause de nullité et non d'inexistence, d'imperfection, de l'acte, puisqu'elle s'applique à sa forme et non pas à sa substance. En matière d'actes passés par des incapables, elle a tendance à considérer comme simplement nuls les actes à titre onéreux auxquels font défaut l'assistance ou l'autorisation du représentant de l'incapable, et comme imparfaits, c'est-à-dire inexistants, donc non taxables, les actes à titre gratuit.

Le régime des actes de complément.

Les actes de complément, qui présentent d'ailleurs plusieurs variétés (actes rectificatifs, actes recognitifs, actes de complément proprement dits) sont des actes destinés à mettre au point, à rectifier, ou à compléter par une clause accessoire, un acte déjà passé sans en altérer le caractère (Voir pour la définition de l'acte de complément, Cod.art. 327, N° 6). Si l'acte qui est ainsi complété, amendé ou modifié, sans être transformé à proprement parler, a déjà payé ses droits propres et n'a pas été annulé, l'acte de complément n'acquittera que le droit fixe de formalité. En effet, il ne s'agit pas d'un acte, qui crée un état de choses nouveau au point de vue juridique, il s'agit d'un acte, qui précise une situation, qui existait déjà et qui était le fait d'un acte précédemment imposé.

Ici encore des difficultés pourront s'élever sur le point de savoir si les dispositions contenues dans l'acte dit de complément n'ont qu'un caractère purement accessoire, qui les rattache à l'acte primitif qu'elles se bornent à mettre au point, à rendre plus précis et plus clairs, ou si elles n'introduisent pas des éléments nouveaux et modificatifs qui, comme tels, seraient passibles de leurs droits propres.

Régime des actes nuls et refaits.

L'acte nul et refait (Cod.art.327,N° 7), est l'acte qui vient se substituer à un acte nul, dont on a voulu supprimer les causes de nullité. Si l'acte nul avait déjà payé les droits, (on a vu que la nullité, à la différence de l'imperfection de l'acte, ne fait pas obstacle au paiement des droits) l'acte nul et refait, qui n'en est, en somme, qu'une seconde édition corrigée et améliorée, n'est soumis qu'au droit fixe de formalité de 22,50.

Les cas d'exemption des droits.

Au principe que tous les actes sont passibles du droit d'enregistrement, la loi a établi un certain nombre d'exceptions. Ces cas d'exemptions s'expliquent par des considérations diverses. Tantôt, le

Source : BIU Cujas

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

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

Exemption complète.

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

Exemption sans dispense de la formalité.

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

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

Source : BIU Cujas

l'autre avaient obtenu le bénéfice de l'assistance judiciaire.

La liste de ces diverses immunités est contenue dans les articles 504 à 686, qui forment le Titre XII de la codification.

La Liquidation des droits .

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

La mission du receveur auquel un acte est présenté.

I° - Lorsque l'acte est présenté au receveur, son premier soin va être de rechercher quelle en est exactement la nature pour savoir quel est le tarif applicable: si, par exemple, le droit à percevoir est le droit de vente ou le droit d'échange, ou le droit de bail, etc.. C'est là une oeuvre d'analyse juridique dans laquelle le receveur devra faire appel à toute sa science du Droit.

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

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

1) - Le receveur doit tout d'abord rechercher quelle est exactement la nature de l'acte qui lui est présenté.

A cet égard, la pratique et la jurisprudence ont dégagé plusieurs principes, qui doivent être suivis dans la liquidation des droits.

Ier Principe

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

Ceci veut dire que les parties, par exemple, ne pourraient pas, pour réclamer une taxation plus avantageuse pour elles, se prévaloir d'une erreur ou d'une inadvertance, prétendre que l'acte, tel qu'il est établi, ne répond pas exactement à leurs intentions ou encore qu'elles auraient pu aboutir au même résultat en adoptant une autre combinaison juridique qui eût entrainé le paiement de droits moins élevés.

En sens inverse, le receveur ne pourra pas taxer par analogie, en alléguant que l'acte qu'on lui présen

Source : BIU Cujas

a pratiquement les mêmes effets qu'un autre acte assujetti par la loi fiscale à des droits plus élevés. Par exemple, le receveur ne pourra pas, à moins d'être en mesure de prouver que l'acte ne répond pas à son apparence, percevoir le droit de vente sur un acte de location contenant simplement promesse de vente, sous prétexte que l'option du preneur, en l'espèce, n'est pas douteuse, et que pratiquement le contrat "équivaut" à une vente.

2ème Principe

Deuxième Principe. - Par contre, le receveur a toujours le droit, et même le devoir, de rétablir, à l'encontre de l'apparence inexacte que les parties ont pu lui donner, la véritable nature de l'acte; c'est un principe que la Cour de Cassation a eu l'occasion d'affirmer à plusieurs reprises, notamment dans l'arrêt du 28 Août 1867 (S.67, 1.407), où elle énonce que "bien qu'en règle générale, la règie doive taxer d'après la qualification donnée à l'acte, il en est autrement, lorsque la substance de l'acte, aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les contractants lui ont donnée et qu'il ressort de ses dispositions, qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature du contrat qu'on voulait soustraire aux droits déterminés par la loi fiscale. "

L'Administration de l'Enregistrement fait continuellement usage de ce droit de rétablir, malgré la qualification inexacte que les parties ont pu lui donner, la véritable nature juridique de l'acte soumis à la formalité. En voici au hasard quelques exemples.

Parfois l'Enregistrement pourra découvrir que l'opération qualifiée "échange", est en réalité, non pas un échange, mais une vente, dont les droits sont beaucoup plus élevés. Elle pourra se baser, par exemple, sur le fait que l'un des deux objets échangés, est d'une valeur infime par rapport à l'autre et entraîne paiement d'une soulte en argent presque égale à la valeur de l'objet cédé en contre-partie.

De même, très souvent, l'Administration est amenée à établir qu'un acte présenté comme passé à titre onéreux constitue en réalité une donation; il arrive, notamment, que les parties, pour échapper aux droits de donation, donnent à la libéralité l'apparence d'un contrat de constitution de rente viagère. Le subterfuge sera mis en évidence, par le fait que la rente viagère, qui n'intervient ici que pour prêter au contrat un caractère onéreux, est insignifiante et sans

Reproduction interdite
FACULTÉ DE DROIT PARIS BIBLIOTHÈQUE
Source : BIU Cujas

aucune relation avec le montant du capital transmis à la personne gratifiée.

De la combinaison de ces deux premiers principes, il résulte que le fisc ne pourra passer outre à l'apparence ou à la qualification donnée à l'acte par les parties que s'il est à même de démontrer par des preuves valables que cette apparence ou cette qualification ne répondent pas à la réalité. Il ne pourra s'appuyer sur d'autres preuves que celles que comporte la procédure écrite, seule admise en matière d'enregistrement. Mais ce qu'il y a d'important à signaler, c'est que, parmi ces preuves, figurent les présomptions judiciaires, c'est-à-dire, aux termes de l'article 1353 du Code civil, des présomptions suffisamment " graves, précises et concordantes" pour être de nature à déterminer la conviction du juge. Si donc le fisc doit apporter des preuves décisives, péremptoires, ceci veut dire qu'il lui faudra apporter des preuves suffisantes pour former l'opinion du juge, mais ceci ne veut pas dire qu'il sera obligé d'apporter des éléments de certitude absolue; il lui suffit de se baser sur des présomptions assez sérieuses et vraisemblables pour être tenues pour vraies.

Si les parties et l'Administration ne sont pas d'accord sur la nature de l'acte, il appartiendra aux tribunaux de les départager, c'est-à-dire que le litige sera soumis au tribunal civil, qui est le juge ordinaire en matière d'enregistrement et éventuellement (car il n'y a pas d'appel en matière d'affaires d'enregistrement) à la Cour de Cassation. Il semblerait cependant, à première vue, que le pourvoi en cassation ne puisse être admis, quant au fond du jugement. Voici un tribunal, auquel a été soumis un contrat sur la nature duquel le fisc et les parties n'étaient pas d'accord, pour lui demander si ce contrat doit, par exemple, être tenu pour un contrat de vente ou pour un contrat d'échange. Le jugement décide que c'est un contrat de vente. Si l'on se pourvoit en cassation, ne va-t-on pas se heurter à ce principe que la Cour de Cassation ne statue que sur le point de droit et qu'elle ne statue pas sur le point de fait, au sujet duquel la décision du tribunal est intervenue?

Précisément, le jugement du tribunal, qui fixe la nature d'un contrat, se borne à constater un fait discuté par les parties. Il est admis par une jurisprudence constante que la Cour de Cassation est, en pareil cas, compétente, parce qu'en l'espèce, le point de droit est inséparable du point de fait. Dire que tel contrat est un contrat de vente et non un contrat

Source : BIU Cujas

d'échange, c'est bien, en un certain sens, statuer en fait, mais c'est en même temps statuer en droit, puisqu'on ne peut déterminer la nature d'un contrat qu'en faisant application des règles du droit.

3ème Principe

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

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

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

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

Interdiction, dans certains cas, de procédés permettant d'économiser sur le montant

De là, d'abord une série de dispositions législatives intervenues pour interdire, dans des cas déterminés, l'emploi de ces "habiles utilisations de la loi", qui permettent aux parties d'économiser sur le montant des droits. Ainsi, pour n'en citer que quelques exemples, on arrivait par des combinaisons

Source : BIU Cujas

des droits.

d'échange à atteindre les mêmes résultats que ceux que l'on obtient d'un achat-vente, en payant des droi moins élevés. La loi du 3 Novembre I884 (art. 2) a mis, pour éviter certains abus, comme condition à l'exemption fiscale des échanges de parcelles rurales contiguës, qu'on ait acquis, au moins depuis deux ans la parcelle que l'on se propose d'échanger. La loi du 30 juin I923 a, d'autre part, assujetti au droit de vente, les soultes d'échanges d'immeubles ruraux qui auparavant bénéficiaient de la gratuité. Les combinaisons autrefois utilisées ont ainsi perdu leur intérêt pour les parties.

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

Le législateur est intervenu par la loi du I3 juillet I925 - art. 5I Cod. art. 4I6) et a décidé que le droit de mutation par décès, exigible sur les biens qui, par l'effet d'une renonciation, adviennent aux héritiers acceptants, ne peut être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant , s'il avait accepté. En d'autres termes, en pareil cas, la renonciation n'a plus aucun effet au point de vue fiscal.

Une autre combinaison était également utilisée fréquemment pour se soustraire en partie au paiement des droits de succession. Une personne voulait gratifier, après sa mort, une autre personne, qui n'avait avec elle que des liens de parenté éloignés, ou qui ne lui était pas parente; elle réduisait les droits au minimum en adoptant l'héritier présomptif. Le législateur est intervenu également par la loi de finances du I6 Avril I930 (art.22; Cod.art.420), pour décider que l'adoption, sauf dans un petit nombre de cas

Source : BIU Cujas

spécialement énumérés, serait sans effet quant à l'application des droits de succession qui seraient calculés, "sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption". Si donc le non parent adopté qui, civilement, tient lieu de fils à l'adoptant vient à hériter, les droits de succession sont perçus entre non parents, c'est-à-dire au taux le plus élevé.

Enfin la loi du I3 Février I925 s'est efforcée, sans y parvenir d'ailleurs, d'aller plus loin et d'atteindre ce que le ministre des Finances appelait " les habiles utilisations de la loi", au moyen desquelles on arrive à esquiver le paiement d'une partie des droits. Elle a posé, en effet, dans son article 44, une règle générale, en vertu de laquelle "lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, il est dû un double droit en sus".

Ce que le législateur voulait, en votant ce texte, c'était supprimer le principe que les parties sont libres de choisir le moyen donnant ouverture aux droits les moins élevés. Il n'a pu, en effet, réaliser son intention, et le texte qu'il a adopté a un sens différent de celui qu'il aurait désiré lui donner.

En effet, ce texte énonce qu'il y aura pénalité, lorsque le véritable caractère des stipulations d'un contrat aura été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

La sanction implique donc que les parties aient volontairement dénaturé la substance du contrat, c'est-à-dire qu'elles aient fait un mensonge, en présentant sciemment, par exemple, une donation sous l'aspect d'un contrat à titre onéreux. Si, au contraire, même en employant certaines modalités dans le dessein avoué d'obtenir un traitement fiscal plus avantageux, elles n'ont nullement dissimulé le caractère de la combinaison qu'elles adoptaient, la pénalité ne peut pas être encourue, et par conséquent, l'ancien principe demeure toujours que l'on peut choisir, à condition de ne pas altérer mensongèrement la nature du contrat, le procédé le plus avantageux.

Il en a été fait dans ces dernières années une application assez intéressante. La loi du I3 Juillet I925, dans son article 80, a soumis les remboursements effectués par les sociétés, en cours d'exploitation, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, parce qu'elle assimile, pour éviter des fraudes, ces

Source : BIU Cujas

remboursements à des distributions de bénéfices. Exception était faite toutefois pour le cas où les statuts de la société contiendraient une clause prévoyant l'amortissement obligatoire, en cours d'existence de la société. Un certain nombre de sociétés, pour faire échapper leurs remboursements de capital à l'impôt annuel sur le revenu des valeurs mobilières, se sont empressées , après le vote de la loi, d'introduire dans leurs statuts, une clause d'amortissement obligatoire. L'Administration a prétendu que ce procédé constituait une fraude à la loi, puisqu'il n'était manifestement qu'un subterfuge pour éviter le paiement de l'impôt. Les tribunaux, saisis de la question, ont répondu que les sociétés étaient légalement autorisées à utiliser un procédé que la loi mettait à leur disposition, puisqu'elle n'avait fait aucune distinction selon la date à laquelle la clause aurait été introduite dans les statuts.

Ce différend a d'ailleurs eu son épilogue habituel: une disposition a été insérée dans la loi du 31 mars 1932, qui limite pour l'avenir l'exemption d'impôt aux sociétés dont les statuts contenaient une clause d'amortissement obligatoire, antérieurement à la loi de 1925.

4ème Principe

Quatrième Principe. - Le receveur ne sera pas toujours libre dans l'interprétation des actes qui lui sont soumis ou des opérations qui font l'objet de la déclaration des parties. En effet, le législateur, en vue de protéger les intérêts du Trésor, est intervenu, en certains cas, pour instituer des présomptions légales qui s'imposeront au fisc et aux parties, les unes comportant et d'autres ne comportant pas la possibilité de la preuve contraire.

Présomptions légales qui s'imposent au fisc et aux parties

Nous nous bornerons à citer, à titre d'exemple quelques-unes des plus importantes. Ainsi, il y a présomption de mutation, de propriété immobilière, lorsque le nouveau possesseur est inscrit au rôle de l'impôt foncier, et les droits de vente d'immeubles ou les droits de donation ou de succession, pourront, le cas échéant, lui être réclamés, (loi de Frimaire art. 12 Cod. art. 19), sauf pour le redevable la possibilité de fournir la preuve contraire, en établissant, par exemple, que son inscription au rôle de la contribution foncière est le résultat d'une erreur du Contrôleur des contributions directes.

En matière de mutations à titre onéreux.

En matière de cession d'actions d'apport dans les deux années qui

De même, pour éviter certaines fraudes, lorsque dans la période de deux années qui suit la constitution d'une société, et au cours de laquelle les actions d'apport ne sont pas négociables en bourse, ces actions font l'objet d'une cession, le législateur a établi

Source : BIU Cujas

suivent leur création

comme présomption que la cession s'appliquait, non pas aux droits sociaux, dont ces actions sont la représentation, mais aux biens en nature eux-mêmes, qui ont donné lieu à l'attribution des actions d'apport (loi du 30 Décembre 1928, art.24;Cod. art.350).

Si, par exemple, l'apport a consisté en un immeuble et que les actions d'apport qui le représentent sont cédées au cours des deux années pendant lesquelles elles restent attachées à la souche, la cession sera taxée, non pas en tant que cession de droits incorporels, mais en tant que vente de la propriété immobilière elle-même, qui a fait l'objet de l'apport; c'est-à-dire, qu'au lieu de percevoir le droit sur la cession de droits incorporels de 0,75 pour cent, le fisc percevra le droit de 8 % sur les ventes immobilières. Cette présomption s'applique aussi dans les sociétés non constituées par actions, aux cessions de parts d'intérêts, effectuées dans les deux années qui suivent la constitution de la société.

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

On peut signaler également que, lorsque, dans une banque, plusieurs personnes se sont fait ouvrir un compte indivis ou ont loué un coffre-fort indivis, avec faculté pour chacune d'elles de retirer seule les fonds ou valeurs déposés au compte, ou enfermés dans le coffre, il y a présomption légale que les sommes inscrites au crédit de ce compte-adjoint ou contenus dans le coffre-fort loué indivisément appartiennent pour une part virile à chacun des titulaires. Dès lors, si de deux personnes titulaires d'un compte joint, l'une vient à mourir, les droits de succession seront nécessairement perçus sur la moitié des sommes portées en compte (Cod. art. 68).

Cette disposition a mis fin à une fraude, qui se pratiquait sur une large échelle, lorsque l'on voulait gratifier son successible, en lui évitant le paiement des droits, on se faisait ouvrir conjointement avec lui un compte-joint, et, au décès du de cujus, le successible, usant de la faculté qu'il avait de retirer sur sa seule signature les sommes versées au compte, se les appropriait à l'insu du fisc.

résomptions égales en matière de successions.

C'est d'ailleurs surtout en matière de successions que les présomptions sont multiples, parce que c'est là que les occasions de fraude sont le plus à redouter. On se bornera à mentionner la plus importante, celle qui concerne le cas où une propriété se trouve démembrée, la nue-propriété appartenant à la personne appelée à recueillir la succession de l'usufruitier. C'était, en effet, une pratique fréquente, pour esquiver le paiement des droits de succession, que de transmettre de son vivant, moyennant un prix de

Source : BIU Cujas

complaisance, à la personne que l'on voulait gratifier après sa mort, la nue propriété d'un bien dont on se réservait l'usufruit. De son vivant, l'usufruitier n'en souffrait pas, il conservait la jouissance de la chose et, à son décès, il n'y avait pas transmission de propriété, mais simplement réunion de l'usufruit à la nue propriété, pour reconstituer la propriété pleine et entière entre les mains du successible; le fisc se trouvait ainsi frustré des droits de succession.

L'article 45 de la loi du I3 Juillet I925 (Cod. art. 66) a donc décidé qu'au point de vue fiscal seulement - il s'agit de présomptions dont la portée est purement fiscale, et n'influe pas sur les rapports juridiques de droit privé - est réputé faire partie de la succession de l'usufruitier, tout bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'un de ses héritiers présomptifs ou à ses légataires ou donataires. Primus, par exemple, avait acheté de concert avec Secundus, son héritier présomptif, une propriété , dont il devait avoir l'usufruit, Secundus acquérant la nue propriété seulement. Si Primus vient à décéder et que Secundus lui succède, le fisc ne tiendra pas compte du démembrement de propriété, qui s'était produit du vivant de Primus, et il taxera la succession comme si Primus était demeuré jusqu'au jour de sa mort plein et entier propriétaire du bien démembré.

Cette présomption est théoriquement susceptible de la preuve contraire; mais étant données les exigences des tribunaux, quant à l'administration de cette preuve, elle est la plupart du temps, impossible à fournir. Il y a donc là une présomption extrêmement rigoureuse.

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

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

Pour couper court à toute discussion, le législateur a parfois fixé lui-même les bases d'évaluation et, dans certains cas, imposé des modes d'évaluation forfaitaire. Ces dispositions sont rassemblées dans le Titre II (art.23 à 72) de la Codification intitulé: "Des valeurs sur lesquelles sont assis le droit proportionnel et le droit progressif."

Source : BIU Cujas

Eléments à retenir pour l'évaluation des immeubles

Pour les mutations de propriété à titre onéreux, par exemple, en ce qui concerne les immeubles, les droits sont perçus, en principe, sur le montant du prix exprimé au contrat, si ce prix est sincère. Cependant, au prix indiqué, même sincère, devra être substituée la valeur vénale si elle est supérieure au prix. Au cas où un immeuble a été vendu 400.000 francs, le fisc pourra donc, sans même prendre la peine de contrôler que la vente a bien eu lieu au prix indiqué, établir, en recourant éventuellement à l'expertise, que ce prix est inférieur à ce que valait normalement la propriété et taxer sur une valeur vénale de 450, 500, ou 600.000 francs.

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

Bases d'évaluation forfaitaire en cas de mutation par décès.

Enfin, la loi fournit elle-même des bases d'évaluation forfaitaire, notamment en cas de mutation par décès. C'est ainsi, par exemple que, pour éviter des évaluations dérisoires, qui étaient de pratique courante, le législateur a fixé les procédés qui s'imposent, dans les déclarations de successions, pour l'évaluation du mobilier. On doit prendre comme base:

1° - Le prix réalisé dans des ventes publiques dans les deux ans du décès,

2° - C'est le procédé, qui jouera le plus fréquemment à défaut d'acte de vente, 60 % de la valeur pour laquelle le mobilier a été assuré contre l'incendie;

3° - A défaut de police d'assurance, les prisées contenues dans les inventaires;

4° - Enfin, à titre subsidiaire, quand il n'y a pas d'autres bases d'évaluation, l'estimation des parties, sans que celle-ci puisse être inférieure à 5 % de l'ensemble des valeurs mobilières et immobilières de la succession.

L'ordre d'emploi de ces différents procédés est impératif; on ne peut se servir d'un procédé qu'à défaut de ceux qui figurent antérieurement dans la liste. On ne pourra tenir compte des prisées d'un inventaire, s'il y a police d'assurance; on ne pourra utiliser les indications de la police d'assurance, s'il y a eu, dans les deux ans du décès, une vente publique, dont le prix fixera l'évaluation à retenir. Quand donc on souscrit une police d'assurance, on est partagé entre deux considérations: si on souscrit

une assurance trop faible, on risque, en cas de sinistre, de n'être qu'imparfaitement indemnisé; si l'on souscrit une assurance trop forte, comme on ne peut, dans l'évaluation, descendre au-dessous de 60 % des sommes et valeurs assurées, on augmente le montant des droits de succession, que les héritiers auront à payer.

Evaluation de l'usufruit et de la nue propriété en cas de mutation à titre gratuit.

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

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

En cas d'usufruit viager.

Pour les usufruits viagers, en vertu de l'article I3 de la loi du 25 février I90I (Cod. art. 70 N° 2) on tient compte de l'âge de l'usufruitier; plus l'usufruitier est âgé, moins est longue la période pendant laquelle il a chance de jouir de son usufruit; quant à la valeur de la nue propriété, elle varie naturellement en sens inverse de celle de l'usufruit, et les deux valeurs additionnées doivent reconstituer la valeur de la propriété totale.

Une fois ce principe posé, la loi de I90I a adopté les bases d'évaluation suivantes: lorsque l'usufruitier est âgé de moins de 20 ans, l'usufruit représente les 7/I0èmes de la valeur de la pleine propriété et la nue propriété les 3/I0èmes; lorsque l'usufruitier a plus de 20 ans et moins de 30 ans, les proportions respectives sont 6/I0èmes pour l'usufruit et 4/I0èmes pour la nue propriété; lorsque l'âge de l'usufruitier se place entre 30 et 40 ans, les proportions respectives sont 5/I0èmes pour l'usufruitier et 5/I0èmes pour la nue propriété, etc.
A chaque dix nouvelles années d'âge de l'usufruitier, l'usufruit perd I/I0ème de sa valeur, tandis que la nue propriété acquiert I/I0ème en plus, jusqu'au moment où l'usufruitier a atteint l'âge de 70 ans, auquel cas la valeur de son usufruit reste invariablement fixée à I/I0ème de la valeur de la pleine propriété et celle de la nue propriété à 9/I0èmes.

En cas d'usufruit d'une durée déterminée.

Ce mode d'évaluation, ainsi qu'on l'a indiqué, ne s'applique qu'aux usufruits viagers, qui sont d'ailleurs les plus fréquents. Quant aux usufruits d'une durée déterminée, leur mode d'évaluation est différent: ils sont estimés aux 2/I0èmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de I0 ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier (Cod.art. 70, N° 2). Un usufruit pour 20 ans doit être ainsi évalué

Source : BIU Cujas

aux 4/10èmes de la valeur de la propriété. Cependant, la jurisprudence, pour harmoniser ces deux solutions différentes en matière d'usufruit viager et d'usufruit d'une durée déterminée, a admis qu'en aucun cas l'application de cette dernière base de calcul ne devrait entraîner pour l'usufruit à durée déterminée le paiement de droits supérieurs à ceux que comporterait l'usufruit viager, évalué d'après l'âge de l'usufruitier.

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

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

Il peut se faire que les actes soumis au receveur présentent certaines particularités de nature à influer sur la perception des droits.

1° - L'acte présenté à la formalité peut être un acte nul; quelle sera l'influence de la nullité de l'acte au regard de l'exigibilité des droits?

2° - L'acte peut être affecté d'une condition suspensive ou d'une condition résolutoire; quelle influence la condition va-t-elle exercer sur l'exigibilité de l'impôt?

3° - L'acte peut renfermer des dispositions diverses, et plus ou moins indépendantes les unes des autres; devra-t-on percevoir un droit unique, calculé sur la disposition la plus importante, ou, au contraire, exiger autant de droits qu'il y a de dispositions distinctes?

4° - Un même acte peut intéresser plusieurs personnes; devra-t-on exiger un seul droit ou, au contraire, autant de droits qu'il y a de personnes séparément intéressées par cet acte? Ce sont ces différents points que nous allons avoir à examiner successivement.

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

1° - L'acte présenté à l'enregistrement est entaché de nullité. - La règle est ici que la nullité de l'acte présenté à l'enregistrement est sans influence sur la perception du droit. Le receveur n'a pas à rechercher si l'acte est valable ou s'il est nul, ce qui l'obligerait à résoudre des points de droit souvent délicats qui ne sont pas de sa compétence, mais de celle des tribunaux. Cette règle est différente, on le sait, de celle qui existe en matière d'actes imparfaits, lesquels, n'ayant pas d'existence juridique, ne sont pas imposables et ne supportent que le droit fixe de formalité. (De 22,50 pour les actes civils) si les parties en exigent l'enregistrement.

Nous avons d'ailleurs signalé précédemment que la distinction est parfois délicate entre l'acte imparfait et l'acte nul. Quoi qu'il en soit, l'acte est nul est passible des droits aussi bien que s'il était valable et sans qu'il y ait lieu de s'attacher au caractère de la nullité et de rechercher s'il s'agit d'une

Source : BIU Cujas

nullité absolue ou d'une nullité relative. Cela peut s'expliquer facilement. Une nullité, même radicale, pour entraîner ses effets, a besoin d'être prononcée par les tribunaux; de plus, et surtout, un acte nul peut être exécuté spontanément par les parties et avoir ainsi les mêmes résultats que s'il avait été régulier.

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

Mais d'autres hypothèses sont à envisager: l'acte nul a été annulé avant d'être présenté à la formalité. Si l'on est dans un cas d'enregistrement obligatoire, devra-t-on, malgré l'annulation, le faire enregistrer et payer les droits, bien que cet acte n'ait plus de valeur, puisqu'il a été l'objet d'une annulation avant même la présentation à la formalité? En second lieu, ce qui est une variante de l'hypothèse précédente, si l'acte est annulé après avoir acquitté les droits, ceux-ci sont-ils restituables comme perçus sans cause?

Distinction de l'annulation et de la résolution.

Pour répondre à ces deux questions, il faut distinguer, en prenant le mot "annulation" dans son sens le plus large, deux sortes d'annulations complètement distinctes: l'annulation proprement dite, et la résolution. L'annulation est fondée sur des causes inhérentes à l'acte lui-même, tandis que la résolution est motivée par des évènements postérieurs à l'acte. Prenons des exemples: une vente d'immeuble, faite par une femme mariée, séparée de biens, est révoquée faute de consentement du mari. C'est un cas d'annulation, car la cause est inhérente à l'acte lui-même, auquel a manqué le consentement requis pour qu'il fût valable. Une vente mobilière est rescindée pour cause de lésion de plus des 7/12èmes, ou bien encore à raison de vices cachés: ce sont là des cas d'annulation, car les causes de rescision ont entaché la vente elle-même au moment où elle a été conclue.

Au contraire, un contrat synallagmatique est résolu, faute par une des parties d'exécuter ses engagements (Code Civ. art. 1184); une vente est résolue pour cause de non paiement du prix. Aucun vice n'affectait l'acte au moment où il a été passé; la cause de nullité réside dans un évènement ultérieur, qui est la non exécution de l'obligation, le non paiement du prix. On se trouve ici en présence, non pas d'un cas d'annulation, mais d'un cas de résolution. Cette distinction de l'annulation proprement dite

Source : BIU Cujas

et de la résolution a, en droit fiscal, une importance considérable.

L'annulation proprement dite.

Considérons, en premier lieu, l'annulation proprement dite, c'est-à-dire la révocation d'un acte, à raison des vices dont il était entaché au moment où il a été passé.

Deux cas doivent être distingués: l'annulation intervient avant que l'acte ou l'opération aient été enregistrés; ou bien l'annulation intervient après que les droits ont été perçus, auquel cas la question qui se présente est une question de restitution de l'impôt.

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

Premier Cas. - Lorsque l'annulation intervient avant que les droits aient été perçus, devra-t-on néanmoins demander la formalité lorsqu'elle est obligatoire et payer les droits?

C'est dans le sens de l'affirmative que, pendant longtemps, la jurisprudence s'est prononcée; elle estimait que les droits dûs sur l'acte ou l'opération étaient acquis au Trésor et que, par conséquent, ils devraient être versés, même si avant le paiement intervenait une annulation quelconque. Cette jurisprudence a été réformée par un arrêt de Cassation du 28 Janvier I890 (Civ; S. 90,I,I25), qui a fixé la jurisprudence en ce sens que, lorsqu'une décision judiciaire intervient avant la perception des droits pour annuler l'acte, ces droits ne sont plus exigibles. En effet, dit la Cour de Cassation, dans les motifs de cet arrêt, "lorsqu'un acte est passé, l'obligation de le soumettre à la formalité et de payer les droits ne doit s'entendre que sous réserve d'une clause résolutoire implicite, en vertu de laquelle l'obligation fiscale disparaît quand l'acte est anéanti et que, par conséquent, disparaît le fait générateur de l'impôt." Cet arrêt avait été rendu à propos d'un acte renfermant reconnaissance d'un don manuel qui avait été annulé judiciairement, alors que les droits n'avaient pas encore été payés. L'Administration de l'enregistrement avait simplement décerné contrainte mais ne l'avait pas encore fait exécuter.

L'arrêt de I890 ne visait que le cas d'annulation judiciaire. Au contraire, lorsque l'annulation est effectuée à l'amiable, la jurisprudence est demeurée très ferme en ce sens que cette annulation est sans effet sur l'exigibilité des droits qui restent dûs. Cette solution rigoureuse est assez difficile à justifier en théorie. La véritable raison qui la motive est une raison purement pratique, à savoir la crainte de la fraude , on a craint que, si une annulation amiable, intervenant avant le paiement des droits,

Source : BIU Cujas

suffisait à supprimer l'exigibilité de l'impôt, les parties ne s'entendissent pour annuler fictivement l'acte , en vue d'échapper au paiement des droits, sauf à l'exécuter spontanément ensuite, ou encore pou dissimuler une rétrocession sous forme d'annulation.

2°. - L'acte est annulé après son enregistrement.

Deuxième cas. - (Qui, dans la pratique, sera d'ailleurs le plus fréquent): l'acte est annulé après que les droits ont été perçus. Pendant longtemps, exactement depuis la loi de Frimaire jusqu'à la loi du I2 Janvier I9I2, la règle absolue a été qu'en pareil cas, les droits n'étaient pas restituables. L'article 60 de la loi de Frimaire édictait, en effet, que "les droits régulièrement perçus" ne peuvent pas être remboursés. Par "droits régulièrement perçus" il faut entendre ceux dont la perception, à la différence de ce qui concerne les droits perçus par erreur, était régulière au moment même où ils avaient été payés. C'était précisément l'hypothèse dans laquelle on se trouvait: les droits avaient été régulièrement perçus, puisque l'acte n'avait pas encore été annulé lors de leur perception, et que les vices qui entachent un acte de nullité ne sont pas un motif d'exemption des droits.

Cette règle avait des conséquences pratiques d'une injustice évidente. Voici, par exemple, un jugement validant la transmission d'un immeuble et donnant ouverture, par conséquent, au paiement des droits de mutation immobilière, qui sont particulièrement élevés. Ce jugement était infirmé en appel. Les droits sur une mutation, que le juge d'appel avait déclaré, contrairement au juge de Première instance, ne pas exister, n'en restaient pas moins acquis au Trésor, (Cass. I8 avril I826).

Ce système s'est maintenu cependant jusqu'à la loi du I2 Janvier I9I2, en vertu de laquelle , si, en principe, les droits régulièrement perçus , ne sont pas restituables, il y a cependant lieu à restitution toutes les fois qu'une annulation, pour quelque cause que ce soit, aura été prononcée par une décision de justice.

Toutes les fois donc qu'après le paiement des droits interviendra une annulation judiciaire, les droits seront restituables. Au contraire, comme la loi de I9I2 ne prévoit que le cas des annulations par justice, toutes les fois qu'intervient une annulation amiable, du seul consentement des parties, les droits restent acquis au Trésor.

Révocation de l'acte basée sur des évène-

Passons maintenant à la résolution, c'est-à-dire à la révocation de l'acte basée sur des évènements postérieurs à sa passation. Dans ce cas, la règle est

Source : BIU Cujas

ments postérieurs à la passation de l'acte

très simple: aucune résolution, qu'elle intervienne avant ou après le paiement des droits, qu'elle soit prononcée par justice ou qu'elle soit amiable, n'a d'effet sur les droits; ils restent exigibles, s'ils n'ont pas encore été payés, ils ne sont pas restituables, s'ils l'ont déjà été (Voir Cod. art. 282, al.3).

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

En ce qui concerne la résolution judiciaire, parceque, dans ce cas, nous avons un texte, qui est précisément le texte de la loi du I2 Janvier I9I2 (Cod. art. 282).

La loi de I9I2, qui est d'ailleurs assez mal rédigée, après avoir admis le principe de la restitution des droits au cas d'annulation judiciaire, exclut formellement les cas où l'annulation serait fondée sur les articles 954 à 958, II84, I654 et I659 du Code civil. Or, ces articles sont justement ceux qui visent tous les cas possibles de résolution. L'article II84, notamment, est l'article relatif à ce que l'on appelle le pacte commissoire. La loi de I9I2, après avoir dit, en somme, que la restitution des droits est possible en cas d'annulation judiciaire, exclut tous les cas qui ne concernent pas une annulation proprement dite, mais une résolution. De ce texte dont le sens apparaît clairement, encore que la rédaction en soit malhabile, on est en droit de conclure que la résolution judiciaire, n'entraîne pas le remboursement des droits payés, ne dispense pas non plus de les payer, lorsque cette résolution s'est produite avant l'enregistrement.

roits applicables à l'acte prononçant l'annulation ou la résolution.

Le régime des annulations et des résolutions soulève encore une question: lorsqu'un acte ou un jugement prononce une annulation ou une résolution, quels seront les droits exigibles sur cet acte ou sur ce jugement?

La loi de I9I2 a décidé, par dérogation de la règle habituelle, que les jugements qui prononcent l'annulation, la résolution ou la rescision de contrats, quelle qu'en soit la cause, ne seraient soumis qu'à un droit fixe, à l'exclusion de tout droit proportionnel; par contre, lorsque l'annulation ou la résolution résulte, non pas d'une décision de justice, mais d'un acte passé entre les parties, nous rencontrons, en droit fiscal, une règle absolument opposée

Source : BIU Cujas

aux principes du droit privé. En droit privé, on considère que l'acte d'annulation ou de résolution remet les choses dans le statu quo ante; l'acte annul ou résolu est considéré comme n'ayant jamais existé; s'il s'agit d'une vente d'immeuble, annulée ou résolue, l'immeuble est censé n'avoir jamais quitté les mains du propriétaire primitif; au contraire, en droi fiscal,on considère que l'acte d'annulation ou de résolution entraîne un mouvement de valeurs en sens inverse de celui qu'avait provoqué l'acte révoqué; s'il s'agit, par exemple, d'une vente annulée pour défaut de paiement du prix, la situation, au point de vue fiscal, s'analysera de la façon suivante: la propriété, du fait de la vente, avait passé de Primus à Secundus, il y a eu mutation, pour laquelle le droits étaient exigibles, et pour laquelle ces droit demeureront acquis au Trésor, puisque la résolution, même judiciaire, n'entraîne pas restitution des droit Du fait de la résolution, il y a transfert, de Secundus à Primus, de la propriété; celle-ci revient dans les mains qu'elle avait quittées. Il va donc s'opérer un déplacement de valeurs en sens inverse, une nouvelle mutation, qui neutralise la première et sur laquelle les droits seront également perçus. D'où ce résultat que, lorsqu'une vente d'immeuble est consommée, elle ne paye qu'un droit; tandis qu'au contraire, lorsqu'elle est résolue, elle en supporte deux: un sur le passage de la propriété du vendeur à l'acheteur, et l'autre sur le retour de la même propriété de l'acheteur au vendeur.

Cependant, pour qu'il en soit ainsi, il faut naturellement que l'acte primitif qui a été résolu ait été exécuté, c'est-à-dire ait déjà emporté ses effets, qui seront effacés par l'effet en sens contraire de l'acte de résolution. Si l'acte primitif n'a pas été suivi d'exécution, l'acte d' annulation, ne pouvant pas produire d'effet en sens contraire, ne sera taxé qu'au droit fixe de formalité.

Sinon, l'acte de résolution sera taxé suivant la nature de la mutation en sens inverse qu'il réalise. L'acte d'annulation ou de résolution d'une vente sera considéré, par exemple, comme effectuant une revente. S'il y a annulation d'une obligation, cette annulation produit une libération, passible comme telle, du droit de quittance. De même, l'annulation d'une donation constituera, suivant les cas, soit une mutation à titre onéreux, soit une mutation à titre gratuit, une nouvelle donation en sens inverse de la première (Si c'est dans un but de libéralité à l'égard du donateur primitif que la donation a été

Source : BIU Cujas

annulée).

Actes affectés d'un terme ou d'une condition.

Pour les actes affectés d'un terme ou d'une condition, les principes de la théorie fiscale sont assez simples, parce que le droit fiscal suit, en la matière, très exactement les principes du droit civil.

Acte affecté d'un terme

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

Acte affecté d'une condition résolutoire.

Supposons, en second lieu, un acte affecté d'une condition résolutoire. La condition résolutoire ne suspend pas davantage l'existence de la convention; elle en tient simplement en suspens l'anéantissement éventuel. La convention, même affectée d'une condition résolutoire, est actuellement parfaite; par conséquent, les droits sont dûs immédiatement. Si, dans la suite, la condition résolutoire vient à se réaliser, cette résolution sera sans effet sur les droits, qui demeureront acquis au fisc. Si la résolution est contastée par un acte, cet acte pourra même être passible à son tour, à moins que ce ne soit un jugement, de droits proportionnels de même nature que ceux qui avaient été payés à l'origine.

Acte affecté d'une condition suspensive.

Supposons enfin que l'acte est affecté d'une condition suspensive. Ici, ce qui est en suspens, ce n'est pas l'anéantissement de la convention, c'est l'existence même des conditions qu'elle fait naître et qui ne sont encore que des obligations virtuelles. Le fait générateur n'existera que si la condition se réalise; il n'existe pas encore actuellement. Si donc l'acte n'est pas de ceux qui doivent être obligatoirement soumis à l'enregistrement, à raison de leur forme, comme les actes authentiques, ou à raison de leur usage, on ne sera pas obligé de le présenter à la formalité; s'il s'agit d'un acte qu'on est obligé de présenter à la formalité, à raison de sa forme, parce que c'est un acte authentique, ou bien encore parce qu'on en fait usage devant une autorité constituée ou dans un acte subséquent, cet acte, qui n'emporte que des effets conditionnels, éventuels, ne subira pas son droit et on ne lui appliquera que le droit fixe de formalité (de 22 frs. 50 pour les actes civils). Quant au droit propre, il ne deviendra exigible que si la condition se réalise, et quand elle se réalisera. A cet effet, les parties devront présenter ou représenter l'acte à l'enregistrement dans les délais voulus, à compter de la réalisation de la condition, ou bien encore, s'il s'agit de mutation

« Les Cours de Droit »
3, Place de la Sorbonne, 3
Source : BIU Cujas
Répétitions écrites et orales
Reproduction interdite
W

verbale, faire, à compter de la réalisation de la condition suspensive, la déclaration dont elles avaien été dispensées "pendente conditione"

Tarif applicable.

C'est encore la règle du droit civil que l'on suivra, en ce qui concerne le tarif applicable, lorsque celui-ci a été modifié entre la date de la convention sous condition suspensive etla date de l'enregistrement. On appliquera le tarif au jour de l'acte ou de l'opération, et non pas le tarif au jour de l'enregistrement, en vertu du principe de la rétroactivité de la condition, la condition accomplie ayant effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté.

Par exception, sont taxés tout de suite à leur droit propre, et sauf restitution éventuelle le cas échéant; les contrats de mariage, les cessions d'offices, les ouvertures de crédit, bien que l'existence du contrat soit subordonnée à la célébration du mariage, à l'agrément de la chancellerie ou à l'utilisation du crédit. La raison en est qu'il s'agit là de conditions dont la réalisation est suffisamment vraisemblable pour pouvoir être escomptée à l'avance.

Théorie des dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes.

Il peut arriver qu'un acte contienne des dispositions diverses. Peu nombreux sont même les actes qui ne contiennent qu'une disposition unique, comme une quittance ou une reconnaissance de dette pure et simple: généralement, l'acte est constitué par un ensemble de dispositions, dont certaines sont indissolublement liées les unes aux autres, (par exemple,dans une vente, les dispositions concernant la chose et le prix), dont d'autres ont entre elles un rapport étroit, dont d'autres enfin peuvent n'avoir entre elles aucun lien nécessaire. Dans ces conditions, comment devra-t-on procéder à la taxation? Percevra-t-on un droit unique, calculé sur la disposition la plus importante ? Percevra-t-on autant de droits distincts qu'il y a de dispositions diverses? C'est à ce sujet que la doctrine et la jurisprudence ont élaboré une théorie des "dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes", dont les éléments se trouvent dans les articles IO et II de la loi de Frimaire (Cod. art. 5 à 7).

L'article IO de la loi de Frimaire énonce qu' "en cas de transmission de biens, la quittance donnée, ou l'obligation consentie par le même acte pour tout ou partie du prix entre les contractants, ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement" On aurait pu se demander s'il fallait percevoir en la circonstance le droit sur la vente et le droit de quittance. La loi répond qu'on ne percevra le droit sur

Source : BIU Cujas

la vente, qui est l'opération principale, et pas de droit particulier sur la quittance. Donc, il y a des cas où certaines dispositions devront être considérées comme accessoires par rapport à d'autres et comme n'étant pas susceptibles d'être taxées distinctement, à part de la disposition principale.

L'article II de la loi de Frimaire (Cod. art. 6) ajoute: "Mais lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon son espèce, un droit particulier".

Nous avons ainsi les linéaments de la théorie.

En vertu de l'article IO, quand des dispositions sont dépendantes les unes des autres, un seul droit sera perçu sur la disposition principale; quand les dispositions seront indépendantes, on percevra autant de droits propres qu'il y a de dispositions indépendantes.

Critérium suivi par la jurisprudence pour distinguer les dispositions dépendantes des dispositions indépendantes

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

Parfois aussi, la jurisprudence fait appel à un critérium subjectif, en recherchant quelle a été l'intention des parties, dans quel esprit elles ont combiné les clauses: une disposition était-elle ou n'était-elle pas, dans leur esprit, liée si étroitement aux autres qu'à son défaut elles auraient probablement renoncé à la convention tout entière. Suivant les cas, la jurisprudence a fait usage de l'un ou de l'autre de ces deux critères.

Exemples de dispositions dépendantes et de dispositions

A titre d'exemple: la jurisprudence considère comme dispositions dépendantes, c'est-à-dire comme dispositions qui ne donnent pas ouverture à un droit propre, mais qui sont en quelque sorte absorbées,

Source : BIU Cujas

au point de vue des droits, dans la disposition principale, en matière d'actes de vente, non seulement la quittance, quand elle est incluse dans l'acte (ce qui est l'hypothèse visée par l'article IO de la loi de Frimaire), mais encore la garantie fournie par le vendeur ou la délégation du prix fait dans l'acte par le vendeur à l'un de ses créanciers: cette délégation est considérée comme une simple modalité de paiement, qu'une personne désignée par lui recevra aux lieu et place du vendeur.

Au contraire, sont considérées comme des dispositions indépendantes, comportant par conséquent, application de leur droit propre, indépendamment du droit perçu sur la vente, les clauses par lesquelles, dans l'acte de vente, un tiers, et non plus le vendeur lui-même, fournit sa garantie, ou encore la disposition en vertu de laquelle l'acquéreur gardera à titre de prêt, pour une certaine durée, le montant du prix de de vente. Dans ces deux cas, il s'ajoute, en effet, à la vente, quelque chose qui ne s'y rattache pas directement; au premier cas, un cautionnement, et, dans le second, un prêt.

En matière de donations, sera par exemple, considérée comme disposition indépendante une donation faite comme accessoire d'un contrat à titre onéreux, par application de l'article II2I du Code Civil, qui permet les stipulations pour autrui quand elles sont la condition d'une stipulation que l'on fait par soi-même. En sens contraire, sont considérées comme des dispositions dépendantes et non imposables séparément, les charges adjointes à une donation, ces charges constituent un des éléments inséparables de la donation, dont elles déterminent les modalités et le caractère exact.

On a dit que la règle générale, en vertu de laquelle le fisc perçoit autant de droits propres qu'il y a de dispositions indépendantes, comportait une exception. Elle s'applique toujours pour les droits proportionnels. Par contre, pour les droits fixes il y a lieu de tenir compte des dispositions spéciales qui figurent sous l'article 7 de la codification et dont l'origine se trouve dans la loi du 26 janvier 1892, portant réforme des frais de justice. Cette loi décidait : 1°) que toutes les dispositions indépendantes passibles de droits fixes contenues dans un jugement ou arrêt, n'acquitteraient pour leur ensemble, qu'un seul droit fixe (naturellement le plus élevé). 2°) que lorsqu'un jugement ou arrêt comprend des dispositions indépendantes dont les unes sont passibles de droits proportionnels et les autres de droits fixes, aucun droit fixe ne serait réclamé, les droits proportionnels étant seuls perçus.

Source : BIU Cujas

Ce régime a été considérablement élargi par le Décret-loi du 30 octobre 1935, qui l'étend à tous les actes civils, judiciaires et extrajudiciaires.

Donc, actuellement, tout acte contenant des dispositions indépendantes, toutes passibles de droits fixes n'acquitte qu'un seul droit fixe. Tout acte contenant des dispositions indépendantes passibles les unes de droits fixes et les autres de droits proportionnels, ne supporte que les droits proportionnels et pas de droit fixe. Cependant, ce droit fixe constitue le minimum des perceptions, en ce sens que c'est lui qui sera perçu si le total des droits proportionnels lui était inférieur.

Détermination de la disposition principale seule taxable

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

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

Ceci présente un grand intérêt en certains cas. Soit une constitution de rente viagère, moyennant la cession d'un immeuble. Si on taxe comme disposition principale la rente viagère, le droit ne sera que de 3 %; si on taxe comme disposition principale la cession de l'immeuble, le droit applicable sera le droit de mutation immobilière, qui est actuellement de 8 %; en vertu de la règle énoncée, c'est effectivement ce dernier droit qui sera perçu.

Plus compliqué est le cas où ces deux prestations portent sur des droits mobiliers, comme, par exemple, la constitution de rente viagère moyennant la cession d'une créance. Va-t-on taxer la cession de créance, ou la constitution de rente? Si on taxe la rente viagère, le droit sera de 3 %, si on taxe la cession de créance, le droit ne sera que de I,50 %.

Source : BIU Cujas

Hiérarchie établie par la régie entre les prestations qui peuvent figurer dans un contrat

Dans les cas embarrassants, la Régie a cherché à faire prévaloir cette thèse, qu'il fallait appliquer le droit le plus élevé, solution trop simple, injuste et antijuridique, qui a été condamnée par la jurisprudence. L'administration, n'osant plus se maintenir sur ce terrain, a élaboré un certain nombre de règles à suivre pour la liquidation des droits.

Tout d'abord, comme on vient de le voir, le prix ne sera jamais considéré comme constituant l'objet principal d'une convention, cet objet principal étant constitué par la disposition à laquelle ce prix se rapporte.(1)

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

Si les deux obligations concernent également un corps certain, il faut rechercher laquelle des deux choses échangées se rapproche le plus de l'argent, et peut, par conséquent, être le plus facilement assimilée à un prix. En l'espèce, l'administration adopte l'ordre suivant:
1° - l'argent et les lingots; 2°, les diamants et les pierres précieuses; 3°, les rentes, créances et actions; 4°, les choses fongibles; 5°, les objets mobiliers d'un corps certain; 6°, les obligations de faire, et 7°, les immeubles.

D'ailleurs, ce procédé empirique ne suffit pas toujours à dégéger une solution. En pareille circonstance, contrairement à la thèse soutenue par la Régie on doit décider que, conformément aux dispositions de l'article II64 du Code Civil, les droits applicables sont les moins élevés, les stipulations douteuses devant être interprétées en faveur du débiteur.

Théorie de la communauté d'intérêts

Une dernière hypothèse doit être envisagée. Une même convention ou un acte peut intéresser plusieurs personnes. Par exemple, plusieurs personnes peuvent renoncer, par un seul et même acte, à une succession percevra-t-on autant de droits qu'il y a de parties intéressées? La règle se dégage ici de l'article 68, § I, N° 30 dela loi de Frimaire. (Cod. art.326, N° 6)
" Il est dû, dit ce texte, un droit pour chaque demandeur ou défendeur, en quelque nombre qu'ils soient dans le même acte , excepté les co-propriétaires et

1) - Cependant, la loi de Frimaire (art.14,Cod.art.28) apporte elle-même une exception à cette règle en matière de vente de créances. Le droit est calculé non sur le prix, mais sur la valeur réelle de la créance.

Source : BIU Cujas

cohéritiers, les parents réunis et cointéressés, les débiteurs ou créanciers associés, solidaires, etc.."

De ce texte, on peut déduire qu'il y aura pluralité de droits, lorsque plusieurs personnes ont des intérêts distincts, même si ces intérêts sont semblables. Ainsi, la renonciation faite par un héritier est évidemment distincte et indépendante de la renonciation faite par un autre héritier; au contraire, un droit unique sera perçu, lorsque plusieurs personnes ont un intérêt commun, lorsqu'elles sont "cointéressées"

De ce texte, on peut déduire deux choses:

I° - D'abord qu'il y aura pluralité de droits, lorsque plusieurs personnes ont des intérêts distincts, même si ces intérêts sont semblables. Ainsi la renonciation à succession, faite par un héritier, est évidemment distincte et indépendante de la renonciation faite par un autre héritier.

2° - Qu'un droit unique sera perçu, au contraire, lorsque plusieurs personnes ont un intérêt commun ou, pour parler comme la loi, sont co-intéressées, ce qui est le cas, par exemple, pour un créancier qui s'adresse à plusieurs débiteurs solidaires (on est, en effet, en face d'une obligation unique), ou bien encore, le cas où les créanciers de la succession font une demande en séparation des patrimoines contre les créanciers de l'héritier; en l'espèce, leur intérêt est commun et indivisible.

D'ailleurs, le législateur a apporté lui-même certains tempéraments à la règle dont il avait formulé le principe . Si, par exemple, elle s'applique aux renonciations à succession par acte notarié ou par acte sous seing privé, au contraire, depuis une loi du 28 Avril I893, (Cod. art. 330,N° I2), il n'est plus perçu qu'un droit unique et fixe, qui est actuellement de 34 francs, lorsque plusieurs héritiers renoncent simultanément, comme ils en ont la faculté, par déclaration verbale, au Greffe. De même, un seul droit sera perçu, quel que soit le nombre des intéressés sur les exploits relatifs aux actes de procédure de purge, aux acte de saisie immobilière, etc.

Le paiement des droits.

e paiement
bit être pré-
lable et au
omptant

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

Source : BIU Cujas

Cas où il est possible de s' acquitter par acomptes

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

I° - D'abord, contrairement à la règle indiquée, tout à l'heure, la régie a admis par tolérance que l receveur pourrait recevoir des paiements fractionnés sauf à n'enregistrer la déclaration de succession da les délais d'usage, qu'après en avoir encaissé le so Les contribuables pourront ainsi payer les droits, petites sommes par petites sommes, au bureau du rec veur; mais la déclaration ne sera enregistrée que lo que les acomptes auront constitué entre les mains du receveur le montant total, et l'enregistrement devr toujours avoir lieu, sauf pénalités,dans le délai lé habituel (6 mois en principe).

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

2° - Plus intéressantes sont les possibilités cordées au redevable de s'acquitter, non plus par acomptes, versés successivement avant l'enregistrem mais par paiements fractionnés, et une fois la décl ration reçue, ou même de différer le paiement.

Les héritiers, légataires ou donataires peuv à condition d'en faire la demande, s'acquitter en pl sieurs versements semestriels égaux, dont le premi auralieu au plus tard, six mois après l'expiratio du délai de déclaration et dont le nombre dépendr de la part recueillie, ce nombre pouvant aller au maximum jusqu'à dix versements semestriels, ce qu représente un fractionnement du paiement des droit sur une durée de cinq années (loi du I3 Juillet 19 art. 7, et loi du 25 Juin I920,art.35; Cod.art.I3

Cas où le paiement peut être différé

3° - Les héritiers peuvent aussi obtenir la f culté d'ajourner complètement le paiement à charg de déposer entre les mains du Trésor un nantisse de valeurs mobilières, titres de rentes, ou autre fonds spécifiés par la loi. (loi du I4 novembre Cod. art.I38,§ Ier)

Le paiement pourra être différé de cette fa pendant cinq ans; les droits porteront, du reste, intérêt à la charge du redevable qui, en sens inv se, sera crédité du revenu des valeurs remises en nantissement.

En principe le retard apporté au paiement des droits ne porte pas

En principe, les droits d'enregsitrement ne p tent pas intérêt au profit du Trésor en cas de re paiement dans les délais d'usage, sauf dans certa cas expressément spécifiés par la loi. Généralem le retard dans le versement est sanctionné par de

Source : BIU Cujas

intérêt au profit du Trésor.

pénalités, qui sont la plupart du temps d'un droit en sus, c'est-à-dire que les droits se trouvent doublés pour les retardataires. Une disposition relativement récente, l'art. 39 de la loi du 4 avril 1920 (Cod.art. 316) a décidé cependant que, lorsque les droits en retard ont fait l'objet d'une contrainte décernée par l'administration et qu'il ne s'agissait pas de cas où le retard est sanctionné par des pénalités spéciales, les intérêts moratoires calculés sur les sommes exigibles courraient à partir de la délivrance de la contrainte à un taux qui devait être celui des avances de la Banque de France, et qui est maintenant, depuis le décret-loi du 30 octobre 1935, le taux de l'intérêt légal.

Qui est tenu d'effectuer le paiement des droits?

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

L'obligation au paiement

Les personnes sur lesquelles pèse l'obligation du paiement, c'est-à-dire qui sont tenues vis à vis de l'administration d'acquitter la dette fiscale, même si cette dette fiscale n'est pas la leur, sont:

1° - tous les officiers publics qui ont prêté leur ministère à l'établissement ou à l'usage d'un acte quelconque: notaires, huissiers, greffiers, commissaires-priseurs, etc; sauf le recours contre les parties à l'acquit desquelles ils ont payé. En fait, l'officier ne paiera qu'après avoir pris la sage précaution de faire consigner entre ses mains par les parties, lors de la signature de l'acte, une provision suffisante.

2° - Pour les actes sous seing privé et les mutations verbales, toutes les parties sont tenues solidairement envers le fisc; celui-ci peut donc recevoir le paiement de l'une quelconque d'entre elles et, dans le cas où les droits ne sont pas versés en temps voulu, s'adresser à l'une quelconque d'entre elles pour les lui réclamer. La jurisprudence déduit cette solidarité par une interprétation, peut être un peu élastique, mais qui n'est plus contestée, des termes de l'article 29 de la loi de Frimaire, (Cod. art. 124, § 5), qui porte que "les droits sont auportés par les parties" pour les actes sous seing

Source : BIU Cujas

privé, et de l'article 30 de la même loi (Cod. art. I27) qui donne aux officiers publics, qui ont fait l'avance des droits, recours "contre les parties". Ce pluriel,"les parties", implique, d'après la jurisprudence, qu'elles sont toutes également responsables du paiement et, par conséquent, solidaires vis à vis du fisc.

La contribution au paiement

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

La contribution au paiement est réglée de la façon suivante: d'après la loi de Frimaire, art. 3I (Cod. art. I28), les droits concernant tous les actes qui entraînent mutation de valeur sont supportés par les débiteurs ou par les nouveaux acquéreurs; les droits de vente, par exemple, sont à la charge de l'acheteur; quant aux droits des autres actes, c'est-à-dire qux droits qui frappent des actes non translatifs des actes n'emportant pas mouvement de valeurs, ils sont supportés par les parties auxquelles ces actes profitent. D'ailleurs cette disposition de l'article 29 de la loi de Frimaire est une disposition interprétative de la volonté des parties et non impérative, c'est-à-dire que les parties peuvent y déroger par des clauses, qui sont du reste fréquentes dans les contrats, et qui, par exemple, en cas de vente, mettront les droits à la charge, non pas de l'acquéreur, mais du vendeur. C'est seulement en l'absence de dispositions expresses que la loi fonctionne dans le sens qui vient d'être indiqué.

Les garanties du Trésor pour le recouvrement des droits

Jusqu'à ces derniers temps, le recouvrement des droits d'enregistrement, à l'inverse de ce qui existait pour les autres catégories d'impôts, n'était pas garanti par un privilège du Trésor, ou du moins ce privilège était extrêmement restreint. Il ne fonctionnait, en vertu de l'article 32 de la loi de Frimaire (Cod.art. I33) que le recouvrement des droits de succession et ne portait que sur le revenu des biens déclarés, en quelque mins qu'ils se trouvent. L'assiette de ce privilège, limitée aux revenus des biens déclarés, en faisait d'ailleurs, une garantie dérisoire, étant donnée l'énormité habituelle des droits de succession. D'autre part, le privilège était limité à ces droits.

L'absence de privilège, pour l'enregistrement, s'expliquait parfaitement par ce fait que l'Enregistrement n'en avait pas besoin; le recouvrement des

Source : BIU Cujas

droits était suffisamment assuré par la règle que les droits sont, en général, payables au comptant et en totalité avant la formalité, par les garanties exigées des redevables dans les cas, exceptionnels, où le crédit des droits est prévu, par l'obligation imposée aux officiers publics et par la solidarité des parties.

Cependant, dans un but d'unification, le décret-loi du 30 Octobre 1936 est venu munir l'enregistrement, de même que les autres régies fiscales, d'un privilège dont il aurait pu fort bien se passer. Ce décret-loi a ajouté au Code de l'enregistrement un article 320 bis, qui occupe la fin du Titre X du Livre Ier, consacré aux poursuites et instances et qui est ainsi conçu: " Pour le recouvrement des droits confiés à l'administration de l'enregistrement, en vertu du Livre Ier de la présente codification, autre que celui des droits en sus, amendes et pénalités, l'Etat aura un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables. Ce privilège s'exercera immédiatement après celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des taxes instituées en remplacement de cet impôt."

Le même décret accorde à l'Administration de l'enregistrement le privilège du Trésor, de l'article 320 bis pour les droits auxquels s'applique le Livre II de la Codification, c'est-à-dire pour les droits autres que ceux qui rentrent dans la catégorie des droits d'enregistrement proprement dits, tels que la taxe d'accroissement, la taxe à la première mutation, les droits de greffe, le droit d'hypothèque, le droit de transcription, etc, en somme, toutes les perceptions dont le recouvrement est confié à l'Administration de l'enregistrement, munie de cette façon, d'un privilège analogue à celui des autres régies.

La prescription en matière d'enregistrement

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

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

L'interruption de la prescription

Il y a lieu de mentionner, au passage, que la prescription n'est pas interrompue ici par les causes habituelles d'interruption qui fonctionnent en droit civil, notamment par l'impossibilité où les parties intéressées se seraient trouvées d'agir. La seu-

Source : BIU Cujas

le cause d'interruption de la prescription est une demande en justice dûment enregistrée, demande à laquelle sont assimilées la reconnaissance de dette, émanant du débiteur ou la soumission souscrite par lui et qui constitue, d'ailleurs, une façon de reconnaissance de dette.

A l'inverse de la demande enregistrée et signifiée en temps voulu, qui interrompt la prescription, une demande amiable, formulée par voie de pétition ou de correspondance avec les bureaux, n'arrête pas la prescription, contrairement à une erreur trop répandue. Si un contribuable, qui prétend avoir payé à tort et réclame le remboursement des droits, entre en correspondance avec le service à ce sujet, et laisse expirer le délai de deux ans, aux termes duquel la prescription est acquise au Trésor, il se verra forclos, parce que la prescription ne pouvait être interrompue que par une demande en justice dûment enregistrée.

Les délais de prescription en matière d'enregistrement pour le recouvrement des droits

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

I° - A défaut d'autre prescription résultant de la loi, la prescription applicable est la prescription de 30 ans du droit civil.

2° - Cette prescription n'aura d'ailleurs que très rarement l'occasion de jouer; la prescription qui fonctionnera le plus habituellement est la prescription, (qui était de 2 ans jusqu'au décret-loi du 20 janvier I934 et qui est de 3 ans maintenant,) dont les règles ont été établies (sauf la fixation du délai, modifié en I934) par la loi du 3I Janvier I9I4, portant modification de l'article 6I de la loi de Frimaire

Ce texte est le texte essentiel en la matière. Aux termes de la loi du 3I Janvier I9I4 (Cod. art. 298), "Il y a prescription pour les demandes de droits aux redevables par le fisc après un délai de trois ans, (deux ans avant le décret-loi du 20 juillet I934) à compter de l'enregistrement d'un acte ou autre document ou d'une déclaration qui révèle suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures".

Conditions d'application de la prescription triennale

Pour que la prescription triennale s'applique, il faut donc:

I° - Qu'un acte soit présenté,ou une déclaration produite à l'enregistrement,

2° - Que l'inspection de ce document révèle l'exigibilité de droits qui pourront être les droits dont cet acte lui-même est passible, ou dont sont

Source : BIU Cujas

passibles d'autres actes antérieurs ou d'autres opérations qu'il mentionne.

3° - Que la révélation fournie par cet acte soit suffisante quant à l'exigibilité des droits, pour que l'Administration n'ait pas à faire d'autres recherches. Ceci, très évidemment, ne signifie pas que le receveur ne pourra pas consulter ses dossiers, ouvrir ses registres, pour vérifier si les droits, dont l'exigibilité est ainsi révélée n'ont pas été, par exemple, déjà perçus; ceci veut dire que la prescription de trois ans ne pourrapas être opposée par le redevable, si l'acte ne fournit pas d'indications suffisantes, s'il n'autorise de la part du receveur qu'une simple présomption; dont la confirmation devrait être cherchée en dehors de l'acte présumé.

C'est là un sujet fréquent de litige entre la régie et les redevables, la régie prétendant que la prescription n'est pas acquise au redevable au terme du délai de trois ans, parce que l'acte n'était pas suffisamment révélateur, qu'il autorisait simplement une présomption nécessitant des recherches ultérieures, le redevable prétendant, au contraire, que l'acte suffisait à démontrer l'exigibilité des droits par lui-même, sans qu'il fût nécessaire de le corroborer par d'autres recherches.

La jurisprudence a confirmé à plusieurs reprises qu'il suffit que l'acte révèle l'exigibilité des droits mais qu'il n'est pas nécessaire qu'il contienne les indications utiles à leur liquidation. C'est à la régie une fois qu'il lui est révélé, qu'il y a des droits à réclamer, qu'il appartient d'en calculer le montant.

C'est cette prescription qui, comme on l'a dit, jouera la plupart du temps dans la pratique; si elle ne joue pas, c'est-à-dire si l'exigibilité des droits n'a pas été révélée au receveur par un acte présenté à l'enregistrement, c'est alors une quelconque des autres prescriptions prévues par la loi d'enregistrement qui fonctionnera: par exemple, la prescription de 10 à 20 ans pour les insuffisances ou les omissions dans les déclarations de succession, ou la prescription trentenaire pour les autres droits.

lais spéciaux prescription

La loi d'enregistrement a, en effet, prévu quelques délais de prescription spéciaux, notamment en matière de successions. Ainsi, pour la recherche des droits en cas d'omission dans une déclaration de succession, ou au cas de non déclaration de succession, le délai est de 20 ans, ou même de 30 ans, si la succession comprenait des rentes sur l'Etat (Cod. art. 304).

Source : BIU Cujas

Il est d'ailleurs à remarquer, ce qui montre bien comment la prescription triennale se greffe su les autres prescriptions et se combine avec elles, que ce délai de 20 ans ou de 30 ans, jouera en même temps que la prescription triennale, de telle façon que, quoi qu'il arrive, la prescription ne pourra jamais s'étendre au-delà de 20 ans ou de 30 ans, mai que si, par contre, avant l'expiration de ce délai, le receveur a eu connaissance, sans avoir besoin de se livrer à d'autres recherches, par un acte présen à l'enregistrement, de l'exigibilité des droits sur la succession non déclarée, ou incomplètement déclarée, ces droits ne pourront plus être réclamés pass les trois ans qui suivent l'enregistrement de cet acte révélateur.

La règle qui paraît assez compliquée à première vue, est cependant assez simple dans son fonctionnement. Soit une succession non déclarée, ne contena pas de rentes sur l'Etat, le fisc a 20 ans pour rechercher les droits omis: c'est le délai maximum. Si 4 ou 5 ans après l'ouverture de la succession, est apporté au receveur un acte quelconque qui par exem dans une "origine de propriété, révèle l'existence de la succession, dissimulée, l'enregistrement de cet acte révélateur fera courir le délai de trois ans, au terme duquel aucune poursuite ne sera plus possible, bien que l'on soit très en deçà du délai maximum de vingt ans."

En ce qui concerne, non plus les déclarations de succession, mais les insuffisances de prix ou d'évaluation dans les actes de mutation immobilière à titre onéreux, la loi a fixé un délai de prescription, qui est également de 3 ans, pour réclamer les suppléments de droits ou requérir l'expertise; mais ces trois ans sont comptés à partir de l'enregistrement de l'acte; le délai est seulement d'un an pour les cessions de fonds de commerce (Cod. art. 301).

Délais de prescription en matière de pénalité

Pour les pénalités, le délai se confond à peu près avec le délai de prescription triennale, relatif au recouvrement des droits, pas tout à fait cep dant; il se confond avec cette prescription triennale, si c'est un acte enregistré qui a fait découvr la contravention; dans un cas comme dans l'autre, le délai partira de l'enregistrement de l'acte. Mai la contravention pourra également être établie en dehors de l'enregistrement d'un acte, par d'autres évènements, par exemple, par le visa du Répertoire d'un notaire, circonstance qui ne fait pas courir la prescription triennale pour le recouvrement des droits, puisque celle-ci ne court que du fait d'un

Source : BIU Cujas

acte révélateur ou d'une déclaration révélatrice.

à péremption nnale

La péremptiom annale, qui se rapproche de la péremption triennale de l'article 397 du C. de Pr. Civ. est une déchéance qui joue lorsqu'il y a eu interruption pendant plus d'un an des poursuites commencées. (Cod. art. 298, dernier alinéa, et 3II in fine).

Pour que la péremption annale s'applique, il faut d'abord qu'il y ait eu un acte de poursuite, par exemple, la délivrance d'une contrainte. Il faut, en second lieu, que l'instance n'ait pas été liée par l'assignation devant le tribunal, parce que, si l'affaire était liée par l'assignation, elle suivrait son cours normal, sauf application éventuelle de la péremption triennale de droit commun du Code de procédure, si les poursuites sont discontinues.

Si les poursuites n'ont pas été suivies, dans l'année d'une assignation, l'action de l'administration sera définitivement éteinte. C'est là une différence capitale avec la péremption triennale du Code de procédure civile, qui anéantit toute la procédure déjà faite, et oblige simplement les parties à la recommencer, si l'on est encore dans les délais l'action se trouvant conservée. La péremptiom annale de l'enregistrement fait disparaître l'action; aussi, pour conserver ses droits, il faudra que l'Administration, qui n'a pas fait exécuter la contrainte qu'elle avait décernée, renouvelle cette contrainte, moins d'un an à compter de sa date primitive, et ainsi de suite chaque année, tant qu'elle ne l'aura pas fait exécuter. Si elle a laissé traîner les choses, sans agir pendant une année, après délivrance de la contrainte, elle sera définitivement déchue de ses droits.

Prescription de l'action en restitution des droits indûment réclamés

Quant à l'action en restitution des droits indûment réclamés, l'article 60 primitif de la loi de Frimaire contenait une règle à laquelle il a déjà été fait allusion: les droits "régulièrement perçus", c'est à dire dont la perception était régulière, en se plaçant au moment où l'enregistrement avait été donné, ne sont pas restituables. Ne sont restituables que les droits dont la perception a été irrégulière, c'est-à-dire a été motivée par une erreur de fait ou de droit de l'Administration; dans ce cas, le délai de restitution est de deux ans. Une erreur de fait, c'est , par exemple, une erreur dans les additions; une erreur de droit, c'est quand le receveur a appliqué un tarif autre que celui qui doit lui être appliqué, parce qu'il l'a mal analysé ou mal interprété.

L'Administration elle-même avait été conduite à atténuer par certaines tolérances la rigueur de cette règle, dont l'énoncé se retrouve à l'article

Source : BIU Cujas

IC2 du Code de l'enregistrement; il existait égalem dans la loi de Frimaire elle-même, et dans quelques lois spéciales des dispositions qui autorisaient, da des circonstances, d'ailleurs extrêmement rares, la restitution des droits une fois payés, même si le pa ment avait été régulier.

Il a fallu toutefois, at endre la loi du I2 janvier I9I2 pour que fût, non pas supprimée, mais profondément modifiée et améliorée, l'ancienne règl de l'article 60, qu'elle est venue remplacer.

La loi du I2 Janvier I9I2 (Cod. art. 3II), po en principe que toutes les fois qu'un évènement ant rieur ou postérieur à la perception des droits est venu faire disparaître rétroactivement la cause d'e gibilité des droits, cette situation autorise le re devable à demander la restitution, sauf dans lé cas ces évènements consistent dans l'accomplissement d' condition résolutoire expresse ou tacite.

Donc seront restituables, par exemple, les dr perçus sur un jugement qui a été infirmé en appel; s une vente qui a été annulée pour cause de lésion ou pour cause de vice caché. Par contre, ne donneront pas lieu à restitution, étant donnée l'exception pr vue par la loi, toutes les résolutions, c'est-à-dir toutes les annulations en vertu d'une clause résolu toire tacite ou expresse, telles que, par exemple l'annulation d'une vente, pour défaut du paiement d prix, ou bien encore, l'annulation d'une donation p inexécution des charges, c'est un point que l'on a jà examiné précédemment, à propos de la théorie de actes nuls.

Les délais de prescription

Quels sont ici les délais de prescription, c' ést à dire à quel moment l'action en restitution de droits sera-t-elle éteinte?

Aux termes de la loi de Frimaire, le délai est de deux ans, quand il s'agit de droits irrégulièrem perçus, c'est un délai qui est toujours en vigueur (Cod. art. 3II); mais en l'espèce, il ne s'agit pas droits irrégulièrement perçus, il s'agit de droits régulièrement perçus, des droits dont on n'a consta que plus tard que leur cause d'exigibilité avait di paru.

La loi de I9I2 n'avait pas modifié les délais prescription qui étaient toujours de 2 ans; or, s'i est facile, dans l'espace de deux ans, de découvri une erreur de perception commise par le receveur, il peut se faire que la cause d'annulation d'un ac n'apparaisse que beaucoup plus tard; le délai de de ans était donc insuffisant en la circonstance.

Source : BIU Cujas

Aussi la loi du 31 Juillet 1914 l'a-t-elle modifié de la façon suivante: pour les droits régulièrement perçus, l'action en remboursement sera prescrite après cinq ans, à compter du jour de l'enregistrement, et, d'autre part, car il y a ici deux délais. qui se trouvent, en quelque sorte, inclus l'un dans l'autre, après une année à compter du jour où les droits sont devenus restituables, ainsi, on ne pourra jamais réclamer la restitution des droits après les cinq ans qui suivent le moment où on les a payés. Si donc le motif de restitution des droits n'intervient qu'au bout de quatre ans et demi, on n'aura plus que six mois pour agir, puisque le délai maximum est de cinq ans. Mais si , par exemple, les droits sont devenus restituables deux ans après qu'ils ont été versés au fisc, on n'aura plus qu'une année pour réclamer le remboursement à partir de ce moment. Quand on sait, en effet, que les droits sont devenus restituables, on a assez d'un an pour agir, à moins de négligence inexcusable.

Cependant, il y a des cas où le système de la loi de 1914 est encore imparfait; c'est lorsque l'évènement qui supprime l'exigibilité des droits, par exemple, une décision de justice qui infirme, au bout d'une longue procédure, une sentence antérieure, ne survient qu'après cinq ans; les droits sont alors acquis au Trésor, et il est impossible d'en obtenir le remboursement (Cod. art. 311).

Le contentieux de l'enregistrement

En ce qui concerne le contentieux de l'enregistrement, on se bornera à quelques indications sommaires.

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

Les preuves

La procédure est une procédure écrite; ce qui est important en ce qui concerne les preuves, car il en résulte que certaines preuves se trouvent matériel-

Source : BIU Cujas

lement et pratiquement exclues, à savoir le témmignage et l'enquête. Il ne reste donc comme moyens de preuves que la preuve littérale, l'aveu et les présomptions judiciaires; ces dernières, qui doivent être "graves, précises et concordantes " sont d'ailleurs le moyen de preuve dont l'Administration fait le plus fréquemment usage; ce n'est que dans des cas exceptionnels, par exemple en matière de dissimulati de prix dans les ventes d'immeubles, de fonds de commerce et d'offices ministériels, que la loi autorise la preuve par témoins. En matière d'ouverture irrégulière d'un coffre-fort loué en banque, à la suite décès, la preuve de l'ouverture peut être faite par tous les moyens, y compris le témoignage et le serment décisoire. Enfin, en matière immobilière, l'Administration possède un droit particulier, le droit d'expertise, que l'on aura l'occasion d'examiner dans la suite.

L'opposition à contrainte

Lorsque l'Administration a décerné contrainte, les parties ont le choix entre deux attitudes: ou bien s'acquitter, ce qui constitue une reconnaissanc du bien fondé de la demande de l'Administration, ou bien faire opposition à la contrainte en assignant à huitaine devant le tribunal de première instance.

ETUDE DES DROITS SUR LES MUTATIONS

Justification des droits sur les mutations

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

Source : BIU Cujas

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

Au point de vue technique, le grand avantage des droits de mutation est qu'ils sont généralement perçus à l'occasion d'une opération ou d'un mouvement de valeurs, qui suppose chez le redevable l'existence de certaines ressources liquides, sur lesquelles l'impôt pourra être prélevé.

Le droit de mutation s'ajoute aux autres débours que le contribuable est déjà obligé d'effectuer du fait de l'opération soumise à l'enregistrement. Le droit s'incorpore ici à un certain nombre de frais qui, de toutes façons, auraient dû être supportés par le redevable; si bien que celui-ci, envisageant le coût total de l'opération, ne s'attache pas toujours à faire exactement le départ entre ce qui va au fisc et ce qui représente les honoraires du notaire ou de l'homme d'affaires. Le particulier qui achète un immeuble, consentira plus facilement à ajouter au prix et à l'ensemble des frais divers quelques billets de mille francs pour la régie, que s'il fallait les prendre dans sa poche pour aller les verser au percepteur. Le fisc réclame sa part au moment où le contribuable a déjà la main à la poche.

Inconvénients des droits de mutation

Ce n'est pas, du reste, que les droits de mutation ne présentent quelques inconvénients. Il convient d'abord de signaler l'exagération de leurs tarifs, qui est frappante pour les droits sur les mutations immobilières à titre onéreux et qui est véritablement scandaleuse pour les droits de succession. Mais le principal défaut des droits de mutation, et qu'on ne met pas toujours suffisamment en lumière, est que, bien qu'en général, ils soient perçus sous forme de droits proportionnels, c'est-à-dire de droits dont le montant varie avec l'importance de l'opération taxée ils ne sont pas toujours en rapport direct avec les facultés du contribuable. En effet, l'importance de l'opération ne varie pas nécessairement avec le degré d'aisance du redevable. Un contribuable modeste peut être amené à vendre une propriété pour en acheter une autre, tandis qu'une personne beaucoup plus riche ne modifiera pas la composition de son patrimoine et n'aura pas, par conséquent, à supporter de droits de mutation: une personne qui vend un immeuble de 500 000 francs n'est pas nécessairement cinq fois plus riche qu'une personne qui vend un immeuble de 100.000 francs.

Source : BIU Cujas

Le sens de mutation en droit fiscal

Il importe d'ailleurs, de signaler que le terme de mutation n'a pas, dans l'enregistrement, exactement le même sens qu'en droit civil. En droit civil, la mutation s'entend par toute transmission de propriété ou de droits réels, usufruit, servitude, d'une personne à une autre; transmission qui peut se produire entre vifs ou par décès, à titre onéreux ou à titre gratuit; en droit fiscal, le terme de mutation est pris dans un sens plus large, dans un sens économique. Est mutation, tout fait juridique qui opère transmission de droits d'une personne à une autre, qu'il s'agisse de droits personnels ou de droits réels. La différence de ces deux acceptions se manifeste d'une manière particulièrement nette à propos du bail; le bail, au point de vue de l'enregistrement, rentre dans la catégorie des mutations, bien que, cependant il n'y ait pas ici transfert de droit réel, mais simplement création d'un droit personnel au profit du locataire, droit qui correspond à l'obligation du bailleur de lui procurer la jouissance paisible de la chose louée. Sont donc comprises dans les mutations, au sens fiscal du terme, toutes les transmissions de droits réels ou personnels, et, d'une façon générale tous mouvements de sommes et valeurs , pour autant du moins qu'ils résultent de la volonté des parties.

Plan de l'étude des droits sur les mutations

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

I. -Mutations de propriété;
  1) mutations à titre onéreux.
    a)- Mutations de meubles et droits mobiliers; meubles corporels, fonds de commerce, créances, valeurs mobilières;
    b)- Ventes d'immeubles;
    c)- tant pour les meubles que pour les immeubles: licitation, échanges, régime des biens dans les colonies et à l'étranger;
    d)- taxe à la première mutation d'immeuble et de fonds de commerce.
  2) Mutations de propriété à titre gratuit.
    a)- entre vifs, donations, dons manuels;
    b)- par décès, successions;
    c)- taxes représentatives du droit d'accroissement.

II. - Mutations d'usufruit et de jouissance; bail etc....

Source : BIU Cujas

Ière Partie

LES MUTATIONS A TITRE ONEREUX

Chapitre I.

MUTATIONS DE MEUBLES ET DROITS MOBILIERS

§ I. - Vente de meubles proprement dits.

- Le principe de la perception des droits de mutation sur les ventes de meubles est contenu dans l'article 69, § 5, N° I de la loi de Frimaire, (Cod. art. 460). Aux termes de ce texte, sont frappés d'un droit proportionnel (de 7 % actuellement), sous réserve des régimes particuliers, institués par des dispositions spéciales, " les adjudications, ventes, re-
" ventes, cessions, rétrocessions, marchés, traités,
" et tous autres actes soit civils, soit judiciaires,
" translatifs de propriété, à titre onéreux, de meu-
" bles, récoltes de l'année sur pied, coupes de bois
" taillis et de haute futaie et autres objets mobi-
" liers généralement quelconques, même les ventes de
" biens de cette nature faites par la nation."

Le droit de mutation sur les ventes de meubles est un droit d'acte

I° - Le droit sur les ventes de meubles est un droit d'acte, comme le montre la rédaction de l'article: " cessions, rétrocessions, marchés, traités et tous autres actes soit civils, soit judiciaires, translatifs de propriété... " Le droit n'est donc pas exigible, du fait de l'absence d'écrit sur les ventes verbales, sauf, bien entendu, la réserve qu'il y a lieu de faire en pareil cas, concernant l'application éventuelle de ce qu'on appelle le droit de titre: le droit sur les ventes de meubles, qui n'est pas exigible, parce que la vente a été conclue verbalement, deviendrait ultérieurement exigible si, du fait d'un jugement ou d'un acte ultérieur, cette vente venait à être munie du titre écrit qui lui fait défaut au moment où elle est conclue.

Source : BIU Cujas

Ce droit est aussi général que possible

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

Ce droit atteint également les biens qui rentrent dans la catégorie des meubles par anticipation, c'est à dire des biens qui, ayant encore un caractère immobilier au moment de la vente, sont vendus en vue d'être transformés en meubles; ils sont ainsi traités par avance comme des meubles; par exemple, les immeubles vendus pour être démolis, les récoltes de l'année, les coupes de bois taillis et de haute futaie, les droits d'exploitation des carrières et des mines, les ventes de produits du sol ou des arbres, comme la résine ou le liège. Effectivement, l'objet de l'aliénation est mobilier; ce sont des matériaux de démolition des récoltes coupées, des arbres abattus; c'est le liège, la résine, les pierres, le minerai, qui sont vendus en réalité. La vente implique qu'au préalable il faudra que l'acquéreur les détache ou les sépare de l'immeuble auquel ils sont adhérents.

Sont également soumis aux droits sur les mutations mobilières les concessions d'eau, d'électricité, etc(1)

Enfin, tous les droits mobiliers incorporels, qui ne font pas l'objet d'une autre taxation spéciale. A défaut de taxation spéciale (qui existe du reste pour la plupart d'entre eux), les droits mobiliers, quels qu'ils soient, sont donc soumis au même régime que les meubles corporels; il en est ainsi, par exemple, en cas de cession de marques de fabrique ou de brevets d'invention: de vente de droits d'auteurs, de vente de droits de priorité ou de marchés quelconques, de cessions d'option, etc.

---

1) - Le caractère mobilier des concessions d'électricité, après avoir été d'abord contesté, est reconnu aujourd'hui par la jurisprudence de la Cour de Cassation qui a admis la possibilité du vol d'électricité. Le courant électrique est ainsi considéré comme un meuble, susceptible de soustraction frauduleuse. (Cass. 27 Juillet et 3 Août 1912. S. 1913. I, 337 et 338).

Source : BIU Cujas

Les meubles par anticipation

De ces différentes catégories, la seule qui soit de nature à soulever des problèmes délicats est celle des meubles par anticipation. Les meubles par anticipation n'ont pas été prévus d'une manière formelle par la loi. La théorie ne s'est dégagée que lentement. (1)

La loi ne contient à l'égard des meubles par anticipation que quelques dispositions spéciales, auxquelles il faut se référer pour en dégager une notion générale. Par exemple, l'article 626 du C. Pr. civ. qui range la saisie brandon parmi les saisies mobilières; l'article 2102, § 1 du C. civ. qui qualifie de mobilier le privilège du bailleur et du vendeur de semences sur les récoltes, encore que la récolte conserve son caractère d'immeuble, tant qu'elle reste pendante par racines, parce que ce privilège ne pourra s'exercer que lorsqu'elle aura été détachée, et surtout, car c'est le texte le plus net, la disposition de la loi fiscale contenue dans l'art. 69, § 5, N° I de la loi de Frimaire (Cod. art. 460), qui range parmi les ventes mobilières les ventes de récoltes sur pied, de coupes de bois taillis et de haute futaie.

Pendant longtemps, la régie s'est refusée à appliquer le tarif mobilier aux ventes autres que celles désignées par la loi de Frimaire, elle a fini par accepter la solution extensive de la jurisprudence civile, non d'ailleurs sans se préoccuper du danger de fraude, qui pouvait en résulter.

Fraudes auxquelles peuvent donner lieu les ventes de meubles par anticipation

Lorsqu'un contrat porte sur des meubles par anticipation, deux questions peuvent se poser et doivent appeler l'attention du receveur:

I° - L'acte présenté comme réalisant une vente mobilière ne réalise-t-il pas, en réalité, une vente d'immeubles? Les parties ont, en effet, intérêt à donner à leur opération un caractère mobilier, puisque le droit ne sera que de 7 % au lieu de 8 %, montant du droit pour les ventes d'immeubles, auquel s'ajoutera, le cas échéant, le droit de transcription. (2)

---

1) - Voir sur les meubles par anticipation, la thèse de M. Fréjaville, Paris 1927.

2) - Ce tarif résulte du décret-loi du 28 Août 1935, dont les dispositions ont été prorogées jusqu'au 31 décembre 1937; auparavant, l'écart entre les droits était encore plus considérable; et, par suite, plus grand l'intérêt qu'il y avait à présenter comme vente de meubles une vente immobilière, puisque le tarif des droits pour les ventes mobilières était de 6,60 % seulement et celui des mutations immobilières de 13,50 %.

Source : BIU Cujas

2° - En sens inverse, la vente de meubles par anticipation n'est-elle pas une vente sous l'apparen d'une location du fonds dont ces objets doivent être tirés? Alors que le droit sur la vente de meubles est de 7 %, le droit de bail n'est que de 0,80 % sur le montant additionné de tous les loyers ou fermages afférents à la période de la location.

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

Quant au premier point, il n'est pas rare que les parties, pour économiser sur des droits essaient de faire passer comme vente de meubles une vente imm bilière. Pour que la vente de meubles par anticipati puisse être considérée comme vente mobilière, deux conditions sont exigées:

1) - que l'intention des parties de transforme l'élément immobilier en meubles soit certaine et rés te des dispositions du contrat;

2) - Que cette transformation ait lieu dans un délai aussi rapproché que possible, de telle façon que la période pendant laquelle le bien demeurera im meuble entre les mains de l'acquéreur soit négligeab et ne représente que le temps matériel nécessaire à l'ameublissement. Il appartiendra, le cas échéant, à l'Administration d'établir que l'intention de transformer l'élément immobilier en meubles n'existe pas; une présomption pourra être tirée de ce fait que la vente des meubles par anticipation a été suivie à br délai de la vente de fonds au même acquéreur , qui s trouve ainsi déchargé par confusion de l'obligation de "mobiliser"; c'était là une fraude si fréquente autrefois, dans notre ancien droit, en certaines régions, qu'on l'appelait la "fraude normande ". Pour échapper partiellement aux droits seigneuriaux, le vendeur aliénait séparément au profit du même acquéreur la coupe des arbres de haute futaie, et ensuite le sol de la forêt. La jurisprudence avait même été amenée à introduire une présomption de fraude à l'égard de ces ventes que l'on appelait des ventes syncopées.

Cette présomption n'a pas été maintenue dans notre droit moderne et il faut que la fraude puisse s'induire des circonstances. Cette fraude est encore assez fréquente, notamment en matière forestière; c' est pour la réduire que l'article I5 de la loi du I6 avril I930 a réduit des 3/4, sous certaines condition les droits sur les ventes de forêts. (Cod. art. 455). La fraude implique que, dans l'esprit des contractant les deux ventes séparées n'étaient que les éléments d'une seule et même opération. Il n'y a pas fraude, a contraire si, lors de la première vente, la seconde n'était pas encore envisagée par les parties comme

Source : BIU Cujas

devant venir la compléter. Ainsi, le tribunal a ordonné que l'adjudication d'une forêt se ferait en deux lots, l'un pour les arbres à abattre, et l'autre pour le sol: il se trouve que l'adjudicataire des coupes de bois se porte également adjudicataire de la superficie; c'est là une éventualité qui aurait pu ne pas se produire, l'adjudicataire aurait pu être primé par un autre. Chacune des deux ventes sera donc taxée à son droit propre, l'une au tarif des ventes de meubles, l'autre au tarif des ventes d'immeubles. (Cass. 17 Janvier I827, S. Chr).

Une autre fraude, voisine de celle qu'on vient de signaler, et parfois plus difficile à découvrir, consiste à vendre comme meubles, non pas à proprement parler, des éléments immobiliers destinés à être transformés en meubles, mais en immeubles par destination. Ces immeubles, lorsqu'ils perdent leur destination, ce qui est le cas quand ils sont vendus en dehors du fonds, se trouvent "remobilisés"; la vente est alors une vente mobilière. La fraude, cependant, peut être soupçonnée, si cette vente mobilière est suivie à peu de temps de là, de la vente du fonds au même acquéreur. Il est à présumer que les parties ont voulu réaliser en deux temps, pour éluder les droits, une opération unique, immobilière dans son ensemble. En pareil cas, la régie serait fondée à réclamer pour le tout, les droits au tarif immobilier (Cass. 23 Janvier I824, et I8 Nov. I846.

Les parties peuvent encore profiter de la faculté que leur donne la loi de Frimaire, art. 9, (Cod. art. I8) de vendre par le même acte un immeuble et des meubles, les deux catégories étant soumises à leur droit propre. S'il est stipulé un droit particulier pour les meubles et s'ils sont désignés et estimés article par article; les parties auront évidemment avantage à faire passer dans la catégorie des meubles des immeubles par destination, l'acte se gardant naturellement, en pareil cas, de révéler que ces éléments étaient affectés à l'exploitation ou scellés aux murs. Le fisc sera souvent hors d'état de découvrir le subterfuge.

Non moins délicate est, la plupart du temps, la distinction entre la vente de meubles par anticipation qui garnissent le fonds et la location du fonds lui-même. Le bail confère, en effet, au preneur le droit d'exploiter. Prenons le cas d'un acte portant vente de récoltes pour plusieurs années ou de coupes régulières de bois: est-ce bien une vente mobilière, ou

Source : BIU Cujas

n'est-ce pas plutôt une location d'herbage ou de for
Soit encore un acte portant cession du droit , pour
plusieurs années, de récolter le liège des chênes ou
la résine des pins, ou d'extraire les produits d'une
mine ou d'une carrière: est-ce une vente de produits,
ou est-ce un bail de fonds lui-même? L'hésitation est
parfois permise, même de très bonne foi.

Eléments d'appréciation utilisés par la jurisprudence pour déceler la fraude

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

Pour les cessions d'un droit de prise d'eau, on s'attachera au point de savoir si l'exercice de ce droit est susceptible d'épuiser l'eau, auquel cas on est en présence d'une vente, ou si, au contraire, l'exercice de ce droit n'entame pas le débit de la source ou du cours d'eau, auquel cas il s'agit d'une location passible du droit de bail de 0,80 % sur le montant additionné de tous les loyers afférents à la période de la location.

Citons également un récent arrêt de cassation sur requête du 17 Avril 1934 (Revue de l'Enregistrement 1934, N° 10210) qui s'applique à l'espèce suivante: un contrat avait été passé par la ville de Boulogne-Mer avec un entrepreneur pour l'enlèvement des détritus de poisson de la poissonnerie. L'entrepreneur avait payé le droit de bail; l'Administration, à laquelle la Cour suprême a donné raison, réclamait le droit de vente de meubles, en se basant sur le fait que, d'après le règlement de la poissonnerie, les détritus de poisson étaient devenus la propriété de la ville, qui se trouvait ainsi les avoir vendus à

Source : BIU Cujas

celui qui les enlevait.

Le taux du droit sur les ventes mobilières

Le droit sur les ventes mobilières, qui avait d'abord été fixé au taux de 2 % en principal, a été porté à 5 % par l'article 24 de la loi du 25 juin I920. Ce taux fut élevé à 6 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 mars I924, porté ensuite à 6,60 % par l'article 43 de la loi du I5 juillet I925; il a été enfin relevé à 7 % , qui est son taux actuel, par l'article 2 du décret du I4 mars I933.

Réduction du taux dans certains cas particuliers

Le tarif de 7 % est le tarif de droit commun en matière de ventes mobilières; il comporte certaines réductions dans des cas particuliers.

Ventes d'animaux d'engrais etc, dépendant d'une exploitation agricole

1°) Le tarif de 7 % est réduit de moitié, c'est-à-dire ramené à 3,50 % pour les ventes d'animaux, récoltes, engrais, instruments et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole (loi du 25 juin I920, art. 24, § 2; Cod. art. 46I).

Pour qu'il y ait lieu à réduction, on ne recherche pas si l'on se trouve en présence d'objets servant à l'agriculture de par leur nature, mais si ces objets dépendent en fait d'une exploitation agricole, soit elle-même vendue, soit liquidée. C'est donc dans l'acte que les parties doivent fournir toutes les indications utiles à cet égard, sinon le droit au tarif ordinaire de 7 % serait exigible, sauf restitution au cas où des justifications suffisantes seraient apportées dans le délai de prescription.

Ainsi ne bénéficieront pas de la réduction de moitié les ventes d'objets ou de matériel, même utiles à l'agriculture, s'ils ne font pas partie de l'exploitation, ou s'ils ne sont pas vendus à l'occasion de la liquidation ou de la vente de cette exploitation elle-même, ni les objets de ménage ou de lingerie à l'usage des cultivateurs, parce qu'il faut que ces objets se rattachent à l'exploitation agricole (Réponse à quest. écrite, Journ. Off. du 2 sept. I924, Déb. Parl. p. 3208).

Ventes de meubles corporels ou incorporels dépendant d'une faillite.

2°) Le droit est réduit à I % pour les ventes de meubles, corporels ou incorporels, dépendant d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire (Loi du 24 mai I834, art. I2, Cod. art. 462),à la condition que la vente ait lieu conformément à l'article 492 du Code de commerce (art. 486 nouveau), c'est-à-dire après autorisation du juge commissaire de la faillite. Quant aux ventes après faillite, de marchandises et de matériel dépendant d'un fonds de commerce, c'est un point que l'on retrouvera plus loin.

3° - Bénéficient également d'un tarif réduit, qui va même jusqu'à l'application d'un simple droit fixe : d'une part, les ventes de navires et bateaux,

Source : BIU Cujas

et, d'autre part, depuis une loi récente du 29 décembre I934, les ventes à crédit de véhicules d'automobiles.

Ventes de navires et bateaux

Avant la guerre, les actes de vente ou de mutation à titre de propriété de navires de mer ou de bateaux d'eau douce de toute nature, n'étaient passibles que d'un droit fixe de 3 francs (3 fr. 75 avec les décimes), en vertu de l'article 22 de la loi du 7 avril I902. Ce droit était un droit d'acte, perçu sur l'acte ou le procès verbal de la vente, ou sur la déclaration faite pour obtenir la francisation, pour les navires de mer, ou l'immatricule, pour les navires destinés à la navigation intérieure, au nom du nouveau possesseur . Ce droit fixe de 3 fr. 75 fut transformé par une loi du 26 décembre I9I6 en un droit proportionnel réduit de o,50 % qui, de relèvements en relèvements, avait fini par être porté au taux de droit commun de 6,60 %, c'est-à-dire au taux de toutes les autres ventes de meubles, par la loi du I3 Juillet I92[illegible] art. 23, en ce qui concerne les mutations de navires ou de bateaux, dont la jauge nette était supérieure à I00 tonnes. Toutefois, pour les navires ou bateaux destinés à devenir ou à rester français au nom du nouveau possesseur, ce taux avait été réduit à 3 % sans décimes par la loi du 29 avril I9I0, art. I0.

Depuis lors, l'article 3 de la loi du I0 août I929, relative au crédit maritime, en vue de remédier à la crise de l'armement, vint décider que l'enregistrement de tout acte de vente ou de mutation de propriété ou d'usufruit de navire ne serait plus passible que du droit fixe de 22,50 %. Cette disposition toutefois ne vise que les navires de mer, à l'exclusion des bateaux servant à la navigation intérieure, dont la mutation, quand ils étaient d'une jauge supérieure à I00 tonnes, restait soumise au droit proportionnel de 6,60 % ou bien de 3 %, droit réservé à ceux qui restaient ou qui devenaient français entre les mains du nouveau possesseur.

Depuis lors, l'article 3 de la loi du 2I mars I93I (Cod. art. 327, N° 45) a supprimé la distinction entre les navires de mer et les autres et a décidé que le droit fixe de 22,50 s'appliquerait à tous actes ou mutations de navires ou de bateaux servant, soit à la navigation maritime, soi à la navigation intérieure.

D'autre part, depuis la loi du 22 mars I924, art. 28, le droit a été transformé de droit d'acte en droit de mutation. "Les actes de vente ou mutations à titre onéreux ", dit maintenant le texte du Code, c'est-à-dire que, lorsque la mutation s'opère sans donner lie

Source : BIU Cujas

aux actes et aux formalités qui autrefois étaient seuls à rendre le droit exigible; elle doit faire l'objet d'une déclaration au bureau de l'enregistrement dans les trois mois, déclaration sur laquelle l'impôt est perçu. Le droit exigible, qui est un droit de mutation, est donc dû sans égard à la nationalité de l'acquéreur et même sur les ventes de bateaux français, réalisées à l'étranger verbalement ou par écrit. Peu importe que le bateau soit à l'étranger au moment de la vente; l'Administration estime que le principe de la territorialité de l'impôt ne fait pas obstacle à l'exigibilité des droits, parce que, en quelque lieu que le navire se trouve, il doit être considéré comme portion du territoire national (avis du Conseil d'Etat du 20 novembre I806).

Ventes à crédit de véhicules automobiles

Quant aux ventes à crédit de véhicules automobiles jusqu'à la loi du 29 décembre I934, ces ventes étaient placées sous le régime du droit commun, c'est-à-dire que si la vente était réalisée par acte, cet acte était passible du droit au tarif de 7 %, sous réserve des dispositions toujours en vigueur, relatives aux actes de commerce. Si au contraire, il s'agissait d'une vente verbale, elle échappait aux droits, les droits sur les ventes de meubles étant, en principe, des droits d'acte. Désormais, aux termes de la loi du 29 Décembre I934, la vente à crédit doit obligatoirement faire l'objet d'un acte sous seing privé enregistré et cet acte est taxé simplement au droit fixe de 22,50. Ce régime ne s'applique qu'aux ventes à crédit, dont on a voulu faciliter le développement; les ventes au comptant étant soumises au tarif de droit commun de 7 %.

Le régime des ventes d'objets de luxe.

Dans le même ordre d'idées, il reste à signaler pour mémoire, un régime particulier, qui a fonctionné pendant quelque temps pour les ventes d'objets de luxe, lorsqu'elles étaient constatées par écrit. Les ventes d'objets de luxe supportaient, en effet, une taxe de luxe, qui était une des modalités de la taxe sur le chiffre d'affaires et qui atteignait aussi bien les ventes verbales que les ventes constatées par acte. Pour ces dernières, il n'était pas possible évidemment de cumuler la taxe de luxe avec le droit d'enregistrement, qui aurait fait double emploi; comme la taxe de luxe était d'un taux supérieur au droit d'enregistrement, il avait été décidé, par les articles 23 et 24 de la loi du 25 juin I920, que le droit d'enregistrement serait perçu, non pas au tarif habituel, mais au tarif de la taxe de luxe, qui était primitivement de I2 %. Depuis lors, la taxe de luxe fit l'objet de plusieurs réductions successives, de telle façon

Source : BIU Cujas

que, dans toutes les hypothèses, son taux était devenu inférieur à celui du droit d'enregistrement, qui était à ce moment de 6,60 %. Les dispositions antérieures n'avaient plus de raison d'être; elles furent supprimées par l'article I6 de la loi du 26 avril I93 en vertu duquel c'était désormais le droit d'enregistrement de 6,60 %, qui était appliqué, à l'exclusion de la taxe de luxe, laquelle ne fonctionnait plus que pour les ventes verbales.

Depuis lors, la taxe de luxe elle-même a été supprimée par le décret du 6 juillet I934, ce qui a entraîné la disparition du préjudice particulier, que l'on vient de signaler.

Réserve concernant les actes de commerce

Toutes les explications qui précèdent comportent d'ailleurs une réserve importante, celle qui concerne les actes de commerce. Les différents tarifs indiqués plus haut ne joueront pas ou ne joueront qu'éventuellement, lorsqu'il s'agit d'une vente commerciale qui, comme telle, bénéficie du régime de faveur des actes de commerce, institué par la loi du I8 juin I859 (Cod. art. 328). On sait qu'en vertu de ce régime, l'acte de commerce n'est pas soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, et qu'en outre, s'il est présenté spontanément à la formalité, il est provisoirement enregistré au droit fixe de 22,50, sauf à payer ultérieurement le droit propre sur les dispositions dont il est fait usage, soit en justice, soit par acte subséquent.

Toutefois, ce régime ne s'applique qu'aux actes sous seing privé. En second lieu, il ne s'applique qu'aux actes qui sont des actes de commerce au sens des articles 632, 633 et 634 N° I du Code de commerce enfin il ne s'applique qu'à ceux de ces actes qui rentrent dans la catégorie des actes de commerce soumis par l'article 69 § 3 N° I et § 5 N° I de la loi d Frimaire aux droits proportionnels. Au nombre de ces actes figurent précisément les ventes de meubles, tandis que n'y sont pas compris les baux; de sorte qu la distinction entre les baux et la vente de meubles présente ici encore un nouvel intérêt.

Voici un exemple susceptible de se présenter assez souvent dans la pratique: soit un traité entre un auteur et son éditeur; c'est un acte de commerce au point de vue fiscal, puisqu'il est commercial, tou au moins pour l'une des deux parties, l'éditeur. Si ce traité entraîne aliénation définitive du droit d'exploiter, c'est-à-dire cession de la propriété de l'oeuvre, le régime de faveur de la loi de I859, est applicable, parce que c'est une vente. L'acte, à moin qu'il n'en soit fait usage, ne sera donc pas obliga-

Source : BIU Cujas

toirement à l'enregistrement, et s'il est présenté néanmoins à la formalité, il ne sera taxé qu'au droit fixe de 22,50. Si, au contraire, le traité porte simplement concession temporaire de l'exploitation, il ne sera pas soumis au régime de faveur des actes de commerce, parce qu'il ne s'agit plus en l'espèce d'une vente, mais d'un bail.

Les règles spéciales aux ventes publiques

Les ventes publiques, dont le régime est contenu dans les articles 465 à 467 de la Codification, sont régies par des règles spéciales. Par ventes publiques, on entend les ventes auxquelles le public est admis sans distinction. Ne constituent donc pas des ventes publiques, au sens du droit fiscal, même si elles sont faites dans un lieu public et par les soins d'un officier ministériel, les ventes aux enchères d'objets appartenant à un Comice agricole ou bien les ventes réalisées par une société d'élevage, ou par un syndicat d'agriculteurs, quand la faculté d'enchérir n'est pas ouverte à tout le monde, mais est restreinte aux membres du Comice ou de la société. (Cass. 6 mars 1877).

A l'exception des marchandises neuves, qui ne peuvent pas être vendues aux enchères publiques, sauf dans les cas déterminés par la loi, tous les objets mobiliers peuvent être vendus aux enchères publiques; mais ces ventes sont soumises par la loi du 22 Pluviose, an VII, à des conditions de forme particulières, sans qu'il y ait lieu de distinguer s'il s'agit de ventes dont les parties étaient libres de choisir la modalité ou de ventes pour lesquelles le procédé des enchères publiques leur était imposé par la loi. (C'est par exemple la vente de meubles saisis à la requête d'un créancier, - art. 617 du Cod. de Proc. civ.- ; meubles dépendant d'une succession recueillie sous bénéfice d'inventaire, (art. 998 du C. civ.) ou d'une succession vacante, (art. 1000 du C.civ) dépendant d'une faillite, (art.486 du C. de com.), ou encore objets abandonnés chez les hôteliers (loi du 31 mars 1896) ou déposés dans les greffes (loi du 11 germinal, an IV).

Officier public compétent pour y procéder

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

En dehors des ventes d'immeubles, faites au tribunal à l'audience des criées, les notaires peuvent seuls recevoir des enchères en matière immobilière.

Source : BIU Cujas

Au contraire, les ventes de meubles peuvent être effectuées concurremment par les commissaires priseurs, les huissiers, les greffiers et les notaires, sauf au lieu de la résidence du commissaire-priseur, où il est seul à pouvoir vendre.

Le conflit entre commissaires et notaires quant aux ventes de meubles par anticipation

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

Source : BIU Cujas

La jurisprudence donna tout d'abord gain de cause aux commissaires-priseurs. Cependant la Cour de Cassation eut beaucoup de peines à imposer cette solution aux Cours et aux Tribunaux, puisque, après avoir statué en ce sens, par un arrêt du 8 mai 1820, elle fut obligée de revenir sur la question par trois arrêts successifs des Chambres réunies, du 1er juin 1822, du 23 avril 1831 et du 11 mars 1837 (S. 1537, 1, 730). C'est alors que pour calmer l'effervescence, la loi du 5 juin 1851 adopta une solution transactionnelle: " Les ventes publiques volontaires, soit à " terme, soit au comptant, de fruits et récoltes pen- " dant par racines et de coupes de bois taillis seront " faites en concurrence et au choix des parties par " les notaires, commissaires-priseurs, huissiers et " greffiers de justice de paix, même dans le lieu de résidence des commissaires-priseurs. "

Ce texte n'a pas mis entièrement fin aux controverses. Il y a, en effet, deux points qu'il a négligé de règler:

1° - Le régime des ventes forcées ou judiciaires,

2° - Le régime applicable aux meubles par anticipation, autres que ceux qu'il désigne expressément, c'est-à-dire autres que les récoltes sur pied ou pendant par racines et les coupes de bois taillis. La jurisprudence, encore que l'on trouve quelques décisions en sens contraire (Trib. de Nancy, 11 déc. 1909) commenté, sous l'arrêt de Cassation du 16 Déc. 1912, (Dalloz, 1914, I, 115) a tendance, sur ces deux points, à attribuer compétence exclusive aux notaires. Il a été ainsi jugé, en ce qui concerne les ventes volontaires de bois, de haute futaie ou de bâtiments pour démolition, et en ce qui concerne également les ventes judiciaires de récoltes ou de bois-taillis.

Prescriptions particulières aux ventes publiques

La loi, dans l'intérêt du Trésor, a soumis les ventes publiques à des prescriptions très étroites. La vente doit être précédée d'une déclaration au bureau de l'enregistrement dans le ressort duquel elle doit avoir lieu (Cod. art. 248), sauf s'il s'agit d'une vente administrative (Cod. art. 254), ou, quelle que soit l'autorité qui y procède, sauf encore s'il s'agit de ventes de meubles incorporels, de rentes ou de créances.

Une seule déclaration est valable pour plusieurs jours, même si la vente doit se prolonger; à la condition que le procès-verbal de la vente mentionne les heures et les jours auxquels il a été procédé à la

Source : BIU Cujas

vente. Le mobilier qui fait l'objet de la vente, non plus que l'officier qui y procède, ne peuvent être changés sans une nouvelle déclaration. Si, au lieu de se continuer pendant plusieurs jours, la vente est remise à une date ultérieure éloignée, une nouvelle déclaration s'impose, même s'il y a déjà eu des vacations.

L'article 3 de la loi du 29 Pluviôse, an VII, complété par l'article 8 de la loi du I8 Juillet I92I (Cod. art. 249) exige que la déclaration soit rédigée en double exemplaire, daté et signé par l'officier public, la signature des parties devant être jointe à la sienne, en vertu de la loi du 24 Février I932. La déclaration doit contenir les nom, qualité et domicile de l'officier public, ceux du requérant, ceux de la personne dont le mobilier est mis en vente, l'indication de l'endroit où se fait la vente et celle du jour et de l'heure de son ouverture.

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

Chaque objet adjugé est porté de suite au procès-verbal; le prix y est écrit en toutes lettres, et tiré hors ligne, en chiffres. Chaque séance est close et signée par l'officier public et deux témoins, dont le domicile est établi. (Cod. art. 250).

Lorsqu'une vente a lieu par suite d'inventaire, il en est fait mention au procès-verbal, avec indication de la date de l'inventaire, du nom du notaire qui y a procédé et de la quittance de l'enregistrement(loi du 22 pluviôse, an VII, art. 5, Cod. art. 250). Les procès-verbaux de vente ne peuvent être enregistrés qu'au bureau où les déclarations ont été souscrites.

Le droit d'enregistrement est perçu sur le montant des sommes que contiennent cumulativement les procès-verbaux des diverses séances (loi du 22 Pluviôse an VII, art. 6, Cod. art. 22I). Cette règle est à l'avantage des particuliers, car si les droits étaient perçus séparément sur chaque article vendu, comme les droits proportionnels suivent les sommes de 20 francs en 20 francs, la perception serait plus forte. Les courtiers, qui procèdent à des ventes publiques de marchandises en gros, dans les conditions prévues par la loi du 28 Mai I858 sur les Magasins Généraux, ou par la loi du 3 Juillet I86I, doivent

Source : BIU Cujas

se conformer aux mêmes dispositions que les autres officiers publics (Cod. art. 255).

Le taux des droits à percevoir sur le procès verbal est celui qui est normal, en tenant compte de la nature des biens vendus, c'est-à-dire qu'aucun droit particulier, en principe, n'existe pour les ventes publiques de meubles; ce sera, par exemple, le tarif de droit commun de 7 % pour les ventes ordinaires, et de 3 frs. 50 % pour les ventes d'animaux, de récoltes et d'objets dépendant d'une exploitation agricole; ou bien de I % pour les ventes de marchandises après faillite.

Exceptions au principe qu'il n'y a pas de tarif propre aux ventes publiques de meubles. Ventes des objets abandonnés chez les hôteliers

Cependant, ce principe qu'il n'y a pas de tarif propre aux ventes publiques de meubles comporte quelques exceptions, qui donnent lieu à l'application de tarifs spéciaux:

I° - les objets abandonnés chez les hôteliers et les aubergistes donnent ouverture à un droit de I8 %, pour tenir compte des droits de timbre et d'enregistrement (loi du 3I mai I896; Cod. art. 467 à rapprocher de l'art. 6I8, qui dispense de tous autres droits, les ventes en question). Il en est de même des objets abandonnés chez les ouvriers et industriels (loi du 3I décembre I903). Ici, le droit est calculé sur le prix de vente exact, sans arrondir de vingt francs en vingt francs.

Procès verbaux de ventes de marchandises avariées

2° - Les procès-verbaux de vente de marchandises avariées par suite d'évènements de mer et de débris de navires naufragés, sont soumis, sur le prix augmenté des charges en capital, à un droit de I fr. 50 % qui s'appliquent également aux actes portant vente des mêmes objets, car l'aliénation aux enchères publiques n'est pas obligatoire en ce qui les concerne, (Cod. art. 466). Ce droit de I,50 % est un ancien droit fixe remontant à la loi du 2I avril I8I6, art. 56, qui a été transformé en droit gradué, par la loi du 28 février I872, art. Ier , N° 3 et enfin en droit proportionnel réduit, par la loi du 28 avril I893, art. I9.

Ventes publiques en gros de marchandises neuves

3° - Il y a une tarification spéciale pour les marchandises neuves. Le droit est réduit à o,20 % :

a) - Pour les ventes volontaires aux enchères de marchandises en gros, dans les formes prévues par la loi de I858, sur les Magasins Généraux , à condition qu'il s'agisse de marchandises comprises dans la liste annexée à cette loi (Cod. art. 463).

b) - Pour les ventes publiques de marchandises en gros, autorisées par les tribunaux de commerce, en vertu de l'article Ier de la loi du 2 Juillet I86I, ainsi que toutes celles qui sont autorisées par les

Source : BIU Cujas

juridictions consulaires dans les différents cas prévus par le Code de Commerce;

c) - Pour les ventes publiques d'objets donnés en gage (art. 93 du Code de commerce);

d) - Pour les ventes publiques de marchandises, soumises au warrant agricole, lorsqu'elles sont effectuées en vertu de l'art. 11 de la loi du 30 avril 1906.

e) - Pour les ventes publiques, en cas de non paiement du warrant à l'échéance, de mobilier commercial, de matériel ou d'outillage mis en gage dans les conditions prévues par la loi du 8 Août 1913 sur les warrants (Cod. art. 464 et 465).

Les ventes publiques de marchandises en gros sont faites à la Bourse de Commerce ou dans les salles autorisées par l'article 20 du décret du 30 mai 1863, ou sur place, si la marchandise ne peut pas être déplacée. Si ces conditions ne sont pas remplies, le tarif réduit de 0,20 % n'est pas applicable, et c'est le droit ordinaire de 7 %, qui redevient exigible Il est procédé à ces ventes de marchandises neuves, par les courtiers de commerce ou par les officiers publics, désignés pour les remplacer.

Les centimes additionnels imposés aux adjudicataires

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

Les adjudicataires de mobilier de l'Etat et des coupes de bois, en vertu d'une solution du 10 mars 1920, doivent payer, en sus du prix, un forfait de 9 % sur lequel sont prélevés les droits de timbre et d'enregistrement, mais aucune fraction de ce forfait ne doit être ajoutée, à titre de charge, au prix

Source : BIU Cujas

d'adjudication et, par conséquent, ne doit être retenue pour l'assiette de l'impôt.

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

Il est admis aujourd'hui, bien que la question ait été autrefois discutée, qu'aucun droit de vente n'est exigible, si le vendeur se fait adjuger à lui-même certains objets, ou bien si, en cas de vente volontaire, il retire un objet avant toute enchère, ou bien encore s'il s'est réservé la faculté de retirer l'objet, même après l'enchère, avant qu'il ait été définitivement adjugé. Cependant, en cas de licitation, la Cour de Cassation a décidé (Req. II Juin I902) que le droit de vente doit être perçu sur le total des sommes portées au procès-verbal, sans en excepter le prix des lots adjugés à un co-licitant, qui paye ainsi sur sa part.

Les surtaxes. I)sur les adjudications de meubles en justice ou devant notaire

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

I° - Une surtaxe actuellement de 0,50 % en cas d'adjudication de meubles en justice ou devant notaire. Cette surtaxe avait été fixée par l'article 15,N° 4 de la loi du 26 Janvier 1892, à o,25 % portée ensuite à o,375% par suite de l'addition du double décime de la loi du 22 Mars I924. C'est le décret du I4 mars 1933, portant relèvement d'un certain nombre de droits d'enregistrement, qui lui a donné son taux actuel de o,50 %.

Cette taxe s'applique dans les conditions suivantes: l'article Ier de la loi du 22 Pluviôse, an VII, dispose que les ventes publiques sont effectuées par l'intermédiaire des différents officiers publics ayant qualité pour y procéder;cependant, dans certains cas limitativement déterminés, des ventes publiques de meubles ont lieu à la barre du Tribunal, et le Tribunal a la faculté, en vertu de divers textes, de renvoyer la vente devant un notaire commis à cet effet. C'est donc lorsqu'une vente de meubles a lieu à l'audience des criées, ou bien encore est renvoyée par le tribunal à un notaire, qu'il y aura lieu à application de la surtaxe de o,50 %, à laquelle se rapporte l'article 38I

Source : BIU Cujas

de la codification: "Les jugements et procès verbaux portant adjudication de meubles ou d'immeubles, soit devant un tribunal, soit devant un notaire commis par décision du Tribunal, sont soumis au même droit de 0,50 %. Ce droit est perçu sur le prix augmenté de toutes les charges. Il est exigible indépendamment du droit de mutation auquel ces jugements et procès verbaux sont assujettis. Les ventes au-dessus de 2.000 francs en sont exemptes. "

2)La surtaxe de la Ville de Paris

2° - Une seconde surtaxe est constituée par la taxe de la Ville de Paris. Les ventes aux enchères publiques de meubles et objets mobiliers, auxquelles il est procédé à Paris, donnent ouverture au profit de la Ville à une taxe de I %, qui est perçue sur toutes les ventes soumises au tarif d'enregistrement de droit commun, c'est-à-dire au tarif de 7 %, à l'exclusion des ventes qui sont soumises à des tarifs plus réduits et des ventes de droits incorporels (loi du 3I décembre I900, Cod. art. 749).

3) Surtaxe sur les ventes publiques de certains objets d'art.

3° - Une troisième surtaxe s'applique aux ventes publiques de certains objets d'art (Cod. art.750). L'article 36 de la loi du 3I décembre I92I a établi, en effet, une taxe qui est maintenant de I fr. 20 %, au profit de la caisse des monuments historiques, sur les ventes publiques de curiosités, antiquités et peintures. Un décret du I8 mars I924 a précisé que doivent être considérés comme taxables les objets classés, sous la dénomination ci-dessus, parmi les objets de luxe, par le décret concernant l'application de la taxe de luxe, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaire. Cette nomenclature existe toujours, bien que la taxe de luxe ait été supprimée, par le décret-loi du 6 Juillet I934.

§ 2. - Les ventes de fonds de commerce.

Ce qu'est le fonds de commerce

Qu'entend-on par fonds de commerce ? L'expression de fonds de commerce éveille tout de suite dans l'esprit l'idée d'un certain nombre d'éléments variés, plus ou moins disparates. Le fonds de commerce, c'est d'abord le magasin ou l'atelier, avec ses installations, ses vitrines, son rayonnage, ses tables, ses comptoirs, etc; ce sont aussi les marchandises neuves qui le garnissent. Voilà un certain nombre d'éléments matériels auxquels s'ajoutent certains éléments immatériels. D'abord, la jouissance du magasin, telle qu'elle est assurée par le bail conclu au nom du titulaire du fonds de commerce, c'est-à-dire le droit au bail, et, en outre, ce que l'on appelle "l'achalandage" c'est-à-dire la clientèle, ainsi que tout l'ensemble

Source : BIU Cujas

de procédés ou d'éléments qui servent à l'attirer ou à la conserver: enseigne, marque commerciale, brevets d'invention, procédés de fabrication.

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

Elle a d'ailleurs été critiquée par une partie de la doctrine, qui lui reproche de ne pas pousser l'analyse assez loin. En effet, si l'on reprend les différents éléments dont l'ensemble constitue le fonds de commerce, on s'aperçoit que la plupart n'ont rien de spécifique et correspondent à des éléments déjà connus et catalogués ailleurs.

Supposons que l'on vende un fonds de commerce. La vente de l'installation, du matériel, des marchandises est une vente de denrées ou de meubles, qui ne diffèrent en rien des ventes ordinaires.

De même, la cession du droit au bail n'a rien de particulier au fonds de commerce; en effet, on peut céder le bail d'un appartement particulier, aussi bien que d'un fonds. Par éliminations successives, on arrive finalement à constater qu'il n'y a, en somme, dans un fonds de commerce, qu'un seul élément spécifique, irréductible, qui est la clientèle. Ce serait là l'élément résiduel unique, qui caractériserait le fonds de commerce (1)

Ce qui d'ailleurs condamne le caractère artificiel de la conception qui a été retenue, tant par notre droit fiscal, que par notre droit civil, c'est qu'il est reconnu sans discussion que la propriété de l'immeuble où le commerce est exploité, ne fait pas partie des éléments constitutifs du fonds. La vente de l'immeuble restera distincte de celle du fonds de commerce et soumise à des droits différents. Cependant, il n'y a aucune raison pour ne pas considérer l'immeuble ,

---

1) - (Voir Gombeaux: Notion juridique du fonds de commerce. Thèse, Caen, 1901; Percerou, Droit Commercial, 7ème édition, N° 79 et suiv. notamment N° 85).

Source : BIU Cujas

lorsque l'exploitant en est propriétaire, comme faisant partie du fonds de commerce, puisque, lorsqu'il est simplement locataire, le droit au bail, en fait partie. Le commerçant qui cède l'immeuble dans lequel il a son exploitation, en même temps qu'il cède le fonds de commerce, cède deux choses différentes, un immeuble et un fonds de commerce, l'un et l'autre taxés chacun à leur droit propre. Le commerçant, qui exploite dans un magasin qu'il tient en location et qui cède, en même temps que ses marchandises, son outillage, sa clientèle, et le droit au bail du magasin, qu'il occupe, ne cède qu'une seule chose, le fonds de commerce, et ne paye qu'un droit.

Quoi qu'il en soit, cette opinion n'a pas prévalu et la notion composite du fonds de commerce demeure à la base de la loi civile . (Voir la loi du I7 mars I909 sur la vente et le nantissement des fonds de commerce) et de la loi fiscale, qui est, en l'espèce, la loi du 28 février I872 (art. 7 et 8).

D'ailleurs, la loi de I872 a complété heureusement l'expression trop restrictive de fonds de commerce en ajoutant: fonds de commerce et de clientèle. En effet, le terme "fonds de commerce " est insuffisant, parce qu'il déborde les cadres du droit commercial. On trouve, dans les professions artisanales ou dans les professions libérales, des établissements qui, s'ils ne sont pas commerciaux, au sens du code de commerce, possèdent les éléments constitutifs du fonds de commerce, notamment une clientèle.

Le régime fiscal des cessions de fonds de commerce et de clientèle s'appliquera donc aussi bien aux établissements non commerciaux: à un cabinet d'architecte, de dentiste, d'avocat conseil, d'agent d'affaires, à une clientèle médicale, etc... (Cass. Civ. IO Mars I879, et 6 Juillet I880).

Les éléments du fonds de commerce imposables au titre de la vente du fonds.

L'article 7 de la loi de I872 définit lui-même les éléments imposables au titre de vente de fonds de commerce; ce sont: I°, l'achalandage; 2°, le droit au bail; 3°, les objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds; 4°, les marchandises neuves, lesquelles sous certaines conditions, sont taxées à un taux réduit.

Il convient de remarquer que ne figurent pas dans les éléments constitutifs du fonds de commerce: I°, l'immeuble, quand il est la propriété du cédant. La vente de l'immeuble sera distincte de celle du fonds de commerce et taxée au droit de vente immobilière, qui a été de I2 %, puis de I3,50 % et qui est maintenant ramené à titre provisoire, à 8 %.

2° - Les créances appartenant au cédant au moment

Source : BIU Cujas

de la cession ; elles ne sont pas assimilées aux autres éléments du fonds et, si le cédant vend à l'acquéreur du fonds les créances qu'il possède sur ses clients, il y a là une cession de créances, indépendante de la vente du fonds de commerce et taxable à son droit propre de I,50 %.

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

Comment on distingue une vente de fonds de commerce d'une vente ordinaire

A cet égard, voici les règles qui sont suivies:

I° - Supposons que soient seules cédées les marchandises garnissant l'atelier ou le magasin, ou bien le matériel et les installations, ou encore les marchandises et le matériel. Cette vente, séparée des autres éléments, n'est pas une vente de fonds de commerce, rien ne permet de la distinguer d'une vente ordinaire; elle sera donc taxée au taux de 7 %, qui est le tarif de droit commun des ventes de meubles, et même, faite par un commerçant, bénéficiera du régime des actes de commerce de la loi de I859, et, si elle est enregistrée, ne supportera provisoirement que le droit fixe de 22,50.

2° - Supposons, au contraire, que la clientèle soit seule cédée; dans ce cas, il y a vente de fonds de commerce, parce que la clientèle en est l'élément essentiel.

3° - De même, il y a vente de fonds de commerce, si la cession porte uniquement sur le droit au bail des locaux commerciaux: c'est là un point important à noter. Soumise au régime des mutations de fonds de commerce, la cession moyennant indemnité du droit au bail des locaux où le fonds est exploité, va se trouver taxée au tarif de 6 %, différent de celui des cessions, moyennant indemnité, du bail de locaux qui ne sont pas rattachés à un fonds de commerce, (8 %); également différent du tarif des cessions de baux purs et simples, sans indemnité, qui ne supportent que le droit de bail, de o,80 % des loyers additionnés. On reviendra d'ailleurs plus loin sur cette indemnité, dite de "pas de porte".

4° - Si la vente du matériel ou des marchandises s'accompagne, dans le contrat de vente, de la vente d'autres éléments, tels que clientèle, ou droit au

Source : BIU Cujas

bail, le tout est alors considéré comme faisant partie de la vente du fonds de commerce, et taxé en conséquence; tandis que, si la vente n'avait porté que sur le matériel ou sur les marchandises, elle aurait été considérée comme une vente ordinaire d'objets mobiliers, susceptible, le cas échéant, de bénéficier du régime de faveur des actes de commerce, institué par la loi de I859.

Il va de soi, d'ailleurs, qu'en cas de vente de clientèle, pour qu'il y ait lieu à taxation, il faut qu'il y ait cession d'une véritable clientèle personnelle et non pas celle de la clientèle d'un établissement dont le cédant n'avait que la gérance ou la concession. Ne sont pas taxables les cessions de clientèle d'un débit de tabacs (Trib. de la Seine 2 Août I90I) ou d'un buffet de gare (solution du I0 Juin I897), parce que la clientèle n'est pas celle du débitant de tabacs ou du tenancier du Buffet, mais celle de la régie ou de la Compagnie de chemins de fer, à la condition toutefois que la cession ne porte pas, en même temps, sur la clientèle d'un rayon accessoire, ayant une certaine importance, créé par le gérant ou le concessionnaire, et formant sa propriété propre.

Par ailleurs, le fait que le concessionnaire d'une clientèle (représentant de commerce, par exemple) devra être agréé par les maisons représentées, ne sera pas à lui seul de nature à faire écarter la perception du droit de 6 %. Un représentant de commerce, un agent commercial, qui place sous sa propre initiative, les produits d'un certain nombre de maisons qui lui ont remis leur carte, mais qui n'est pas directement à leur service, est imposable, s'il cède son portefeuille, au tarif des cessions de fonds de commerce, et non au tarif des cessions de droits mobiliers (Cass. I8 Oct. I933, R.E. I934, N° I0, I38).

Le droit sur les ventes de fonds de commerce est un droit de mutation

Le droit institué par la loi du 28 Février I872 est un droit de mutation, c'est-à-dire un droit exigible, qu'il y ait ou qu'il n'y ait pas convention rédigée pour constater la cession. Il atteint toutes les cessions proprement dites, qu'elles portent sur tout ou partie de la propriété, à l'exclusion des mutations de jouissance (baux, gérances, etc.)

C'est ce qu'exprime nettement l'article 7 de la loi de I872, en spécifiant que les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle, sont soumises aux droits d'enregistrement. A défaut d'acte, une déclaration de mutation doit être faite au bureau de l'enregistrement et les droits

Source : BIU Cujas

sont perçus à ce moment. L'article 8 de la loi de I872 précise, en effet, qu'à défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatoires, faites au bureau de la situation du fonds de commerce ou de clientèle, dans les trois mois de l'entrée en possession.

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

Le tarif des droits

Le tarif des droits qui frappent les ventes de fonds de commerce ou de clientèle est actuellement de 6 %, sauf en ce qui concerne les marchandises neuves faisant partie du fonds, qui sont taxées à un droit de 2 %, à la double condition que, dans l'acte, elles fassent l'objet:

1) - d'un prix particulier, distinct de celui des autres éléments;

2) - d'une désignation, article par article.

C'est à la suite de relèvements successifs et de modifications, que le droit qui, aux termes de la loi du 28 Février I872 n'était que de 2 % (2,50 avec les décimes) est parvenu, après un trajet assez sinueux, à ce taux de 6 %. La loi du 25 Juin I920 (art. 24) le porta à 5 %, sans décimes. Celle du 22 Mars I924 (art. 3) y ajouta le double décime, ce qui portait le droit à 6 %.

L'article 46 de la loi du I3 Juillet I925 le fixa à 5,50 % en principal (6,60 avec le double décime). Enfin, l'article 30 de la loi du 4 Avril I926, au moment de la crise financière, l'éleva à 9 % ; c'était un taux beaucoup trop élevé, que l'article Ier de la loi du 3I Juillet I929 ramena à 8 %, ce qui constituait une première réduction, par rapport à I926.

Sur ces entrefaites, intervint une loi du 23 décembre I933, aux termes de laquelle tous les dégrèvements et allégements fiscaux remontant aux cinq dernières années, devaient être diminués de 50 %. Comme le droit, en I929, avait été abaisse de 9 % à 8 %, la réduction de moitié de ce dégrèvement ramenait le droit à 8,50 %; c'était un droit encore beaucoup trop rigoureux. Aussi, le décret-loi du 28 Août I935, en vue de tenter de ranimer les transactions et de lutter contre la hausse des prix, en même temps qu'il réduisait les droits sur les ventes d'immeubles de I3,50 à 8 %, réduisait les droits sur les ventes de fonds de commerce, de 8,50 à 6 %. Toutefois, cette réduction, qui était destinée à faire face à des difficultés temporaires, dues à la crise, n'était accordée qu'à titre provisoire, jusqu'à la fin de

Source : BIU Cujas

l'année. Elle a été prolongée une première fois, par la loi du mois de mars I936, jusqu'à la fin de l'année I936, et elle vient de l'être une seconde fois, par la loi de réforme fiscale du 3I Décembre I936, jusqu'au 3I Décembre I937.

Inconvénients des incessantes modifications de tarifs

Il n'est pas inutile de signaler l'importance et les inconvénients de ces incessantes modifications de tarifs. Non seulement, elles compliquent les choses pour les particuliers, qui veulent acheter ou vendre un fonds de commerce ou un immeuble, elles ont d'autre part, une conséquence assez curieuse, qui est de modifier parfois le côté pratique des questions fiscales; elles peuvent, le cas échéant, renverser complètement les positions respectives des parties et du fisc. Reprenons l'exemple de tout à l'heure, où il s'agissait d'un représentant de commerce, qui avait cédé son portefeuille. Après avoir été d'abord taxé pour une cession de droits mobiliers, il avait fait l'objet d'une contrainte pour un supplément de droits, au titre de cession de fonds de commerce. En effet, la régie avait intérêt à ce moment-là, à taxer pour vente de fonds, tandis qu'en sens contraire, le représentant avait avantage à plaider qu'il était en présence d'une simple cession de droits mobiliers - la cession de fonds de commerce était alors taxée à 8 %, et celle de droits mobiliers, à 6,60 %, seulement.

A l'heure actuelle, les intérêts sont complètement retournés, étant donné que la cession de droits mobiliers est taxée à 7 %, la cession de fonds de commerce ne l'étant qu'à 6 %.

Voici un autre exemple, emprunté à une jurisprudence récente. A propos de la cession d'une concession de distribution d'énergie électrique, le tribunal de Limoges a jugé, le I2 Mars I932,(R.E. I934, N° I0028) qu'une cession de l'espèce, constitue une vente de fonds de commerce: Solution discutable, car la jurisprudence a toujours considéré qu'une concession de cette nature, concession de distribution d'énergie, ou d'eau, ou de gaz, etc. n'est pas autre chose qu'un marché de travaux publics, dont le prix, au lieu d'être constitué par le versement d'une certaine somme, est fourni sous forme de reconnaissance au concessionnaire, du droit d'exploiter, moyennant redevance des usagers. Si la concession est un marché de travaux publics, l'opération par laquelle on la cède à un tiers, constitue, non pas une cession de fonds de commerce, mais une cession de marché, d'autant qu'il est à remarquer que l'ouvrage lui-même ne cesse pas, quelle que soit la

Source : BIU Cujas

transmission qui s'effectue entre le concessionnaire et la personne à laquelle elle cède le bénéfice de son marché, d'être la propriété de l'autorité concédante.

Si la régie a soutenu si énergiquement la thèse qui a été sanctionnée par le tribunal de Limoges, c'est qu'à ce moment, le droit sur les ventes de fonds de commerce était de 9 %, tandis que le droit sur les ventes mobilières, y compris les ventes de droits incorporels, par conséquent les cessions de marchés, n'était que de 6,60%. Mais, actuellement, la situation est tout à fait différente; c'est le concessionnaire, qui aurait intérêt à soutenir que l'opération qu'il a faite est une vente de fonds de commerce, taxable à 6 %, et non pas une cession de droits mobiliers, passible du tarif de 7 %.

Assiette du droit

Le droit de 6 % frappe:

1) - Le prix de l'achalandage cédé, y compris tous les éléments non spécialement taxés à un droit différent (enseigne, nom, titre, procédés de fabrication, marque et brevet) Cass. I2 Juillet I899).

2) - Le prix de la clientèle,

3) - Le prix de tous les objets mobiliers, tels que le matériel, les machines, les outils, les approvisionnements, combustibles, fourrages, etc, et toutes les marchandises autres que les marchandises neuves;

4) - Le prix du droit au bail des locaux où le commerce est exercé, et cela, indépendamment du droit dû pour la cession de bail proprement dite, sur les loyers restant à courir. C'est ce prix du droit au bail, que l'on appelle en langage courant: l'indemnité de départ ou le pas de porte.

Très souvent, l'exploitant du fonds de commerce ne cède son droit au bail pour les années restant à courir, à l'acquéreur du fonds de commerce, que moyennant une indemnité plus ou moins importante; c'est cette indemnité de pas de porte qui est englobée dans le prix de vente du fonds de commerce et qui est atteinte, en conséquence, par le droit de 6 %, sans préjudice de l'application des droits d'enregistrement sur les années de bail encore à courir, qui frappent les loyers que l'acquéreur a à payer dans la suite. Comme le régime fiscal du pas de porte donne lieu à des confusions fréquentes, c'est un point sur lequel on reviendra un peu plus loin, dans un paragraphe spécial.

Les créances cédées avec le fonds sont

Rappelons enfin que les créances qui se rattachent à un fonds de commerce ou de clientèle ne sont jamais comprises dans les éléments du fonds. Si donc

Source : BIU Cujas

taxées à part.

le vendeur cède à l'acquéreur les créances à recouvrer sur des clients, qui ne sont pas encore acquittées, cette cession constitue une opération indépendante, taxée à son tarif propre de I,50 % de la valeur nominale des créances, tandis que la vente du fonds de commerce supporte le droit de 6 %.

Le droit réduit sur les marchandises neuves

Le droit de 6 % est réduit à 2 % pour les marchandises neuves. En sens inverse, il supporte une surtaxe au profit de la Ville de Paris seule, lorsque le prix de vente dépasse un certain chiffre. Avant le décret-loi du 28 Août I935, il y avait également des surtaxes perçues au profit de l'Etat.

Le droit réduit sur les marchandises neuves avait été fixé à l'origine, par la loi du 22 Février I872 (art. 7) à 0,50 %, soit 0,625 avec les décimes; il fut porté à I,50 % sans décimes, par l'article 24 de la loi du 23 Juin I920, et élevé ensuite à I,50 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 mars I924.

A ce moment, l'administration se préoccupait beaucoup d'une fraude dont elle était fréquemment victime, et qui consistait à majorer dans la ventilation du prix, la portion afférente aux marchandises neuves, afin de bénéficier, dans la plus large mesure, du tarif réduit, en minorant d'autant la valeur attribuée aux éléments soumis au droit principal, alors de 8 %.

La loi du 4 Avril I926, (art.30), qui élevait le tarif du droit principal à 9 % vint donc décider qu'il n'y aurait plus de tarif spécial pour les marchandises neuves et qu'elles seraient soumises au même droit de 9 % que les autres éléments du fonds.

La fraude était désormais rendue impossible, du fait de cette unification, quelle que fût la façon dont on répartit le prix total du fonds entre ses différents éléments, marchandises neuves, ou indemnité de pas de porte, ou matériel, etc., puisque tous ces éléments étaient taxés au même tarif de 9 %. Seulement, cette fraude fut remplacée par un autre procédé, que l'énormité du tarif ne pouvait pas manquer de provoquer. On sous-estima, dans les contrats, le prix des marchandises cédées, qui était complété de la main à la main; ou bien on recourut à des combinaisons qui laissaient supposer que la vente du fonds de commerce avait eu lieu sans cession de marchandises, celles-ci étant vendues verbalement au successeur, et aucune déclaration n'étant passée.

Théoriquement, cette déclaration aurait dû être faite, car si les ventes ordinaires de meubles ne comportent pas de déclaration, étant frappées d'un

Source : BIU Cujas

droit d'acte et non d'un droit de mutation, il n'en est pas de même des cessions de marchandises neuves faisant partie de la vente d'un fonds de commerce; si l'opération n'est pas constatée par un acte, elle doit faire l'objet, dans tous ses éléments, d'une déclaration.

Seulement, il était très difficile, sinon impossible, la plupart du temps, à l'Administration de prouver que la cession de marchandises avait été comprise effectivement dans la vente du fonds de commerce, et qu'elles n'avaient pas été aliénées à des tiers. Aussi, l'article 27 de la loi du 30 décembre I928 revint-il à l'ancienne distinction, en ramenantà 2 % sans décimes le taux du droit applicable au prix des marchandises neuves, pourvu que fussent remplies les conditions sur lesquelles on reviendra plus loin.

On en était là, lorsqu'intervint la loi du 23 décembre I933, qui embrouilla les choses; elle décidait que tous les dégrèvements fiscaux intervenus depuis quelques années, seraient réduits de moitié. Comme on avait abaissé les droits sur les marchandises neuves de 9 % à 2 %, la loi du 23 Décembre I933 obligeait à les relever à 5,50 %. C'était là un droit trop élevé si l'on voulait faire bénéficier les marchandises neuves d'un tarif de faveur, trop faible si on voulait faire disparaître, ou rendre inoffensives, les différences de taux pour les différents éléments du fonds.

Finalement, le décret du 20 Juillet I935, dans son article 5, rétablit le taux à ce qu'il était lors de la précédente réduction, c'est-à-dire le taux de 2 %.

Conditions d'application du tarif spécial pour les marchandises neuves

Le tarif spécial pour les marchandises neuves suppose , d'ailleurs, pour son application, les deux conditions suivantes, fixées par la loi d'enregistrement elle-même.

Il faut d'abord qu'il y ait, pour ces marchandises, stipulation d'un prix particulier. Si, par exemple, un fonds de commerce vendu 700.000 francs comprend des marchandises neuves, il faudra qu'il soit énoncé que les marchandises soient vendues I00.000 ou 200.000 francs et les autres éléments du fonds 600.000 ou 500.000 francs.

Il faut, en second lieu, que ces marchandises fassent l'objet dans le contrat (ou la déclaration , si la mutation est verbale, car nous sommes ici en présence, non pas d'un droit d'acte, mais d'un droit de mutation), d'une estimation, article par article.

Les deux conditions auxquelles est subordonné

Source : BIU Cujas

le bénéfice du tarif de faveur doivent être remplies sumultanément; le défaut de l'une d'elles entraînant l'application du tarif plein à l'intégralité du prix stipulé. En fait, d'ailleurs, l'Administration estime que le voeu de la loi est suffisamment rempli quand les marchandises sont évaluées, non pas individuellement, comme semblerait l'indiquer le texte de la loi, mais par catégories, ou même, quand l'évaluation ayant eu lieu dans un acte contemporain, mais distinct de l'acte de cession lui-même, cet acte de cession s'y réfère expressément.

Si l'entrée en jouissance de l'acquéreur du fonds de commerce n'est pas immédiate et que l'estimation et l'inventaire des marchandises neuves ne doivent ou ne puissent être faits qu'au moment de cette prise de possession, les parties doivent prévoir dans l'acte qu'un inventaire sera dressé à ce moment-là. Dans ce cas, l'administration demande aux parties une évaluation provisoire et en gros des marchandises. Sur cette évaluation, comme les conditions nécessaires pour bénéficier du tarif réduit ne sont pas encore remplies, elle taxe au droit plein de 6 %, comme pour les autres éléments du fonds. Puis, lorsque l'acte contenant évaluation exacte et inventaire détaillé des marchandises sera enregistré, la perception primitive sera révisée quant à sa base d'évaluation et quant à son tarif, le droit de 2 % étant alors appliqué.

En principe, le complément de droits à récupérer à ce moment, s'il y a lieu, devrait être calculé au taux du tarif qui était en vigueur à l'époque où l'acte a été enregistré; cependant, dans certains cas, et notamment lorsque le droit a été abaissé de 9 % à 2 % par la loi de I928, l'Administration, par mesure bienveillante, a admis que, seul, le droit en vigueur au moment de la rédaction de l'inventaire serait perçu, à l'exclusion du droit en vigueur au moment de l'enregistrement de l'acte primitif (solut. du 20 Novembre I928). En aucun cas, la stipulation d'un prix spécial pour les marchandises , en vue de la perception du droit de 2 % , ne saurait être suppléée par une simple évaluation sans force obligatoire pour les parties et faite uniquement en vue de la perception des droits d'enregistrement. (1)

---

1) Il arrive que, dans un bail qui impose, outre le prix du loyer, certaines charges au locataire, on mentionne que le montant des charges qui s'ajoute au montant du loyer est évalué, pour l'enregistrement seulement, à la somme de....Il ne saurait en être de même ici, il faut, non pas une simple évaluation.....

Source : BIU Cujas

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

On peut encore ajouter deux conditions en ce qui concerne l'application du droit réduit.

Il faut d'abord que la vente de marchandises neuves fasse partie d'une vente, proprement dite , de fonds de commerce ; le tarif réduit ne serait pas applicable à la cession à titre onéreux de marchandises faisant partie d'un fonds de commerce qui serait non pas vendu, mais donné. (Voir R.E. I935, art. I0.388, Trib. de St. Omer, I8 Janvier I935)

Il faut également, la chose va d'ailleurs de soi, que la vente de marchandises neuves soit immédiatement et directement comprise dans la vente du fonds de commerce (Cass. Req. 28 Novembre I933, R.E. N° I0.I3I). Ainsi jugé dans l'espèce suivante; Il y avait eu vente ferme de marchandises, à concurrence de leur consistance, telle qu'elle ressortait de l'inventaire établi au jour de la conclusion du marché; d'autre part, l'acquéreur avait le droit d'acheter ou de ne pas acheter le supplément éventuel de marchandises qui apparaîtrait, lorsqu'on établirait un nouvel inventaire au jour de la prise de possession.

La Cour de Cassation a estimé que, du moment que l'acquéreur jouissait, pour le surplus des marchandises, d'une simple option, la vente, quant à ce surplus, ne serait parfaite et définitive que lorsqu'il aurait exercé son option, qu'elle serait, par conséquent, postérieure à la vente du fonds de commerce, donc, indépendante de cette vente, et qu'elle devait être taxée à son droit propre comme vente de meubles.

Cependant, lorsqu'un fonds de commerce fait l'objet d'un apport pur et simple en société, et qu'aussitôt après, ou dans un délai rapproché, l'apporteur vend à la société des marchandises neuves dépendant de ce fonds, il a été admis que cette dernière opération est soumise aux dispositions de la loi de I872, à titre de mutation d'un élément du fonds de

---

(suite de la note (1) page I04)
destinée au fisc, mais une estimation précise, qui concorde avec la valeur effective du prix que l'acquéreur aura à payer.

Source : BIU Cujas

commerce. A défaut d'acte, une déclaration est obligatoire.

Il en est de même lorsque, sans être portée à l'acte de vente du fonds de commerce, la cession de marchandises est concomitante à la vente , ou tellement rapprochée de cette vente, qu'elle fait en réalité une seule et même opération (Ribérac, I2 décembre I9I2; Bordeaux, 2 Juin I9I3; Lyon, I2 Février I9I4.

Ces décisions semblent, du reste, plus ou moins en contradiction avec l'arrêt de Cassation rapporté plus haut, du 28 Novembre I933. (1)

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

Il arrive que les parties, soit par ignorance, soit, le plus souvent, pour économiser les droits, ne comprennent dans l'acte que la cession du fonds lui-même et que les marchandises soient cédées verbalement à l'acquéreur du fonds, de telle façon que, jusqu'à la réforme fiscale actuelle, cette vente de marchandises n'était atteinte que par la taxe sur le chiffre d'affaires, à laquelle elle échappe même maintenant.

En vertu du droit qui appartient au fisc de rétablir les véritables conventions des parties, c'est à la régie, en pareil cas, à réclamer le droit d'enregistrement (avec remboursement corrélatif de la taxe sur le chiffre d'affaires).

Les surtaxes.

On a dit plus haut, que le tarif de 6 % s'augmente actuellement d'une surtaxe au profit de la Ville de Paris, pour les fonds de commerce parisiens et que, jusqu'à ces derniers temps, il se complétait également de surtaxes au profit de l'Etat, dont il convient de dire un mot, à titre rétrospectif.

---

1) - Rappelons ici que, par suite des changements de tarifs, tant en ce qui concerne les mutations de fonds de commerce que les ventes de meubles, la même thèse, qui était favorable à la régie, peut lui devenir défavorable, ou inversement. Actuellement, les redevables ont intérêt, toutes les fois qu'ils le peuvent, à rattacher les ventes de marchandises à la vente du fonds de commerce, puisqu'elles seront alors taxées à 2 %, tandis que, si ces ventes de marchandises étaient considérées comme indépendantes de la mutation du fonds, elles subiraient le droit habituel des ventes de meubles, qui est de 7 %.

Source : BIU Cujas

Jusqu'au décret loi du 28 Août 1935, qui en a suspendu l'application à titre provisoire, lorsque la valeur du fonds de commerce dépassait 300.000 francs, la cession donnait ouverture au profit de l'Etat, aux termes de l'article 42 de la loi du 13 Juillet 1925, à une surtaxe, dont le taux était de 1,20 % décimes compris, sur la fraction de la valeur allant de 200.000 à 500.000 francs, et de 2,40 % au-dessus de ce chiffre, lorsque la valeur du fonds dépasse 500.000 francs.

Ces surtaxes étaient perçues dans les mêmes conditions que le droit principal, qui était alors de 8 %, mais la valeur qui leur servait de base, ne comprenait que la partie du prix applicable au fonds proprement dit, c'est-à-dire aux éléments incorporels, au matériel, à l'achalandage, au droit au bail, etc, à l'exclusion du prix des marchandises neuves, cédées avec le fonds, à moins que, les conditions mises à la perception du droit réduit pour ces marchandises, n'aient pas été remplies, auquel cas, la surtaxe , de même que le droit plein, s'appliquait à la totalité du prix.

Les surtaxes ne s'appliquaient pas aux ventes après faillite, aux ventes sur licitation de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, aux ventes de biens de successions bénéficiaires ou vacantes, aux ventes de biens dotaux; et l'administration avait étendu le bénéfice de cette exemption à la cession de fonds de commerce, dépendants d'une liquidation judiciaire, bien qu'il ne s'agisse pas, en l'espèce, d'une faillite proprement dite, à la condition que l'adjudication eût lieu dans les formes prévues par l'article 486 du Code de commerce, après autorisation du juge-commissaire.

Ce qui subsiste des anciennes surtaxes, c'est d'abord, au profit de la Ville de Paris, en vertu de la loi du 31 décembre 1900 (art. 10) qui a autorisé la Ville de Paris à percevoir, en remplacement des droits d'octroi supprimés sur boissons hygiéniques, un certain nombre de taxes de remplacement, une taxe additionnelle au droit d'enregistrement sur la cession des fonds de commerce situés à Paris; cette taxe est assise par les agents de l'enregistrement, d'après les mêmes règles, et sur les mêmes bases que le droit d'enregistrement lui-même; son taux est actuellement de 1,25 % de la portion du prix autre que celle qui est applicable aux marchandises neuves, et de 0,32 % en ce qui concerne les marchandises neuves, toujours à la condition que ces marchandises soient estimées et qu'elles fassent l'objet d'un prix spécial suivant

Source : BIU Cujas

les règles ci-dessus indiquées pour l'impôt d'Etat. (Cod. art. 648).

Ce qui subsiste en second lieu comme surtaxe, -mais cette surtaxe, il importe de le remarquer, n'est pas spéciale aux mutations de fonds de commerce et s'appliqué également aux ventes d'immeubles , - c'est la taxe à la première mutation, qui frappe une fois pour toutes, la première mutation d'un immeuble ou d'un fonds, intervenue depuis le mois d'Août I926.

Cette taxe, après avoir été, à l'origine, de 7 %, a été réduite à 3 %, qui est son taux actuel. (Cod. art. 74I).

On a parlé précédemment, à propos des ventes publiques de marchandises, d'un tarif réduit de I % (Cod art. 462), qui s'applique en vertu de l'article I2 de la loi du 24 Mais I834, aux ventes de marchandises ou de meubles dépendant d'un fonds de commerce vendu après faillite, ou après liquidation judiciaire. Pour éviter toute confusion sur ce point, il importe de rappeler que ce tarif spécial s'applique aux marchandises vendues après faillite ou liquidation judiciaire, séparément ou indépendamment du fonds de commerce lui-même.

Si, au lieu d'être vendues séparément du fonds de commerce, ces marchandises sont cédées en bloc avec le fonds, ce sont les droits ordinaires qui sont dûs pour le tout. (Cass. civ. 8 mars 1927).

Vente d'un fonds de commerce sous condition résolutoire.

Il arrive parfois qu'une vente de fonds de commerce est effectuée avec garantie d'un certain chiffre d'affaires pendant les premiers temps d'exploitation du fonds cédé, étant convenu que, si ce chiffre n'est pas atteint, une réduction de prix sera consentie sur le prix convenu. Si on analyse cette disposition, on voit qu'elle contient une condition résolutoire à l'égard de la fraction du prix éventuellement susceptible de réduction; or, on a vu, en étudiant la théorie des conditions, que le contrat affecté d'une condition résolutoire, donne au moment de l'enregistrement, ouverture au droit, exactement comme s'il n'était pas conditionnel; par ailleurs, la portion du droit correspondant à la réduction de prix ne peut pas, le cas échéant, être restitué, parce que, comme on l'a vu, l'article unique de la loi du I8 Janvier I9I2, relatif aux restitutions de droits, prohibe toutes les restitutions afférentes à des actes révoqués ou résolus, par application de l'article II83 du Code civil, c'est-à-dire par suite de l'accomplissement d'une condition résolutoire expresse, ce qui est précisément le cas, puisque l'obligation à paiement d'une certaine somme se trouve partiellement résolue par la

Source : BIU Cujas

réalisation de cette condition que le chiffre d'affaires prévu n'a pas été atteint.

D'autre part, lorsqu'à défaut de paiement du prix pour cause de gestion défectueuse du cessionnaire, susceptible de mettre en péril le gage que constitue le fonds pour le cédant qui n'a pas encaissé son prix, celui-ci reprend amiablement le fonds qu'il avait cédé, il s'opère une véritable rétrocession, taxable dans les mêmes conditions qu'avait été taxée la cession primitive. Bien qu'en fait, cette reprise annule précisément la cession effectuée, le droit sera perçu, soit sur le prix stipulé, soit, à défaut de stipulation d'un prix, lors de la reprise, ou encore, si le prix est insuffisant, sur la valeur du fonds au moment de la rétrocession.

L'acte constatant la reprise doit donc être enregistré, sinon une déclaration de mutation verbale doit être souscrite, comme pour la cession originaire; c'est l'application de la règle générale exposée plus haut, en vertu de laquelle la résolution, non seulement n'emporte pas restitution du droit perçu sur l'acte résolu, mais encore entraîne perception du droit propre sur l'acte de résolution qui est taxé, comme emportant une mutation en sens inverse de celle qu'avait réalisée l'acte primitif.

Assiette des droits

Tous les droits que l'on vient d'examiner sont normalement à la charge du preneur; ils sont calculés sur la totalité du prix principal et des charges imposées à celui-ci, si ces charges sont celles qui, normalement, devraient incomber au vendeur.

Lorsque l'acte de vente d'un fonds de commerce impose à l'acquéreur le paiement, en sus de son prix, des frais, droits et honoraires de l'acte, ainsi que le remboursement au vendeur de la taxe à la première mutation, acquittée par anticipation par ce dernier, il n'y a pas lieu d'ajouter au prix de vente, pour la perception des droits et pour l'application de la taxe exceptionnelle elle-même, les droits d'enregistrement exigibles sur l'acte de cession et la taxe versée par anticipation par le vendeur.

En ce qui concerne les frais et honoraires, il faut distinguer, suivant un principe qui va de soi, entre ceux qui sont légalement à la charge du vendeur et que l'acquéreur lui rembourse, et ceux qui sont légalement à la charge de l'acquéreur; les premiers seuls doivent être ajoutés au prix pour la perception du droit de vente et de la taxe exceptionnelle. (Rép. à quest. ecrite, N° 8294, J.O du 4 Nov.1927, Sénat, p. I057 et I058). Si, en effet, l'acquéreur prend à sa charge certains frais qui, normalement

Source : BIU Cujas

devraient incomber au vendeur, ces déboursés représentent pour lui un véritable supplément de prix.

Il est à noter que, de même que pour les ventes d'immeubles, les droits sont perçus sur le prix déclaré ou exprimé dans l'acte où sur la valeur vénale quand elle est supérieure à ce prix. L'Administration a le droit de recourir à l'expertise pour évaluer cette valeur en cas de désaccord avec les parties. Le fait qu'un fonds de commerce a été payé un certain prix n'implique donc pas nécessairement que le droit sera calculé sur ce prix, il sera calculé sur une somme supérieure, si l'Administration, appuyée au besoin par l'expertise, estime qu'en réalité, le prix est inférieur à la valeur qu'avait réellement le fonds.

Les dissimulations.

D'autre part, les dissimulations de prix sont réprimées sévèrement. La loi du 27 Février I9I2 (art. 7) déclare nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler tout ou partie du prix d'une vente d'immeuble ou d'une cession de fonds de commerce . (Cod. art. I8I).

Nous nous bornons à signaler ces points, que nous retrouverons à propos des ventes d'immeubles, auxquelles s'appliquent les mêmes dispositions.

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

Avant la réduction des droits du décret du 28 Août I935 le calcul s'établissait de la façon suivante:

Droit de 8 % sur 600.000 frs, soit.....	48.000 f
Surtaxe de I,30 % sur les sommes comprises entre 300.000 et 500.000 Frs, soit.....	2.400 "
Surtaxe de 2,40 % sur la portion du prix entre 500.000 et 600.000 Frs, soit.....	2.400 "
La taxe de la Ville de Paris, de 1 f.25% sur 600.000 frs, soit	7.500 "
Au total	60.300 "

Avec le droit actuel, la réduction est sensible: l'impôt, cependant, ne cesse pas d'être lourd.

Le droit de 6 % sur 600.000 francs, soit:	36.000 f
La taxe de la Ville de Paris, de I,25 % sur 600.000 francs, soit:	7.500 "
Au total:	43.500 "

A ces droits, il faudrait ajouter encore la taxe à la première mutation, en admettant que le fonds n'ait pas encore fait l'objet d'une vente depuis le mois d'août I936, soit un droit supplémentaire de 3 %

Source : BIU Cujas

à percevoir sur 600.000 francs.

La taxation était vraiment exorbitante, lorsque par exemple, à la fin de 1926, le droit était de 9 % sur le total, sans tarif de faveur pour les marchandises, et que la taxe à la première mutation atteignait 7 %.

Procédés usités pour échapper à la taxation.

Pour éviter une semblable taxation, encore lourde aujourd'hui et presqu'intolérable il y a quelques années, le moyen radical est de ne pas faire de ventes de fonds de commerce, sauf à imaginer, le cas échéant, des procédés susceptibles de produire des effets équivalents, pratiquement à ceux d'une cession effective. Les redevables n'ont pas manqué d'y recourir.

Ils ont fait usage de deux procédés, dont le premier, depuis la loi du 30 décembre 1928, n'est d'ailleurs plus guère pratiqué, mais dont le second est encore, à l'heure actuelle, largement utilisé.

Formation d'une société de complaisance

Le premier consistait à abriter, en quelque sorte, la cession du fonds de commerce, derrière une société de complaisance, à laquelle il en était fait apport, ce qui permettait, au lieu de vendre le fonds de commerce lui-même et de supporter les droits au tarif que l'on vient d'indiquer, de céder simplement les parts sociales reçues en représentation de l'apport, et de ne supporter ainsi que les droits beaucoup moins élevés afférents à la cession de ces parts qui suivant les cas, et la nature de la société, étaient constituées par des actions d'apport ou par des parts d'intérêt. Soit un fonds de commerce de 600.000 francs environ que Primus voudrait vendre à Secundus. Primus - Secundus vont, par exemple, fonder avec un ou deux comparses(1) une société à responsabilité limitée de la loi du 22 Mars 1925. Cette société va être constituée au capital de 650.000francs. Primus, vendeur, fera apport à la société du fonds de commerce ; Secundus mettra dans l'affaire 30.000 francs, et les autres associés, 20.000 francs. Primus recevra 12 treizièmes des parts sociales, Secundus et les autres associés se partageront le dernier treizième. Puis, la société une fois constituée, Primus vendra ses parts sociales à Secundus, qui deviendra ainsi, en fait, maître du fonds; les comparses reprendront leur mise, et on laissera la société s'éteindre sans procéder à aucune liquidation officielle, puisqu'elle est dissoute en fait

---

(1) - Pourquoi faire intervenir quelques comparses, lorsqu'il paraît plus simple que la société n'existât qu'entre Primus et Secundus, puisqu'une société à responsabilité limitée peut être fondée par deux personnes seulement? C'est que la régie pourrait être amenée à constater que la cession de parts de Primus

.....

Source : BIU Cujas

par la subsistance d'un seul associé; les choses en resteront là, et la régie n'en entendra plus parler.

Quels sont les frais de l'opération et les droits à payer? La société peut être constituée par acte sous seing privé; il n'y a donc à tenir compte que des frais peu élevés de publicité et de signification. Les droits à supporter consisteront dans le droit d'apport de 3 % sur le capital social de 650 000 francs, soit I9.500 francs, et, dans le droit de cession des parts d'intérêt, sur 600.000 francs, droit qui est actuellement de I,25 %, qui était autrefois de I,08 %, soit 7.500 francs.

Le total des droits à payer sera donc de 27.000 francs, outre les frais minimes de constitution de la société, au lieu des quelques 63.300 francs qu'il fallait débourser pour la vente d'un fonds de commerce de 600.000 francs, avant I935, ou de quelques 43.500 francs, qu'il faudrait payer actuellement (1).

Ce système ingénieux a perdu son caractère pratique, depuis que la loi du 30 décembre I928 (art. 24), précisément en vue d'empêcher les combinaisons qu'on vient de signaler, a introduit une présomption légale non susceptible de preuve contraire, en vertu de laquelle, dans les deux premières années qui suivent la constitution de la société, les cessions d'actions d'apports ou de parts d'intérêts, reçues en représentation d'apports, seront considérées, non pas comme réalisant un transfert de droits mobiliers, mais comme

---

suite Note I, page III

à Secundus met fin à la société, qui se trouve réduite à un seul associé, et qu'elle réclamât les droits sur la mutation du fonds en nature, la cession, ne pouvant plus être une cession de droits sociaux, puisqu'il n'y a plus de société du tout, celle-ci étant réduite à un seul associé qui possède la totalité des droits. La présence de comparses évite ce risque.

(1) - Le même procédé, servait aussi pour les mutations d'immeubles, en vue d'échapper au droit des mutations immobilières, qui était alors de I2 %. En pareil cas, au droit d'apport de 3 % venait s'ajouter le droit de transcription de 2,40 % sur la valeur de l'immeuble apporté, plus le droit sur la cession de parts, ce qui ne représentait qu'un total très inférieur au montant des droits de mutation!

Source : BIU Cujas

équivalant à la transmission en nature des biens apportés. Si, par exemple, les parts d'intérêt ou les actions d'apport représentent des immeubles, les droits seront perçus, non sur la cession de parts ou d'actions, mais sur la mutation des immeubles eux-mêmes, à un tarif qui était autrefois de I2 % et qui est aujourd'hui de 8 %.

Si l'apport est constitué, non pas par un immeuble, mais par un fonds de commerce, la cession de parts ou d'actions d'apports sera réputée s'appliquer au fonds de commerce en nature et elle sera taxée au tarif de 6 % du droit de mutation sur les fonds de commerce. Par conséquent, la combinaison utilisée jusque là n'offre plus aucun avantage; bien au contraire, elle augmente simplement les charges du montant des droits et frais afférents à la constitution de la société. Pour qu'il en fût autrement, il faudrait qu'elle s'accompagnât de compromis ou de conventions clandestines, permettant de différer la cession pendant au moins deux ans et un jour.

Ce système n'étant plus pratique, les redevables se sont rabattus sur un autre système, en utilisant le contrat de gérance.

L'emploi du contrat de gérance. Modalités du contrat de gérance.

Le contrat de gérance ne constitue pas par lui-même un type de contrat dénommé; c'est une convention qui peut revêtir des modalités juridiques diverses. Le contrat de gérance se ramènera quelquefois à un simple louage de services, lorsque, par exemple, le propriétaire du fonds de commerce le fait exploiter pour son propre compte par un de ses préposés, qu'il rétribue lui-même, et qui est à ses ordres.

Dans d'autres cas, on sera en présence d'un mandat; ce sera le cas, lorsque le propriétaire du fonds y installe une personne qui l'exploitera en toute liberté, moyennant une rétribution fixée d'une façon ou d'une autre, (car le mandat salarié est prévu par la loi) mais à charge de rendre compte à son commettant des résultats de l'exploitation, résultats qui appartiendront à celui-ci.

Enfin, le contrat de gérance peut consister en un louage de choses lorsque, comme c'est le cas le plus fréquent, le propriétaire du fonds de commerce loue à une autre personne le droit de l'exploiter, moyennant une certaine redevance ou loyer.

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

---

(1) - On laissera ici de côté les questions de

Reproduction interdite
Source : BIU Cujas

Dans ce cas, les droits perçus seront:

1) - le droit de bail, qui est actuellement de 0.80 % (qui était autrefois de o,72 %), calculé sur le montant additionné de tous les loyers afférents à lé durée du bail.

Soit un bail de dix ans, à I0.000 frs. par an: le droit de 0,80 % sera liquidé sur I00.000 francs.

2) - Si, comme il est d'habitude, la concession du droit d'exploiter s'accompagne de la vente des marchandises au preneur, le droit exigible sur cette vente (7 % en principe), avec ceci de particulier que, comme il s'agira, la plupart du temps, d'une vente commerciale, cette vente, si l'acte est enregistré, bénéficiera du régime des actes de commerce, c'est-à-dire sera provisoirement enregistrée au droit fixe de formalité de 22 fr. 50, qui sera le seul droit payé, s'il n'est pas fait ultérieurement usage de l'acte par acte subséquent ou en justice.

Aménagement du contrat pour dissimuler une vente

Réduite à ces termes, la convention ne satisfait pas encore à l'intention des parties, qui est de réaliser, en esquivant une partie de l'impôt, l'équivalent d'une vente de fonds.

Le propriétaire du fonds pourra se décharger ainsi, sur autrui, du souci de l'exploitation, mais il ne touche pas le capital, et sa responsabilité, en tant que propriétaire, reste engagée. Aussi, la location sera-t-elle généralement accompagnée d'une promesse de vente, c'est-à-dire d'une clause par laquelle le commettant s'engage à vendre le fonds de commerce au preneur pour un prix déterminé, 500.000 francs, par exemple, si, pendant un certain délai, ou tant qu'il conservera l'exploitation du fonds, celui-ci déclare vouloir se porter acquéreur à ce prix. Un tel contrat, s'il est sincère, est parfaitement correct au regard de la loi civile et de la loi fiscale. Au regard de la loi civile, il n'y a pas encore de vente, puisque celle-ci suppose la rencontre des consentements des deux parties, alors que le preneur se réserve de profiter ou de ne pas profiter de l'offre qui lui est faite; il bénéficie d'une simple option, pour un certain temps; mais, le jour où le preneur aura levé l'option, les deux consentements se trouvant

---

suite de la note N° I, page II2

droit privé, que peuvent soulever ces différentes modalités du contrat, notamment la question des recours éventuels des fournisseurs et clients, qui ont traité avec le gérant, contre le propriétaire du fonds.

Source : BIU Cujas

réunis, la vente deviendra parfaite, et, de ce fait, les parties seront obligées de la faire enregistrer et de procéder aux formalités de publicité, que la loi du du I7 Mars I909, sur la vente des fonds de commerce a imposées dans l'intérêt des tiers, notamment dans l'intérêt des créanciers du cédant, pour lesquels s'ouvre un délai, durant lequel ils vont pouvoir faire opposition au paiement du prix.

Au point de vue de la loi fiscale: la location du fonds est immédiatement taxable au droit de bail (de 0,80 % actuellement, de o,72 % avant I934), mais le droit de vente n'est, évidemment, pas exigible, puisqu'il n'y a qu'offre de vente, et non encore vente parfaite. Le jour où,par la levée de l'option, le preneur deviendra acquéreur du fonds, la vente sera réalisée; les parties devront en faire la déclaration au bureau de l'enregistrement et payer les droits sur les ventes de fonds.

Cette combinaison ne répond pas encore pleinement au dessein des intéressés. D'abord, elle ne donne pas de certitude au cédant, l'offre de vente pouvant ne pas être acceptée par le preneur; d'autre part, si cette offre est ultérieurement acceptée, les droits devront alors être immédiatement acquittés; leur paiement aura donc été simplement ajourné. Enfin,le cédant n'entre pas immédiatement en possession du prix.

Il est vrai que les parties peuvent chercher à esquiver le paiement des droits, en dissimulant la réalisation de la vente; ils ne feront pas connaître au fisc que l'option a été levée . Seulement, dans ce cas, elles se mettent nettement en contravention avec la loi civile et avec la loi fiscale, ce qui n'est pas sans danger.

De là, un procédé plus complexe, dont l'usage s'est introduit. Le but à atteindre, est d'abord de lier le preneur par la promesse de vente et d'obliger, en somme, celui qui prend temporairement le fonds en qualité de locataire à se porter acquéreur; c'est, en second lieu, de procurer au cédant un capital immédiatement versé, et c'est enfin d'échapper au paiement des droits. Voilà bien des exigences, auxquelles l'ingéniosité des redevables a trouvé le moyen de pourvoir.

L'introduction d'une clause de garantie contre la dépréciation que pourrait faire éprouver au fonds une mauvaise gestion.

A cet effet, les redevables ont imaginé l'introduction d'une soi-disant clause de garantie contre la dépréciation qu'une mauvaise gestion pourrait faire éprouver à la valeur du fonds de commerce . (1)

---

(1) - C'est là un des procédés les plus courants. Mais, dans la pratique, les modalités peuvent varier plus ou moins, d'une opération à une autre .....

Source : BIU Cujas

D'autre part, le propriétaire du fonds, en le louant avec promesse de vente, stipule que pour fournir cette garantie, le preneur versera, avant la prise de possession, une somme importante, représentant une notable partie, sinon la plus grande partie, de la valeur du fonds.

En outre, il est entendu que cette somme, qui sera imputée sur le prix du fonds, si le locataire se porte acquéreur, restera acquise au bailleur, si le locataire ne lève pas l'option.

Caractère frauduleux de ces dispositions.

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

Il est vrai que, théoriquement, la levée de l'option, lorsque le locataire déclarera qu'il se porte acquéreur, entraînera le paiement des droits, qui n'aura été que différé, mais cette levée d'option pourra être dissimulée au fisc, et surtout il se peut que la situation traîne indéfiniment; le cédant qui a déjà reçu la plus grande partie du prix, ne pressera pas l'acquéreur pour l'obliger à lever son option. Celui-ci, à son tour, pourra rétrocéder la gérance à un tiers, dans les conditions où il l'a lui-même obtenue, de sorte que, toute une série de rétrocessions successives peut intervenir, sans que l'équivoque se dissipe.

Il appartient à la régie, grâce au droit de contrôle qu'elle possède, de rétablir, en pareil cas, le caractère exact du contrat. D'ailleurs, la jurisprudence, de son côté, d'après diverses décisions

---

(1) - suite de la note I, page II5
Quoi qu'il en soit, ces combinaisons sont toutes à peu près calquées sur le même type.

Source : BIU Cujas

récentes, tend à considérer une convention de ce genre comme illicite et contraire à l'ordre public, et comme entachée d'une nullité radicale, que le tribunal est tenu de prononcer, même d'office, parce qu'elle est destinée à tourner les prescriptions de la loi de 1909 sur la vente des fonds de commerce et qu'elle est également en contravention avec la loi du 27 Février 1912, qui déclare nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler une partie du prix d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle. (Paris, 24 octobre 1928, Trib. de Com. de la Seine, 30 mars 1928; Trib. de Comm. de Melun, 28 déc. 1927.D.H. 1928, Cahier 13, p.210 - Trib.de la Seine, 28 Avril 1934 - à rapprocher de Trib.de la Seine 3 décembre 1932 - R.E. 1935, art. 2297).

Voici à quelle espèce s'est appliqué le jugement du tribunal de la Seine du 28 Avril 1934: Il y avait eu un contrat de gérance ostensible, qui se trouvait doublé d'autres actes, destinés à rester secrets et dont l'administration de l'enregistrement avait pu avoir connaissance. De ces actes, il résultait que des promesses de vente et d'achat avaient été échangées entre les parties, que le loyer stipulé pour la location du fonds cesserait d'être versé au moment où l'ensemble des loyers déjà acquittés, par le preneur, représenterait le montant du prix de vente prévu. D'autre part, les prétendus gérants étaient entièrement substitués aux obligations et aux droits du bailleur, en ce qui concerne les impôts, les assurances, le loyer des locaux, etc.. Ils exerçaient la direction absolue, sans avoir à rendre compte à personne. De plus, ils avaient versé un cautionnement de garantie, non productif d'intérêts, et si considérable, qu'on ne pouvait y voir autre chose qu'un véritable acompte sur le prix. Enfin, le chiffre d'affaires, dont il était facile de connaître l'importance, était tout à fait disproportionné au montant des versements mensuels, qui étaient censés représenter le loyer du fonds. Ces versements étaient tellement plus élevés que ne l'aurait comporté le chiffre d'affaires mensuellement réalisé, que, très visiblement, ils étaient effectués, non pas simplement pour payer la gérance temporaire du fonds pendant la période de bail, mais pour en acquérir la pleine propriété. Aussi, la taxation a-t-elle été effectuée sur la base , non pas d'un contrat de gérance, mais d'une mutation d'un fonds de commerce,sans préjudice des pénalités pour dissimulation.

Il reste à dire quelques mots du nantissement du fonds de commerce, et à revenir rapidement sur la question de la cession du droit au bail, parce que

Source : BIU Cujas

cette question a prêté et prête encore à d'assez fréquentes confusions.

Le nantissement du fonds de commerce

La loi du I7 Mars I909 a organisé le nantissement des fonds de commerce, en y attachant un privilège pour le recouvrement des créances qu'il garantit Ce privilège fait l'objet d'une inscription au greffe du tribunal de commerce, inscription qui donne ouverture à un droit d'inscription, institué par l'article 34 de la dite loi.

Le taux de ce droit, qui était primitivement de 0,06 %, est actuellement de 0, 08% sur le capital de la créance du créancier gagiste (Cod.art.797) C'est le décret du I4 Mars I933, qui a relevé de 0,06 % à 0,08 % le tarif.

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

En cas de cession , avec prix non encore payé, le droit est liquidé sur la valeur des différents éléments du fonds, à l'exclusion du matériel immobilisé. (Cass. 20 Janvier I913). Il frappe le prix non payé ou la portion de ce prix restant due.

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

Le délai de conservation du privilège était fixé à 5 ans, par l'article 28 de la loi de I909; la loi du 29 avril I926 l'a porté à I0 ans. Cette prorogatio s'applique aux inscriptions qui étaient en cours lors du vote de la loi de I926, sans que, d'ailleurs, les inscriptions puissent avoir une durée de plus de dix ans à compter du jour où elles ont produit leur effet

La question de la cession du droit au bail

On a vu que la cession du droit au bail d'un fonds de commerce, qu'elle soit effectuée seule, ou en même temps que la cession d'autres éléments du fonds, est considérée comme constituant une vente de fonds de commerce et frappée, comme telle, du droit de 6 %. Ce régime a donné lieu à d'assez fréquentes confusions, parce que l'article 34 de la loi du I3 Juillet I935 a créé, de son côté, sur la cession du droit au bail, un droit spécial,qui était de I2 % et qui a été ramené à 8 %. Il arrive que les redevabl

Source : BIU Cujas

soient embarrassés sur le point de savoir lequel de ces deux régimes: celui de la loi de I872 sur les fonds de commerce ou celui de la loi de I925, est applicable.

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

Historique: le régime de la loi de I824

Dans notre ancienne législation, en vertu du régime établi par une loi du I6 Juin I824, les baux, sous-baux, subrogations, cessions et rétrocessions de bail, étaient soumis à un même régime fiscal et taxés au droit de bail, droit proportionnel léger, qui a été, dans ces dernières années, de 0,72 % et qui est maintenant de 0,80 % des loyers accumulés de toutes les années, y compris les charges imposées au preneur.

Ce régime, au surplus, se justifiait facilement: une sous-location n'est pas autre chose qu'un bail, qui intervient entre le locataire et une tierce personne, le locataire continuant à être tenu par le bail principal, vis à vis du propriétaire, et le sous-locataire, de son côté, n'étant tenu que vis-à-vis du locataire, et n'ayant aucun lien de droit avec le propriétaire de l'immeuble; la cession de bail se différencie juridiquement de la sous-location, en ce sens, que le locataire se substitue, avec l'agrément nécessaire du bailleur, un remplaçant, qui succédera à ses droits et à ses obligations envers le propriétaire pour la durée de bail restant à courir. Il y a, en somme, dans la sous-location, trois personnes, le propriétaire, le locataire, et le sous-locataire, conservant chacune leur qualité; le locataire étant lié envers le propriétaire, le sous-locataire étant lié vis-à-vis du locataire et pas vis-à-vis du propriétaire.

Dans la cession de bail, il n'y a jamais que deux parties en présence: le propriétaire et le locataire, la personne qui prend la suite du bail étant tenue vis-à-vis du propriétaire, exactement comme l'était le locataire primitif, qui lui a cédé ses droits. Pratiquement, qu'il s'agisse de cession de bail ou de sous-location, il y a location au profit, soit du cessionnaire, soit du sous-locataire. Il était normal qu'on appliquât à toutes ces opérations le régime fiscal des baux, d'autant plus qu'à cette époque, en I834, le droit au bail n'était pas encore un objet de spéculation. Il arrivait qu'un locataire, qui sous-louait, réalisât sur le prix de la sous-location un certain bénéfice, ou, au contraire, subît une certaine perte; mais la différence, en plus ou en moins, n'allait jamais très loin.

Source : BIU Cujas

Quant à la cession de bail, elle était généralement le fait d'une personne désireuse de mettre fin à son bail avant le temps fixé, qui était contente de trouver quelqu'un pour prendre sa place et qui ne demandait rien d'autre à son successeur que d'assumer vis-à-vis du propriétaire les charges de la continuation du bail.

L'indemnité de pas de porte ou de départ

Les choses devaient changer avec le développement de la concurrence commerciale et avec l'extension des agglomérations urbaines. Les locaux professionnels, et pendant quelques années les locaux d'habitation eux-mêmes, ont acquis une valeur de monopole: le droit au bail est devenu un objet de spéculation et l'habitude s'est implantée de ne céder ce droit que moyennant le versement par le preneur d'une indemnité, qu'on appelle l'indemnité de pas de porte, ou d'indemnité de départ.

Soit un commerçant qui vend son fonds. Il a un bail de 30.000 francs par an, qui a encore 6 années à courir. Comme l'acquéreur a besoin des locaux pour exploiter, la cession du droit au bail ne lui sera accordée par le vendeur que moyennant le paiement d'une somme de I00.000 francs, par exemple.

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

Quand un pas de porte est exigé pour la cession du droit au bail d'un fonds de commerce, la loi de I872 a tranché la question: le prix de cession du droit au bail est considéré comme un des éléments constitutifs de la vente du fonds et frappé du droit normal de mutation de fonds de commerce, qui est actuellement de 6 %; mais la loi de I872 n'a statué que pour les ventes de fonds de commerce, de telle façon que la question restait ouverte, quant au

---

1) - Depuis la loi de I925 qui a créé cet impôt sur le pas de porte, les locataires qui veulent céder leur bail emploient parfois un autre système, contre lequel le fisc est désarmé, le système des reprises. La condition mise à la cession du bail est la reprise par le preneur de tapis, rideaux, tentures ou meubles, laissés par le locataire, moyennant un prix très supérieur à leur valeur, dont l'excédent représente précisément la valeur du" pas de porte " dissimulé.

Source : BIU Cujas

régime fiscal de l'indemnité exigée pour la cession du droit au bail, soit d'un appartement particulier, soit même d'un local professionnel cédé sans que fût cédé en même temps le fonds de commerce.

Le système construit par la régie

La régie continua d'abord à appliquer dans cette hypothèse le droit de bail. L'indemnité de cession du pas de porte était, en effet, imposée au cessionnaire du bail, en plus de l'obligation, à lui transférée, de payer le loyer dû au propriétaire; l'impôt devait donc être liquidé sur le montant des loyers additionnés des années à courir, plus le montant de l'indemnité du pas de porte, celle-ci constituant une charge additionnelle imposée au preneur.

Cette solution, qui était commandée par la loi, était peu satisfaisante, puisqu'elle conduisait à taxer des bénéfices considérables, parfois même scandaleux, au tarif indignifiant du droit de bail, de moins de I %. Aussi, la régie fit-elle appel à toutes les ressources de sa dialectique pour construire un système curieux, qui évoque assez bien les controverses, qui s'étaient engagées du temps des canonistes, au sujet de l'usure, et la subtilité avec laquelle certains scolastiques s'étaient mis à distinguer dans les prêts de choses fongibles , le prix de la chose représenté par la restitution et le prix de l'usage de la chose, représenté par l'intérêt. La régie raisonnait de la façon suivante: Dans une cession de bail avec indemnité, deux choses sont à distinguer, la cession de bail et la cession du droit au bail. Le cédant cède, en effet, deux choses:

1) - Il cède le bail; la valeur de cette cession est exactement représentée par le montant des loyers, qui sont mis à la charge du preneur, et c'est sur cette valeur qu'il y a lieu de calculer le droit de bail (de 0,72 % autrefois, de 0.80 % aujourd'hui).

2) - Il cède également autre chose, que l'on peut appeler le " droit au bail ", qui consiste dans l'avantage particulier que le preneur retirera de la jouissance des lieux, dans leur convenance propre aux usages auxquels il les destine. En effet, si le preneur accepte de payer I00.000 francs pour reprendre un bail, en s'obligeant à payer d'autre part au propriétaire un loyer annuel de 30.000 francs, c'est évidemment parce que le local en question présente pour lui des avantages particuliers; c'est la différence entre ces avantages particuliers et les services qu'aurait pu lui rendre partout ailleurs un local d'une valeur locative de 30.000 francs, qu'il paye

Source : BIU Cujas

par le versement de cette indemnité de I00.000 francs. Cet avantage est un bien immatériel, un élément mobilier incorporel, dont l'indemnité représente le prix. Comme la cession de cet élément n'est pas spécialement tarifée, il y a donc lieu d'appliquer ici le droit de vente mobilière,(qui est maintenant de 7 %, et qui était alors de 6,60 %), puisque c'est ce droit qui s'applique à toutes les ventes de meubles ou d'objets mobiliers non spécialement tarifés.

Cette présentation de la régie a été sanctionnée par deux jugements du tribunal de la Seine du 2I Mai I927 (J.E. I927, art. 33I54) et du I2 mai I928 (J.E. art.33447). Mais la Cour de Cassation, par un arrêt du 3 Mai I930 (commenté dans l'instruction de l'enregistrement, N° 4075,§ 4)a jugé qu'il était impossible de séparer de la cession de jouissance la cession des avantages qu'elle procurait, et que les deux choses se confondaient nécessairement; que, par suite, on ne pouvait assimiler l'indemnité de pas de porte au prix d'un élément mobilier distinct de la cession du bail lui-même. Si les lieux étaient cédés dans l'état même où le cédant les avait reçus du propriétaire, il était impossible de distinguer, sinon d'une manière arbitraire et artificielle, l'usage des lieux, qui était transmis en même temps que le bail, et les avantages qui accompagnaient la possibilité, pour le preneur, d'habiter les locaux.

Cette décision de la Cour de Cassation, qui statuait sur des affaires nées avant la loi de I925, n'avait plus qu'un intérêt rétrospectif, quand elle est intervenue, parce que l'Administration, qui sentait bien la fragilité de son argumentation, avait pris les devants et avait fait introduire dans la loi du I3 Juillet I925 un article 34(Cod.art.357), qui soumet toutes les indemnités, dites pas de porte(ou autrement désignées, perçues en rémunération de la cession du droit au bail, à un droit de mutation,de I2 %. Le décret du 23 Août I935, qui a réduit les droits sur les mutations de fonds de commerce et les droits de mutations d'immeubles, afin de favoriser la reprise des affaires, a réduit également le droit de mutation sur les cessions de droit au bail de I2 % à 8 %, en tenant compte du fait que le tarif en avait été établi parallèlement au tarif des mutations immobilières, qu'il ramenait aussi à 8 %.

Les deux régimes applicables à l'indemnité de pas de porte

En résumé, deux régimes s'appliquent à l'indemnité de pas de porte, entre lesquels il est indispensable de faire soigneusement la distinction; le droit (actuellement de 6 %)de la loi de I872, sur les mutations de fonds de commerce, est applicable à la

Source : BIU Cujas

cession du droit au bail, à ce que l'on appelle le pas de porte, toutes les fois que cette cession s'applique à un local qui sert à l'exploitation du fonds de commerce; le droit au bail est, en effet, un des éléments constitutifs de cet ensemble que représente le fonds de commerce; sa cession est taxée à 6 %, de même qu'est taxée, par exemple, à ce même taux, la cession de la clientèle. Au contraire, l'ancien droit de I2 %, (actuellement 8 %), institué par la loi de I925, est exigible toutes les fois que la cession du droit au bail porte sur des locaux autres que ceux où le fonds de commerce est exploité, par exemple, sur un appartement ou sur un magasin non destiné à l'exploitation du fonds. (Exposé des motifs du projet de loi N° 44I de I924; déclarat. du Commissaire du Gouvernement à la Chambre des Députés, 3ème séance du 20 Février I925 - J.O . Débâts, p.II36).

C'est à l'Administration qu'il appartiendra, le cas échéant, de rechercher la fraude qui consisterait à présenter comme se rattachant à la cession d'un fonds de commerce, une cession de droit au bail, qui en serait indépendante pour bénéficier du tarif de 6 % au lieu du tarif de 8 %. Une autre fraude, contre laquelle l'Administration aura, le cas échéant, à se défendre également, consiste à dissimuler le caractère de l'indemnité de pas de porte, en la présentant comme le prix d'une opération commerciale fictive, de façon à bénéficier du régime des actes de commerce, c'est-à-dire de la dispense de l'obligation d'enregistrer, si l'acte est sous seing-privé, et, en cas d'enregistrement, de la fourniture de la formalité au droit fixe provisoire de 22,50 %.

§ 3. - Les mutations d'offices ministériels

La loi du 4 Août I789 a aboli le principe de la vénalité des Offices publics et ministériels; la loi du 25 Ventôse, an XI, qui a organisé le notariat, faisait des notaires des fonctionnaires publics, en prévoyant simplement que, lorsqu'un notaire serait remplacé, ou que son étude serait supprimée, un accord amiable pourrait s'établir entre lui et celui qui le remplacerait, pour fixer le montant de l'indemnité éventuelle correspondant aux honoraires encore à recouvrer et aux bénéfices que procureraient les expéditions des minutes transmises.

Il n'y avait là rien de comparable à ce que peut représenter une indemnité de cession de l'Office.

C'est la loi du 28 avril I8I6, (art.9I), qui a rétabli la vénalité des offices. Le gouvernement de

Source : BIU Cujas

La loi du 28 avril I8I6 rétablit la vénalité des offices

la Restauration, qui était à court d'argent, pour liquider l'arriéré des guerres du Premier Empire, se décida, moyennant un bénéfice dérisoire de quelques millions, à une mesure qui rétablissait, en fait, le régime qu'avait aboli la Révolution.

Le droit de présentation

A vrai dire, la loi du 28 Avril I8I6 ne rétablit pas ouvertement et directement la vénalité des Offices elle le fait indirectement, en donnant aux avocats, à la Cour de Cassation et au Conseil d'Etat, aux avoués aux notaires, aux greffiers, aux huissiers, aux agents de change, aux courtiers, aux commissaires priseurs, le droit de présenter un successeur à l'agrément du chef de l'Etat. Comme corollaire naturel de ce droit de présentation, la pratique s'est introduite d'exiger pour la cession de la charge, un prix déguisé sous la forme de prix du droit à présentation. Comme l'office est concédé par l'Etat et n'est jamais la propriété de l'Officier public, celui-ci ne peut le vendre à proprement parler, mais il est admis que la rémunération, qu'il exige de celui à qui il accorde la faveur de le présenter à l'agrément du chef de l'Etat, correspond juridiquement à la cession de la clientèle qui, elle, est véritablement, dans une certaine mesure, la propriété du cédant.

Le droit de présentation n'appartient qu'aux personnes qui sont désignées par la loi du 28 Avril I8I6, dont l'énumération, en principe, est tenue pour limitative. Cependant, la jurisprudence y a ajouté, en raison de l'analogie qu'elle présente avec un Office ministériel, la charge d'agréé près d'un tribunal de commerce. (Cass. Req. I2 décembre I847).

Le prix du droit de présentation, qui constitue le prix d'une véritable mutation à titre onéreux d'un droit mobilier, est taxé spécialement par la loi fiscale. La loi du 25 Juin I84I réglemente la perception de l'impôt, quant à son principe, et les lois du 30 juillet I9I3 (art. I0) et du I3 juillet I925 (art. 2 quant au tarif.

Principe de la perception du droit de mutation

Aux termes de l'article 6 de la loi de I84I, (Cod. art. 427,) tout traité ou convention ayant pour objet la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit d'un office, de la clientèle, des minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant, doit être constaté par écrit et enregistré avant d'être produit à l'appui de la demande de nomination du successeur présenté.

Un écrit est donc nécessaire et cet écrit est soumis par une loi à l'enregistrement obligatoire. Ce n'est qu'à cette condition préalable que le titulaire de l'Office pourra présenter son successeur. On

Source : BIU Cujas

peut relever ici une dérogation à la règle concernant les actes affectés d'une condition suspensive. En effet, la transmission de l'Office, au moment où elle doit être enregistrée, a un caractère conditionnel; elle est subordonnée à la condition suspensive de l'agrément du successeur par le Président de la République. En principe, le droit de mutation ne devrait pas être perçu et l'enregistrement, s'il était demandé, devrait être donné au tarif du droit de formalité de 22 francs 50; quant au droit propre, il ne deviendrait exigible que lorsque l'agrément du chef de l'Etat aurait rendu la cession parfaite, c'est-à-dire lorsque la condition, qui tenait en suspens le sort du marché, aurait été réalisée. S'il en est autrement, c'est parce que la loi a considéré, en l'espèce, comme elle le fait également pour les contrats de mariage ou les ouvertures de crédit, que la condition à laquelle la réalisation du contrat est subordonnée, est de réalisation à peu près certaine, le refus d'agrément n'intervenant jamais que d'une façon exceptionnelle. Il est, en l'espèce, plus pratique, au lieu de surseoir à la perception, qui devra presque toujours avoir lieu, de percevoir d'abord, sauf à rembourser dans les rares hypothèses où l'agrément sera refusé.

Les tarifs des droits

La loi de I84I, dans son article 7, avait institué sur les cessions d'offices, un droit d'enregistrement proportionnel de 2 % en principal, avec pour minimum le dixième du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi. La loi du 30 Juillet I9I3 (art.I0) a transformé ce droit en un droit progressif avec un minimum variant de I0 à 20 % du cautionnement suivant le prix stipulé. Enfin, l'article 38 de la loi du I3 Juillet I925 a modifié les tarifs, mais en leur maintenant leur caractère progressif: quant aux minima, qui étaient demeurés en principe les mêmes, ils ont été reconnus passibles du double décime, institué par la loi du 22 mars I924 sur tous les droits d'enregistrement.

Actuellement, en vertu des dispositions combinées de ces différents textes, les droits à percevoir sur les prix d'offices, tels qu'ils résultent du tarif de l'article 428 du code de l'enregistrement sont les suivants, les prix devant être augmentés, le cas échéant, des charges accessoires qui pourraient être imposées en sus au cessionnaire:

De I à 2.000 francs, 3 %
De 2.00I à 5.000 francs, 4,50 %
De 5.00I à 50.000 frs. 6 %
De 50.00I à I00.000 frs. 7,50 %

Source : BIU Cujas

De I00.00I à 200.000 frs. 9 %
au-dessus de 200.000 frs. I0,50 %.

C'est donc par tranches que doit être divisé le prix des cessions d'offices pour l'application des tarifs; et à chaque tranche est appliqué le droit du tarif correspondant. Si, par exemple, le prix dépasse 200.000 francs, il sera fait application à chacune des tranches successives, du tarif de 3 % pour la première, du tarif de 4,50 % pour la seconde, du tarif de 6 % pour la troisième,et ainsi de suite, jusqu'à I0,50 % pour la dernière, formée par ce qui excède le montant de 200.000 francs.

Le droit est calculé, comme on vient de le dire, sur le prix de cession de l'Office, augmenté, le cas échéant, des autres charges imposées à l'acquéreur.

Mais la loi a établi, en outre, (Cod. art. 43I) un minimum de perception, qui est basé sur le montant du cautionnement attaché à la fonction, minimum qui représente la somme à laquelle ne saurait être inférieur le droit perçu.

Ce minimum est de I2 % du cautionnement, quand le prix de l'Office ne dépasse pas 2.000 frs;

de I4,40 % du cautionnement, pour les Offices, dont la valeur va de 2.00I à 5.000 francs;

de I8 % du cautionnement, pour les Offices dont la valeur va de 5.00I à 50.000 francs

de 2I,60 %, pour les Offices dont la valeur va de 50.00I à I00.000 francs; et

de 24 % du cautionnement pour les Offices dont la valeur dépasse I00.000 francs.

Donc, d'une part, tarif progressif par tranches, calculé sur le prix de la charge ou de l'Office; d'autre part, minimum de perception, fixé en fonction du cautionnement attaché à la fonction et qui varie suivant la valeur de l'Office.

Remboursement en cas de non agrément du successeur

Si la transmission n'est pas suivie d'effet, parce que le successeur présenté n'a pas été agréé, par le gouvernement, les droits perçus seront restitués, à condition que la demande en soit formée dans le délai de la double prescription applicable aux restitutions, par suite d'évènements postérieurs, savoir: 5 ans à dater de l'enregistrement, et un an depuis qu'est intervenue la cause motivant le droit à restitution, en l'espèce depuis qu'est intervenu le refus d'agrément du successeur.

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

Source : BIU Cujas

I84I, art. I4, Cod. art. 293 et 434).

Création nouvelle de charge ou nomination sans présentation.

En cas de création nouvelle de charge ou en cas de nomination d'un nouveau titulaire sans présentati par suite de la destitution de l'officier public ou ministériel, ou pour toute autre cause, comme, dans ce cas, on n'est pas en présence d'une cession d'office, que l'officier institué ne tient pas sa charge de celui qui l'a détenue antérieurement, les décrets de création ou de nomination sont assujettis, par compensation, à un droit spécial d'enregistrement su le montant du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi; celui qui est institué directement est mis en somme, au point de vue fiscal, dans une situation analogue à celle qu'il aurait s'il avait acheté l'Office.

Le droit, calculé sur le montant du cautionnement et d'après le tarif qui figure à l'art. 432 § I du Code, est:

de 24 % du cautionnement, si la valeur de l'Offi n'excède pas 2.000 francs;

de 29 %, si cette valeur dépasse 2.000 francs, sans excéder 5.000 francs;

de 36 %, si la valeur de l'Office dépasse 5.000 francs, sans excéder 50.000 francs;

de 43,50,% si la valeur de l'Office dépasse 50.000 francs, sans excéder I00.000 frs.

Et enfin, de 48 % du montant du cautionnement, lorsque la valeur de l'Office dépasse I00.000 francs.

Valeur de l'Office

La valeur de l'Office est déterminée par son classement dans l'une des cinq catégories qui précèdent, classement qui sera fait dans la déclaration qu le nouveau titulaire est tenu de souscrire sur l'ampliation du décret de nomination, qui est soumise à l'enregistrement (loi du I3 Juillet I9I3, art. I0 Code, art. 432, §2). C'est donc en présentant à l'enregistrement l'ampliation du décret qui l'a nommé, que le titulaire devra faire une déclaration sur ce document, attestant que l'Office a une valeur de ...

Lorsque, d'ailleurs, à défaut de prix, l'évaluation donnée à un Office est insuffisante, il est perçu à titre d'amende, un droit en sus de celui qui est dû, sur la différence d'évaluation (loi du 25 Juin I84I, art. 11, Cod. art. I80).

Cas où le titulaire est astreint à payer une somme pour la valeur de l'Office

Il arrive, parfois, qu'au lieu d'être attributaire sans indemnité de l'Office créé, ou de l'Office attribué sans présentation (parce que c'est un Office dont le titulaire a été destitué), le nouveau titulaire soit astreint, par l'acte de nomination, à payer une somme déterminée pour la valeur de l'Office. Dans ce cas, le droit d'enregistrement sera exigible sur

Source : BIU Cujas

le montant de cette indemnité, et au taux prévu pour les transmissions avec présentation, sauf application des minima de I2 %, I4 % , I8 %, 2I,60 %, ou 24 % du cautionnement, dont on a parlé plus haut.

Ce droit, en cas de fixation d'une indemnité mise à la charge du nouveau titulaire, doit être acquitté avant la prestation du serment, sous peine de double droit (loi du 25 juin I84I, art. I2; Cod. art. 432, § 4).

Droits sur l'indemnité à verser au titulaire d'un office supprimé

Il arrive également qu'en cas de suppression ou d'extinction d'Office, et s'il n'intervient pas un traité de cession, l'acte qui prononce l'extinction fixe une indemnité à payer au titulaire de l'Office supprimé ou à ses héritiers. Dans ce cas, l'expédition de cet acte doit être enregistrée dans le mois de la délivrance, sous peine de double droit, (loi du 25 juin I84I, art. I3; Cod. art. 433).

La loi n'a pas déterminé le tarif auquel sera soumise l'indemnité sus visée, mais c'est évidemment le tarif qui a été institué pour les cessions à titre onéreux, l'indemnité tenant lieu, en effet, du prix de cession dont aurait pu bénéficier le précédent titulaire, si son Office n'avait pas été supprimé.

Le plus souvent, quand une indemnité de cette sorte est allouée, elle est mise à la charge des officiers du même ordre appelés à bénéficier de la suppression.

Dans ce cas, chacune des portions de cette indemnité doit être considérée isolément, pour l'application du tarif progressif. (Solution de l'Administration de l'enregistrement du I0 Août I9I4). On n'appliquera donc le tarif progressif que sur le montant de chacune des parts, qui est mise à la charge des différentes autres études de la ville.

Il va sans dire que si la suppression est pure et simple, sans aucune cession de clientèle et sans fixation d'aucune indemnité par la Chancellerie, aucun droit d'enregistrement ne serait exigible.

La taxe perçue au profit de la Ville de Paris

A Paris, les transmissions à titre onéreux d'offices ministériels sont soumis à une taxe additionnelle de I,25 % du prix de cession au profit de la Ville , en vertu de la loi du 3I Décembre I900, qui a autorisé la Ville de Paris à supprimer les droits d'octroi sur les boissons hygiéniques, et à instituer un certain nombre de taxes en compensation des droits supprimés (Cod. art. 748 et 749).

Assiette du droit sur la cession des

Par ailleurs, il convient de remarquer que le droit d'enregistrement est toujours assis sur le prix lorsqu'il en est stipulé un, et non pas sur la valeur

Source : BIU Cujas

Offices ministériels

de l'Office, alors même que celle-ci serait supérieure au prix stipulé. On verra, au contraire, qu'il en est autrement pour les mutations immobilières, dont les droits sont assis, soit sur le prix exprimé dans l'acte, soit sur la valeur vénale, si cette valeur est supérieure au prix exprimé.

Les contre lettres

Il faut cependant,-et cela va de soi-, que le prix indiqué soit sincère, et qu'il n'existe pas de contre-lettre, fixant un prix supérieur à celui qui est énoncé dans l'acte. L'abus de ces contre-lettres a amené le législateur à prendre des mesures rigoureuses pour en empêcher l'usage. En effet, les lois du 25 Juin I841 (art. 11)et du 27 Février I912 (art. 6) déclarent nulle et de nul effet, même au point de vue civil, et entre les parties, toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le traité de cession d'un Office ministériel (Cod. art. I89).

Cette dissimulation pourra, au point de vue fiscal, être établie de la même façon que pour les ventes d'immeubles et elle est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée. Quant à l'officier public ou ministériel, cédant ou cessionnaire, convaincu d'avoir stipulé ou d'avoir consenti un prix supérieur à celui qui est stipulé dans l'acte de cession, il est, en outre, frappé de la peine de la destitution. Enfin, le notaire, qui reçoit un acte de cession d'office, doit donner lecture aux parties des dispositions ci-dessus indiquées, et mentionner dans l'acte que cette lecture a été donnée. L'omission de l'une ou de l'autre de ces formalités le rendant passible d'une amende de I8 francs.

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

Difficultés soulevées par la réforme portant suppression,puis rétablissement d'un certain nombre de tribunaux

Ce régime des transmissions d'Offices ministériels est actuellement un régime nettement précisé dans tous ses détails, et il n'aurait donné lieu à aucune difficulté, si une question particulière n'avait été soulevée, d'abord par la réforme judiciaire, qui a amené la suppression d'un certain nombre de tribunaux d'arrondissement, les autres étant devenus de simples sections du Tribunal départemental; ensuite, par l'abandon de cette réforme et le rétablissement du statu quo ante.

La suppression de certains tribunaux d'arrondissement a entraîné la suppression d'un certain nombre d'Offices, qu'il a fallu rétablir, lorsqu'on a rétabli

Source : BIU Cujas

les tribunaux momentanément supprimés.

Des titulaires de ces Offices rétablis ont plaidé qu'on était dans un cas que les lois antérieures n'avaient pas pu prévoir, et qu'aucun droit ne pouvait leur être réclamé; qu'en réalité, il n'y avait pas création de nouveaux Offices, mais simple remise en activité d'Offices déjà anciennement existants.

La jurisprudence a admis cette thèse notamment en ce qui concerne les greffes, lorsque les titulaires des nouveaux postes étaient ceux qui en étaient déjà titulaires au moment de leur suppression; par contre, elle a déclaré soumis aux droits les greffiers nommés aux Offices rétablis, lorsqu'il s'agissait de nouveaux titulaires.(Trib. de Mayenne, 3I Mai I934; R.E. I935, art. I0537).

§ 4. - Le régime fiscal des cessions de créances.

Les textes.

Les textes qui interviennent en cette matière sont: a) - L'article 69, § 3, N° 3 de la loi de Frimaire (Cod. art. 423) sont soumis au droit proportionnel de I fr. 50 % "les transports, cessions et délégations de créances à terme ; les délégations de prix stipulées dans un contrat, pour acquitter des créances à terme envers un tiers, sans énonciation du titre enregistré, sauf, pour ce cas, la restitution dans les délais prescrits, s'il est justifié d'un titre précédemment enregistré."

b) - L'article 68, § I,N° 2 de la loi de Frimaire, (Cod, art. 325,N° 3):

Sont soumis au droit fixe de 22 fr.50: " les acceptations de transport ou délégations de créance à terme, faites par acte séparé, lorsque le droit proportionnel a été acquitté pour le transport ou la délégation, et celles qui se font dans les actes mêmes de délégation de créance aussi à terme".

Ce qui complique le régime fiscal des cessions de créances, c'est qu'il fait intervenir deux théories résumées précédemment, la théorie du droit de titre, et la théorie des dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes.

A cet égard, les modifications récentes apportées à cette dernière théorie par le décret-loi du 30 Octobre I935 sont venues modifier assez sensiblement le régime qui existait jusqu'alors. Le principe qui ne comportait d'exceptions que pour les jugements et arrêts, était que, lorsqu'un acte comprend des dispositions indépendantes, il est dû autant de droits distincts, calculés au tarif propre à chacune

Source : BIU Cujas

d'elles, qu'il y a de dispositions indépendantes dans l'acte. Depuis le décret-loi du 30 Octobre I935, ce principe est toujours en vigueur en ce qui concerne les droits proportionnels; autant de dispositions indépendantes, passibles de droits proportionnels, autant de droits proportionnels à percevoir; par contre, la pluralité de droits n'existe plus lorsqu'il s'agit de dispositions indépendantes, passibles de droits fixes.

En second lieu, et c'est ce qui, pour le moment, nous intéresse le plus, lorsque dans un acte existent plusieurs dispositions indépendantes, les unes passibles de droits proportionnels, les autres passibles de droits fixes, tous les droits proportionnels seront seuls perçus et il ne sera perçu aucun droit fixe, ou du moins, le droit fixe n'interviendra en la circonstance que comme minimum de perception; c'est lui qui serait perçu dans l'hypothèse, qui n'est guère susceptible, d'ailleurs, de se présenter bien souvent, où le total des droits proportionnels à réclamer sur les dispositions indépendantes, passibles de droits proportionnels, serait inférieur au montant de ce droit fixe.

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

La cession ordinaire de créance

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

Quand il y a accord entre les parties sur le prix et sur la chose, c'est-à-dire sur la créance cédée, le contrat est parfait entre elles (C.Civ. art. I689). Au contraire, la cession n'est opposable aux tiers que par l'accomplissement de l'une ou de l'autre des deux formalités prescrites par l'art. I690 du Code Civil; ou bien, la signification du transport faite au débiteur cédé - signification qui pourra émaner de l'une ou l'autre des deux parties, soit du cédant, soit du cessionnaire,-ou bien l'acceptation donnée par le débiteur dans un acte authentique

La nécessité de recourir aux formalités de l'article I690, pour rendre la cession opposable aux tiers est ce qui différencie les créances ordinaires de celles qui sont représentées par des effets négociables. En effet, les effets négociables se transfèrent directement, erga omnes, sans ces formalités. S'il s'agit de valeurs mobilières, soit de la main à la main, pour les titres au porteur, soit par la formalité du

Source : BIU Cujas

transfert sur les registres de la société pour les titres nominatifs, soit par endossement pour los titres à ordre, et par endossement également, s'il s'agit d'effets de commerce. La transmission de la main à la main, le transfert, l'endos entraînent déplacement de la propriété aussi bien à l'égard des tiers, qu'entre les parties.

La loi du 25 Juin I857 a soumis la transmission des valeurs mobilières à un régime fiscal particulier que l'on étudiera plus loin. Quant aux effets de commerce négociables, ils sont dispensés des droits d'enregistrement, par l'article 70, art. 3, N° I5 de la loi de Frimaire (Cod. art. 574), sauf au cas où il est dressé protêt. Toutefois, cette exonération ne s'applique qu'aux effets de commerce négociables. Or, des obligations civiles non négociables peuvent être transmises par la voie de l'endossement. Dans ce cas, elles seront soumises au régime ordinaire des cessions de créances.

De même, il peut se faire qu'un effet de commerce négociable, c'est-à-dire transmissible par endossement, soit exceptionnellement transmis, en observant les formalités de l'article I690. Dans ce cas également, le régime applicable sera celui des cessions de créances ordinaires. Ce qu'il faut retenir ici, c'est que la cession transport de créance, soumise aux droits dont nous avons à nous occuper, est la cession à laquelle s'applique, pour qu'elle puisse être opposée aux tiers, l'article I690 du code civil.

D'ailleurs, l'accomplissement des formalités de l'article I690 n'intéresse la validité de la cession qu'à l'égard des tiers; entre les parties, la cession est valable, du fait de la seule rencontre de leurs consentements, de telle façon que les droits dont dûs à l'Enregistrement, même si les formalités de l'article I690 n'ont pas été observées. La seule condition indispensable est que la créance existe au moment de la cession qui, autrement, ne pourrait pas être actuellement réalisée.

Créance existante et créance échue

A cet égard, il importe de ne pas confondre créance existante et créance échue. Une créance existe du moment qu'existe déjà le titre sur lequel elle se fonde, même si elle ne doit venir à échéance que beaucoup plus tard. L'expression créance à terme, employée par la loi de Frimaire, dont le langage, d'ailleurs assez obscur, pourrait prêter à confusion, a ici un sens particulier:"créance à terme", ne veut pas dire, comme l'on serait tenté de le croire, une créance, dont l'échéance n'arrivera que dans un certain délai. La créance à terme est opposée par la

Source : BIU Cujas

loi fiscale à la "rente perpétuelle". Dans le contrat de rente perpétuelle, la créance du crédirentier n'est exigible que sur les arrérages et non sur le capital, que le débirentier n'est jamais obligé de rembourser, mais dont il a, par contre, la faculté d'imposer le remboursement à tout moment. C'est sur ce principe, on le sait, que repose la théorie des conversions en matière de crédit public.

Si donc, le débirentier ne veut pas rembourser la capital, ce capital restera dû perpétuellement. C'est par opposition à ce caractère de perpétuité que la loi emploie l'expression "créance à terme ", celle-ci étant la créance susceptible d'être réclamée à une échéance déterminée.

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

Autre exemple: Une personne cède la créance des loyers que lui procure une maison qu'elle a louée. Ces loyers ne viendront à échéance qu'à chacun des termes successifs; la créance n'est pas encore exigible, mais elle existe, puisqu'elle a son titre dans le bail déjà conclu. Suppposons, au contraire, une personne qui cède les loyers que doit lui procurer une maison qu'elle a simplement l'intention d'acheter; ici, la créance n'est qu'éventuelle, la cession porte sur une créance conditionnelle, subordonnée à la réalisation de l'achat projeté de la maison, et le seul droit qui puisse être réclamé en l'espèce, est le droit des actes innommés de 22 f. 50.

Une autre condition pour que le droit de cession soit exigible, est que la créance fasse l'objet d'une cession véritable, c'est-à-dire qu'il y ait transfert soit de la propriété, soit de la nue-propriété, ou de l'usufruit de la créance, par opposition aux cessions faites simplement à titre de garantie, et qui ne comportent que l'application du droit fixe de formalité de 22 f. 50 .

La créance doit faire l'objet d'une cession véritable

Pratiquement, il est parfois embarrassant, vu l'imprécision de certains contrats, de savoir si l'on se trouve en présence d'une véritable cession, entraînant transfert de créance, ou d'une simple affecta-

Source : BIU Cujas

tion en garantie. Les points qu'il y a lieu de considérer sont les suivants: On pourra induire qu'il y a transmission de propriété de la créance, du fait que le contrat donne au cessionnaire le droit d'en disposer, le pouvoir de la toucher hors de la présence du cédant et sans lui rendre compte; ou bien encore, de la clause autorisant le cessionnaire à la recouvrer sur le débiteur cédé sans observer les formalités de l'article 2078 du Code civil, formalités qui s'imposent, quand il s'agit de l'aliénation d'un gage.

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

L'impôt qui frappe les cessions de créance est un droit d'acte, c'est-à-dire qu'il ne sera dû que si la cession est constatée par un écrit. Cet écrit est d'ailleurs soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai fixé, même s'il est sous seing privé, puisque la cession a nécessairement un caractère synallagmatique et que le délai accordé, d'une manière générale, pour les actes synallagmatiques sous seing privé, à défaut d'autres dispositions spéciales, est le délai de trois mois.

Le tarif

Quant au tarif, aux termes de l'article 423 de la codification, il est de I f. 50 % du capital de la créance; si le transfert de créance a lieu en cas de faillite, le droit est réduit, il est seulement de I % en vertu de l'article I2 de la loi du 24 mai I834, modifié par le décret-loi du I4 Mars I933.

Assiette du droit.

Le point important à signaler est que le droit est perçu, non pas sur la somme stipulée à titre de prix de la cession, mais sur la valeur nominale de la créance (Cod. art. 28.) C'est là une règle extrêmement rigoureuse et qui est contraire à tous les principes qui régissent l'assiette des droits de mutation, généralement calculés sur le prix stipulé ou sur la valeur vénale; ici, c'est toujours, en principe, la valeur nominale de la créance, alors même que le prix auquel elle est cédée est inférieur, ce qui arrive généralement, lorsque la solvabilité du débiteur est douteuse.

Cette dérogation s'explique uniquement par la crainte de la fraude. Le fisc aurait pu être victime d'énonciations inexactes touchant le prix auquel la créance a été transmise, tandis que la valeur nominale constitue un élément certain, qui échappe à toute discussion; c'est en même temps la base de taxation la plus favorable au fisc, car si le prix auquel la créance est cédée peut être, et est même généralement inférieur au montant nominal de cette créance, par contre, il ne peut pas lui être supérieur (1).

---

(1) - Accessoirement, on peut faire état de .....

Source : BIU Cujas

Dérogations

La raison d'être de cette règle explique les dérogations qui y ont été apportées. Elles interviennent, en effet, précisément dans des cas où une fraude sur la consistance exacte du prix n'est pas à redouter. C'est ce qui a lieu notamment:

1) - Si la cession a lieu par adjudication publique en justice ou devant un notaire commis; dans ce cas, on retiendra exceptionnellement comme base de l'impôt le prix de la cession, lorsque ce prix est inférieur à la valeur nominale (Délibération du 29 mars I823, du 8 Déc. I829, Cass. avril I9I6; Instruct. de l'Enregist. N° I0307, § 2).

2) - Si la créance est par essence un recouvrement douteux. Ainsi, en cas de cession de créance sur un débiteur en faillite ou en liquidation judiciaire, il sera fait évaluation du dividende escompté au titre de cette créance et le droit sera perçu sur cette évaluation, sauf à faire l'objet, dans la suite d'une demande de droits supplémentaires si les dividendes réellement touchés excèdent ceux qu'on avait prévus. (Solut. du 23 déc. I889 et du 20 Juin I890).

Pour l'assiette de l'impôt, au capital de la créance doivent être ajoutés les intérêts échus et non payés, ainsi que les intérêts courus et non encore échus qui, à titre de fruits civils, s'acquièrent par jour (Solut. du I8 Déc. I893 et du I2 déc.I895).

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

Parfois,la cession ne porte que sur l'usufruit de la créance, dont l'usufruitier percevra les intérêts; ou, au contraire, sur la nue-propriété, le créancier actuel continuant, dans ce cas, soit sa vie durant, soit pendant une période fixe, à en toucher les intérêts. Dans ces hypothèses, on observe également le principe que l'impôt s'applique, non pas au prix de la cession, mais à la valeur nominale de la créance, et on apprécie sur la base de cette valeur nominale, d'après les règles forfaitaires habituelles les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété de la créance. On sait que, s'il s'agit d'un usufruit à durée fixe, sa valeur est évaluée à deux dixièmes de la valeur de la toute propriété, c'est-à-dire en l'espèce, du montant nominal de la créance par chaque période ou fraction de période de dix ans de la durée de l'usufruit, et que s'il s'agit, au contraire, d'un usufruit viager, on tient

---

suite de la note (1) page I34
cette autre considération que la loi civile et la loi fiscale envisagent avec peu de faveur ces opérations de cessions de créances, qui s'effectuent souvent au profit d'hommes d'affaires sans scrupules.

Source : BIU Cujas

compte, pour déterminer la valeur de l'usufruit comparativement à celle de la nue propriété de l'âge de l'usufruitier. S'il est âgé de moins de 20 ans, son usufruit représente les 8/10èmes de la valeur de la toute propriété, en l'espèce du montant nominal de la créance, et la nue-propriété 2/10 èmes.

Si l'usufruitier est âgé de plus de 70 ans, son usufruit ne représente qu'un dixième de la valeur de la toute propriété, et la nue propriété les 9/10 èmes. Entre ces deux limites, il y a décalage d'un dixième au profit de la nue propriété et au détriment de l'usufruit par période de dix ans d'âge de l'usufruitier.

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

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

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

Cession faite sous forme de dation en paiement

Lorsque la créance est cédée sous forme de dation en paiement, le sens du contrat se trouver en quelque sorte, retourné, Tandis que, dans la cession de créance proprement dite, c'est la créance qui constitue la chose et la somme d'argent le prix. Au contraire, dans l'hypothèse envisagée, c'est la créance donnée en paiement qui représente le prix, et la prestation fournie en échange qui constitue la chose sur laquelle l'impôt sera liquidé; il en résulte, par exemple, que, si la créance est cédée en paiement de meubles ou d'immeubles, on appliquera, non pas le droit de cession de créance, mais, suivant les cas, le droit de vente mobilière ou le droit de vente immobilière, ce qui n'est pas sans intérêt, puisque le droit pour les cessions de créance est de I,50 %, tandis que les droits des ventes mobilières et des ventes immobilières sont respectivement de 7 et 8 %.

Cession dissimulant une donation

En second lieu, il se peut également qu'une cession de créance dissimule une donation véritable. Il en est ainsi, par exemple, lorsque la cession est consentie moyennant un prix minime, hors de proportion avec le capital nominal de la créance (Cass.

Source : BIU Cujas

25 Janv. I899) ou bien encore lorsque la cession de créance est consentie à l'héritier présomptif du cédant et que le cédant étant décédé peu de temps après on ne retrouve dans sa succession aucune trace du soi-disant prix de cette cession (Cass. 9 Juillet I86I; 9 Nov. I903).

Il appartient, en pareil cas, à l'Administration de rétablir le véritable caractère du contrat pour taxer l'opération au droit sur les mutations entre vifs, à titre gratuit.

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

Taxation de l'acceptation donnée par le débiteur cédé

La cession de créance met, en effet, nécessairement en cause trois personnes: le cédant, c'est-à-dire le créancier qui vend sa créance, le cessionnaire, c'est-à-dire la personne qui l'achète, et enfin le débiteur cédé.

Le Code civil, dans son article I690, prévoit lui-même l'acceptation du débiteur, puisque, l'acceptation du débiteur par acte authentique est, avec la signification à lui faite, l'un des deux moyens prévus pour rendre la cession opposable aux tiers.

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

L'acceptation intervient dans l'acte même de cession

Si l'acceptation du débiteur intervient dans l'acte même de cession, s'il est passé, par exemple un acte authentique stipulant que Primus cède à Tertius, moyennant un prix déterminé, la créance qu'il possède sur Secundus, et que ce dernier, présent à l'acte, accepte ce transfert, aucun droit particulier n'est dû sur cette acceptation; d'abord, pour une raison de fait qui est que la loi elle-même en a ainsi décidé (art. 68 , § 3 de la loi de Frimaire, Cod. 327,3°).

Elle spécifie que seront soumis au droit fixe, qui est de 22 frs. 50, les "acceptations de transport faites par acte séparé"; a contrario, l'acceptation contenue dans l'acte même de transport, n'est donc soumise à aucun droit propre. En droit, cette solution se justifie , d'ailleurs facilement, en faisant intervenir la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes.

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

L'acceptation du débiteur, qui n'ajoute rien à la validité du contrat entre les parties, et qui n'est nécessaire que pour le rendre opposable aux tiers, ne constitue évidemment qu'une disposition accessoire et dépendante vis-àvis de la disposition principale constituée par la cession de créance. Enfin, à l'heure actuelle, on pourrait donner un dernier argument.

Même si la loi de Frimaire n'avait pas exonéré a contrario, de tout droit propre, l'acceptation donnée dans l'acte de cession, cette exonération résulterait aujourd'hui des dispositions du décret-loi du 30 Octobre I935, puisque cette acceptation devrait être taxée à un droit fixe, la cession de créance l'étant à un droit proportionnel, et que, lorsqu'il y a dans un même acte, des dispositions, dont les unes sont passibles de droits proportionnels, et les autres de droits fixes, on ne perçoit pas les droits fixes.

L'acceptation intervient par acte séparé.

Si l'acceptation du débiteur intervient par acte séparé, elle sera taxée, en vertu du texte précité de la loi de Frimaire, au droit fixe de 22,50, "lorsque, dit la loi, le droit proportionnel a été acquitté pour le transport ou la délégation".

Voici le sens de cette phrase. Il peut arriver effectivement que l'acceptation s'applique à la cession d'une créance qui a été transférée sans qu'un acte de cession ait été passé et soumis à l'enregistrement; la cession peut avoir été l'objet d'une simple convention verbale. Quelle est alors la valeur de l'acceptation du débiteur?

Primus est tombé d'accord avec Secundus, pour que celui-ci recouvre à son profit propre la créance que Primus possédait contre un certain débiteur, Tertius, qui ultérieurement donne son acceptation à cette convention purement verbale, dans un acte séparé.

En l'espèce, cette acceptation du débiteur est quelque chose de plus qu'une acceptation; elle prend valeur d'une reconnaissance de dette, et cette reconnaissance de dette constitue un titre pour le nouveau créancier, qui n'en avait pas. Il y a donc lieu d'appliquer ici la théorie du droit de titre résumée dans l'introduction générale. Puisque cette acceptation du débiteur fournit au créancier le titre écrit qui lui faisait défaut, puisqu'elle confirme, en somme, par acte écrit, l'existence d'une convention purement verbale, qui avait fait passer la créance du cédant au cessionnaire, cette acceptation supportera le droit de titre, c'est-à-dire le

Source : BIU Cujas

droit exigible sur l'obligation, dont elle constate l'existence à la charge du débiteur, à savoir le droit proportionnel d'obligation de I fr. 50 %, qui sera perçu à l'exclusion du droit fixe de 22 fr.50.

Acceptation du débiteur assortie d'autres dispositions

Des hypothèses plus compliquées peuvent se présenter; il peut se faire, qu'au lieu d'être pure et simple, l'acceptation du débiteur s'assortisse d'autres dispositions distinctes; par exemple dans l'acte séparé, qui relate l'acceptation du débiteur, le cessionnaire de la créance accorde à ce débiteur, qui accepte, un délai pour se libérer.

C'est là une disposition indépendante, qui s'ajoute à l'acceptation, et qui entraîne, sans préjudice des autres perceptions, application d'un droit propre, qui est le droit de prorogation de délai de 0,50 %. Dans ce cas, il se produira cette conséquence, que la prorogation de délai sera seule taxée parce qu'elle est soumise au droit proportionnel, ce qui fera tomber la perception du droit fixe sur l'autre disposition indépendante (à moins que ce droit fixe n'intervienne comme minimum de perception) décret du 30 Octobre I935, art. 5.

Antérieurement au décret-loi du 30 Octobre I935, il était possible que l'acceptation de la cession par acte séparé donnât lieu à la perception de plusieurs droits fixes d'acceptation; c'est ce qui se présentait d'abord si la créance se portait sur plusieurs débiteurs non solidaires, ayant fourni des acceptations distinctes; c'est ce qui se présentait également si la créance, bien que ne portant que sur un seul débiteur, était transmise à plusieurs cessionnaires; l'acceptation du débiteur unique intéressant, en effet, plusieurs créanciers, dont les intérêts étaient distincts. L'article 5 du décret-loi de I935 a supprimé, en matière de droits fixes, cette pluralité de perceptions.

De la cession de créance, il y a lieu de rapprocher la subrogation de créances et la délégation.

La subrogation de créance. En quoi elle diffère de la cession

La subrogation de créance se distingue à plusieurs égards de la cession transport proprement dite; En général , la cession transport a un caractère spéculatif; le cédant cherche à se procurer de l'argent comptant ou à se débarrasser des aléas d'un recouvrement peut être difficile; le concessionnaire, de son côté, s'attache à réaliser un bénéfice en acquérant la créance pour un prix inférieur à son montant nominal. Au contraire, la subrogation n'a pas un but spéculatif, et elle constitue, d'autre part, un mode d'extinction des créances.

Elle consiste à substituer une personne, qui paie

Source : BIU Cujas

pour une autre, dans les droits, actions, privilèges ou hypothèques que le créancier possédait contre le débiteur, dont cette personne paye la dette.

Subrogation légale et subrogation conventionnelle

La subrogation peut se produire de deux façons quisont indiquées par l'art. I250 du COde civil: elle peut être ou légale ou conventionnelle. Elle existe, en effet, de plein droit dans un certain nombre de cas énumérés par l'article I25I, au profit de certaines personnes qui paient pour autrui et qui se trouvent ipso facto, de par la volonté de la loi, transportées dans les droits et sûretés que le créancier possédait contre le débiteur.

D'autre part, la subrogation peut résulter de la volonté des parties et prendre ainsi un caractère contractuel. Dans ce cas, elle peut être réalisée de deux façons (Cod.civ. art. I250).

I) - Elle peut être effectuée par le créancier. Le créancier qui reçoit son paiement des mains d'un tiers, subroge ce tiers aux droits, actions, privilèges et hypothèques qu'il avait contre le débiteur; il suffit que cette subrogation soit expresse et qu'elle soit faite en même temps que le paiement.

2) - La subrogation peut être le fait du débiteur lui-même , sans le concours du créancier. ce qui paraît surprenant, et s'explique par des raisons historiques: cette subrogation suppose que le débiteur emprunte une somme à l'effet de payer sa dette et confère au prêteur les droits, actions, privilèges et hypothèques, que le créancier avait contre cette personne.

Le Code exige, dans ce cas, que l'acte d'emprunt et la quittance soient passés par devant notaire, qu'il soit mentionné dans l'acte d'emprunt que la somme a été empruntée pour faire le paiement, et dans la quittance, que le paiement a été fait au moyen des deniers fournis à cet effet, par le nouveau créancier Comment la créance, qui se trouve éteinte du fait du paiement que le créancier a reçu des mains d'un tiers ou des deniers d'un tiers peut-elle revivre juridiquement au profit de ce tiers? C'est ce que la doctrine civiliste s'est attachée à expliquer de différentes façons, en faisant des distinctions assez subtiles entre la créance, qui serait éteinte, et ses accessoires qui lui survivraient.

On a aussi invoqué l'existence d'une fiction légale, ce qui est une explication qui, en réalité, n'explique rien. La véritable raison c'est que la loi en a décidé ainsi.

Droit de mutation applicable

La subrogation, valant transfert de créance de la part de la personne qui a reçu le paiement,

Source : BIU Cujas

au tiers qui l'a effectué pour le compte du véritable débiteur ou qui a prêté au véritable débiteur les fonds pour payer, est soumise, lorsqu'elle est conventionnelle au droit de cession de créance, c'est-à-dire au droit de I,50 % sur le capital de la créance subrogée.

S'il s'agit d'une subrogation légale, la situation est différente (1) Comme ici, le transport résulte de la loi et non de la volonté des parties, qu'il y a mouvement de valeurs déterminé par la loi, et non par une entente entre les intéressés, la disposition, qui constate la subrogation légale ne peut pas donner ouverture au droit proportionnel; le seul droit exigible sera le droit de quittance sur la dette éteinte par l'intervention du subrogé.

La délégation de créance. Comment elle peut s'opérer

La délégation de créance, qui fait l'objet de dispositions particulières dans la loi de Frimaire, fait intervenir trois personnes, qui sont le déléguant, le délégué et le délégataire; elle peut s'opérer de deux façons, ou bien par accord entre le déléguant et le délégué, ou bien par accord entre le déléguant et le délégataire.

1) - Par accord entre le déléguant et le délégué.

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

2) - Par accord entre le déléguant et le délégataire.

Le déléguant Primus, débiteur du délégataire Tertius s'entendra avec celui-ci pour le faire payer par une autre personne, Secundus, qui se trouve être un débiteur du déléguant. Par exemple, Primus, qui n'a pas livré à Tertius à la date stipulée, les marchandises qu'il s'était engagé à lui fournir, et cela par la faute du transporteur Secundus, déléguera à Tertius, à titre de dommages-intérêts, l'indemnité que le transporteur lui doit à lui-même.

---

1) - Voir les explications données sur les mouvements de valeurs, au début de l'introduction.

Source : BIU Cujas

Il est possible d'ailleurs que l'accord, qui suppose nécessairement l'entente de deux personnes, déléguant et délégué, ou déléguant et délégataire, se réalise avec le concours des trois personnes: déléguant, délégué et délégataire, qui figureront toutes trois dans l'acte.

Droit que supporte la délégation de créance

La délégation de créance, du fait qu'elle opére mutation de créance, va être soumise, comme la subrogation, ou comme la cession transport, au droit proportionnel de I,50 %.

En ce qui concerne l'acceptation, jusqu'au décret-loi du 30 Septembre I935, qui a réformé le régim des dispositions dépendantes et des dispositions indépendantes, se posait une question extrêmement délicate, celle du régime de l'acceptation.

Pas de difficultés, lorsque l'acceptation était donnée par acte séparé; elle était soumise et continu à être soumise, au droit de formalité de 22 fr. 50. Par contre, la question se posait, lorsque l'acceptation se trouvait contenue dans l'acte même de délégation, c'est-à-dire lorsqu'intervenaient dans l'acte, les trois personnes intéressées: déléguant, délégué et délégataire; dans ce cas, par application de la théorie des dispositions indépendantes, le fisc percevait le droit de I,50 % sur le montant de la créance déléguée, et, d'autre part, il percevait le droit fixe de 22 fr. 50 pour l'acceptation incluse dans cet acte.

En effet, l'article 68, § I, N° 3 de la loi de Frimaire avait édicté que si les acceptations de transport ou de délégation de créance à terme sont passibles du droit fixe, quand elles se font par actes séparés, il en est de même des acceptations contenues dans l'acte de délégation de créance. Il y avait donc de par les dipositions mêmes de la loi de Frimaire, différence de régime en ce qui concerne les acceptations de cession-transport de créances, et les acceptations de délégation; les premières, quand elles étaient données dans l'acte de cession n'étaient pas imposables; les acceptations données dans l'acte de délégation supportaient, au contraire, le droit fixe.

Mais la loi laissait à résoudre une difficulté sur laquelle s'exerçait la subtilité des juristes: Quelle était l'acceptation taxable? En d'autres termes, des trois personnes intervenant au contrat, laquelle devait être considérée comme ayant la qualité d'acceptant?

L'acceptation taxée en matière de délégation.

Certains auteurs soutenaient que l'acceptation imposable était l'acceptation du délégataire. La majorité de la doctrine se prononçait en sens contraire.

Source : BIU Cujas

Ils raisonnaient sur l'hypothèse suivante: en général, les choses se passent ainsi: Primus s'entend avec Secundus qui est, soit son banquier, soit une personne qui lui doit de l'argent, et lui demande de payer Tertius à ses lieu et place; c'est à cet accord intervenu entre Primus et Secundus, que le délégataire Tertius donnera son adhésion: l'acceptant est donc le délégataire.

L'acceptation imposable ne peut être que l'acceptation du débiteur délégué. En effet, une acceptation constitue une adhésion donnée, à un contrat déjà intervenu; on ne peut accepter une délégation que si la délégation a déjà été effectuée; or, l'existence d'une délégation suppose nécessairement accord entre le déléguant et le délégataire. De même que la vente suppose nécessairement accord entre le vendeur et l'acheteur.

Le délégataire ne peut pas être acceptant; il est partie à la délégation, il donne, non pas son acceptation, mais son consentement à un contrat, qui n'existerait pas sans ce consentement.

Quant à la régie, elle faisait prévaloir un système éclectique, qui la conduisait à taxer dans tous les cas. Son raisonnement, assez ingénieux, était le suivant: la loi n'a pas distingué entre la délégation acceptée et la délégation non acceptée; or, un contrat peut toujours se former valablement, lorsque l'accord de deux parties se trouve réalisé, on peut très bien concevoir un contrat entre le déléguant et le délégataire, qui sera vraiment le contrat dedélégation, et qui sera accepté par le débiteur délégué.

Mais on peut tout aussi bien concevoir un contrat qui sera parfaitement valable entre le déléguant et le délégué, par lequel le délégué s'engage vis-à-vis du déléguant, à payer en ses lieu et place, contrat qui, ensuite, pourra être accepté par le délégataire. D'ailleurs, si l'acceptation ne pouvait jamais être que celle du débiteur, la loi n'aurait pas eu besoin de distinguer nommément les acceptations en matière de cession de créance et les acceptations en matière de délégation, parce que, dans ce cas, la situation eut été la même dans les deux hypothèses, l'acceptation, en matière de cession-transport, ne pouvant naturellement être que celle du débiteur cédé.

En fait, l'administration procédait de la façon suivante:

Lorsque les trois parties intervenaient au contrat, elle cherchait, d'après les éléments

Source : BIU Cujas

mêmes de la convention, entre qui elle était intervenue à titre principal, si c'était entre le déléguant et le délégué, ou entre le déléguant et le délégataire, et ensuite, elle taxait l'acceptation de la tierce partie, déléguée ou délégataire, suivant le cas, au droit fixe.

L'intérêt pratique de la question apparaissait, lorsqu'il y avait un délégué et plusieurs délégataires, ou inversement. Selon l'acceptation taxée, il y avait lieu, suivant le cas, à application d'un seul ou, au contraire, de plusieurs droits fixes.

L'intérêt pécuniaire en jeu, était, en réalité assez minime, puisqu'il ne portait que sur un ou plusieurs droits fixes de 22 fr.50.

Depuis lors, la situation s'est trouvée simplifiée par le décret du 30 Octobre I935; la question de savoir quelle doit être l'acceptation taxée ne se pose plus; lorsque l'acceptation intervient dans l'acte de délégation, elle ne sera plus jamais taxée, parce que maintenant, lorsqu'il y a dans un acte concours entre des dispositions indépendantes, soumises à un droit proportionnel, et d'autres soumises à un droit fixe, le droit fixe n'est plus perçu. Il n'y aura donc plus application du droitfixe que lorsque la délégation sera donnée par acte séparé, de telle façon que, sans avoir très certainement envisagé ce résultat, le décret du 30 Novembre I935 a eu pour conséquence d'unifier, sur ce point, le régime de la cession-transport et le régime de la délégation.

Conditions que doit remplir la délégation. pour être imposable au droit proportionnel I) il faut qu'il y ait transmission effective de créance

Du reste, pour que la délégation soit soumise au droit proportionnel de I,50 %, il est nécessaire que plusieurs conditions soient réalisées. Il faut qu'il y ait transmission effective de créance, emportant dessaisissement complet de débiteur déléguant. Si, par exemple, le débiteur déléguant Primus invite son créancier Tertius à se faire payer par Secundus, sans se dépouiller cependant de la créance qu'il a lui-même contre Secundus, on est en présence, non pas d'une délégation véritable, puisque Primus ne cesse pas de demeurer créancier de Secundus, mais simplement d'un mandat d'encaisser.

De même, il y a simple mandat de payer, si Primus charge son débiteur Secundus, sans renoncer à la créance qu'il possède contre lui, de payer Tertius. Dans ces hypothèses, ce n'est pas le droit de I,50 % du montant de la créance qui sera exigible, mais simplement le droit de mandat , qui est le droit fixe de 22,50. Comme, dans la pratique, les conventions ne s'expriment pas toujours clairement, il est parfois malaisé de savoir si l'acte comporte une simple

Source : BIU Cujas

indication de toucher ou de payer, ou constitue véritablement transfert de créance par délégation.

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

En second lieu, pour que la cession soit imposable, il faut qu'elle soit faite au profit d'un cessionnaire déterminé, que le délégataire soit susceptible d'être spécifié, d'être individualisé; ainsi, ne sera pas soumise au droit proportionnel, mais simplement au droit fixe, des actes innommés, la disposition par laquelle il est convenu que le client d'une étude délègue le prix qui doit lui être versé " à des clients de l'étude avec lesquels il s'entendra". La délégation n'est pas possible si, au moment où elle intervient, on ne peut savoir au profit de qui elle est faite.

3) - Il faut qu'il s'agisse d'une délégation faite à titre principal

En troisième lieu, il faut qu'il s'agisse d'une délégation faite à titre principal, c'est-à-dire que l'acte ait spécialement pour objet la délégation de créance. Or, très souvent, la délégation n'est pas l'objet principal de l'acte; elle constitue simplement une disposition accessoire d'un contrat. Par exemple, une personne achète un immeuble et il est stipulé que le prix, au lieu d'être versé personnellement par elle, le sera par une autre personne, qui se trouve être débitrice de l'acquéreur. Dans ce cas, par application de la théorie des dispositions dépendantes, la délégation n'est pas taxée à son droit propre, et il n'y a pas d'autre perception que celle des droits qui frappent la disposition principale.

La délégation de prix

De cette règle, la loi fiscale a fait elle-même une application particulière, en ce qui concerne la délégation de prix (Cod. art. 423). Ce qui caractérise la délégation de prix, c'est précisément qu'elle intervient comme clause accessoire d'un autre contrat, comportant versement d'un prix par une des parties à l'autre; la partie créancière du prix le délégue à une autre personne, dont elle est elle-même débitrice. Par exemple, Primus vend, moyennant un prix de 400.000 francs, un immeuble à Secundus et charge Secundus de payer ce prix entre les mains de Tertius, auquel Primus avait emprunté pareille somme, et qui se trouve ainsi remboursé.

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

Source : BIU Cujas

dire dans une donation. Lorsqu'il y a délégation de prix, c'est-à-dire délégation venant se greffer sur un contrat qui comporte paiement d'un prix au sens large que l'on vient d'indiquer, c'est-à-dire une prestation, qui peut être aussi bien un prix d'achat qu'un loyer ou une prestation quelconque, le droit exigible sera le droit de I,50 %. Cependant, il n'est pas inutile de remarquer que ce droit de I,50 % n'est pas le droit de cession de créance, dont il a été question jusqu'ici; en effet, en l'espèce, la délégation n'est pas taxée, parcequ'elle est considérée comme une disposition dépendante de la disposition principale qui, elle, supporte son droit propre. Ainsi, dans un contrat de vente, le vendeur délégue le prix à l'un de ses créanciers, qui sera payé par les soins de l'acquéreur. La disposition taxée sera la vente et non la délégation, parce que cette dernière n'apparaît ici que comme une clause accessoire du contrat , qui n'intéresse que les modalités du paiement: le paiement, au lieu d'être fait entre les mains du vendeur, sera fait entre les mains d'une personne désignée par lui.

Il en sera de même d'un bail, si le preneur délègue, par exemple, pour remplir ses obligations envers le propriétaire, un de ses débiteurs, qui paiera les loyers en son nom. Le droit exigible, dans ce cas, sera exclusivement le droit de bail.

Seulement, dans l'un des exemples que l'on vient de prendre, pourquoi Primus, vendeur, au lieu de toucher lui-même le prix de vente des mains de Secundus, qui a acquis la propriété, le fait-il verser par celui-ci entre les mains de Tertius? C'est évidemment parce que Primus est débiteur de Tertius. La délégation de prix établit donc l'existence d'une dette de Primus envers Tertius, et alors apparaissent dans le contrat, quand on l'analyse, deux dispositions indépendantes:

1) - Une vente, ou un bail, ou un échange, comportant paiement d'un prix par Secundus;

2) - Une reconnaissance implicite de dette de Primus envers Tertius délégataire. En d'autres termes, le contrat va former titre de créance en faveur de Tertius, puisque Primus, du fait qu'il lui délègue le prix qui lui était dû à lui-même, reconnaît qu'il est débiteur de cette somme envers lui. Il y a donc lieu à application du droit de titre, qui, en l'espèce, sera le droit d'obligation de I,50 %, à moins qu'il n'existe déjà au profit de Tertius , un titre de créance précédemment enregistré.

Bien que du même taux que le droit de cession

Source : BIU Cujas

de créance, ce droit d'obligation de I,50 %, qui va fonctionner en l'espèce, ne se confond pas avec lui.

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

Pourquoi cette discussion, puisque le taux du tarif est le même? C'est qu'elle a un intérêt pratique, qui est le suivant:

On peut, en effet, distinguer trois hypothèses:

Droit à percevoir:
1) Quand le titre de créance du délégataire est porté dans l'acte portant délégation comme ayant été enregistré

I° - Le titre de créance du délégataire est porté dans l'acte portant délégation de prix comme ayant été déjà enregistré; l'acte contient, par exemple, une mention du genre de celle-ci: " le prix stipulé pour l'immeuble vendu par Primus à Secundus sera versé par Secundus , acquéreur, à Tertius, en remboursement d'une somme prêtée par Tertius à Primus, suivant acte enregistré à telle date et à tel endroit." Dans cette hypothèse, il n'y a pas lieu à perception de droit de titre, puisque la créance de Tertius possédait déjà antérieurement un titre enregistré; donc, aucun droit ne sera perçu ici en dehors du droit applicable à la disposition principale qui sera, selon le cas, le droit de vente immobilière, le droit de bail, ou même le droit de donation, si une donation mets la charge du donataire l'obligation de régler certaines dettes du donateur.

2)- Le contrat contenant délégation de prix ne fait pas mention de l'enregistrement antérieur du titre de créance

2° - Ou bien le contrat contenant délégation de prix ne fait pas mention de l'enregistrement antérieur du titre de créance. Il porte simplement que le prix stipulé sera versé par Secundus à Tertius, en remboursement d'une somme prêtée par Tertius à Primus, sans aucune autre indication. Alors, de deux choses, l'une, Ou bien il n'y a effectivement pas eu d'acte enregistré, Tertius avait prêté les fonds de la main à la main à Primus, ou bien il n'y avait eu qu'un acte sous seing privé, non enregistré; dans ce cas, c'est effectivement la délégation, qui établit au regard du fisc, l'existence de la dette de Primus envers Tertius; le droit sera donc perçu comme droit de titre, et ce droit, une fois versé, restera acquis au Trésor.

3° - Ou bien, il y avait un titre qui avait été enregistré, bien que le contrat portant délégation du prix n'en ait pas fait mention. En la circonstance, si dans les deux ans de la perception, il est justifié par les parties de l'enregistrement de cet

Source : BIU Cujas

acte, le droit sera restitué.

Tout ce qu'on vient de dire suppose une délégation de prix dans le contrat, c'est-à-dire une clause de délégation intervenant à titre accessoire et se greffant sur un contrat principal, vente, bail, échange donation, etc. Si, au contraire, la délégation fait l'objet d'un acte distinct, on rentre dans le cas d'une simple délégation de créance constatée à titre principal, tel qu'on l'a exposé plus haut.

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

Il est à remarquer que, dans les exemples donnés plus haut, on a raisonné sur une convention intervenant entre Primus et Secundus, et par laquelle Primus délègue son débiteur Secundus pour verser le prix à Tertius convention dans laquelle on a admis que Tertius n'était pas intervenu. En effet, la loi ne s'occupe pas ici de l'acceptation, elle ne se demande pas si la délégation a été acceptée ou non par le délégataire, et ceci avec raison, parce que le droit perçu en la circonstance, n'est pas un droit de cession de créance, mais un droit de reconnaissance de dette; or, la reconnaissance de dette par le débiteur est complètement indépendante de l'acceptation du créancier . Du fait que le débiteur s'est reconnu tenu d'une obligation envers le créancier existe pour celui-ci un titre, dont il est libre de se prévaloir, mais qui peut être invoqué par lui. Si donc le délégataire accepte, en cas de délégation de prix, quel sera le régime auquel sera soumise cette acceptation? Si elle intervient dans le contrat, elle ne sera plus maintenant, depuis le décret-loi du 30 Octobre I935, passible d'aucun droit, le droit fixe dont elle serait susceptible , ne pouvant pas être perçu, puisque, dans le contrat, il y a une disposition passible du droit proportionnel, qui exclut la perception du droit fixe. Si le délégataire accepte explicitement ou implicitement dans un acte postérieur, ce sera le droit fixe de 22,50 qui sera perçu; en effet, cette acceptation constituera un acte de complément.

Le délégataire en même temps qu'il accepte reconnaît avoir reçu la somme déléguée

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

Source : BIU Cujas

Dans la cession de créance, il y a lieu de distinguer, d'une part, la cession de rente sur particuliers, et d'autre part, la cession de droits mobiliers ou litigieux.

Les transports ou délégations de rentes sur l'Etat bénéficient d'une exemption des droits, qui intéresse le régime des valeurs mobilières et que l'on retrouvera, lorsque l'on examinera plus loin les droits de transmission sur les valeurs mobilières.

Les cessions de rentes sur particuliers

Quant aux rentes sur particuliers, l'article 69 § 5, N° 2 de la loi de Frimaire (Cod. art. 443) assujettit à un droit proportionnel spécial de 2 % (aujourd'hui de 3 %) les cessions-transports ou délégations à titre onéreux de rentes perpétuelles ou viagères et de pensions. Pour savoir si le droit proportionnel est exigible, il faut appliquer ici exactement les mêmes règles qu'en matière de cession et de délégation de créances ou de prix. En effet, la délégation de rente peut intervenir simplement comme clause accessoire dans un contrat, ou comme une délégation de prix.

Dans ce dernier cas, la délégation de rente, prévue dans l'acte est faite en conséquence d'un titre déjà enregistré portant délégation du déléguant vis-à vis du délégataire; il n'est pas dû de droit proportionnel. S'il n'y a pas d'acte enregistré, la délégation entraînera la perception du droit de 3 % à titre de reconnaissance de rente. A la différence de tarif près, le régime est exactement le même que celui des cessions-transports et des délégations. Le tarif concernant les créances étant le tarif de I,50 % et le tarif concernant les rentes viagères et les pensions, étant de 3 %.

L'assiette du droit

Comme pour les créances, c'est le capital de la rente qui est taxé, cette règle comporte la même exception qu'en cas de cession de créance, à savoir (Cod. art. 40) que, dans le cas d'adjudication en justice ou devant notaire commis, c'est-à-dire dans des conditions où il ne peut pas y avoir de doute sur le prix exact de la créance, c'est ce prix et non pas le capital de la rente qui est taxé.

Par ailleurs, au lieu de la déclaration estimative, prévue pour les créances dont le capital n'est pas exprimé, en matière de rente, lorsqu'il n'a été stipulé dans l'acte aucun capital, le droit est dû sur une somme égale à vingt fois la rente, s'il s'agit d'une rente perpétuelle, et à dix fois la rente viagère ou la pension, suivant les principes généraux formulés par l'article I4 N° 9 de la loi de Frimaire. Si, moyennant le versement d'une somme de, une

Source : BIU Cujas

personne se constitue une rente viagère de 500 francs le droit de 3 % sera calculé sur dix fois cinq cents francs, montant de la rente viagère, supposée ainsi capitalisée au denier dix.

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

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

Dans le cas de cession de créance proprement dite, ce qui est cédé, c'est la créance elle-même, cette créance fût-elle d'ailleurs litigieuse, et il est fait application du droit de cession de I,50 % sur le capital nominal de la créance.

Dans l'autre cas, l'objet de la cession n'est pas la créance elle-même, c'est le droit d'agir à l'encontre d'une personne pour la faire reconnaître comme débitrice; c'est le droit de se prévaloir devant la justice, d'une créance, dont l'existence n'est pasétablie, dont l'existence est subordonnée à la décision du juge.

Le tarif applicable

La cession de droits litigieux ne peut pas être soumise aux dispositions qui régissent les cessions de créances, puisque l'objet n'est pas le même: dans un cas, on cède une créance, dans l'autre, on cède une action en justice, et comme aucune disposition de la loi fiscale ne vise spécialement cette cession de droit litigieux, elle rentre nécessairement dans la catégorie des ventes et cessions de droits et objets mobiliers, qui sont tarifés actuellement à 7 %, puisque ce tarif est celui qui s'applique à toutes les mutations mobilières, qui ne sont pas taxées autrement.

Assiette du droit.

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

Source : BIU Cujas

en considération; il s'agit, en somme, de faire valoir de simples prétentions, dont on ne sait pas si elles seront admises ou rejetées par le juge. Il en résulte d'ailleurs qu'on frappe ainsi la cession d'un droit à une action dont l'issue est essentiellement douteuse, d'un impôt plus de quatre fois plus élevé que la cession d'un droit à une créance ou à un objet certain, puisque celle-là est taxée à 7 %, tandis que celle-ci n'est taxée qu'à 1,50 %.

Cette anomalie se trouve toutefois partiellement corrigée par le fait que ce droit de 7 % est perçu, non pas sur la valeur nominale du droit cédé, mais sur le prix de la cession, prix qui, en général, est d'autant plus faible que les chances de succès de l'action sont plus aléatoires.

D'autre part, si l'action intentée par le cessionnaire est couronnée de succès, l'administration n'aura aucune possibilité de réclamer un supplément de droits, pour taxer le capital de l'objet sur lequel portait l'action.

En sens inverse, le cessionnaire, au cas d'insuccès, ne peut réclamer, en revanche, aucune restitution de droits, parce que le prix qu'il a payé est considéré comme tenant compte de tous les aléas, et parce que la taxation est devenue définitive. En effet, ce qui a fait l'objet de la cession, ce n'est pas le résultat de l'action, c'est l'action elle-même avec les chances de succès ou d'insuccès qui y sont attachées .

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

Leur justification.

Pour les valeurs mobilières, le droit de transmission est l'équivalent de l'impôt qui frappe les mutations d'immeubles, à titre onéreux, ou les ventes publiques de meubles. Il n'y a aucune raison valable pour que la transmission de ces valeurs soit exonérée, alors que la cession à titre onéreux des autres éléments de la richesse est assujettie à des droits.

Leur place dans l'ensemble des impôts frappant les valeurs mobilières

Le droit de transmission sur les valeurs mobilières prend place dans cet ensemble d'impôts, qui frappent les valeurs mobilières dans notre régime fiscal français, et qui sont le droit de timbre, qui frappe le titre dans son existence matérielle; l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, qui frappe le titre de son rendement, qui taxe le coupon, et enfin, le droit de transmission, qui atteint le titre dans ses mutations, sans parler

Source : BIU Cujas

de l'impôt sur les opérations de bourse, qui, à vrai dire, concernent moins le titre lui-même, que l'opération à laquelle il donne lieu.

Ce que comprennent ces droits de transmission

Les droits de transmission sur les valeurs mobilières enveloppent tous les droits qui frappent leur mutation; droit de transfert, taxe annuelle de transmission, droit sur les successions de parts dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions, taxe des titres non créés matériellement, droit sur les valeurs étrangères, sur les endossements et sur les titres à ordre, auxquels s'ajoutait, jusqu'à une date récente, le droit de conversion sur la transformation du titre, de la forme nominative à la forme au porteur.

Le régime antérieur à la loi de I857

La loi fondamentale en cette matière, est la loi du 23 Juin I857, mais antérieurement à cette loi, la cession de toutes les parts sociales était déjà soumise à l'impôt d'enregistrement.

En effet, l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire les assujettissait à un droit, qui était alors de 0,50 % sur les cessions de droits incorporels. Ce droit, qui a subi depuis lors des augmentations successives, est encore applicable dans certains cas déterminés. D'ailleurs, sous l'empire de la loi de Frimaire, étaient seules taxables les cessions de droits incorporels, consenties par des actes.

La loi de I857

Le principal effet de la loi de I857 a été, en subdivisant les droits applicables, suivant la forme des titres sociaux cédés, de rendre obligatoire la perception de droits sur toutes les cessions. La Cour de Cassation a confirmé dans son arrêt du 29 décembre I868 (S.69, I.I33) que l'impôt s'étend à toutes les divisions d'un capital social, quelle qu'en soit la dénomination, pourvu que leur taxation puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles et immeubles appartenant aux sociétés.

L'article 6 de la loi du 23 Juin I857 (Code fiscal des valeurs mobilières - C.V.M. art. 34 C.E. art. 345) dispose que "toute cession de titres ou promesse d'actions ou d'obligations dans une société, est assujettie, à partir du Ier Juillet I857, à un droit de transmission de 0,20 % de la valeur négociée. Ce droit, pour les titres au porteur, et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres sociaux, est convertie en taxe annuelle et obligatoire, de 9I2 % du capital des dites actions et obligations, évalué par leur cours moyen pendant l'année précédente, et, à défaut de cours dans cette année, conformément aux règles établies

Source : BIU Cujas

par les lois sur l'enregistrement ".

Les deux modalités des droits de transmission

La loi de I857 établit ainsi la distinction fondamentale, qui domine tout le sujet. Les droits de transmission, au sens large du mot, comportent deux modalités très différentes.

I° - Le droit de transfert applicable aux titres nominatifs, qui est dû sur chaque opération;

2° - Le droit de transmission proprement dit, taxe simplement représentative du droit de mutation et qui est perçu sur tous les titres au porteur ou assimilés, par abonnement et indépendamment de toute mutation effective.

D'autre part, la loi de I857 assimilait à une transmission, au point de vue fiscal, les changements effectués dans la forme des titres; par exemple, la transformation d'un titre nominatif en titre au porteur, indépendamment de toute mutation, et elle les soumettait à l'impôt qui, en pareil cas, prenait le nom de droit de conversion. Ce droit de conversion a été récemment supprimé par un décret du II Juillet I934.

Domaine d'application de la loi de I857.

Avant d'étudier les différentes applications de l'impôt , il convient préalablement de fixer exactement le domaine d'application de la loi de I857.

En effet, la portée en a été discutée avant que la loi du 28 Décembre I922, dans ses articles 23 et 24, ne soit venue la préciser et trancher d'une manière définitive la question. Il s'agissait de savoir si les droits de transmission, qui frappent tous les titres négociables, frappent également les cessions d'actions non négociables, c'est-à-dire les cessions d'actions, qui ne peuvent être effectuées qu'en observant les formalités de l'article I690 du Code civil et, d'autre part, les parts sociales non représentées par des titres.

Les différentes phases de la jurisprudence Ière phase

A cet égard, la jurisprudence a passé par trois phases.

Dans une première phase, marquée par l'arrêt de Cassation du I0 Février I86I, la loi de I857 est considérée comme étrangère aux cessions d'actions et d'obligations non négociables, c'est-à-dire dont la cession suppose, pour être opposable aux tiers, l'accomplissement des formalités prévues par l'article I690 du Code civil, comme étrangère également à la cession de parts d'intérêt, qui ne sont pas matériellement représentées par des titres.

Seules, auraient été visées par la loi nouvelle, les cessions d'actions et obligations négociables;

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

Dans tous les autres cas, le seul droit applicable est le droit de 0,50 % de la loi de Frimaire, exigible seulement en cas de rédaction d'acte ou en cas d'usage en justice.

2è phase

Dans la seconde phase, qui est marquée par les arrêts du 4 Février I895 (S.95. I.363) et du 27 avril I906, l'article 6 de la loi de I857 se voit, au contraire, attribuer une portée générale; il atteint toutes les cessions d'actions ou de parts d'intérêt dans les sociétés, toutes les divisions d'un capital social, quel qu'en soit le mode de transmission. Sont donc atteintes par le nouvel impôt, aussi bien que les cessions de titres négociables, les cessions de droits incorporels reconnus aux associés par le pacte social, sans distinction entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Cette jurisprudence conduit, en fait, à abroger l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire, qui ne sera plus jamais applicable, puisque le régime de la loi de I857 s'étend à toutes les transmissions de droits sociaux, matérialisés ou non dans un titre, représentés par un titre négociable ou par un titre non négociable. Elle est d'abord acceptée sans difficulté, parce qu'elle est à l'avantage des redevables. En effet, le droit de transfert de la loi de I857, que la Cour de Cassation reconnaît maintenant comme applicable dans tous les cas, à l'exclusion du droit de la loi de Frimaire, est moins lourd que ce dernier.

Depuis la loi du I6 Septembre I87I, il est, comme celui-ci de 0,50 % en principal, mais il ne comporte pas de décimes, tandis que le droit de la loi de Frimaire est grossi de 2 décimes I/2 , ce qui l'élève, au total, à 0,625 %. On a donc avantage à être taxé en vertu de la loi de I857, plutôt qu'en vertu de la loi de Frimaire.

Mais ensuite, la situation se retourne. En raison des relèvements successifs, dont il a été l'objet et qui l'ont porté à 0,75 %, (art. I4 de la loi du 27 mars I9I4), à I,08 %, (art. 3 de la loi du 22 mars I924), le droit de transfert de la loi de I857 est maintenant plus élevé que le droit de la loi de Frimaire; les redevables ont donc maintenant intérêt à l'application de ce dernier droit.

3è phase

La question est alors portée de nouveau devant la Cour de Cassation et celle-ci, par l'arrêt du 2 mai I922, qui ouvre la troisième phase, opère un revirement complet. Elle décide que l'expression "titre" qui figure dans l'article 6 de la loi du 23 Juin I857, "ne peut désigner qu'un droit constaté par un

Source : BIU Cujas

titre matériel", que le titre doit s'entendre matériellement de la feuille de papier représentative du droit social, que, par conséquent, l'impôt de la loi de I857 n'est pas exigible avant la création de ce titre. En somme, est seul taxable l'instrumentum, qui matérialise le droit social, sous la forme d'un titre en papier spécial et individuel.

Conséquences de l'arrêt de I922 qui ouvre la 3è phase

Les conséquences, qui découlent de l'arrêt du 2 mai I922 sont les suivantes:

I° - Le droit de la loi de Frimaire, qui est maintenant de 0,75 % y compris les nouveaux décimes, est seul exigible en cas de rédaction d'un acte soumis à l'enregistrement ou d'usage en justice, d'un acte non soumis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, sur les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions sociétés civiles, sociétés commerciales, en nom collectif ou en commandite simple (qu'on appelle, d'une façon plus générale , des sociétés de personnes). En effet, ces sociétés n'ont pas de titres pour représenter les droits des associés.

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

Les art.22 et 23 de la loi du 28 Déc.I922

L'arrêt de I922 était évidemment préjudiciable aux intérêts du Trésor, puisqu'il conduisait à l'application, dans un certain nombre de cas, du droit de la loi de Frimaire, qui était resté moins élevé que le droit de la loi de I857, depuis les relèvements apportés à ce dernier.

Aussi, l'Administration eut-elle recours au législateur pour effacer les effets de la nouvelle jurisprudence. Le Gouvernement fit voter les deux articles 22 et 23 de la loi du 28 Décembre I922, (C. V.M. art. 35; C.E. art. 344 et 346).

Ces deux articles de la loi du 28 Décembre I922 soumettent à la taxe annuelle de transmission, le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créé matériellement leurs titres. Donc, la taxe annuelle de transmission est étendue aux titres qui ne sont pas encore matériellement créés dans les sociétés, dont le capital est divisé en actions.

En second lieu, l'article 23 créait un droit spécial de 0,90 % sur les cessions de parts, dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital n'est pas divisé en actions. Ces articles

Source : BIU Cujas

comblent, en un mot, les fissures que la dernière jurisprudence de la Cour de Cassation avait ouvertes dans l'application de la taxe de I857.

Ce droit spécial, de 0,90 % au moment où il a été édicté par la loi du 28 Décembre I922 sur les cessions de parts dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions, était du même taux que celui de la taxe perçue sur les transferts de titres nominatifs, avec laquelle il se confondait alors pratiquement mais, depuis lors, tandis que le tarif des droits de transfert a été modifié à plusieurs reprises, tantôt augmenté, tantôt réduit, le droit de cession sur les parts d'intérêts a peu varié; de o,90 %, il a été porté, à I,08 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 mars I924, puis arrondi par le décret du I8 mars I933 à I,25 %, qui est son taux actuel.

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

I. - Droit de transmission subdivisé.

a) - En droit de transfert perçu sur les titres nominatifs;

b) - En taxe annuelle perçue par abonnement sur les titres au porteur, et étendue aux titres non encore matériellement créés.

II. - Droit spécial sur les cessions de parts d'intérêt.

III. - Enfin, jusqu'au décret-loi du II Juillet I934, existait un droit de conversion, perçu sur la transformation des titres nominatifs en titres au porteur, indépendamment de toute mutation, dont il faudra dire quelques mots, bien qu'il s'agisse d'un régime actuellement supprimé.

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

Domaine d'application des droits de transmission des valeurs mobilières

Les droits de transmission tenant lieu, pour les valeurs mobilières des droits de mutation perçus sur les ventes de meubles ou sur les ventes publiques d'immeubles, ne frappent que les cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de parts sociales; les transmissions à titre gratuit restent soumises au droit commun applicable en l'espèce. Ainsi, la taxe annuelle de transmission, qui est perçue sur les titres au porteur, ne couvre pas les droits de mutation par décès, non plus que le droit de donation.

Source : BIU Cujas

le cas échéant; les titres de cette nature doivent être compris dans les déclarations de succession, ou dans les actes de donation pour leur valeur, d'après le cours moyen de la Bourse, ou à défaut, d'après la déclaration estimative des parties.

Les droits atteignent les cessions à titre onéreux des actions de capital ou de jouissance, les obligations et promesses d'actions et d'obligations de toute société et de toute collectivité créant des valeurs semblables à celles qu'émettent les sociétés d'actionnaires (Cass. 6 Août 1870. Inst. de L'Adm. de l'Enregist. N° 2603, § 3). A cet égard, il n'y a pas lieu de se préoccuper de la nature de la collectivité qui a émis les titres.

Tombent sous le coup de l'impôt, en vertu de la loi du 16 Septembre 1871 (art. 11,)les obligations des départements, des communes, des établissements publics, du Crédit Foncier, etc. (C.E. art. 347)

Il en est de même des titres des sociétés françaises, quelle que soit leur forme: sociétés anonymes, sociétés en commandite simple ou par actions, sociétés en nom collectif, sociétés à responsabilité limitée, associations en participation, même si les titres ne circulent pas et ne sont pas cotés en France, s'ils sont émis à l'étranger et si l'exploitation est à l'étranger.

Sont taxables les obligations émises par les sociétés, même si leurs titres d'actions n'étaient pas soumis au droit de transmission, les titres négociables émis par une association sans but lucratif, (sauf certaines exceptions,que l'on verra plus loin, notamment en faveur des sociétés coopératives non constituées par actions) et même les obligations négociables qu'émettrait un simple particulier. Il est admis, en effet, que le domaine d'application de la taxe de transmission de la loi de 1857 est le même que celui de la loi du 5 Juin 1850, qui a créé le timbre des valeurs mobilières.

Conditions d'application de la taxe de transmission. 1)Il faut qu'il s'agisse de titres négociables

Pour qu'il y ait application de l'impôt, deux conditions sont nécessaires:

1° - Il faut qu'il s'agisse de titres négociables et on entend par là les titres dont la cession, pour être valable erga omnes, n'exige pas les formalités de l'article 1690 du code civil (signification au débiteur cédé ou acceptation du débiteur cédé par acte authentique).

Appartiennent à la catégorie des titres négociables:

a) - Les titres transmissibles de la main à la main, c'est-à-dire les titres au porteur ;

Source : BIU Cujas

b) - Les titres transmissibles par transfert sur les registres de la société, c'est-à-dire les titres nominatifs, et enfin,

c) - Les titres transmissibles par endossement, c'est-à-dire les titres à ordre.

2)Il faut qu'il s'agisse de valeurs publiques

2°- Il faut qu'il s'agisse de valeurs publiques par opposition aux effets privés, ce terme de valeurs publiques désigne les titres susceptibles d'être cotés en Bourse (même s'ils ne le sont pas); et l'Administration (décision du Ministre des Finances, du 22 Décembre I886) y assimile les titres qui, par l'égalité de leur montant, par la similitude des échéances des coupons et de la date de remboursement, ont un caractère fongible qui les rend aptes à des transactions sur le marché.

Récemment encore, le Ministre a répondu à une question du I3 Novembre I934 que sont soumis à l'impôt tous les titres qui, à raison de ces caractères sont véritablement des valeurs négociables, susceptibles de prêter à des négociations, quand bien même les titres porteraient la mention "ne pourra pas être négocié en Bourse".

En vertu de ce double criterium, sont imposables, non seulement les actions proprement dites, mais tous les titres similaires qui peuvent être transmis sans les notifications prescrites par l'article I690 du Code civil (loi du 23 Juin I857, art. 6),"les obligations, même non destinées à être cotées en Bourse, pourvu qu'elles constituent des valeurs de placement négociables ", les bons d'emprunt, quels qu'il soient qui ne sont pas le fait d'une simple opération commerciale, lorsque leur date de remboursement est unique, qu'ils produisent les mêmes intérêts payables aux mêmes dates, s'ils ont une valeur identique et que, de la sorte, par uniformité de leurs caractéristiques, ils ne constituent pas des titres simples d'emprunt, mais des titres susceptibles de cotation sur le marché en Bourse."(Solution du 2 avril I92I, Trib. Seine 23 Juillet I925). C'est ce jugement du tribunal de la Seine de I925 qui a précisé, d'une manière définitive, la jurisprudence, auquel il faut se référer pour les caractéristiques des titres négociables, des valeurs publiques", au sens où on emploie le mot dans cette acception fiscale.

Aux obligations, doivent être assimilés tous les emprunts, même constatés par des titres non négociables, contractés près d'une personne unique, par exemple, auprès d'un bailleur de fonds; l'emprunt d'une société ou d'une collectivité publique quelle que soit la forme sous laquelle il est constaté.

Source : BIU Cujas

donne donc ouverture au droit de transmission en cas de cession, à l'exclusion du droit de cession de créance (Cass. 6 Août 1878, S.79,I.474).

Cependant, la taxe de transmission n'est pas applicable aux obligations notariées à ordre constatant des emprunts des communes et des établissements publics.

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

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

Les droits sont dûs même par une société nulle

Les droits de transmission sont dûs, même par une société nulle, les actes nuls étant soumis, on le sait, aux mêmes droits d'enregistrement que les actes valables; il en serait ainsi notamment, pour les titres d'une société, qui n'auraient pas été constatés par écrit, alors qu'une société commerciale doit régulièrement être constatée par un acte (Cass. 23 février 1875 S.76.I.473).

Cependant la question se poserait, en pareil cas, de savoir si on est en présence d'une véritable société pour laquelle, non seulement les formalités de publicité n'ont pas été observées, mais pour la constitution de laquelle aucun écrit n'a été établi, ou bien simplement d'une société de fait, constituant une simple indivision qui, en cas de mutation, se verrait appliquer l'impôt, non pas sur les mutations de parts sociales, mais sur les mutations d'objets en nature.

Dans une société régulièrement constituée, le

Source : BIU Cujas

caractère mobilier des droits sociaux, abstraction faite de la nature des biens mis en société, persiste aussi longtemps que l'être moral subsiste, c'est à-dire, non seulement pendant la durée de la société proprement dite, mais encore pendant la période de sa liquidation. (Cass. 6 mars I872, S.72, I; 266).

La taxe sera perçue aussi longtemps que le titre subsiste (Cass. Ch.Réun.27 Déc.I877 - Trib. de Mulhouse I7 Juillet I934, Rev. de l'Enregist. I935, N° I0.3I0).

La perception du droit de transmission couvre toutes les autres perceptions

Il est à signaler que le droit de transmission, quand il est perçu, couvre toutes les perceptions auxquelles auraient pu donner lieu les opérations ainsi imposées; il en tient lieu et se substitue à elles. Ainsi la mention dans un acte présenté à la formalité d'une cession de titres négociables ne donnera pas lieu, contrairement à ce que l'Administration a soutenu pendant un temps, à la perception du droit de la loi de Frimaire sur les cessions de titres de droits incorporels.

La taxe annuelle pour les titres au porteur, le droit de transfert, pour les titres nominatifs, c'est à dire les deux modalités d'application du droit de transmission couvrent entièrement l'opération (Cass. Req.I2 Février I86I); l'acte de cession sera donc enregistré au droit fixe de formalité, s'il vise des titres assujettis à la taxe annuelle, et enregistré gratis, s'il vise des titres nominatifs, pour lesquels le droit de transfert a été appliqué préalablement.

Exonération des titres de rente et des obligations du Trésor

En vertu d'une exonération spéciale, édictée par la loi, le droit de transmission (taxe annuelle de transmission pour les titres au porteur, droit de transfert pour les titres nominatifs) ne frappe pas les titres de rente sur l'Etat et les autres titres émis par le Trésor français. En effet, l'article 70 , § 3 de la loi de Frimaire exempte de la formalité de l'enregistrement les inscriptions sur le Grand Livre de la Dette publique, leurs transferts et mutations, la quittance des intérêts qui en sont payés et tous les effets de la Dette Publique, inscrits ou à inscrire définitivement.

Sont compris dans cette exonération, les obligations du Trésor, à long et court terme, les ventes de titres de rente, les transferts ou mutations sur la propriété ou sur l'usufruit de rentes, la dation de rentes en paiement de dettes et les ventes de coupons échus ou à échoir.

Autres exemptions

Différentes dispositions législatives ont ajouté à cette immunité un certain nombre d'autres exemption

Source : BIU Cujas

Elles concernent notamment les sociétés de crédit maritime mutuel (loi du 4 décembre I9I3, art. 8), les sociétés de Crédit agricole ou maritime, en ce qui concerne seulement leur part sociale, car les obligations de ces sociétés demeurent soumises au droit de transmission (Décision ministérielle du 29 Juin I905, Instr. N° 3874,I6), les groupements de sinistrés pour les titres gagés sur les annuités de l'Etat (loi du 3I Juillet I920, art. I55), les sociétés anonymes à participation ouvrière pour leurs parts ou leurs actions de travail, quand le nombre de celles-ci est au moins égal au quart des actions de capital (loi du 24 Juillet I867, art. 80 nouveau, introduit par la loi du I6 Avril I9I7).

La loi du II Juillet I933 exonère encore de l'impôt les emprunts émis par les collectivités publiques pour se procurer les fonds, que l'Etat s'était engagé à leur remettre à titre de subventions pour certains travaux et dont il les couvrira au moyen d'annuités. La loi du I5 mars I934 exonère également de la taxe de transmission les emprunts que le Crédit national pourra émettre pour assurer, pour le compte de l'Etat, le service d'annuités auquel celui-ci s'était engagé. (Voir C.V.M.art. I06 et I07, concernant les exonérations, tant des droits de transmission, que des autres impôts , et II6 à II8 qui visent le cas où il y a seulement dispense spéciale de la taxe de transmission).

Les deux modalités suivant lesquelles est perçu le droit de transmission

Comme on l'a indiqué précédemment, le droit de transmission est perçu suivant deux modalités complètement différentes, suivant qu'il s'agit de titres nominatifs ou de titres au porteur.

Au premier cas, le droit frappe la mutation constatée par le transfert; au second cas, il est transformé en une taxe annuelle, qui frappe tous les titres au porteur, sans distinction de ceux qui sont l'objet d'une mutation et de ceux qui demeurent dans les mêmes mains. Cette dernière taxe est donc une taxe forfaitaire.

Justification de cette dualité de régime

Cette dualité de régime s'explique, et se justifie par les raisons suivantes. Quand il s'agit de titres nominatifs, il est aisé de connaître le fait imposable, c'est-à-dire la mutation. Celle-ci, en effet, est, en général, constatée par la mention du transfert sur les registres de la collectivité émettrice, registre dont les fonctionnaires de l'enregistrement peuvent exiger la communication; le droit qui la frappe sera donc un droit de transfert

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

lequel portera sur la négociation ou sur la transmission, laquelle ne peut pas échapper à la connaissance de l'enregistrement, grâce à l'exercice de son droit de communication.

Les titres au porteur, au contraire, se transmettent de la main à la main, sans formalités particulières, et les négociations dont ils peuvent être l'objet ne laissent aucune trace sur les registres de la société, qui même les ignore complètement. En conséquence, le législateur de I857 a dû constater l'impossibilité de procéder pour eux, comme pour les titres nominatifs, et de placer le fait imposable dans la mutation, puisque le fisc (du moins jusqu'à la création de l'impôt sur les opérations de bourse, par la loi du 28 Avril I893), ne pouvait pas avoir connaissance de la mutation.

Ces titres sont donc taxés, non pas à raison de leur mutation, mais à raison du fait de leur existence l'impôt se transforme ainsi en une taxe annuelle, qui n'est pas un droit de mutation à proprement parler, qui est simplement représentative du droit de mutation, qui en tient lieu et qui atteint tous les titres, qu'ils soient ou non négociés dans le courant de l'année. Cette taxe, précisément parce qu'elle atteint tous les titres au porteur, qu'ils soient ou non négociés dans l'année, est moins élevée que le droit de transfert, qui n'est perçu qu'au cas de mutation effective.

Ce principe de distinction détermine les domaines respectifs d'application du droit de transfert et de la taxe annuelle de transmission. Il peut se résumer ainsi: L'Administration peut connaître la mutation: droit de transfert; la mutation peut demeurer ignorée du fisc: taxe annuelle.

Le domaine d'application du droit de transfert

Il importe de préciser maintenant le sens de certaines expressions que l'on emploie couramment pour abréger. En effet, il n'est pas tout à fait exact de dire que le droit de transfert frappe les titres nominatifs et la taxe annuelle les titres au porteur. En réalité, le droit de transfert ne frappe que les titres nominatifs dont la cession s'effectue par le moyen d'un transfert, ce qui n'est pas nécessairement le cas de tous les titres nominatifs. En effet, l'article 36 du Code de Commerce, qui a prévu la cession des titres nominatifs par la voie du transfert sur les registres sociaux, a ajouté un mode de cession supplémentaire aux modes de droit commun, qu'il n'est venu nullement exclure.

En second lieu, il n'est même pas complètement

Source : BIU Cujas

exact de dire que le droit de transfert s'applique à toutes les cessions qui donnent lieu à un transfert. Il faut encore que ce transfert soit relaté dans les registres de la société émettrice de telle façon que le fisc puisse en avoir connaissance.

Le principe essentiel de distinction entre le droit de transfert et la taxe annuelle de transmission repose, en effet, sur la distinction des deux catégories de mutations: celles que le fisc peut connaître en exerçant son droit de communication, et celles que le fisc ne peut pas connaître. Voilà le criterium fondamental.

Or, la mutation de titres nominatifs qui s'opère sans transfert, ou dont le transfert n'est pas inscrit sur les registres sociaux tenus à la disposition du fisc, est de nature à lui échapper. Bien que nominatifs au sens large, - en ce sens qu'ils sont établis au nom d'une personne déterminée - ces titres seront soumis, comme les titres au porteur, à la taxe annuelle; telle est la règle générale, qu'il convient maintenant d'examiner plus en détail.

Le fait générateur de la taxe de transfert est le transfert opéré sur les registres de la société

Cette règle est inscrite dans l'article 6 de la loi du 23 Juin I857, qui, après avoir créé le droit de transfert, le transforme en taxe annuelle pour les titres au porteur " et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société".

Le droit de transfert perçu lors de chaque mutation est donc applicable toutes les fois que la validité de la transmission est subordonnée à l'existence d'un transfert régulier. Le fait générateur de la taxe de transfert est le transfert opéré sur les registres de la société et non pas seulement l'échange du consentement des parties (solution du I8 Février I883).

Il y aura donc lieu à perception du droit de transfert, lorsque les statuts disposent, par exemple, que les actions nominatives sont transmissibles, mais que tout transfert ne sera valable à l'égard de la société et reconnu par elle qu'autant que, conformément à l'article 36 du Code de Commerce, il aura été fait, sur les registres de transfert, une déclaration signée du cédant et du cessionnaire, la propriété des actions se trouvant ainsi résulter du fait de l'inscription sur les registres de la société.

Peu importe d'ailleurs que le transfert régulier ne soit exigé qu'à l'égard de la société et que les statuts ne fassent pas obstacle à ce que les titres passent de main en main, sauf au porteur à faire, en cas de besoin, régulariser le transfert. Ces

Source : BIU Cujas

transmissions de titres nominatifs, si elles sont valables entre les parties, sont, en effet, impuissant à rendre les nouveaux acquéreurs propriétaires vis à vis de la société, qui est un tiers par rapport à la convention intervenue (Cass. I5 Janvier I890,S.90,I. I29)

C'est également le droit de transfert qui sera exigible sur les transmissions de certificats nominatifs de dépôt, que certaines sociétés délivrent en échange de titres au porteur déposés dans leur caisse, du moment que l'on rentre dans l'application de la règle générale et que ces certificats ne peuvent être transmis que par un transfert sur les registres de la société (Solut. du 29 mai I894; Marseille 2I Janv. I890).

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

Ainsi, le droit de transfert sera perçu, même si les registres de transfert,au lieu d'être tenus au siège social le sont chez le banquier de la société à la condition que le droit de communication de l'administration puisse s'exercer librement (solut.du I5 mars I894).

Il en sera de même si les formalités habituelles de transfert (par déclaration et pas signature du cédant et du concessionnaire) sont remplacées, aux termes des statuts, par des formalités équivalentes, impliquant la nécessité d'une mention sur les registre (par exemple, transfert réalisable sans la signature des parties, mais sur leur demande adressée au Conseil d'administration, et suivie de l'inscription du transfert, signée par un administrateur, sur les registres sociaux, ou encore déclaration de transfert, signée par les parties, non pas sur un registre spécial, mais sur les obligations et sur le talon des registres à souche, d'où ces obligations sont détachées (Solut. du 29 Mai I894).

La taxe annuelle est due quand le transfert n'est pas obligatoire pour effectuer la transmission à l'égard de la société

Par contre, si le transfert sur les registres n'est pas obligatoire pour effectuer la transmission à l'égard de la société, ce n'est pas le droit de transfert, mais la taxe annuelle de transmission, qui sera applicable . Il en sera ainsi, par exemple, si les statuts d'une société ne règlent pas le mode de transfert des actions nominatives, ces transferts pouvant avoir lieu, non seulement par l'inscription sur les registres de la société, mais par tous les

Source : BIU Cujas

modes du droit commun, (Cass. 4 Déc. I867).

Egalement si les statuts règlent la cession des actions dans les formes civiles, en subordonnant cette cette cession à l'agrément des autres associés, par ce que cette clause n'implique pas que la cession soit soumise aux règles spéciales de l'article 36 du Code de Commerce (Cass. 4 déc. I893,D.94,I,I62).

Egalement, si les statuts donnent la faculté aux concessionnaires de transmettre leurs actions, soit par un transfert régulier, au moyen d'une déclaration signée sur un registre spécial par les parties ou leurs représentants, soit par adjudication devant notaire, ou de gré à gré, soit par acte notarié, soit par acte sous seing privé, la cession pouvant s'effectuer au gré des parties, par un autre mode que le transfert régulier (Cass. IO Juillet I888).

Egalement si les statuts subordonnent simplement la validité de la cession à une signification faite à la société (Trib. Seine, 8 Août I90I, D.I903, 5, 305); ou si encore les statuts, tout en subordonnant la mutation à une inscription sur les registres, ne donnent pas à l'administration toutes les garanties de contrôle notamment par une méthode insuffisamment précise d'inscription, sur les registres sociaux. C'est donc, encore une fois, le transfert sur les registres, qui constitue le fait générateur de l'impôt.

De cette jurisprudence, on trouve une dernière expression dans un jugement du Tribunal de la Seine, du 6 Avril I936; (Compagnie générale de T.S.F. - R.E. I935; N° IO. 539) et dans un arrêt de Cassation sur requête du I5 Juillet I935 (Affaire de la Société de Font-Romeu). Il s'agissait d'une société, dont les statuts portaient simplement, que les actions ne pouvaient être cédées qu'avec l'agrément du Conseil d'administration. Les cessions donnaient lieu, en fait, à un transfert sur les registres sociaux, mais, les statuts n'avaient visé que la nécessité de l'agrément du Conseil d'administration.

La Cour suprême , confirmant une jurisprudence abondante, a jugé, une fois de plus, qu'il ne suffisait pas qu'en fait, le transfert ait toujours été effectué dans des conditions régulières, que, du moment que les statuts gardaient le silence sur ce point, la possibilité n'était pas exclue d'un autre mode de transmission et que cela était suffisant pour motiver l'application de la taxe annuelle de transmission.

Voir également dans le même sens un jugement du Tribunal de la Seine du 6 Avril I935, R.E.

Source : BIU Cujas

1936, N°10.939, Là, il s'agissait d'une société dont les statuts, avaient prévu que les actions nominatives ne pourraient être cédées que par transfert sur les registres sociaux, mais n'avaient rien dit en ce qui concerne les parts de fondateur; ce silence n'excluant pas la possibilité, pour la cession de ces parts, d'employer un autre mode de cession que celui-là, a été considéré comme devant entraîner l'application pour ces titres de la taxe annuelle de transmission.

Il convient d'ajouter qu'à la suite de ce jugement du tribunal de la Seine du 6 Avril 1935 et de l'arrêt sur requête du 15 Juillet 1935, un effort a été tenté pour modifier la jurisprudence, on a fait valoir qu'en réalité, la question avait besoin d'être examinée de nouveau, depuis que sont intervenus la loi du 26 mars 1927 (art. 52), le décret du 9 Mai 1928, rendu en application de cette loi, ainsi que le décret du 26 Octobre 1934, qui modifie certaines dispositions du premier.

Tous ces textes se sont attachés à simplifier le statut juridique des titres nominatifs qu'on voulait rendre d'un usage plus pratique, afin d'en développer l'emploi au détriment des titres au porteur, qui favorisent la fraude fiscale. Or, le décret du 9 Mai 1928, dans son article Ier, § 2, donne une définition du titre nominatif: "le titre nominatif s'entend de celui dont la transformation ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres de la société émettrice", et les articles 23 et 24 du même décret, règlent les modalités de négociation (1).

Dans ces conditions, a-t-on dit, (et cette thèse est développée notamment dans le Commentaire que le rédacteur de la Revue de l'Enregistrement donne de l'arrêt précité) point de difficultés, naturellement, lorsque les statuts prévoient ou autorisent un mode de cession autre que le transfert régulier; dans ce cas, il y a lieu, indiscutablement, à l'application de la taxe annuelle des titres au porteur. Mais là où il conviendrait de réformer la jurisprudence existante, c'est lorsque les statuts gardent le silence, En effet, on inférait, jusqu'à présent, de

---

1) - Le décret du 26 Octobre 1934 n'a fait qu'introduire certaines simplifications de détail, dans ce régime.

Source : BIU Cujas

ce silence qu'une modalité de cession autre que le transfert ne se trouvait pas exclue, mais précisément, le décret de 1928 vient nous dire que le titre nominatif est celui dont la transmission est subordonnée à un transfert sur les registres sociaux.

Donc, lorsque les statuts d'une société prévoient l'existence de titres nominatifs, sans préciser leur mode de transmission, il découle implicitement de la définition du décret du 9 Mai 1928, que ces titres, comme tels, ne peuvent se transmettre que par transfert sur les registres sociaux et doivent, par conséquent , être placés sous le régime du droit de transfert.

Cette thèse ingénieuse semble, à vrai dire, extrêmement fragile. En effet, le décret de 1928 a donné une définition du titre nominatif pour fixer quels étaient les titres auxquels s'appliquait le régime simplifié qu'il allait introduire; mais il n'a nulle part interdit d'employer le terme "titres nominatifs" dans un sens autre que celui-là. Quand une société parle de titres nominatifs, le doute peut donc encore subsister sur la question de savoir si elle a entendu parler de titres nominatifs, tels que les définit le décret, ou si, simplement, elle a entendu parler de titres établis au nom d'une personne déterminée, avec possibilité de les transmettre par des modes autres que le transfert proprement dit.

On a vu que le droit de transfert suppose un transfert effectué sur les registres sociaux.

Les transferts réels seuls sont passibles du droit de transmission

Cependant, tous les transferts ne donnent pas ouverture au droit; sont seuls imposables ceux qui emportent mutation entre vifs, de valeurs à titre onéreux, c'est-à-dire ceux que l'on appelle les transferts réels.

Ne sont pas atteints par l'impôt, à la différence des transferts réels:

I° - Les transferts d'ordre, ou transferts gratuits,à savoir:

a) - les transferts effectués au nom de l'héritier l'impôt applicable étant ici l'impôt successoral, sauf, en ce qui concerne les titres constituant une soulte de partage, parce que les soultes de partage sont assimilées au regard de l'Enregistrement, à des cessions à titre onéreux, et que le paiement d'une soulte ,en valeurs mobilières, est considéré comme une cession de titres, qu'un des co-partageants fait aux autres héritiers.

b) - Les transfert effectués à la suite d'une donation, parce que l'impôt applicable, est,en la

Source : BIU Cujas

circonstance, le droit de donation.

2° - Les transferts à titre de garantie, qu'on appelle encore transferts pignoratifs (1), qui n'emportant pas transmission de propriété, sont totalement exonérés, en vertu de l'article 4 du décret du I7 Juillet I857.

3° - les transferts d'ordre au nom des agents de change, vendeurs et acheteurs, à condition que, dans un délai, qui varie de I0 à 30 jours, suivant les cas, soit substitué à ce transfert d'ordre un transfert réel au nom du nouvel acquéreur (décis. ministér. du 28 Janvier I857, décret du 7 Octobre I892, art. 49, loi du 26 Mars I927, art. 39).

En cas de vente en bourse, d'un titre nominatif, pour que le secret des opérations soit respecté, les agents de change s'interposent, en quelque sorte, comme un écran entre les deux parties. Le vendeur signe un transfert d'ordre au nom de son agent de change, lequel, à son tour, transfère pour ordre, au nom de l'agent de change de l'acheteur, ce dernier signant finalement un dernier transfert au nom de son client, qui est l'acheteur réel. Ces transferts d'ordre échappent au droit de transfert.

Le tarif du droit de transfert

Le tarif du droit de transfert, de o,20 % de la valeur négociée, qu'il était à l'origine, est passé par de nombreuses vicissitudes; il a été porté, en vertu de l'article 4I de la loi du 29 Mars I9I4 à 0,90 % en principal; il a atteint ensuite I,08 % par l'adjonction du double décime de la loi du 22 mars I924, pour être, depuis lors, réduit à plusieurs reprises; il n'était plus que de 0,64 %, en vertu de la loi du 24 décembre I929 (art. I6); enfin, la loi du 26 avril I930, l'a réduit à 0,30 % à partir de sa promulgation. La loi du 23 décembre I933 l'a porté à 0,55 %, qui est le taux en vigueur aujourd'hui.

Assiette du droit de transfert

Le droit est assis sur le prix de la négociation exprimée en "valeur négociée", dit la loi du 23 Juin I857, (art.6).

Cette disposition de la loi de I857 s'est trouvée récemment modifiée par l'article 9 du décret du 30 novembre I935, à la suite de longues controverses qui s'étaient élevées entre le fisc et les redevables

---

1) - Sur les transferts de garantie, v. J.Guilhot: Recueil des Questions fiscales, I929, p. 336 et suiv.

Source : BIU Cujas

En disant que le droit est assis sur "le prix de la négociation exprimé en valeur négociée ", la loi de I857 voulait dire évidemment que l'on n'aurait égard ni à la valeur nominale, ni à la valeur réelle du titre qui fait l'objet de la cession, si cette valeur était supérieure au prix exprimé, dès lors que ce prix était sincère, c'est-à-dire non entaché de dissimulation.

En effet, comme on l'a vu dans l'Introduction, la règle générale en matière de ventes de meubles, est que les droits sont perçus sur le prix exprimé, pourvu qu'il soit sincère, c'est-à-dire qu'il corresponde exactement à la somme versée ou due par l'acheteur au vendeur.

Au contraire, en ce qui concerne les immeubles, la valeur vénale est substituée au prix exprimé, quand elle lui est supérieure. Si une personne vend un immeuble 500.000 francs, la loi donne au fisc la faculté de lui dire: "Vous avez vendu l'immeuble 500.000 francs, je ne conteste pas l'exactitude de cette déclaration, je ne prétends pas que vous ayez commis une dissimulation, mais j'affirme que l'immeuble vendu 500.000 francs, a été mal vendu, qu'il en vaut 600.000, et je vous taxe sur 600.000 francs; si vous n'acceptez pas cette taxation, nous aurons recours à l'expertise ".

C'est ce qu'on appelle: relever une insuffisance de prix. La dissimulation est l'énonciation d'un prix mensonger, inférieur au prix réel. L'insuffisance est le fait que le prix effectif est inférieur à la valeur normale. L'insuffisance ne peut pas être recherchée pour les ventes de meubles qui ne comportent d'autre base de taxation que le prix. Elle peut être relevée, au contraire, par les mutations d'immeubles.

L'administration avait essayé, pour relever, le cas échéant, l'insuffisance du prix de négociation servant de base à la liquidation du droit de transfert de se prévaloir des dispositions de l'article I2 du décret du I7 Juillet I857, qui prévoit que l'administration peut faire la preuve , par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite,"des insuffisances commises dans les états relevés, et déclarations des sociétés" (V.infra.)

Elle avait prétendu que ce texte lui donnait le droit de relever les insuffisances, aussi bien dans les relevés relatifs aux transferts, que dans les relevés fournis par les sociétés pour l'application

Source : BIU Cujas

de la taxe annuelle de transmission. Nous verrons plus loin que les sociétés sont obligées,pour le contrôle de l'impôt,de fournir un certain nombre de renseignements au fisc, pour les titres nominatifs, elles fournissent le relevé de tous les transferts effectués pendant le trimestre précédent,ainsi que les prix auxquels les cessions ont été effectuées, tels que ces prix lui ont été déclarés par les parties, et sur lesquels elle a perçu pour le compte du Trésor, le droit de transfert. Pour les titres au porteur, elles fournissent d'autres relevés nécessaires à l'application de la taxe annuelle, relevés qui font connaître le nombre de titres existant à la fin du trimestre d'imposition, et le cours moyen de ces titres dans l'année précédente, (V.Infra)

Le fisc prétendait que le décret de I857 lui donnait le droit de relever les insuffisances dans tous les relevés fournis par les sociétés, il était par là, autorisé à le faire, aussi bien pour les relevés concernant les titres nominatifs, que pour ceux concernant les titres au porteur.

En d'autres termes, elle aurait eu le droit pour les titres nominatifs, de substituer au prix de négociation, pour l'assiette du droit de transfert, ce qu'elle considérait comme la valeur réelle du titre, lorsque le titre aurait été vendu pour un prix inférieur à ce qu'il valait réellement.

En réalité, l'Administration se prévalait d'une fausse assimilation, il n'y a aucune assimilation à établir entre les déclarations, qu'une société fait à l'Administration de l'enregistrement pour la liquidation de la taxe annuelle de transmission, et les relevés qu'elle lui fournit, en ce qui concerne l'application du droit de transfert.

Pour ce dernier, la société joue un rôle comparable à celui du notaire, qui réclame à ses clients, au moment où il établit un acte, les droits qu'il devra verser à l'Enregistrement. La société perçoit le droit de transfert sur le prix de négociation, tel qu'il lui est déclaré par les parties, et justifie ensuite des perceptions qu'elle a faites pour le compte du fisc. Elle est un simple collecteur d'impôts; son rôle est passif.

Au contraire, pour les déclarations relatives à la taxe annuelle, son rôle est essentiellement actif. C'est elle qui énonce sous sa responsabilité, le nombre de titres existant à la fin du trimestre imposable, et c'est elle aussi qui indique le cours imposable,et c'est elle aussi qui indique le cours moyen de l'année précédente, qui sert de base à la taxe annuelle.

Source : BIU Cujas

Or, ce cours moyen, ne se dégage que comme résultat de calculs qui peuvent être inexacts. Dès lors, on conçoit très bien que le décret de 1857 prévoie la possibilité pour le fisc de relever les insuffisances des déclarations, états ou relevés des sociétés, pour autant que ces documents intéressent la taxe annuelle sur les valeurs au porteur, parce qu'en effet, il peut y avoir là des insuffisances à relever; la société peut avoir calculé trop bas le cours moyen annuel sur lequel l'impôt est perçu; on ne conçoit pas, au contraire, qu'il puisse y avoir d'insuffisance à reprocher à la société, lorsqu'elle se borne à consigner les prix auxquels les parties déclarent avoir effectué la cession de titres nominatifs, et qu'elle a retenu, pour le compte du Trésor, l'impôt sur cette base.

De fait, l'Administration avait, par une solution du 18 Juillet 1902, abandonné sa doctrine; elle avait renoncé à relever des insuffisances à la charge des compagnies, quant à la "valeur négociée" servant de base à la liquidation du droit de transfert. Puis, par une solution du 11 avril 1928, elle était revenue à sa première opinion, et avait cherché de nouveau à se prévaloir de la faculté de relever des insuffisances.

Cependant, la jurisprudence était fixée en ce sens que la valeur de négociation ne pouvait être discutée, quand bien même, elle serait notoirement inférieure à la valeur réelle du titre, du moment qu'elle ne comportait aucune dissimulation. La loi de 1857, dans son article 6, avait indiqué, en effet, la "valeur négociée", comme taxe de perception, et n'avait nullement prévu la recherche des insuffisances.

Tout autre était la question, cela va de soi, si le prix déclaré par les parties était mensonger; mais cette dissimulation était très difficile, sinon impossible à établir, du moins quand il s'agissait de valeurs vendues hors bourse, par accord direct entre les parties, l'entremise d'un agent de change n'étant obligatoire que pour les négociations sur le marché, ou quand il s'agissait de valeurs non cotées.

En fait, l'Administration se trouvait désarmée.

De toutes façons, supposer que la dissimulation fut établie, elle ne pouvait l'être qu'à la charge des parties, et non pas à la charge de la société, qui n'est pour rien en la circonstance, dans les déclarations qui lui sont faites, et qui se borne à les consigner, sans avoir à les contrôler.

Ce dernier point avait été fixé une fois de plus par un jugement du Tribunal de la Seine du 23 septem-

Source : BIU Cujas

bre I933 (R.E. I934, art. I0.220), aux termes duquel la société ne peut pas être poursuivie en cas d'insuffisance établie du prix de transfert, du moment qu'elle se borne à mentionner dans les relevés qu'elle doit mettre à la disposition du fisc, le prix qui lui a été effectivement déclaré, donc, la société est toujours hors de cause, et, s'il y a des poursuites, elles ne pourront être dirigées que contre les parties, qui ont fait une déclaration inexacte.

Le jugement précité a statué en ce qui concerne la responsabilité de la société, pour l'écarter; mais il ne s'est pas prononcé sur la question de principe: à savoir si l'Administration est en droit de relever l'insuffisance du prix déclaré. Mais le principe pouvait être considéré comme acquis en doctrine et en jurisprudence, que le prix exprimé est l'unique base légale de taxation.

De ces deux points, qui pouvaient être considérés comme acquis, il n'en subsiste plus qu'un; à savoir que, de toute façon, la société restera hors de cause, s'il y a contestation sur le prix déclaré, et que seules les parties pourront être poursuivies. Mais, par contre, un texte récent, le décret du 30 Octobre I935, dans son article 9, a donné au fisc le droit de relever les insuffisances.

Depuis longtemps, en effet, l'Administration se plaignait du préjudice que lui causait le régime qui résultait de la loi de I857, tel que l'avait consacré la jurisprudence: En effet, elle ne pouvait relever les insuffisances, et elle était généralement hors d'état de prouver les dissimulations. Il arrivait, que des titres fussent déclarés à la société, à laquelle on demandait de procéder au transfert, pour un prix égal à leur valeur nominale, alors que les titres de la même série étaient négociés en bourse pour des valeurs dix ou vingt fois plus considérables.

Pour les négociations hors bourse, la régie se trouvait complètement désarmée contre les déclarations inexactes. Cette situation était d'autant plus choquante que, tandis que le droit de transfert se trouvait ainsi perçu sur un prix très inférieur au prix effectif, la fraude n'était guère possible, en matière de taxe annuelle sur les transmissions des titres au porteur, puisque, dans ce cas, la base de liquidation des droits est le cours moyen de l'année précédente, ou l'évaluation estimative des parties, données que l'Administration peut discuter et contrôler.

Aussi, le Gouvernement avait-il soumis au Parlement

Source : BIU Cujas

dans le projet du budget de I929, article I5, qui tendait à permettre de relever et de sanctionner les insuffisances de prix en cette matière; cet article fut disjoint par la Chambre des députés, dans la séance du 29 Décembre I928.

L'art. 9 du décret du 30 Octobre I935

La question en était là, lorsque le décret du 30 Octobre I935 est venu la trancher inopinément, au profit du fisc, dans son article 9, qui complète l'article 34 du Code Fiscal des valeurs mobilières et qui est ainsi conçu:" En ce qui concerne les mutations à titre onéreux des valeurs désignées au Ier alinéa de l'art. 37 ci-après (c'est-à-dire des titres nominatifs), ce droit est perçu sur le prix exprimé ou sur la valeur réelle, si elle est supérieure au prix". Ce texte a mis fin à toutes les discussions qui s'étaient poursuivies depuis la loi de I857. Il applique, en somme, en matière de titres nominatifs, les règles d'assiette de l'impôt qui existaient en matière de ventes d'immeubles, où la valeur réelle est substituée au prix si elle lui est supérieure.

L'Administration échappe, de cette façon, à l'impossibilité où elle se trouvait en fait; de prouver les dissimulations. Il n'est plus besoin pour elle de rechercher s'il y a eu dissimulation; il lui suffit maintenant de dire: " Le titre a été négocié à tel prix, d'après la déclaration des parties. Je veux bien tenir cette déclaration pour sincère, peu m'importe. Je constate, en effet, que ce prix est inférieur à la véritable valeur du titre, et c'est cette valeur que je prends pour base d'évaluation."

Quoi qu'il en soit, sous réserve de la possibilité pour le fisc de relever désormais des insuffisances, le droit de transmission est perçu sur le prix de la négociation et non pas sur le capital nominal, à l'inverse de la règle concernant les cessions-transports de créances ordinaires, qui sont taxées, non pas sur le prix de la cession, mais sur le capital de la créance.

Il en résulte également que les règles habituelles d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit ne sont pas applicables en la matière; lorsqu'il y a transmission portant sur la nue propriété ou sur l'usufruit des titres, on ne procédera pas à l'évaluation de la nue propriété et à celle de l'usufruit, conformément aux règles forfaitaires de l'art. I5 de la loi du 25 février I90I, parce que, ce qui est taxé, ce n'est pas le capital que représente la valeur transmise, mais le prix auquel cette cession est effectuée. Donc, quand il s'agit de la vente d'une nue propriété ou d'un usufruit de valeurs mobilières,

Source : BIU Cujas

l'élément taxable, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de connaître la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit, est uniquement le prix stipulé pour la cession de cette nue propriété ou pour la cession de cet usufruit, (sous réserve de la faculté pour la régie, d'en relever dorénavant l'insuffisance).

Comment sont perçus les droits de transfert ou la taxe annuelle

Comment les droits sont-ils perçus? Ce sont les sociétés, compagnies ou entreprises, qui sont chargées de percevoir le droit, au moment de chaque transfert, pour le compte du Trésor, sur la base du prix que les parties ont indiqué; le droit, d'après les usages de la Chambre Syndicale des agents de change de Paris, reste à la charge de l'acheteur; on verra plus loin quelles sont les obligations imposées aux sociétés pour assurer la perception du droit de transfert.

Pour tous les titres, qu'ils soient au porteur ou nominatifs, qui peuvent se transmettre sans inscription de transfert sur les registres de la société, le droit de transfert est remplacé par la taxe annuelle de transmission, payée à titre d'abonnement forfaitaire, indépendante des mutations effectives, dont les titres sont ou ne sont pas l'objet, et assise sur le capital de ces titres.

La cession des titres au porteur ou assimilés, lorsqu'elle intervient, et alors même qu'elle serait constatée par un acte, ne donne donc plus ouverture au droit établi par l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire, droit qui est maintenant de I,00 % (Cod. art. 346). Ce droit est remplacé par la taxe annuelle de transmission. Si un acte constate une mutation de titres passibles de la taxe annuelle, c'est le droit fixe de 22,50 qui sera seul perçu comme salaire de la formalité. (Loi de Frimaire, art. 68, § I, N° 5I; Cass. I2 Février I86I). Il est normal qu'il en soit ainsi; autrement, il y aurait superposition d'impôt, puisque la taxe forfaitaire d'abonnement est payée pour tenir lieu de tous les droits dont les titres au porteur ou assimilés, pourraient être passibles, du fait de leur mutation éventuelle à titre onéreux.

Le taux de la taxe annuelle

Le taux de la taxe annuelle était primitivement, au moment de la loi de I857, de 0,I2 %; il a été porté successivement à 0,20 %, à 0,25 %, à 0,30 %, à 0,50 % à 0,60 %, taux qu'il atteignait avec la loi du 30 Juin I923 (art. I8); puis à 0,72 % par adjonction du double décime de la loi du 22 Mars I924; son taux maximum a été de 0,84 % en vertu de l'article 76 de la loi du I3 Juillet I925. Ensuite s'accuse, comme pour le droit de transfert, un effort de dégrèvement: la loi du 3 Août I926 ramène le taux à

Source : BIU Cujas

0,80 %. Puis, l'article I6 de la loi du 3I Décembre I929 l'abaisse à 0,40 %; la loi du 26 Avril I930 le réduit à 0,25 % et enfin, aux termes de l'article 48 de la loi du 28 Février I933, il est fixé à 0,30 % du cours moyen de la valeur pendant l'année précédente, ce qui est son taux actuel.

Donc, différence essentielle entre le droit de transfert et la taxe annuelle: le premier s'applique à la cession du titre, manifestée par l'inscription de transfert, qui est le fait générateur de l'impôt. La taxe annuelle étant complètement indépendante des cessions dont les titres peuvent ou non avoir été l'objet, le fait générateur est ici uniquement l'existence matérielle du titre.

Point de départ de l'exigibilité de la taxe annuelle

En principe, la taxe commence à courir du jour de la création matérielle du titre au porteur. Peu importe que cette création soit concomitante ou postérieure à la constitution de la société. Cette règle, d'ailleurs, est plus théorique que pratique, depuis que les titres non encore matériellement créés sont soumis à une taxe spéciale, égale à la taxe de transmission proprement dite. Quoi qu'il en soit, pour l'application de la taxe annuelle de transmission, le fait de l'existence matérielle du titre étant seul à considérer, il y a émission taxable à la taxe annuelle, sans qu'on ait à se préoccuper de la date à laquelle les titres sont remis au souscripteur, dès lors que ces titres étaient à sa disposition et qu'il a pu les réclamer. Peu importe également, en ce qui concerne les actions, que ces actions soient ou non détachées de la souche, si le maintien à la souche n'est pas une obligation imposée par la loi et si par conséquent, ces actions peuvent être négociées. (Cass. 24 avril I867).

Domaine d'application de la taxe annuelle

De même, sont imposables les obligations au porteur remises en nantissement à une maison de Banque; on a vu précédemment qu'il en était autrement pour les titres nominatifs qui ont fait l'objet d'un transfert pignoratif; c'est que, précisément le droit de transfert n'est exigible qu'en cas de mutation, et que le transfert de garantie n'entraîne pas mutation. Au contraire, la taxe annuelle frappant l'existence du titre, le contrat de nantissement, implique nécessairement l'existence matérielle des valeurs remises en garantie (Cass. Ch. Réun. I6 mars I904, Aff. Dyle et Bacalan).

Si les actions d'apport, qui doivent demeurer attachées à la souche et qui ne sont pas négociables pendant les deux années suivant la constitution de la société, si les parts de fondateur qui sont

Source : BIU Cujas

placées sous le même régime , échappent à la taxe, ce n'est pas parce qu'en fait elles ne sont pas susceptibles de donner lieu à des transmissions, c'est parce qu'en droit, les dispositions de la loi ou des statuts dont elles sont l'objet, les excluent de la catégorie des titres négociables et que les titres négociables sont seuls soumis à l'impôt de la loi de I857. Si, d'ailleurs, dans la période de non négociabilité, elles font l'objet de cessions par les modes du droit commun, elles acquitteront la taxe de la loi de Frimaire, ou même, en vertu de l'article 24 de la loi du 28 Décembre I928, s'il s'agit d'actions d'apports, cédées au cours des deux années, suivant la fondation de la société, le droit de mutation applicable à la mutation en nature des biens en représentation desquels elles ont été délivrées.

Par contre, le droit de transmission de la loi de I857 redeviendra applicable pour les actions d'apport et les parts de fondateur, dès que cessera la période de non négociabilité et si le porteur opte pour la forme au porteur, et non pour la forme nominative. A ce moment, la taxe annuelle sera due à partir de l'option, qui a donné existence matériell aux titres au porteur.

Echappent également au droit de transmission, et pour la même raison, les actions au porteur, affectées au cautionnement des directeurs et gérants et frappées d'inaliénabilité temporaire par les statuts (solut du 5 Nov. I829).

Caractère forfaitaire de la taxe annuelle

La taxe annuelle, à raison de son caractère de taxe d'abonnement, est un véritable forfait, qui est calculé dans le cadre du trimestre. En effet, aux termes du décret du I7 Juillet I857, elle est due pour le trimestre entier sur les titres existant au dernier jour de ce trimestre, y compris les titres qui ont été créés au cours du trimestre, qui sont comptés comme s'ils avaient existé pendant les trois mois, mais non compris les titres amortis pendant le même intervalle de temps, puisqu'ils ont disparu au dernier jour du trimestre, lequel fixe la situation.

Ainsi, si des titres au porteur proviennent de la conversion de titres nominatifs, effectués au cours du trimestre, ces titres au porteur, du fait qu'ils existent au dernier jour de ce trimestre, sont taxés pour le trimestre entier, bien qu'en réalité, ils aient moins de trois mois d'existence (trib.Seine 4 mai I883).

Aucun prorata n'est établi dans le cours du

Source : BIU Cujas

les émissions nouvelles

trimestre, ni dans un sens, ni dans l'autre, sauf quand il s'agit d'émissions nouvelles. En effet, pour les sociétés nouvelles, le droit est liquidé la première fois proportionnellement au nombre de jours écoulés depuis la constitution jusqu'à l'échéance trimestrielle de l'impôt.

Si une émission de titres, d'obligations en particulier, est échelonnée sur plusieurs trimestres, la taxe n'est due à la fin de chaque trimestre, que sur les titres qui, au dernier jour du trimestre, se trouvent effectivement émis.

Les émissions de séries nouvelles de titres sont, quant au point de départ de la taxe, soumises au même régime que les sociétés nouvelles, c'est-à-dire que la taxe n'est due qu'au prorata du nombre des jours écoulés depuis l'émission. (Décis. ministér. du I8 mai et du 2D Juin I865).

On reviendra, dans la suite, sur le point de savoir quand il y a émission nouvelle. C'est un point qui a soulevé de grosses difficultés et donné lieu à deux arrêts de Cassation du 20 Novembre I934.

Pour le moment, indiquons simplement que ne sont pas considérées comme émissions nouvelles les émissions à "guichet ouvert", telles que celles des Compagnies de chemins de fer, dans lesquelles les titres sont délivrés en permanence à la demande des prêteurs. Ces titres sont considérés comme se rattachant à une émission permanente, et la taxe est perçue, sans tenir compte de leurs dates respectives d'émission pour tout le trimestre, d'après le nombre qui en existe au dernier jour; ce type d'émission continue est à distinguer des émissions par tranches, qui, bien que se rattachant à la même opération d'ensemble, au même emprunt, sont séparées les unes des autres par un certain intervalle de temps. Chaque tranche, constitue une émission nouvelle, imposable seulement du jour où elle a eu lieu.

On voit l'intérêt pratique de la question. Si cette émission nouvelle a eu lieu quinze jours avant l'expiration du trimestre, l'impôt sera dû pour quinze jours, alors que si l'on considérait que c'est la continuation d'une émission permanente, les titres seraient taxés à la fin du trimestre, pour les trois mois écoulés.

La taxe annuelle prend fin quand le titre cesse d'exister. Il n'est pas nécessaire, d'ailleurs que le titre ait été matériellement détruit. C'est ainsi

Source : BIU Cujas

Date à laquelle cesse l'exigibilité de la taxe annuelle

que les obligations rachetées par la société qui les avait émises sont soustraites à la taxe, même si elles doivent être de nouveau mises en circulation; si elles sont conservées dans les caisses de la société, la taxe est suspendue jusqu'à la remise en circulation (Trib. Seine, I7 Nov. I893).

Si le rachat ou l'amortissement d'un titre intervient au cours d'un trimestre, la taxe cesse pratiquement de courir depuis le premier jour du trimestre, conformément à la règle que l'on a indiquée précédemment .

Il en est de même si un titre au porteur est converti, au cours du trimestre, en titre nominatif dont la cession est subordonnée à un transfert sur les registres sociaux et qui, par conséquent, va passer, en cours de trimestre , de la catégorie des titres au porteur, dans celle soumis au droit de transfert, ce titre n'existera plus comme titre au porteur, le dernier jour du trimestre, où se fixe la situation des titres au point de vue de la taxe annuelle.

La perception de la taxe est indépendante de la productivité de la société

La perception de la taxe annuelle, qui est basée sur le cours moyen des titres de l'année précédente, c'est-à-dire déterminée en fonction de leur valeur en capital, est, par ailleurs, complètement indépendante de la productivité de la société; elle est due même sur les titres d'une société totalement improductive, d'une société qui ne donne pas de dividendes, et qui est en déficit; on verra plus loin les conséquences, qui peuvent en résulter, depuis que l'article I9 de la loi du 30 Juin I923 a interdit aux sociétés de garder à leur charge le montant de la taxe annuelle de transmission et les oblige à la récupérer sur les porteurs.

En fait, comme le cours des titres d'une société improductive, subit habituellement une dépréciation plus ou moins forte, le poids de la taxe annuelle se trouve, par suite, plus ou moins réduit.

La taxe est due pendant les opérations de liquidation

Le cas qui normalement, met fin à l'exigibilité de la taxe annuelle, est l'arrivée du terme de la société ou sa liquidation volontaire ou forcée (Cass. Ier Février I875, D. 75, I. 308).

Il en est de même en cas de faillite de la société (Cass. 8 Août I870, D.7I, I,729.) Cependant, la taxe continue à être due pendant les opérations de liquidation; et c'est seulement lorsque ces opérations sont terminées que la taxe prend fin. (Cass 23 mai.I870,S.7I,I.I06 - Cass. Ch.Réunies, 27 déc. I877, D.78,I,354 - Trib. Mulhouse, I7 Juil,I934,

Source : BIU Cujas

R.E. I935, art. IO. 3IO). Il est, en effet, de principe que la personne morale "société" est censée se survivre à elle-même; durant la période de liquidation, elle existe toujours: si elle est en faillite, elle est représentée alors par la masse des créanciers. Quant aux titres, ils restent imposables pendant toute leur durée. La faillite de la société porte sans doute atteinte à la valeur du titre, mais elle n'en modifie pas le caractère juridique. La société, d'autre part, est personnellement débitrice de l'impôt vis à vis du Trésor, de sorte qu'elle le doit même si, étant en faillite, elle ne paie plus de dividende et ne peut plus, par suite, récupérer sur le coupon les droits qu'elle a acquittés ainsi que la loi de I925 lui en fait l'obligation.

Assiette de la taxe pour les valeurs cotées en Bourse

Aux termes de l'article 6, ali. 2 de la loi du 23 Juin I857, la taxe, qui est due par trimestre, est calculée, pour les valeurs cotées en bourse sur le capital des titres évalués par leur cours moyen pendant l'année précédant chaque échéance trimestrielle. On prend donc, pour dégager ce cours moyen, les quatre trimestres précédant le trimestre d'imposition. C'est pour ces valeurs la seule base légale de l'impôt, et aucune autre évaluation ne peut lui être substituée.

Cette base est obligatoire, même si la cotation en Bourse a été faite sans le consentement de la société. (Trib. de Lyon, 30 Avril I905).

Pour les valeurs non cotées, la taxe est calculée conformément aux règles habituelles de l'enregistrement, c'est-à-dire au vu de la déclaration estimative exigée des parties.

Etablissement du cours moyen

Le cours moyen est établi en divisant la somme des cours moyens de chaque jour de l'année par le nombre de ces cours (décret du I7 Juillet I857, art 7, al. Ier.)

Si les titres n'ont été admis à la cote que pendant une partie de l'année précédente, il n'y a pas lieu d'adopter comme base unique de liquidation le cours moyen de cette année précédente. D'après certaines décisions (Voir notamment Trib. de la Seine, I7 Novembre I893, R.E. N° 650), on devrait, en pareil cas, prendre le cours moyen comme base pour la période de l'année, pendant laquelle les titres ont été cotés, et provoquer une estimation des parties pour le surplus; solution d'ailleurs contestable,car la loi prévoit l'emploi de l'un ou de l'autre de ces deux procédés d'évaluation, mais jamais leur emploi cumulé. Selon l'administration, au contraire. du moment qu'il y a eu cours coté en Bourse, c'est

Source : BIU Cujas

toujours lui qui doit servir de base exclusive à la liquidation; donc, la valeur n'aurait elle été cotée qu'une fois dans le cours de l'année, c'est ce cours unique, qui devrait être pris comme l'expression du cours moyen (Solut. du IO Août I886).

Enfin, d'après une autre opinion, qui est celle du traité alphabétique de Maguero, au mot "Titres négociables", N° 307, le cours moyen étant défini par l'article 7 du décret du I7 Juillet I857, comme représentant la moyenne des cours de chacune des Bourses de l'année, on ne saurait déterminer le cours moyen, comme l'exige la loi, quand la cotation ne s'étend pas à toute l'année précédente, et, en pareil cas, faute de pouvoir employer le système du cours moyen, tel qu'il a été défini par la loi, l'unique base serait la déclaration estimative (en ce sens, Trib. de St. Etienne, 3I Juillet I905, R.E. N° 4.004)

Si une valeur a été cotée à la bourse de Paris et dans des bourses de province, les cours pris en considération sont seulement ceux de Paris (décret du I7 Juillet I857, art.7, al.2.)

Toutefois, si une valeur est inscrite à la fois à une bourse de province officiellement, et à la Bourse de Paris, mais seulement dans la seconde partie de la cote, où figurent les valeurs qui se traitent irrégulièrement et qui ne sont pas cotées de façon permanente, c'est l'inscription à la Bourse de province, qui, dans ce cas, est seule retenue.

Moyens de contrôle du cours moyen, mis à la disposition des agents du fisc

Pour permettre le contrôle du cours moyen indiqué par les sociétés, dans leur déclaration trimestrielle, l'administration envoie chaque mois à ses agents les cours pratiqués jour par jour à la Bourse de Paris.

Pour les valeurs cotés au Parquet, la Chambre syndicale des Agents de change de Paris lui fournit, depuis I878, le relevé des cours moyens de chaque journée.

Les fascicules, dans lesquels ces indications sont portées sont assez volumineux, ils comportent actuellement environ de I80 à 200 pages et ils sont complétés par l'indication du cours moyen des changes et par celle des cours pratiqués le dernier jour de chaque mois sur les principales valeurs cotées à Londres, à New-York et à Bruxelles.

Ces renseignements sont utiles au fisc en divers cas, notamment pour contrôler les déclarations de succession comprenant des valeurs étrangères.

Par ailleurs, depuis I935, le fascicule a été utilement complété par l'indication du cours moyen

Source : BIU Cujas

de l'année précédente pour les valeurs cotées en Bourse à Paris, ainsi que pour les titres cotés en banque Les agents de l'administration, receveurs ou inspecteurs de l'enregistrement trouvent donc maintenant dans ces documents une base de vérification toute prête.

L'indication des cours pratiqués sur les valeurs cotées en banque est établie d'après les renseignements fournis à l'administration par le syndicat des banquiers en valeurs au comptant.

D'ailleurs, l'inscription à la cote en banque, n'a pas la même valeur authentique que la cotation en bourse; elle ne fournit pas une base automatique et obligatoire d'évaluation, comme c'est, au contraire, le cas pour la cote officielle, seulement, elle procure à la régie un moyen de contrôler l'évaluation estimative donnée par les parties, à défaut de cotation en Bourse.

En effet, dès lors que, pour une valeur cotée officiellement, la base obligatoire de taxation est le cours moyen, il est normal, pour procéder à l'estimation des valeurs non officiellement cotées, de s'inspirer également de la moyenne des cours qui sont pratiqués sur le marché. C'est au surplus la solution qui a toujours été admise par la jurisprudence (voir notamment R.E. de I935, N° 2, 393. Trib. Seine, 4 Janv et le I5 Déc. I934).

Ces jugements décident que la cote en banque, tout en n'étant pas un mode légal d'évaluation qui s'impose à l'administration et aux parties, doit être tenue cependant pour la base d'évaluation la plus plausible et que, notamment, elle doit prévaloir sur les évaluations que les sociétés pourraient être tentées de faire de la valeur de leurs titres, sans tenir compte des cours qu'ils ont atteint sur le marché en banque, et simplement en s'inspirant de ce que l'on appelle la valeur liquidative des titres. (1)

Il est à remarquer que le forfait qui consiste à prendre en considération la situation au dernier jour du trimestre

---

Ce qu'on entend par valeur liquidative d'un titre

1) - La valeur liquidative d'un titre, c'est la valeur que l'on peut attribuer à ce titre, en évaluant le montant de la part qui lui reviendrait, si l'on procédait actuellement au partage de l'actif net entre tous les actionnaires, c'est-à-dire, en divisant l'actif net par le nombre des actions.

Source : BIU Cujas

Le forfait s'applique uniquement au nombre de titres passibles de l'impôt

se rapporte uniquement au nombre de titres passibles de l'impôt, mais non à leur valeur.

En conséquence, si, au cours d'un trimestre, des titres non entièrement libérés, soumis à la taxe annuelle, ont donné lieu à un versement, il y a lieu de distinguer entre les deux fractions du trimestre.

Pour la portion du trimestre antérieureà la libération, la taxe est calculée sous déduction des versements.

Pour la portion du trimestre postérieureà la libération, elle est calculée en intégrant ces versements. En effet, lorsque les titres ne sont pas entièrement libérés, leur capital doit être apprécié pour l'assiette de la taxe annuelle, sans tenir compte de la fraction non libérée,

Par contre, si des titres sont, dans le cours du trimestre, amortis pour une portion de leur valeur, les droits doivent être calculés, pour les jours du trimestre écoulé, jusqu'à la date de l'amortissement, sur la valeur intégrale des titres avant l'amortissement, et, pour les jours suivants, sur la valeur des titres après amortissement.

Assiette de l'impôt pour les valeurs non cotées.

Pour les valeurs non cotées, le droit est calculé, ainsi qu'on l'a vu, sur la déclaration estimative des parties, soumise au contrôle de l'administration. Pour ce contrôle, celle-ci peut s'inspirer notamment des documents de comptabilité de la société et du prix d'émission des titres (Cass. I8 mars I879 D.P. 79.I.294).

La déclaration estimative peut, d'ailleurs, ne pas être renouvelée chaque trimestre. Dans ce cas, c'est la première évaluation qui subsiste pour les déclarations trimestrielles suivantes, qui indiquent simplement le nombre des titres en circulation au dernier jour de chaque période de trois mois.

C'est également, comme on l'a vu, la déclaration estimative qui, d'après l'article 8 du décret de I857, s'applique aux titres au porteur des sociétés nouvellement constituées pour le calcul de la taxe due pendant la première année de leur constitution; et il en est ainsi alors même que les titres de la société nouvelle ont été cotés en Bourse, dès le jour de l'émission.

La déclaration estimative porte sur la valeur actuelle des titres, en sorte que, si la distribution du premier dividende fait ressortir que cette évaluation a été insuffisante, l'administration peut en réclamer un rehaussement.

La règle légale, en vertu de laquelle l'impôt

Source : BIU Cujas

Régime des titres nouveaux ou des titres modifiés

pour les valeurs cotées, se calculesur le cours moyen de l'année précédente, implique, en effet, qu'il s'agit de titres existants depuis au moins une année; les titres nouveaux émis par des sociétés déjà existantes, ou les titres d'une société qui se crée, ne peuvent évidemment faire l'objet que d'une déclaration estimative,fondée sur leur valeur actuelle, puisqu'il n'y a pas de valeur moyenne antérieure dont il puisse être fait état.

Dans la pratique, une difficulté se présente parfois,quant aux émissions nouvelles de sociétés déjà existantes; elle consiste alors à savoir si l'on est en présence de titres véritablement nouveaux ou de titres simplement transformés ou modifiés. L'intérêt en cause peut être considérable. S'agit-il de titres simplement modifiés, par exemple, de titres dédoublés, ou de titres groupés, à raison de deux pour un, sans modification du capital social, ou encore, d'actions de jouissance substituées à des actions de capital, on se basera sur le cours moyen de l'année précédente, en le divisant par 2, ou en le multipliant par 2 , suivant qu'il s'agit de titres dédoublés ou de titres réunis.

S'agit-il, au contraire, de titres considérés comme une émission nouvelle, l'impôt sera calculé sur une estimation de leur valeur actuelle, qui peut être inférieure ou supérieure à celle qui ressortirait de l'application du cours moyen des anciens titres, constaté pour l'année précédente ; le cours actuel peut, en effet, être le plus bas ou le plus haut des cours cotés dans la précédente année.

Donc, suivant qu'on taxera les titres comme émission nouvelle sur leur valeur présente, ou qu'on les taxera sur le cours moyen, en les considérant comme des titres anciens simplement modifiés, mais n'ayant pas subi de transformation juridique, le montant de l'impôt pourra être extrêmement différent.

Sans entrer dans le détail de tous les points litigieux, qui ont été soulevés à cet égard, nous signalerons que la question s'est notamment posée à propos de l'augmentation de capital par voie de souscription d'actions, non pas en ce qui concerne les actions nouvelles, qui sont indiscutablement des titres nouveaux, mais en ce qui concerne les actions anciennes représentatives du capital primitif. Il s'agit de savoir si les modifications apportées aux droits des actionnaires anciens par l'adjonction de nouveaux actionnaires, ou tout au moins par la création de nouvelles actions ne font pas subir aux actions anciennes, une transformation assez profonde

Source : BIU Cujas

pour les faire considérer comme des titres nouveaux.

Pour comprendre la difficulté, plaçons-nous en présence de l'hypothèse suivante: une société au capital de 2 millions, divisé en 2.000 actions de I.000 francs, décide de porter son capital à 3 millions par l'incorporation des réserves. A cet effet, elle délivrera à chaque porteur de 2 actions anciennes, une action nouvelle à titre gratuit; il y aura donc, en face d'un capital porté à 3 millions, 3.000 actions de I.000 francs.

Que valait une action ancienne, avant cette incorporation des réserves?

Il y avait un capital de 2 millions, plus une réserve de I million, non encore incorporée au capital. Les actions conféraient aux 2.000 actionnaires des droits sur un actif total de 3 millions représentant 2 millions de capital, plus I million de réserves, c'est-à-dire que chaque action avait une valeur liquidative de I.500 francs.

Si maintenant, on crée I.000 actions nouvelles, représentant l'augmentation de capital, qui n'a pas modifié l'actif social, et qui a simplement fait passer I million du compte: réserves au compte: capital, les 3.000 actions existant maintenant, n'ont chacune qu'une valeur liquidative de I.000 francs, les actions anciennes ont donc perdu 500 francs de leur valeur initiale.

Prenons un autre exemple: soit une société au capital de 2 millions, divisé en 2.000 actions de I.000 francs, et qui s'est constitué I million de réserve. L'actif de cette société étant de 3 millions, la valeur de chaque action est donc de 3 millions: 2.000 = I.500 francs

La société porte son capital à 4 millions par l'émission de 2.000 actions nouvelles de I.000 francs; ici, il n'y a pas incorporation des réserves, mais appel de capital: son actif va donc représenter maintenant 4 millions de capital, plus I million de réserves, soit au total 5 millions.

La valeur de chaque action est désormais de 5 millions : 4.000 = I.250 francs.

Ainsi, apparaît le double effet qui va se produire, d'une part, sur les actions anciennes, et, d'autre part, sur les actions nouvelles: le cours des actions anciennes doit baisser normalement de I.500 à I.250: en effet, si avant l'augmentation du capital, on avait partagé l'actif de la société entre toutes les actions, qui n'étaient que 2.000, chaque action aurait reçu I.500 francs, et si maintenant on

Source : BIU Cujas

partageait le nouvel actif de 5 millions entre les actions qui sont au nombre de 4.000, chacune ne recevrait plus que I.250 francs. Mais, en sens inverse, les actions nouvelles de I.000 francs, devront bénéficier automatiquement en Bourse, d'une plus value de 250 francs,

C'est pour éviter cette inégalité de situation entre les porteurs des actions nouvelles et les possesseurs des actions anciennes, que, généralement, la société fait verser aux souscripteurs des actions nouvelles, lorsqu'elle procède à une augmentation de capital par appel de fonds, une somme supplémentaire, qu'on appelle une prime d'émission.

Il est juste, pour rester dans l'exemple précédent, lorsqu'on remet au nouveau souscripteur une action d'un capital nominal de I.000 francs, mais qui vaudra I.250 fras, de lui demander de verser plus que le montant de ce capital nominal et d'exiger de lui un supplément, qui constitue la prime d'émission.

A différentes reprises, des sociétés qui se trouvaient dans ce cas, notamment celles qui procédaient à une augmentation de capital par incorporation de réserves au capital, et distribution d'actions gratuites représentant cette augmentation aux porteurs d'actions anciennes, ont plaidé que les actions nouvelles n'étaient pas seules à constituer des titres nouveaux; qu'en réalité, les actions anciennes, du fait de la transformation qu'elles avaient subie, par suite de la dépréciation mathématique dont elles avaient été l'objet, constituaient, elles aussi, des titres nouveaux, qui devaient être estimés, non pas d'après le cours moyen, qu'ils avaient atteint au cours de l'année précédente, mais d'après leur valeur actuelle.

On aperçoit facilement l'intérêt que les sociétés avaient à soutenir cette thèse, puisque, précisément, les actions anciennes, du fait de la création d'actions nouvelles, se trouvant réduites de valeur, leur évaluation actuelle était inférieure au cours moyen de l'année précédente.

Sur ce point, la jurisprudence a été hésitante; on trouve des décisions (Trib. de Béthune, I3 Juillet I925. R.E. N° 8.265), qui ont admis la thèse des redevables et ont considéré que les actions anciennes, du fait du changement de valeur, qui résultait pour elles de l'augmentation de capital, devaient être considérées, à partir de cette augmentation, comme des titres nouveaux, susceptibles par conséquent d'être taxés d'après leur valeur actuelle et non pas d'après

Source : BIU Cujas

le cours moyen de l'année précédente. En général, cependant, les tribunaux ont donné raison à la régie, qui s'est toujours refusée à considérer les titres anciens comme suffisamment modifiés, et transformés, pour constituer véritablement des titres nouveaux. (Voir notamment Trib. Marseille, 23 Mai I927, I7 Juiil. I929, - Trib. du Nord, 23 déc. I927, - R.E. Nos 8.754, 8.678 et 9.087 ; enfin les deux arrêts de Cassation, en date du 20 Novembre I934, qui ont définitivement tranché la question, arrêts qui ont été suivis d'une solution de l'administration de l'enregistrement du IO Septembre I935). Cette solution donne le point de vue actuel de la régie et envisage toutes les éventualités possibles (R.E. I936, art. IO.626). Les deux arrêts de cassation du 20 Novembre I934, qui sont relatifs, l'un à une affaire de la Compagnie Fraissynet, l'autre à une affaire de la Compagnie des Chargeurs réunis, s'accordent pour déclarer que, quelle que soit l'influence que l'augmentation de capital a pu exercer sur la valeur des titres, leur nature juridique ne s'en est pas trouvée modifiée pour cela, que, par conséquent, les titres conservant après leur augmentation, comme avant, la même nature juridique, il n'y avait pas lieu de les considérer comme appartenant à une émission nouvelle; ils ajoutent, d'autre part, que si, en fait, dans la plupart des cas, la création d'actions nouvelles , à côté des actions anciennes, doit entraîner une dépréciation des secondes, ce n'est cependant pas là un résultat mathématiquement certain, parce qu'il peut se produire en Bourse, telle ou telle circonstance, qui masquera cette influence, et maintiendra aux titres, la valeur qu'ils avaient auparavant.

L'administration,dans sa solution précitée du IO Septembre I935, a naturellement donné son adhésion entière aux deux arrêts de Cassation du 20 novembre I934 et on peut considérer qu'ils ont définitivement tranché la question.

Le commentateur de ces arrêts , dans la Revue de l'Enregistrement (art. IO.626) cherche, il est vrai, à établir une distinction, suivant que l'augmentation de capital a lieu par appel de fonds ou simplement par incorporation de réserves; mais il semble qu'il faille considérer aujourd'hui , depuis les arrêts de I934, que, toutes les fois qu'il y a augmentation de capital, donnant lieu à création d'actions nouvelles, les actions anciennes ne peuvent être, de ce fait, assimilées à des titres nouveaux,

Source : BIU Cujas

et doivent rester soumises à la règle forfaitaire de l'évaluation au cours moyen de l'année précédente.

Perception des droits de transfert et de transmission

Voyons maintenant quelles sont les formalités imposées à la société pour l'application des droits de transfert et de transmission et comment ces droits sont perçus.

La règle est que les droits sont avancés au Trésor par la société ou la collectivité , qui a émis les titres et qui se récupère sur les porteurs en déduisant la somma payée au fisc du montant du coupon mis en distribution. Ce retranchement s'ajoute, en l'espèce, à celui que subit le coupon, du fait de la retenue de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont l'avance est également faite par la collectivité émettrice.

La déclaration d'existence des sociétés dont les titres sont assujettis au droit de transmission

Aux termes de l'article Ier du décret du I7 Juillet I857, les compagnies, sociétés ou entreprises, dont les actions ou obligations sont assujetties au droit de transmission établi par l'article 6 de la loi du 23 Juin I857, sont tenues de faire au Bureau d'Enregistrement du lieu où elles ont leur siège social où du lieu de leur principal établissement, une déclaration d'existence constatant :

I° - L'objet, le siège et la durée de la société ou de l'entreprise;

2° - La date de l'acte constitutif et celle de son enregistrement;

3° - Le nom des directeurs ou gérants;

4° - Le nombre et le montant des titres émis, en distinguant les actions des obligations, et les titres nominatifs des titres au porteur.

En cas de modification du pacte social , en cas de changement de siège social, de remplacement d'un directeur ou d'un gérant, d'émission de titres nouveaux, les sociétés doivent en faire la déclaration dans le délai d'un mois au bureau qui a reçu la déclaration primitive.

L'obligation de cette déclaration a été étendue aux sociétés civiles de personnes, constituées conformément aux articles I882 et suivants du Code Civil ou aux articles 62 à 65 de la loi du I3 Juillet I925, qui a créé un type nouveau de société: les sociétés à responsabilité limitée.

Sont dispensées de la déclaration, les sociétés et caisses de crédit agricole, sauf pour leurs émissions d'obligations négociables, les sociétés de crédit maritime, les sociétés de caution mutuelle, les banques populaires, les coopératives ouvrières de production et de crédit au travail.

Le droit de transfert et la taxe annuelle

Source : BIU Cujas

Délai du paiement du droit de transfert et de la taxe annuelle

sont payables au fisc par la société trimestriellement.

A la fin de chaque trimestre, les sociétés ou collectivités sont tenues de remettre au receveur de l'enregistrement du siège social, d'une part, le relevé des transferts, pour la perception des droits de transfert, et, d'autre part, l'état des actions et des obligations soumises à la taxe annuelle, c'est-à-dire existant sous la forme au porteur (art. 7 de la loi du 23 Juin I857.)

Pratiquement, le délai imparti pour payer à la fin de chaque trimestre s'étend sur les 20 premiers jours du trimestre suivant. Si le dernier jour du délai est un dimanche, comme il s'agit en l'espèce d'un véritable droit d'enregistrement, on applique la règle de l'article 25 de la loi de Frimaire, et le délai est prolongé jusqu'au lendemain.

Etats et relevés à fournir au fisc.

Le relevé trimestriel des transferts doit indiquer la date de chaque opération, les noms, prénoms et domicile du cédant et du cessionnaire ou du détenteur des titres transférés, la désignation et le nombre des actions ou obligations transférées, le prix de chaque négociation; enfin, le total en toutes lettres, de la somme soumise au droit de transfert (décret du I7 Juillet I857, art. 2).

Quant à l'état des titres soumis à la taxe annuelle de transmission, il doit être distinct pour les obligations et les actions. Il indique:

I° - le nombre de chacune de ces deux catégories de titres existant au dernier jour du trimestre considéré, puisque c'est sur cette quantité que le droit doit être calculé;

2° - Le cours moyen, pendant l'année précédente, de ceux de ces titres, qui sont cotés en bourse;

3° - La déclaration estimative de la valeur de négociation de ceux de ces titres qui n'ont pas été cotés en bourse au cours de l'année précédente.

La taxe annuelle est payée en même temps que l'état est déposé, c'est-à-dire dans les 20 jours qui suivent l'expiration de chaque trimestre. Lorsqu'il reste des sommes à verser sur des actions ou obligations non libérées, les états, relevés et déclarations doivent mentionner les sommes à déduire pour la perception des droits (décret de I857 - art. 6) Tous les états, relevés et déclarations doivent être régulièrement certifiés et signés par le représentant qualifié de la société ou de la collectivité émettrice, et, particulièrement, les états qui contiennent des estimations (même décret, art. 6); enfin, un état spécial doit être dressé des transferts faits

Source : BIU Cujas

à titre de garantie, qui n'emportant pas transfert de propriété, sont, par conséquent, exempts du droit de transmission (même décret, art. 2).

Récupération sur les porteurs des droits avancés par les sociétés au fisc

D'ailleurs, si la collectivité émettrice est obligée au paiement envers le fisc, les véritables débiteurs des droits de transmission n'en sont pas moins, dans tous les cas, les porteurs de titres, pour le compte desquels les sociétés se bornent à faire l'avance de l'impôt. Il en résulte que, bien que la société soit personnellement obligée envers le fisc, faute du paiement par la société, la taxe pourrait être réclamée directement aux porteurs des titres.

Pour le droit de transfert, la société ou la collectivité émettrice, perçoit elle-même l'impôt au moment du transfert, quand on lui demande de procéder à la substitution du nom de l'acquéreur au nom du vendeur sur les registres sociaux, et le reverse au Trésor, à la fin de chaque trimestre.

Pour la taxe annuelle, la société ou collectivité avance l'impôt au Trésor à la fin de chaque trimestre et elle en récupère ensuite le montant sur les porteurs de titres, quand elle a un coupon à leur payer , (loi du 23 Juin I857, art. 7). Cette récupération, comme on va le voir plus loin, est devenue obligatoire pour la société, parce que l'article I9 de la loi du 30 Juin I923 a interdit la prise en charge définitive par la société de la taxe annuelle de transmission, elle est tenue d'en faire l'avance, mais elle est tenue également de réclamer le montant des droits dont elle a fait l'avance, au porteur des titres, lorsqu'elle lui paie un coupon, et elle ne peut pas conserver l'impôt à sa charge.

Responsabilité de la société émettrice en ce qui concerne la perception des droits

La différence dans le mode de perception du droit de transfert et de la taxe annuelle entraîne une différence, quant à la responsabilité de la société.

Pour la taxe annuelle, la société est responsable vis à vis du Trésor des insuffisances d'évaluation des titres non cotés, parce que c'est elle, en effet, qui est tenue de procéder à cette évaluation et qui est, par conséquent, obligée de la fournir exacte. Elle est responsable également des erreurs qu'elle pourrait commettre dans le calcul du cours moyen de l'année précédente, qui sert de base à la liquidation des droits.

Au contraire, pour le droit de transfert, c'est seulement contre le titulaire des titres que l'Administration peut poursuivre, soit des dissimulations de prix, soit, depuis l'article 9 du 30 Septembre I935, les insuffisances, parce qu'en l'espèce

Source : BIU Cujas

la société se borne à retenir les droits sur le prix qui lui est indiqué par les parties, prix dont elle n'est pas à même de contrôler l'exactitude.

Obligation pour les sociétés de récupérer la taxe annuelle sur les porteurs de titres

Une innovation relativement récente de la loi fiscale a obligé les sociétés ou collectivités à récupérer la taxe annuelle de transmission sur les porteurs de titres qui sont , en principe, les débiteurs de l'impôt, mais dont les sociétés avaient souvent pris l'habitude auparavant de les décharger.

L'avance de la taxe annuelle, qui incombe à la société, devenait de sa part, un paiement définitif et sur le coupon d'intérêt, ou sur le dividende qu'elle mettait en distribution, la société ne retenait pas le montant de l'impôt qu'elle avait versé et qu'elle passait aux frais généraux. Il est à remarquer que cette pratique avait pour conséquence, de faire supporter la charge de la taxe annuelle par tous les actionnaires, y comprix ceux dont les actions sont nominatives, et de faire ainsi contribuer ces derniers au paiement de la taxe annuelle de transmission, qui ne doit atteindre, en principe, que les titres au porteur.

En effet, toutes les dépenses, qui viennent grossir les frais généraux de la société, sont supportées par la totalité des actionnaires, puisque ces dépenses réduisent d'autant le bénéfice qui peut être mis en distribution.

Or, le législateur, depuis un certain temps, s'attachait à favoriser, au point de vue fiscal, les titres nominatifs, de façon à en répandre aussi largement que possible l'emploi, qui met le fisc à l'abri des risques de fraude.

Il avait, à cet effet, augmenté considérablement le montant de la taxe annuelle de transmission, afin d'inciter tous les épargnants qui pensent conserver leurs titres plus ou moins longtemps en portefeuille, à opter pour la forme nominative, puisque, comme on le sait, la forme nominative n'entraîne obligation de payer le droit de transfert que lorsqu'il y a vente des titres, tandis qu'au contraire, la taxe annuelle de transmission, perçue sur les titres au porteur, les frappent d'une manière permanente, indépendamment de toute transmission effective.

Cette politique se trouvait naturellement tenue en échec, lorsque les sociétés prenaient à leur charge définitive le montant de cette taxe annuelle; le législateur avait beau en augmenter le taux, cette augmentation restait inaperçue des porteurs, puisque les sociétés ne leur réclamaient pas le

Source : BIU Cujas

remboursement de la taxe, dont elles avaient fait l'avance au Trésor, et qu'elles passaient au compte des frais généraux.

C'est pour mettre fin à cette situation que l'article I9 de la loi du 30 Juin I923 (Code fisc. des V.Val.mob. art. 44); est venu décider qu'à partir de sa promulgation " sont interdites et nulles de plein droit, toutes clauses, conventions, décisions ou délibérations qui seraient prises, soit lors d'émissions, soit à l'occasion de distributions de dividendes de titres au porteur, lorsque ces clauses et autres décisions ont pour objet de supprimer le recours accordé par l'article 7 de la loi du 23 Juin I857 aux sociétés et collectivités françaises, tenues d'avancer la taxe annuelle de transmission." (1)

Depuis lors, la loi du 3I Mars I93I, dans son article I5, a décidé que, par dérogation, lorsque des titres au porteur sont convertis au nominatif, les sociétés ou collectivités ne seront pas tenues de récupérer sur ces titres le montant de la taxe annuelle, avancée par elles pour la période allant du jour de la dernière distribution des dividendes, ou du jour de l'émission, (en l'absence de distribution), jusqu'au jour de la conversion au nominatif.

Voici quel est le sens et l'objet de cette dérogation, qui vise le cas suivant.

Une société a acquitté pour le trimestre écoulé la taxe de transmission sur les titres au porteur et, en principe, elle serait tenue par l'article I9 de la loi du 30 Juin I923, de se récupérer de cette avance sur le prochain coupon qu'elle mettra en distribution, de façon que la charge retombe finalement sur le porteur lui-même. Supposons que, dans le cours du trimestre actuel, certains titres soient convertis de la forme au porteur en la forme nominative, ces titres n'existeront plus comme titres au porteur à la fin du trimestre, et il ne sera plus possible, lorsqu'il y aura une nouvelle distribution d'intérêts ou de dividendes, de faire la retenue, qui n'est effectuée que sur le coupon des titres au porteur; de là, la nécessité où se trouvait la société pour observer

---

1) - Une disposition analogue interdisait légalement de mettre à la charge des sociétés et des collectivités le droit de conversion des titres nominatifs en titres au porteur, qui devait être supporté par les détenteurs des titres eux-mêmes. Cette dernière disposition n'a plus aujourd'hui, d'objet, puisque le droit de conversion a été supprimé par le décret du 11 Juillet I934.

Source : BIU Cujas

les prescriptions de la loi, de récupérer la taxe dont elle avait fait l'avance, au moment même où elle effectuait la transformation des titres de la forme au porteur, en la forme nominative. Seulement, cette nécessité, avait pour conséquence de grever d'une charge cette conversion de titres, et était, par suite, de nature à détourner les épargnants d'y procéder, c'est-à-dire de choisir la forme nominative, dont on voulait encourager le développement. La loi du 3I Mars I93I a donc admis que, dans ce cas spécial, la société ne sera pas obligée de récupérer sur les titres convertis au nominatif, au moment où ils sont convertis, le montant de la taxe annuelle dont elle a fait l'avance.

Sous réserve de cette dérogation, l'interdiction est formelle et absolue pour toutes les sociétés et collectivités de garder à leur charge le paiement de la taxe annuelle de transmission.

Sanction de l'interdiction faite aux sociétés de garder à leur charge le montant de la taxe annuelle

Cette interdiction est sanctionnée par des pénalités extrêmement sévères, puisqu'elles comportent une amende de I0.000 à I00.000 francs, et qu'elles n'ont pas le caractère de simples sanctions fiscales mais de sanctions pénales, prononcées par la juridiction correctionnelle. L'infraction est poursuivie, non pas comme en matière fiscale, par les agents de l'administration, mais par le Parquet, sur la dénonciation de la régie.

Emissions exemptes de cette obligation

D'autre part, l'article I9 de la loi de I923 laisse expressément en dehors de son application les émissions d'obligations et de Bons du " Crédit National, pour faciliter la réparation des dommages causés par la guerre"; c'est là une réserve, qui suffirait déjà par elle-même pour inspirer des doutes sur l'opportunité de la mesure édictée par l'art. I9. Il faut croire qu'elle est susceptible de nuire au placement des valeurs, puisque le législateur a senti la nécessité d'en dispenser certains titres, dont la diffusion intéressait alors au plus haut point le crédit public, à savoir les titres du Crédit National.

Inconvénient de la taxe annuelle de transmission, laissée à la charge des porteurs

L'inconvénient du droit de transmission récupéré sur les porteurs, c'est qu'effectivement, il les expose à voir le montant net du coupon changer constamment d'une échéance à la suivante.

L'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières est, comme son nom l'indique, calculé sur le revenu; il représente donc une fraction constante de ce revenu, à moins qu'intervienne un changement de tarif.

Actuellement, pour les titres nominatifs, ce

Source : BIU Cujas

tarif est de I2 %, sauf pour les titres ne remplissant pas certaines conditions, et pour les titres au porteur de I8 %.

C'est donc, sauf le cas de changement de tarif, un prélèvement toujours le même sur le montant du revenu. Mais la taxe annuelle de transmission n'est pas basée sur le revenu, elle est basée sur le cours moyen de l'année écoulée; dès lors, le montant de la taxe à retrancher du coupon variera de trimestre à trimestre, suivant les variations du cours moyen d'une période à une autre.

Ainsi s'explique la faveur particulière avec laquelle les épargnants se sont portés sur les titres pour lesquels la société s'engageait à fournir soit un coupon net d'impôts, c'est-à-dire en gardant à sa charge, et le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et le montant du droit de transmission, soit un coupon demi net d'impôt; c'est-à-dire en ne récupérant que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et en conservant à sa charge le droit de transmission. C'est cette dernière faculté que supprime l'article I9.

Conséquences fâcheuses de l'interdiction portée par la loi du 30 Juin I923, art. I9

Cet article I9 a entraîné certaines conséquences des plus fâcheuses que le législateur n'avait pas prévues, au cas où une société reste pendant plusieurs exercices sans distribuer de bénéfices.

La taxe annuelle continue toujours à courir, puisqu'elle est calculée sur la valeur en capital des titres (cours moyen de l'année précédente) et qu'elle est complètement indépendante de la productivité de la société. Il est vrai que, d'ordinaire, lorsqu'une société ne distribue pas de bénéfices, le cours moyen de ses titres est très faible et que le montant de la taxe annuelle de transmission se trouve réduit en conséquence. Cependant, cet effet ne se produit pas toujours. Il peut arriver qu'une valeur, malgré l'absence de répartition de bénéfices ne se déprécie pas sensiblement.

Il s'agit, par exemple, d'une société à laquelle on attribue des chances d'avenir, ou bien d'une société qui, au lieu de distribuer des dividendes, préfère accumuler des réserves, de façon à développer dans la suite ses opérations; ou bien encore, des titres purement spéculatifs, soutenus par une clientèle spéciale, qui se désintéresse complètement de leur rendement, parce qu'elle ne poursuit que des prises de bénéfices sur des différences de cours.

Source : BIU Cujas

Dans cette hypothèse, sur le premier coupon de dividendes, qu'elle mettra en distribution, la société sera obligée par l'article I9 de la loi du 30 Juin I923 de retenir tout l'arriéré d'impôt qu'elle n'avait pas encore pu récupérer sur les porteurs, faute de paiement de coupons dans l'intervalle.

Ce premier coupon se trouvera ainsi amputé du montant d'un arriéré d'impôt, plus ou moins considérable qui, parfois même, fera plus que l'absorber. De telle façon que les porteurs, non seulement ne toucheront rien sur le coupon actuel, mais se trouveront encore débiteurs d'un certain solde à retenir sur le coupon suivant.

D'ailleurs, même pour les sociétés qui distribuent régulièrement des bénéfices, lorsque le rendement du titre est très faible par rapport au cours moyen sur lequel est calculée la taxe annuelle - c'est le cas de très bonnes valeurs, dont le revenu est faible, eu égard à leur valeur en capital - , la taxe perçue sur un cours moyen très élevé, et retenue sur un coupon minime, peut absorber une grande partie du revenu distribué.

Nous reviendrons plus loin sur ces points, en étudiant les critiques adressées à notre système de droits de transmission , et les projets de suppression de l'article I9.

L'art. I9 de la loi du 30 Juin 1923 est spécial à la taxe annuelle de transmission

Comme on l'a indiqué, l'article I9 n'a stipulé que pour l'avenir. Les clauses des statuts antérieurs au 30 Juin I923, qui avaient décidé la prise en charge de l'impôt par la société, continuent à jouer.

Quant au droit de transfert, il est resté complètement en dehors de la loi de I923, et une société pourrait valablement le prendre à sa charge, au lieu de le faire verser par les titulaires. En fait, elles ne le font pas, car cet usage serait illogique et sans intérêt pour elles, il est normal que le possesseur de titres nominatifs supporte lui-même un impôt qui n'est perçu que lorsqu'il effectue une négociation effective. De même, l'article I9 est spécial à la taxe annuelle de transmission, et n'interdit nullement aux sociétés de prendre à leur charge l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.(1)

---

1) - Il convient d'ailleurs d'ajouter que cette liberté, pour les sociétés, de garder à leur tour le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, n'est plus entière aujourd'hui, depuis le décret du 11 Juillet I934 et celui du 30 Octobre I935. Le décret du 30 Octobre I935..... (suite p.I95

Source : BIU Cujas

La restitution des droits de transmission

La restitution des droits est possible selon les conditions générales de restitution, exposées dans l'Introduction, et qui sont actuellement fixées par l'article unique de la loi du I8 Janvier I9I2. D'ailleurs, déjà avant cette loi, sous l'empire de la loi de Frimaire, les erreurs de fait donnaient ouverture à restitution. Il en était ainsi notamment lorsque la taxe annuelle avait été payée par les sociétés sur des titres indiqués par erreur dans les relevés comme étant au porteur, alors qu'ils étaient nominatifs; ou encore, lorsque la taxe avait été calculée, sans tenir compte qu'il s'agissait de titres non entièrement libérés, ou bien encore quand la libération des titres avait été considérée à tort comme antérieure à l'époque à laquelle elle avait eu lieu effectivement.

En cas de restitution, c'est à la société qui est seule en rapports avec le fisc, que les droits sont reversés, même si celle-ci avait déjà effectué sur les porteurs la récupération intégrale des taxes payées au Trésor (solut. du I6 Août I889).

La prescription pour le paiement des droits

La prescription, en matière de taxe annuelle de transmission, est soumise aux mêmes règles que pour tous les autres droits d'enregistrement. En cas d'omission, c'est-à-dire lorsque des titres ou des séries de titres, obligations ou actions, n'ont pas été compris dans le relevé trimestriel, le délai de prescription est de 20 ans (loi de Frimaire, art. 6I, N° 3; loi du I8 Avril I9I8, art. I8), sous réserve de l'application de la prescription triennale, au cas et à partir du moment où, avant l'expiration de ce délai de 20 ans, la régie aurait eu révélation de l'exigibilité des droits sur les titres émis par un acte, un document ou une déclaration présentés à l'enregistrement, sans qu'il soit besoin de sa part, de recourir à des recherches ultérieures pour compléter les indications de l'acte révélateur.

---

suite de la note I. - page I95

.....interdit, en effet, à toutes les sociétés de conserver à leur charge une portion de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dépassant I8 %. Quant au décret du 11 Juillet I934, il exclut du régime de faveur accordé aux titres nominatifs, les obligations d'emprunts, pour lesquelles l'emprunteur garderait en tout ou en partie à sa charge, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Source : BIU Cujas

Prescription en paiement des compléments de droits et amendes

La prescription en paiement des compléments de droits et des amendes est la prescription de trois ans, dans la presque totalité des cas, parce que le relevé trimestriel des titres au porteur, ou l'état des transferts constituent précisément des actes suffisamment révélateurs par eux-mêmes de l'exigibilité des droits. C'est là, d'ailleurs, une question qui a fait l'objet d'interminables controverses entre la régie et les redevables, et qui a été tranchée récemment, d'une manière définitive, par un arrêt de Cassation (4 Août I936), intervenu à la suite de deux jugements du tribunal de Bordeaux du 9 Janvier I934 et du 27 Février I935.

La régie soutenait que, lorsqu'elle constatait, en vérifiant les relevés, que les droits avaient été insuffisamment perçus, parce que les indications du relevé étaient inexactes ou erronées, elle disposait de 30 ans (ce qui est le délai de prescription applicable, lorsqu'il n'en a pas été disposé autrement par la loi), pour découvrir les insuffisances de perception et poursuivre le recouvrement de complément des droits et des amendes, à moins que des documents nouveaux ne vinssent, à un moment donné, l'édifier d'une manière suffisamment révélatrice, sur l'insuffisance des perceptions effectuées.

La Cour de Cassation, confirmant la solution d'un certain nombre de tribunaux, a décidé, qu'en l'espèce, la prescription était nécessairement triennale, parce que, lorsqu'en matière de prescription triennale, le législateur parle de documents révélant l'exigibilité des droits, il n'entend pas dire par là des documents susceptibles de fournir des bases de liquidation exacte, mais simplement des documents indiquant qu'il y a des droits exigibles, dont il appartient à la régie ensuite, de calculer le montant.

Or, lorsqu'il s'agit, non pas d'omission de titres ou de catégories de titres dans un relevé, mais simplement d'énonciations erronées, qui ont pu déterminer une liquidation insuffisante des droits, il n'en reste pas moins que le relevé par lui-même, a indiqué au fisc qu'il y avait des droits exigibles.

Si les états ou les relevés sont inexacts, il appartenait à la régie de les vérifier, et, le cas échéant, de réclamer les justifications nécessaires; mais ils l'ont suffisamment avertie qu'il y avait des droits à recouvrer. Cela suffit pour que la prescription soit réduite à 3 ans. Il n'en serait autrement que dans le cas où il n'aurait pas été présenté

Source : BIU Cujas

de relevé ou d'état trimestriel. Dans cette hypothèse, comme aucun acte ne serait venu révéler l'exigibilité des droits, il y aurait lieu à application de la prescription trentenaire.

C'est également la prescription trentenaire qui s'appliquerait si les états trimestriels ne se bornaient pas à omettre certains titres, mais négligeaient de mentionner la totalité des titres d'une certaine nature, comme, par exemple, les titres d'une émission nouvelle, parce qu'une semblable émission constituerait, en réalité, une absence de déclaration (Trib. de Brioude, IO Août I878, D.79.I4).

Délais de restitution aux parties

Quant aux délais de restitution aux parties, ils sont, conformément aux dispositions de la loi, de 2 ans, en ce qui concerne les droits irrégulièrement perçus, c'est-à-dire les droits qui avaient été perçus par suite d'une erreur de taxation.

Quant aux droits dont la perception était régulière, et dont la restitution est motivée par un évènement postérieur à cette perception, le délai de prescription est de 5 ans, au maximum, à partir du paiement des droits dont la restitution est demandée, et, à l'intérieur de ce délai de 5 ans, sans pouvoir l'excéder d'un an, à partir de la réalisation de l'évènement qui a motivé la restitution.

Les pénalités pour omissions et insuffisances

Les pénalités sont fixées par l'article IO de la loi du 23 Juin I857 (Cod. fisc. des Val. Mob. art. 44) qui prévoit que toute contravention " est punie d'une amende de I00 à 5.000 francs, sans préjudice des peines prescrites par l'article 39 de la loi de Frimaire, pour omission ou insuffisance de déclaration ", c'est-à-dire sans préjudice de la sanction du droit en sus.

De son côté, l'article I2 du décret du I7 Juille I857 porte qu'"en cas d'infraction aux dispositions du présent règlement, ou de retard, soit dans le paiement des droits, soit dans le dépôt des états relevés et déclarations, les sociétés et collectivités sont passibles des mêmes pénalités".

Rappelons, pour mémoire, que les dispositions de l'article I9 de la loi du 30 Juin I923 frappent non plus de sanctions fiscales, mais de sanctions pénales, de sanctions correctionnelles, constituées par une amende variant entre IO.000 et I00.000 francs l'infraction consistant, pour les sociétés, à garder à leur charge, sans la récupérer sur les porteurs, le montant de la taxe annuelle de transmission dont elles ont fait l'avance au Trésor.

Il est à remarquer que si, dans le cas de titres au porteur, cotés en bourse, les intéressés, au lieu

Source : BIU Cujas

de mentionner dans leur déclaration le cours moyen de l'année précédente, ainsi qu'ils le devraient, puisque c'est la base légale de la taxe annuelle, fournissent une déclaration estimative, celle-ci, bien qu'irrégulière ne constitue pas une insuffisance passible du droit en sus, mais une contravention aux prescriptions de la loi, qui est uniquement passible de l'amende de I00 à 5.000 francs, pour violation du règlement.

En effet, il n'y a pas à s'attacher à cette estimation, même insuffisante, la loi ayant fixé d'office une autre base de calcul de la valeur imposable; la faute des parties n'est pas d'avoir donné une évaluation jugée trop faible, elle est d'avoir employé une méthode de calcul de la base des droits, qui leur était interdite par le règlement.

La preuve des omissions et des insuffisances s'administre suivant les principes généraux admis en matière d'enregistrement (décret du I7 Juillet I857, art. I2), c'est-à-dire, que, pour établir l'insuffisance de l'évaluation estimative des titres au porteur, non cotés en Bourse, et soumis à la taxe annuelle de transmission, ou bien en matière de transfert, l'insuffisance du prix déclaré, sur la base duquel la société a perçu les droits de transfert, l'Administration peut recourir à tous les moyens de preuve compatibles avec les termes de la procédure écrite, seule admise en matière d'enregistrement; à la preuve littérale ou, ce qui sera le cas le plus fréquent, aux présomptions de fait, tirées en particulier des indications fournies par la comptabilité de la société des bénéfices distribués, des bénéfices totaux réalisés, de la valeur du fonds social, de la comparaison de l'estimation faite des titres avec l'importance du revenu qu'ils produisent, etc.

Elle peut également se baser sur le prix de négociation que les titres similaires ont atteint en banque, sur la comparaison avec les titres d'entreprises analogues, ou sur la valeur attribuée à certains de ces titres, dans des déclarations de succession, etc. (Voir Fayolle: De la vérification des sociétés par l'Administration de l'Enregistrement, I935).

Lorqu'une déclaration est reconnue insuffisante par les parties, celles-ci souscrivent une soumission sur papier timbré, avec engagement de payer les droits supplémentaires.

Faute de ce mode d'entente amiable, le tribunal décide, en s'entourant de tous les éléments de preuve

Source : BIU Cujas

reçus en matière d'enregistrement, à l'exclusion de l'expertise, que la loi fiscale n'admet qu'en matière d'immeubles ou de fonds de commerce (Cass. IO Mars I879, S.79,I.278. Cass. 27 Juin,1883, S.85.I.33; Cass 8 Septembre I902, S.04.I.99).

En ce qui concerne l'application de la taxe annuelle, il faut ajouter que, si les titres sont cotés en Bourse, on ne conçoit pas la possibilité pour le fisc, de relever une insuffisance d'évaluation, puisque la taxe est perçue, non sur la base d'une évaluation, mais d'après le cours moyen de l'année écoulée. Au cas où la société aurait indiqué un chiffre inférieur à la réalité, ce serait simplement une inexactitude matérielle, une faute de calcul, que le receveur peut facilement redresser, puisqu'il a lui-même la liste des cours moyens des valeurs et, en pareil cas, le complément des droits serait perçu purement et simplement sans pénalités.

On a vu précédemment que le domaine d'application de la loi de I857, après plusieurs revirements de la jurisprudence, avait été, en dernier lieu, déterminé par l'arrêt de la Cour de Cassation du 2 Mai I922, en vertu duquel l'impôt de la loi de I857 ne frappe que les divisions du capital social représentées par un titre matériel, à l'exclusion des cessions de parts sociales dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions , c'est-à-dire dans les sociétés civiles, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et enfin, depuis la loi de I925, les sociétés à responsabilité limitée.

Comme, d'après l'arrêt de I922, le droit de transmission n'était pas applicable aux parts de ces sociétés, leur cession se trouvait régie par la loi de Frimaire, c'est-à-dire que, contrairement à ce qu'avait admis la jurisprudence antérieure, elle redevenait taxable au droit de l'art. 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire, droit qui était primitivement de 0,50 %, qui avait été porté à 0,75 avec les décimes, et qui est maintenant, de I %.

Le régime fiscal des cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions

C'est pour annuler les conséquences préjudiciables au fisc de la jurisprudence inaugurée par l'arrêt de I922, que la loi du 28 Décembre I922 a créé un droit spécial de 0,90 % en principal, qui s'est trouvé ensuite porté, par l'adjonction du double décime de la loi du 22 Mars I924, à I,08 %, et ensuite, par le décret de Mars I933, arrondi à I,25, son taux actuel, " sur les successions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions."

La loi du 28 Décembre I922, dit que : "le droit

Source : BIU Cujas

de l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire, auquel elle se réfère expressément, sera porté à 0,90 % en ce qui concerne les cessions de parts dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions".

A l'époque où il a été voté, ce texte ne fit que consacrer législativement la jurisprudence antérieure à l'arrêt de I922, puisque le taux de 0,90 % en principal, était le taux applicable aux transferts de titres nominatifs. Le nouveau droit se confondait ainsi, étant donnée la similitude de leur taux, avec le droit de transfert, et la réforme équivalait, en somme, à étendre ce dernier droit aux cessions de parts sociales non représentées par des titres négociables.

Depuis lors, le droit de la loi de I922 s'est complètement différencié du droit de transfert, parce que son taux s'est très peu modifié; resté d'abord fixé à 0,90 %, il est passé, comme on l'a vu, avec le double décime de la loi de I924, à I,08 %, puis il a été porté à I,25 %. Au contraire, le tarif du droit de transfert a été fréquemment modifié, et, après divers relèvements, il a été finalement ramené, après avoir touché un moment le taux de 0,30 %, au taux de 0,55 %, qui est le taux actuellement en vigueur. Il s'agit donc bien maintenant d'un droit, qui est devenu, du fait de la différence des taux, nettement distinct du droit de transfert.

Assiette du droit de mutation sur les cessions de part sociales dans des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions

D'ailleurs, ce droit sur les successions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, est assis dans les mêmes conditions que le droit de transfert avec lequel il se confondait pratiquement à l'origine, c'est-à-dire qu'il est calculé sur le prix de la cession et perçu selon les mêmes modalités ou suivant des modalités analogues, soit à l'occasion du transfert, lorsque la cession donne lieu à un transfert sur les registres de la société, soit, le plus souvent en pareil cas, sur l'acte qui constate la cession.

En effet, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, c'est-à-dire dans les sociétés de personnes, la cession est presque toujours constatée par un acte.

D'ailleurs, en présence de la rédaction de l'article 23 de la loi de I922, qui se réfère expressément à l'article 69 de la loi de Frimaire, on peut en déduire que, cette dernière disposition n'instituant qu'un droit d'acte, le droit majoré de 0,90 % en principal de la loi de I922, ne doit pas être, lui

Source : BIU Cujas

aussi, exigible qu'en cas de rédaction d'un acte. La question d'ailleurs offre peu d'intérêt pratique, parce que, encore une fois, c'est d'ordinaire par acte que les cessions de droits sociaux sont généralement constatées.

Le prix de cession, pour servir de base à l'impôt, doit être augmenté, conformément aux règles habituelles, des charges en capital, qui peuvent s'ajouter au prix, non compris, d'ailleurs, le passif social (loi de Frimaire, article 14, N° 5), c'est-à-dire que les charges à ajouter au prix exprimé pour obtenir la valeur imposable, sont celles qui normalement incomberaient au cédant, et que celui-ci impose au cessionnaire.

Régime particulier des cessions d'actions d'apport et des parts d'intérêt reçues en rémunération d'apports en nature

Le droit de 1,25 % est invariable, quant à son taux, quelle que soit la nature des biens qui composent l'actif social, sauf une réserve importante, en ce qui concerne les parts d'intérêts remises en rémunération d'apports en nature.

En effet, depuis l'article 24 de la loi du 15 décembre 1922, la cession des actions d'apport d'une part, et des parts d'intérêts reçues en rémunération d'apports en nature, d'autre part, est soumise à un régime fiscal particulier, lorsqu'elle s'effectue dans les deux premières années qui suivent la constitution de la société.

En principe, en droit fiscal, toute cession de parts sociales, que celle-ci soit ou non matérialisée dans un titre négociable, est considérée comme une cession de droits sociaux, c'est-à-dire comme une cession de droits incorporels, et taxée, abstraction faite de la nature effective des biens, que cette part sociale représente .

Or, dans un but de fraude, ou, plus exactement, car le mot fraude s'applique mal en l'espèce, en vue de réaliser une économie sur le paiement des droits, les parties présentaient souvent comme cessions de parts sociales, des mutations véritables de biens meubles ou immeubles, ou de fonds de commerce; de cette façon, elles bénéficiaient de la différence très sensible de tarif entre le droit de mutation ordinaire, et le droit de cession de parts sociales.

D'après l'article 3 de la loi du 24 Juillet 1867, modifié par la loi du 1er Avril 1893, les actions d'apport ne sont négociables que deux ans après la constitution définitive de la société.

La taxe spéciale de transmission des valeurs

Source : BIU Cujas

mobilières n'était donc pas due, bien que les titres fussent matériellement créés, puisque cette taxe ne s'applique qu'aux titres négociables.

Pendant toute la période de non négociabilité des titres, c'est-à-dire jusqu'à l'expiration des deux ans, les cessions consenties pendant cette période étaient donc taxables simplement au droit de mutation au comptant, de 0,75 % décimes compris, créé par l'article 69 de la loi de Frimaire, et seulement lorsque la cession était constatée dans un acte présenté à l'enregistrement, puisque le droit sur les cessions de droits incorporels de la loi de Frimaire est un droit d'acte.

Pour échapper à la perception du droit de mutation sur les immeubles et les fonds de commerce, et éventuellement à la taxe à la première mutation, qui étaient très lourds, les parties avaient souvent recours à la combinaison suivante:

Le vendeur apportait son immeuble ou son fonds de commerce à une société plus ou moins fictive, puis il cédait à celui qui voulait s'en rendre acquéreur, les actions ou les parts qui lui avaient été attribuées en rémunération de cet apport: plusieurs cessions successives pouvaient même être effectuées de la sorte.

Toutes ces mutations successives, qui avaient, en réalité , pour objet des biens en nature, et qui auraient dû être passibles, s'il s'agissait d'un immeuble, du droit de mutation immobilière, qui était alors de 12 %, et le cas échéant de la taxe à la première mutation, n'acquittaient que le droit de la loi de Frimaire, qui était alors de 0,75 %.

L'Administration se trouvait complètement désarmée, et cela pour deux raisons. D'abord, il était souvent difficile d'établir la collusion, de démontrer que la cession d'actions d'apport ou de parts sociales n'avait d'autre objet que de réaliser une mutation en nature, en évitant le paiement d'une partie des droits.

Dans quel but la société avait-elle été constituée

Dans quelle intention, l'apporteur avait-il fourni son apport?

Dans quelles circonstances avait-il été amené à céder ses actions d'apport ou ses parts reçues en rémunération des biens qu'il avait mis en société?

Il était très difficile de l'établir d'une manière précise. Il y avait cependant une présomption que la règie avait à différentes reprises invoquée devant les tribunaux, comme tendant à établir

Source : BIU Cujas

la collusion entre les parties, à savoir lorsque très peu de temps s'était écoulé entrela constitution de la société, et la date de la cession des actions d' apport ou des parts sociales. Si l'apporteur n'avait mis ses biens en société que pour se débarrasser presqu'immédiatement des titres ou des parts qu'il avait reçues en rémunération et en représentation de cet apport, il y avait évidemment lieu de penser que la constitution de la société n'avait servi que de façade pour masquer une opération, qui était une vente pure et simple des biens eux-mêmes, constitués en apport. Mais, ce moyen, en général, n'avait pas été retenu par les tribunaux, et cela, pour une seconde raison: c'est que, comme on l'a vu dans l'Introduction, les parties, en principe, sont libres d'utiliser le procédé le plus avantageux pour elles, au point de vue fiscal, du moment qu'il ne comporte aucune dissimulation et qu'il n'est pas interdit par la loi.

Il n'y avait pas, en l'espèce , de dissimulation le caractère du contrat n'était pas dissimulé; c'était incontestablement, au point de vue juridique, une cession d'actions d'apport ou de parts sociales, et, d'autre part, aucune disposition de la loi n'interdisait, à ce moment , d'utiliser ce procédé pour payer des droits moins élevés. Les parties étaient donc fondées à déclarer ouvertement devant les tribunaux: " Il est exact que la société n'a été constituée que pour nous permettre d'opérer une cession d'immeuble ou de fonds de commerce à un tarif moins élevé que si nous avions effectué cette opération directement; mais rien ne nous interdisait d'employer ce procédé, dont nous ne dissimulons ni le caractère, ni l'intention."

Assimilation des cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non négociabilité à des ventes effectives

Pour mettre fin à cette situation, l'article 24 de la loi du I3 Décembre I928 est venu assimiler au point de vue fiscal, à une vente effective des biens mis en société, d'abord, les cessions d'actions d'apport consenties pendant la période de non négociabilité de deux ans; l'assimilation, du reste, n'est faite par la loi qu'au point de vue fiscal, c'est-à-dire que, sauf dans le domaine d'application de la loi de I928, les titres conservent, même s'ils représentent des apports immobiliers, le caractère mobilier que leur attribue l'article 529 du code civil et cela, tant en ce qui concerne l'application des droits de donation, de partage ou de succession que les différentes applications de la loi civile; ce n' est qu'au point de vue fiscal que la cession , effectuée pendant la période de non négociabilité des actions d'apport, est considérée comme portant , non

Source : BIU Cujas

pas sur des droits sociaux incorporels, mais sur des biens en nature, et elle est assimilée, pour le tarif, pour l'acquittement des droits, pour les délais d'enregistrement, pour la compétence du bureau, pour la répression des insuffisances et des dissimulations, à une vente ordinaire.

Si donc, des actions d'apport ont été remises en rémunération d'un apport d'immeuble, la cession de ces actions sera traitée comme une vente de l'immeuble lui-même et on appliquera le régime et le tarif des cessions immobilières.

Chaque élément d'apport doit être évalué de manière distincte dans l'acte de cession

Pour la perception de l'impôt, la loi exige que chaque élément d'apport soit, dans l'acte de cession, évalué d'une manière distincte avec indication de numéro des actions attribuées en rémunération pour chacun de ces éléments.

Si, par exemple, l'apport, qui a été rémunéré par la délivrance d'actions d'apports, consiste en un immeuble et en meubles, il faudra estimer séparément l'immeuble et les meubles et indiquer les numéros des actions, qui correspondent respectivement à l'apport immobilier et à l'apport mobilier. De même, si l'apport est constitué par un fonds de commerce, on aura intérêt à indiquer les différents éléments du fonds séparément, et notamment à mentionner à part les marchandises neuves comprises dans cette cession et les numéros des actions correspondant spécialement à cet apport de marchandises, puisque les marchandises sont taxées à un tarif de faveur de 2 %, tandis que la cession des autres éléments du fonds est imposée au tarif de 6 %.

En effet, s'il n'était pas fait de ventilation entre les différents éléments d'apports cédés, ou si les numéros des actions n'étaient pas mentionnés, les droits seraient perçus sur la cession intégrale " au tarif immobilier", dit la loi, ce qui, en réalité, doit s'entendre en ce sens que la taxation sera faite au tarif le plus élevé.

A l'origine, un doute s'était élevé sur ce point. Il est maintenant reconnu que, malgré cette mention, dans la loi, du tarif immobilier, il serait absurde d'appliquer le tarif des ventes d'immeubles à une cession d'apport ne contenant aucun élément immobilier; l'intention du législateur est simplement que, lorsque des immeubles font partie des éléments constitutifs de l'apport, les droits soient perçus au tarif immobilier, c'est-à-dire comme si toute l'opération portait uniquement sur des immeubles, faute de n'avoir pas décomposé les différents éléments;

Source : BIU Cujas

mais si l'apport ne comprend pas d'immeuble, les droits sont calculés pour le tout, sur celui des éléments, même non immobilier, qui comporte le tarif le plus élevé. Le tarif à appliquer est le tarif en vigueur au jour de la cession.

Il y a lieu de remarquer que la cession étant taxée comme si elle portait sur des biens en nature, il pourra arriver exceptionnellement que le droit perçu se trouve inférieur à l'ancien droit de cession d'apport, qu'on appliquait auparavant en vertu de la loi de Frimaire et qui, lorsqu'est intervenue cette loi de 1928, était de 0,75 % décimes compris.

Si, en effet, l'apport consistait en actions nominatives, la cession ne sera taxée, puisque ce sont les biens en nature eux-mêmes, qui sont imposés, comme s'il y avait vente des actions nominatives elles-mêmes, et on appliquera le droit de transfert, qui n'est que de 0,55 %.

Si l'apport consistait en titres au porteur, comme les titres au porteur ne sont pas imposés sur le fait de leur mutation, mais supportent une taxe d'abonnement représentative, non seulement la cession des actions remises en représentation de cette part ne supporterait pas l'ancien droit de la loi de Frimaire, mais même, elle échapperait à tout impôt, puisque le droit de cession pour les titres au porteur est remplacé par la taxe annuelle.

Le même régime s'applique aux cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions.

La mesure édictée par la loi de 1928 n'est pas seulement applicable aux actions d'apport, elle l'est également, d'après les termes de la loi, aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions. Ici, c'est donc au droit de 1,25 % (à l'ancien droit de 0,90 % porté ensuite à 1,08 % et arrondi à 1,25 %) que se substitue la taxation de la mutation des biens en nature. Seulement, comme en cette matière, à l'inverse de la disposition contenue dans la loi de 1867, concernant la négociation des actions d'apport, il n'existe pas de période de non négociabilité, le texte prévoit simplement un délai de deux ans à partir de la constitution définitive de la société.

Par conséquent, qu'il s'agisse de société par actions, dans les deux ans de la période de non négociabilité, ou de société autre que par actions, dans les deux ans qui suivent l'acte constitutif de société, toute cession de droits sociaux sera considérée comme portant, non sur les droits sociaux eux-mêmes, mais sur les éléments matériels que ces droits sociaux représentent.

Après deux ans, on rentrera dans le droit commun:

Source : BIU Cujas

la présomption de la loi de 1928, qui ne s'applique qu'à la période de deux ans, tombe d'elle-même et la négociation des actions d'apport ne donnera plus ouverture qu'au droit de transfert, pour les titres nominatifs, ou bien à la taxe annuelle de transmission de 0,30 % pour les titres au porteur, et la cession de parts d'intérêt ne sera plus passible que du droit spécial ordinaire, c'est-à-dire du droit de 1,25 %.

La loi de 1928 n'a donc pas rendu impossible toutes combinaisons du genre de celles qu'on a voulu éviter, puisqu'il suffirait d'attendre deux ans, mais cette nécessité leur enlève beaucoup de leur intérêt pratique.

Comment se règle la situation du cessionnaire des titres taxés à la dissolution de la société.

La loi de 1928 a pris soin de régler la situation à la dissolution de la société; elle dispose, en effet que, si à la dissolution de la société, le cessionnaire des titres qui ont été taxés en vertu de la présomption légale, d'après la nature des biens qu'ils représentent, se voit attribuer les dits biens dans le partage de l'actif, aucun droit de mutation ne sera dû alors, puisqu'il a été déjà payé au moment de la cession des titres.

Primus a aporté un immeuble à une société. Il a vendu ensuite à Secundus les actions d'apport, ou les parts qu'il avait reçues en rémunération de la mise en société de cet immeuble.

On a considéré, qu'en réalité, Primus avait cédé à Secundus, non pas ses droits sociaux, mais l'immeuble lui-même, dont il avait fait apport à la société et en a perçu les droits sur cette vente d'immeuble.

Puisque Secundus a acquitté les droits de mutation sur l'immeuble, il a été traité par le fisc comme s'il en était devenu acquéreur; si, à la liquidation de la société, au moment du partage, cet immeuble est attribué à Secundus, il le recevra sans payer les droits, puisqu'il les a déjà acquittés au moment de la cession des actions d'apport ou des parts sociales. Au contraire, lorsque la cession n'est taxée qu'au droit réduit de transmission, c'est-à-dire comme une cession de droits sociaux, c'est-à-dire lorsqu'elle intervient après les deux ans, le droit de mutation, d'après la nature des biens, est perçu lors de la dissolution sur l'attribution faite au cessionnaire des actions d'apport.

Cette disposition, pour être comprise, appelle quelques explications complémentaires. Elle résulte de l'application d'une théorie consacrée par la jurisprudence et qu'on appelle la théorie de la mutation conditionnelle.

Source : BIU Cujas

D'après cette théorie, l'apport pur et simple, c'est-à-dire l'apport en rémunération duquel l'apporteur ne reçoit que des droits sociaux, représentés par des actions d'apport dans les sociétés par actions, ou par des parts sociales dans les sociétés autres que par actions (par opposition aux apports à titre onéreux qui sont rémunérés par le versement d'une somme d'argent, (1) n'entraîne pas mutation actuelle des biens constituant l'apport au profit de la société, mais emporte simplement mutation conditionnelle au profit de la personne autre que l'apporteur lui-même, qui, lors du partage de l'actif social, à la dissolution de la société, se verrait attribuer les dits biens. Lorsqu'il s'agit d'apports purs et simples, cette théorie considère, en d'autres termes, qu'il n'y a pas cession actuelle des biens de l'apporteur à la société, et que la situation de ces biens reste douteuse jusqu'au moment même où interviendront, à la dissolution de la société, la liquidation et le partage des droits sociaux.

C'est seulement à ce moment que se fixera la situation des biens. S'ils reviennent à celui qui les avait apportés, il n'y a pas de mutation, puisque les biens sont censés être restés à l'apporteur. Si les apports sont attribués à une personne autre que celle qui les avait fournis, il y a , par contre, mutation des mains de l'apporteur aux mains de la personne qui se les voit attribuer dans le partage de l'actif social.

Donc, lorsque l'on arrive à la fin de la société , de trois choses l'une, ou bien l'objet constitué en apport a été aliéné en cours d'exploitation, il ne se retrouve plus au moment du partage, et il n'y a pas de question.

Ou bien, lors du partage, il est attribué à une personne autre que celle qui l'avait apporté ; dans ce cas, la mutation, qui était simplement conditionnelle, devient parfaite et donne lieu au paiement du droit de mutation.

Ou bien, l'objet constitué en apport fait retour à l'apporteur lui-même; dans cette hypothèse, la condition à laquelle la mutation était subordonnée, c'est à dire l'attribution à une autre personne, ne se trouve pas réalisée, il n'y a pas de mutation, puisque l'apport se retrouve dans les mains de celui qui l'avait fournie; donc, pas de droit de mutation à payer simple droit de partage.

Au contraire, en vertu de la loi de 1928, la ces-

(1) Apport pur et simple; un immeuble en rémunération duquel on reçoit des parts sociales; apport à titre onéreux; un immeuble qu'on apporte à la société moyennant un prix de 500.000 Frs ou de 1 million.

Source : BIU Cujas

sion de l'action d'apport ou de la part sociale, délivrée en rémunération d'apport en nature, lorsqu'elle a lieu dans les deux ans de non négociabilité de l'action, ou dans les deux ans à partir de la constitution de la société de personnes, entraîne cette conséquence, que le cessionnaire est considéré comme se substituant à l'apporteur, et comme devenant apporteur à sa place.

De fait, ce cessionnaire, puisqu'on a traité la cession comme s'il s'agissait d'une vente de biens en nature, a payé les droits de mutation sur ces biens; d'où cette conséquence qu'il ne paiera plus un nouveau droit de mutation, si c'est à lui que le bien apporté est attribué lors du partage, et qu'au contraire, le droit de mutation, lors de la dissolution de société, sera perçu si c'est à l'apporteur primitif, qui avait cédé ses actions ou ses parts, que le bien fait retour, parce que, en vertu de la loi de 1928, ce n'est plus lui qui est resté l'apporteur, c'est le cessionnaire, qui est devenu apporteur à sa place.

La présomption de la loi de 1928 n'est pas susceptible d'être combattue par la preuve contraire. Par conséquent, tout est taxé, lors de la cession des actions d'apport ou des parts d'intérêt représentatives d'actions en nature, quand elle se produit dans la période des deux années suspectes, comme si la constitution de la société et la cession des titres procédaient simplement d'un esprit de fraude et avaient pour objet d'esquiver le paiement de l'impôt.

Application de la présomption de la loi de 1928, quand la société dont les titres sont cédés provient de la transformation d'une société antérieure

Lorsque la société, dont les titres sont cédés, provient de la transformation d'une société antérieure, il convient pour savoir si la présomption est applicable, d'établir la distinction suivante: si la transformation de la société a entraîné la dissolution de la première société, et donné par suite naissance à un être moral nouveau, le délai de deux ans commence à courir à partir de cette transformation.

L'article 24 de la loi de 1928 joue en pareil cas, que la cession soit faite par un associé ancien ou par un associé nouveau.

Mais si cette transformation de la société n'entraîne pas la création d'une société nouvelle, s'il s'agit, en d'autres termes, de simples modifications apportées à la constitution d'une société, qui continue de subsister, le point de départ des deux ans, est fixé, en principe, au jour de la constitution de la société originaire, à moins qu'il ne soit intervenu depuis lors une augmentation de capital par voie d'apports en nature, auquel cas, le délai serait calculé, en ce qui concerne les parts provenant de cette augmentation du capital, par voie d'apports

Source : BIU Cujas

à compter seulement de la date où cette augmentation de capital serait devenue définitive.

Dans cette dernière hypothèse, la cession ne tomberait sous le coup de l'article 24 de la loi de I928, que si elle portait sur des apports en nature effectués depuis moins de deux ans, soit à la société sous sa forme primitive, soit à la société après transformation.

Enfin, s'il y a fusion de deux sociétés, dont l'une a moins et l'autre plus de deux ans d'existence, la présomption ne fonctionne que pour les actions attribuées à la plus jeune.

Domaine d'application de la présomption établie par l'art. 24 de la loi de I928

D'ailleurs l'article 24 ne s'applique pas seulement à la cession de titres consentie par l'auteur de l'apport, mais à toutes les cessions ultérieures, faites dans le même délai de deux années par les acquéreurs de ces titres.

Soit une action d'apport qui, au cours de ces deux ans , est cédée plusieurs fois de suite. Si cette action représente un apport immobilier, les droits de mutation immobilière seront perçus sur chacune de ces cessions, et le prix de cession sera traité comme s'il représentait le prix de vente de l'immeuble lui-même. D'ailleurs, l'article 24 ne concerne que les cessions à titre onéreux, à l'exclusion des transmissions à titre gratuit, au sujet desquelles il n'y avait pas lieu, en effet, de se préoccuper du danger de fraude.

L'article 24 ne concerne pas davantage les actions et les parts d'intérêt qui ne représentent que des apports en numéraire: ce qu'on appelle dans les sociétés par actions les actions de souscription, par opposition aux actions d'apport. Il faut qu'il s'agisse d'apports en nature. Y échappent également, la loi ne les ayant pas visées, les parts de fondateur. Dans les deux premières années de constitution de la société, les parts de fondateur seront donc, en fait, avec les actions de souscription et avec les partsd'intérêts obtenues contre versement de numéraire,les seuls titres auxquels s'appliquent, soit les droits de cession des droits incorporels de la loi de Frimaire, soit le régime spécial des cessions de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, de la loi de I922, puisque, pour les cessions de parts, qui correspondent à des apports en nature, il y aura application de la présomption de l'article 24 de la loi de I928 .

« Les Cours de Droit »
3, Place de la Sorbonne, 3
Répétitions écrites et orales
Reproduction Interdite
W
Source : BIU Cujas

La taxe des titres non matériellement créés

L'arrêt de cassation du 2 Mai 1922, selon lequel les droits de transmission proprement dits ne sont dus que sur les cessions de titres négociables, matériellement créés, avait deux conséquences: l'une et l'autre également dommageables pour le fisc et contre lesquels la loi du 22 Décembre 1922 est venue réagir.

La première que l'on a déjà étudiée, est que, lorsqu'il s'agissait de titres non négociables, l'impôt que la loi de 1857 n'était pas applicable et c'est pour cette raison que la loi de 1922 a disposé que seraient frappées d'un droit spécial, d'abord équivalent au droit de fransfert, et qui est devenu distinct, les cessions de parts d'intérêt dans les sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions, c'est-à-dire les cessions de parts sociales qui n'étaient pas représentées par un titre négociable.

L'autre conséquence, c'est qu'échappaient également aux droits de mutation toutes les cessions de droits sociaux, tant que ces droits n'étaient pas encore représentés par un titre existant matériellement, puisque l'existence matérielle du titre était, depuis l'arrêt de 1922, la condition d'exigibilité de l'impôt. Par suite, les cessions de droits sociaux, intervenant avant la création matérielle des titres, entre le moment où la société s'est constituée et celui où elle avait créé et délivré matériellement ces titres, ne pouvaient être soumises au droit de l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire, droit d'acte exigible seulement en cas d'établissement d'un écrit. Aussi, la loi de 1922 a-t-elle établi également une taxe annuelle sur les titres non encore matériellement créés.

La taxe annuelle sur les titres non encore matériellement créés

L'article 24 de la loi de 1922 a édicté que, dans les sociétés, compagnies ou entreprises, dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créé matériellement leurs titres, le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur sera immédiatement passible de la taxe annuelle et obligatoire, instituée par l'article 8, § 2 de la loi du 23 Juin 1857, c'est-à-dire de la taxe annuelle de transmission. En d'autres termes, les titres non encore matériellement créés seront dorénavant assimilés, au point de vue fiscal, à des titres au porteur et traités, bien que n'existant pas encore matériellement, comme s'ils existaient sous la forme de titres au porteur.

Il résulte de ce nouveau régime que, pendant la période qui précède la création matérielle de titres,

Source : BIU Cujas

la transmission, à titre onéreux, du droit incorporel de l'associé, sous quelque forme qu'elle soit constatée, est affranchie de tout autre droit de mutation, puisque la taxe annuelle en tient lieu; en conséquence, si des mutations se rapportant à des titres non encore matériellement créés, non encore représentés par des coupures de papier, étaient contestées dans un acte soumis à l'enregistrement, le seul droit exigible serait le droit fixe de 22 frs.50 perçu uniquement à titre de droit de formalité.

Les titres non créés sont soumis à cette taxe annuelle de transmission, même s'il est de leur essence de n'être créés que sous la forme nominative, à moins qu'il ne s'agisse de titres nominatifs ne pouvant être expressément, ni cédés , ni négociés.

Il y a lieu de remarquer que, d'après son texte même, l'article 24 de la loi du 28 Décembre I922, ne s'applique qu'aux actions et aux parts de fondateur, qui sont seules visées, à l'exclusion des obligations non créées, parce qu'une obligation suppose nécessairement un titre; par contre, la loi de I922 s'applique à toutes les actions, y compris les actions d'administration ou de garantie.

Conditions d'application de l'art.24 de la loi du 28 Décembre I922

D'autre part, pour qu'il y ait lieu à l'application de l'article 24, il est indispensable que le droit de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur soit susceptible, d'après les statuts, d'être matérialisé dans un titre négociable.

Il n'est donc pas applicable, lorsque les statuts ne prévoient pas l'amission de titres négociables (solution du I3 Novembre I924).

Il en est de même pour les actions qui, en vertu d'une disposition statutaire, sont nominatives et ne peuvent, d'autre part, être, ni cédées, ni négociées, puisqu'ici, leur absence de négociabilité les soustrait à la taxe de transmission; n'étant pas négociables, elles ne paieraient pas le droit de transmission, si elles étaient déjà créées, on ne peut pas davantage le leur réclamer, alors qu'elles ne le sont pas encore. (Solut. du 28 Août I923).

Date à partir de laquelle la taxe annuelle devient exigible

La taxe devient exigible par le seul fait que le droit de l'actionnaire a pris naissance, c'est-à-dire, s'il s'agit d'une société nouvelle, dès que la société est constituée et l'action souscrite , et, en cas d'augmentation de capital, dès que cette opération est définitivement réalisée. Sur ce dernier point, c'est la date à laquelle s'est tenue l'assemblée générale des actionnaires, appelée à reconnaître la sincérité de la déclaration de souscription, et de versement, qui doit être retenue comme formant

Source : BIU Cujas

le point de départ de la taxe pour les actions nouvelles; ceci sous réserve du délai de tolérance accordé par l'administration et sur lequel on reviendra plus loin.

Date à partir de laquelle elle cesse d'être due

Enfin, la taxe des titres non créés matériellement cesse naturellement d'être due, dès que l'action prend une existence matérielle; que ce soit sous forme de titre individuel, que ce soit même sous forme de certificat nominatif englobant une pluralité de titres, car il n'est pas nécessaire que chaque titre soit créé nominalement, d'une façon individuelle, la taxe annuelle prendra fin, et on retombera dans l'application du droit de transfert, perçu sur chacune des mutations effectives, et seulement, au cas de mutation effective.

Si, au contraire, les titres sont créés sous la forme au porteur, la taxe annuelle de transmission continuera naturellement à être exigée , mais le titre de perception, si on peut dire, sera différent; auparavant, c'était le fait qu'il existait des droits sociaux non représentés par un titre matériellement existant; à partir de la création du titre, la cause de l'exigibilité de l'impôt sera, au contraire, que le titre existe sous la forme au porteur, forme qui, comme telle, entraîne application de la taxe annuelle de transmission.

En d'autres termes, la taxe annuelle, à un titre ou à un autre, continuera d'être perçue si, à la période de non existence matérielle du titre, succède son existence sous la forme au porteur.

Tant que les titres ne sont pas créés, il n'y a pas à distinguer les actions non libérées, les actions à option, c'est-à-dire pour lesquelles les souscripteurs auront le droit d'opter entre la forme nominative ou la forme au porteur, ou les actions, dont les statuts prévoient qu'elles ne pourront être que nominatives, ou celles pour lesquelles les statuts prévoient qu'il ne sera pas délivré de titre. C'est l'absence de titre, qui est la cause de la perception de l'impôt, et les titres non encore existants, quelle que soit la forme qu'ils puissent revêtir dans l'avenir, sont toujours assimilés à des titres au porteur.

Délai pour le paiement de la taxe annuelle

La taxe des titres non matériellement créés doit être acquittée théoriquement pour la première fois dans les 20 jours,à partir du moment où l'action ou le titre au porteur existe juridiquement, ou , plus exactement, à partir du moment où le droit de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur

Source : BIU Cujas

a pris naissance, et ensuite tous les trois mois, d'après les mêmes modalités que la taxe annuelle de transmission, avec laquelle, d'ailleurs, cette taxe des titres non matériellement créés, se confond dans la pratique.

Dérogation concernant les actions attribuées en représentation d'apports en nature

Cependant, la taxation nouvelle comporte une dérogation pour les actions attribuées en représentation d'apports en nature, et qui, aux termes de l'article 2 de la loi du 1er Avril 1893, qui a modifié sur ce point l'article 3 de la loi de 1867 sur les sociétés, ne sont négociables que deux ans après la constitution définitive de la société.

A s'en tenir à la lettre de la loi de 1922, son texte aurait permis, du moment que ces parts de fondateur attribuées en rémunération d'apports n'étaient pas encore matériellement créées, de les atteindre aussi bien que les actions de souscription.

Mais l'administration a estimé équitable de maintenir, sous le nouveau régime, la dispense de la taxe annuelle de transmission dont les actions d'apport bénéficiaient déjà en vertu des règles antérieures (solut. du 6 novembre 1895).

Exemption, dont bénéficient les actions d'apport pendant la période de non négociabilité.

Puisque les actions d'apport, pendant la période de non négociabilité, étaient dispensées de la taxe de transmission, quand elles existaient matériellement, ici encore, il n'y avait pas lieu de l'exiger dans la période où elles n'existaient pas encore matériellement.

Cependant, si les statuts prolongent la période de non négociabilité des actions d'apport, celles-ci deviennent passibles de la taxe annuelle de transmission, lorsqu'elles ne sont pas créées sous la forme nominative, à l'expiration du délai légal de non négociabilité (solution du 17 Avril 1928).

D'autre part, dans des cas exceptionnels, prévus par la loi sur les sociétés, où la période de non négociabilité est moindre que deux ans, c'est au terme de cette période réduite, que la taxe des titres non matériellement créés, deviendra exigible.

Ainsi, en cas de fusion de sociétés, l'article 1er de la loi du 16 Novembre 1903 autorise la négociation immédiate des actions d'apport attribuées à une société ayant plus de 2 ans d'existence.

Dans ce cas, la taxe de transmission sera immédiatement applicable, même si les titres n'ont pas encore été matériellement créés.

De même, en cas de transformation de société, à responsabilité limitée en société anonyme, les actions créées à la suite de cette opération et remises en rémunération d'apports, datant de plus de

Source : BIU Cujas

deux ans, sont immédiatement négociables et, par suite, doivent dès lors, la taxe de transmission.

Du moment qu'elles échappent à la taxe de transmission, les cessions d'actions d'apport non encore représentées par des titres matériels, lorsqu'elles surviennent dans la période de non négociabilité, et que, par suite, elles sont nécessairement réalisées dans les fo[illegible]es prescrites par l'article I690 du C.Civ. doivent être soumises au droit de mutation au comptant; ce droit est, théoriquement, l'ancien droit de 0,50 %, aujourd'hui de I % de l'article 69, § 2, N° 6 de la loi de Frimaire; mais on a vu précédemment qu'en fait, ce droit ne joue pas depuis la présomption de la loi de I928 et que c'est le droit de mutation au comptant, applicable à la cession en nature des biens constituant l'apport qui sera exigé.

Exemption dont bénéficient les parts de fondateurs

Une exemption identique à celle dont bénéficient les actions d'apport pendant la période de non négociabilité, est acquise aux parts de fondateurs, et aux parts bénéficiaires que l'article de la loi du 3I Mai I9I7 a déclarées également non négociables pendant deux ans.

Mais on sait que, pour ces sortes de titres, la présomption de la loi de I928, que ces cessions de parts sociales dissimulent, en réalité, une cession pure et simple des apports en nature eux-mêmes, ne joue pas, de sorte que, pour les parts de fondateur et les parts bénéficiaires, au cas où les titres ne sont pas encore matériellement créés, le droit qui serait dû pendant cette période de non négociabilité, en cas de cession dûment constatée, serait le droit de la loi de Frimaire.

A l'expiration de la période de non négociabilité, ou bien les actions d'apport ou les parts de fondateurs seront créées, alors la taxe qui les frappe est, ou bien le droit de transfert, ou la taxe annuelle de transmission, suivant qu'elles sont créées sous la forme nominative ou sous la forme au porteur; ou bien, si ces titres ne sont pas créés après l'expiration de deux ans, et à partir de ce moment là, la taxe instituée par l'article 24 de la loi de I922 sur les titres non matériellement créés, redevient applicable.

Une difficulté s'est élevée relativement au moment où prend fin la taxe des titres non matériellement créés dans le cas suivant: Une société, en cours de trimestre, crée des titres et les crée sous la forme nominative,

Au dernier jour du trimestre, quand la société

Source : BIU Cujas

Difficulté, en cas de création au cours d'un trimestre, de titres sous la forme nominative

fournit son relevé, il n'existe plus de titres non matériellement créés, puisqu'ils ont été créés dans le cours du trimestre, il n'existe pas non plus de titres au porteur, puisque les titres ont été créés sous la forme nominative.

La taxe des titres non matériellement créés devra-t-elle être acquittée depuis le commencement du trimestre, jusqu'au jour où s'est effectuée la création matérielle des titres ?

C'est en ce sens qu'a conclu l'administration par une solution du 2 Septembre 1923, à laquelle a adhéré un jugement du tribunal de la Seine du 26 Novembre 1925.

D'ailleurs, cette solution a été contestée et l'on a fait valoir, avec raison, qu'aux termes de la loi, c'est la situation existant au dernier jour du trimestre qui fixe l'exigibilité de la taxe de transmission; or, cette situation fait ressortir l'inexistence de titres non matériellement créés, puisqu'ils ont été créés dans l'intervalle, et l'inexistence de titres au porteur, puisque les titres ont été créés sous la forme nominative, donc la taxe de transmission est complètement inapplicable.

Délai de tolérance accordé par l'administration pour la création matérielle des titres

On a indiqué plus haut que, dans la pratique, l'administration accorde aux sociétés un délai de tolérance, pour tenir compte du fait que celles-ci, au moment de leur constitution, ou encore quand elles procèdent à une nouvelle émission, ne peuvent pas créer leurs titres du jour au lendemain. Aussi la Régie leur consent-elle, à compter de la constitution définitive de la société, ou de la clôture de l'émission des titres, un délai amiable suffisant pour l'établissement des titres.

Pendant la durée de ce délai, il n'est pas insisté pour le paiement de la taxe de la loi de 1922.

Ce délai, qui constitue une pure tolérance, d'ailleurs, de la part de l'administration, prend fin, au plus tard, à l'expiration du trimestre qui suit celui au cours duquel est intervenue la clôture de l'émission ou la constitution définitive de la société, c'est-à-dire qu'il est, au maximum, de deux trimestres.

A son expiration, si les titres ne sont pas créés sous la forme nominative, la taxe est due, soit en tant que taxe sur les titres non mobiliers non créés s'ils ne l'ont pas encore été, soit en tant que taxe annuelle sur les titres au porteur, celle-ci, à partir de la création des titres. Mais si les titres, à l'expiration du délai de tolérance, ne sont pas créés, le bénéfice du délai est perdu, en ce sens que

Source : BIU Cujas

la taxe s'applique rétroactivement, et non pas seulement à partir de la création du titre, mais à partir de la date de la constitution de la société ou de la clôture de l'émission.

Les titres à ordre

Il reste quelques mots à dire de la transmission d'une forme nouvelle de titres, les titres à ordre, créés par la loi du 4 Avril 1926.

Ce point n'offre, du reste, qu'un intérêt purement théorique, étant donné que ces titres, en fait, n'existaient pas; mais ce sera l'occasion de rappeler la tentative de création et de diffusion des titres à ordre, qui avaient fait l'objet de cette loi.

Le régime des titres à ordre, antérieur à la loi de 1926

Avant la loi du 4 Avril 1926, les cas de transfert par endossement étaient réglés par assimilation aux deux catégories de cessions de titres négociables, cession avec transfert, ou cession sans transfert, sur les registres sociaux; en d'autres termes, il n'y avait pas de régime spécial pour les titres transmissibles par endossement.

La loi ne s'en préoccupait pas; la seule question qui se posait était de savoir si, étant donné les modalités de leur cession, ces titres rentraient dans la catégorie des titres au porteur ou dans celle des titres nominatifs.

Si l'endossement, pour être valable vis-à-vis de la société, devait être suivi d'un transfert sur les registres sociaux, c'était alors le droit de transfert exigible sur le prix de négociation, qui devenait applicable (Cass. 21 Nov. 1864, S.65,I. 46.)

Ainsi, étaient passibles de la taxe de transfert et non de la taxe annuelle, les obligations émises par une ville et transmissibles par endossement, si le transfert n'était valable que visé par le maire, après inscription sur un registre tenu spécialement à cet effet, par la mairie (Trib. de Lons-Le-Saulnier, 2 mai 1902). En résumé, les titres à endos étaient ignorés en droit fiscal.

Le régime établi par la loi du 4 Avril 1926

Les articles 17 et suivants de la loi du 4 Avril 1926 ont prévu, dans le but de réduire l'emploi des titres au porteur, que le fisc redoute, comme un instrument facile de fraude, la création de titres à ordre, dont la transmission s'opère plus facilement que par un transfert véritable sur les registres sociaux, et dont la négociation est dépouillée de toutes les formalités qui gênent celle des titres nominatifs.

Aux termes de l'article 17, les actions,obligation

Source : BIU Cujas

et autres titres créés par les sociétés et collectivités, peuvent être établis sous la forme à ordre; c'est donc une simple faculté que la loi de I826 donne aux porteurs de titres et aux sociétés.

Dans un projet de douzièmes provisoires de l'exercice de I933, des dispositions, insérées par la commission des finances de la Chambre, prévoyaient la transformation obligatoire de tous les titres au porteur et leur remplacement, soit par des titres nominatifs, soit par des titres à ordre; mais ces dispositions n'ont pas été adoptées.

L'endossement des titres à ordre

Les titres à ordre sont immatriculés au nom d'une personne déterminée; l'endossement en blanc est interdit; ils sont transmissibles par voie d'endossement, inscrit sur une case du titre lui-même.

Les endossements doivent être signés et datés par l'endosseur et indiquer les nom, prénoms et domicile de l'endossataire.

D'autre part cet endossement n'opère transfert de la propriété du titre à l'égard des tiers et notamment du Trésor Public que s'il a fait l'objet d'une inscription sur un registre spécial tenu par la société, compagnie ou entreprise intéressée.

L'intérêt fiscal des titres à ordre consiste, en effet, en ce que toute mutation, de même que pour les titres nominatifs, devra être consignée sur les registres sociaux, dont la régie a communication. Copie textuelle de la mention d'endossement devra être signifiée par lettre recommandée avec accusé de réception au siège de l'établissement émetteur.

Toutefois, pour ne pas entraver les opérations à terme, la loi de I926 a prévu que les formalités d'endos et de signification ne seraient exigées qu'au cas de livraison effective des titres.

En sont donc dispensées, les opérations qui, en bourse, se règlent par le paiement de simples différences, par opposition à celles qui aboutissent à une livraison.

En vertu de l'article 22 de la loi de I926 (C. V.M., art. 36) aucun droit de transfert n'est dû, en cas de négociation d'un titre à ordre. Il acquitte la taxe annuelle de transmission, mais cette taxe est réduite de moitié, c'est-à-dire que, étant actuellement de 0,30 %, elle serait, pour les titres à ordre, s'il en existait, de 0,I5 %.

D'autre part, la loi de I926 conférait un autre avantage aux titres à ordre, en ce sens que la conversion de la forme à ordre en la forme nominative,

Source : BIU Cujas

et réciproquement, était exempte de droits. Au contraire, la conversion de titres à ordre en titres au porteur était passible du droit de conversion. Le droit de conversion a été supprimé, d'une manière générale, par le décret du 11 Juillet 1926.

Les causes de l'insuccès des titres à ordre

La création des titres à ordre n'a reçu aucune application pratique. En effet, aux termes de l'article 23 de la loi du 4 Avril 1926, l'entrée en vigueur du nouveau régime était subordonnée à la publication d'un règlement d'administration publique, qui n'est jamais intervenu. Une commission a été réunie pour l'élaborer; elle est parvenue, d'ailleurs, non sans difficultés, à mettre sur pied un avant-projet, auquel il n'a pas été donné suite, parce qu'au cours de ce travail s'étaient révélées des objections graves tenant à la nature même des titres à ordre et au régime fiscal qui leur était applicable.

La Commission avait d'abord constaté que les titres à ordre présentaient les inconvénients des titres nominatifs, sans en avoir les avantages. Si leur négociation exigeait, comme pour ces derniers, des formalités compliquées: mention d'endossement, notification à la société, inscription sur les registres sociaux, par contre, à l'inverse de ceux-ci, les titres à ordre ne fournissaient à leurs possesseurs aucune sécurité juridique.

Pour les titres nominatifs, la régularité du transfert est assurée par l'officier public qui y fait procéder, qui en est garant, et qui doit s'enquérir de la qualité des parties, de leur capacité civile, de leur droit de disposer des titres, etc, de telle façon que l'acquéreur d'un titre nominatif est sûr de le tenir du véritable propriétaire. Cette garantie n'existe pas avec le titre à ordre, puisque l'intermédiaire, banquier, agent de change, notaire, etc, qui procèdera à la cession, se bornera simplement à compléter les mentions d'endossement, au moyen des indications qui lui sont fournies par son client, sans avoir à contrôler leur exactitude.

En second lieu, il aurait fallu prévoir une cotation particulière pour les titres à ordre, puisqu'ils auraient été négociés directement sous cette forme. Or, il y a de grands inconvénients à avoir, pour la même valeur, plusieurs cotations différentes, qui diminuent l'élasticité du marché. C'est pour cette raison qu'en bourse, pour les valeurs qui comportent à la fois des titres nominatifs et des titres au porteur, il n'est coté qu'un seul cours, les titres nominatifs étant convertis en titres au

Source : BIU Cujas

porteur pour la négociation, qui ne s'effectue que sur des titres mis au porteur.

Enfin, l'existence de titres à ordre, étant donné qu'il s'agissait d'une institution facultative, aurait pu servir de moyen de fraude fiscale, en vue d'éluder le paiement du droit de transfert ou de conversion.

Lorsqu'on aurait voulu aliéner un titre nominatif, au lieu de le convertir, en vue de la négociation, en titre au porteur, ce qui donnait alors ouverture au droit de conversion, qui était, en dernier lieu, de 0,65 %, on aurait commencé par le faire convertir en titre à ordre, cette conversion étant gratuite, on aurait ensuite vendu le titre à ordre sous cette forme, cette cession n'étant pas frappée du droit de transfert ; ensuite, l'acquéreur, à son tour,ou bien aurait conservé le titre à ordre, sans transformation, ou bien l'aurait fait reconvertir en titre nominatif à son nom, cette conversion étant également gratuite. Les intérêts du Trésor se seraient donc trouvés compromis.

Le droit de conversion

On a eu, à plusieurs reprises, l'occasion de parler d'un droit de conversion, qui a existé jusqu' au décret du 13 Juillet 1934 et qui donnait lieu à un régime assez compliqué, dont il est nécessaire de dire au moins quelques mots.

Le législateur de 1857 avait pris soin d'assimiler au transfert proprement dit, c'est-à-dire emportant mutation, la conversion des titres nominatifs en titres au porteur et inversement, la conversion de titres au porteur en titres nominatifs, Cette précaution lui avait paru indispensable pour éviter la fraude.

Autrement, en procédant à une double conversion, les parties auraient pu éluder le paiement du droit de transfert.

Supposons un titre nominatif immatriculé au nom de A, et passible, comme tel, du droit de transfert, le jour où il sera l'objet d'une négociation. Pour échapper à ce droit , il aurait suffi à A de faire mettre son titre au porteur, si cette transformation avait été gratuite , et de le transmettre, sous cette forme à B qui, à son tour, l'aurait fait reconvertir, toujours gratuitement, de la forme au porteur en la forme nominative.

Le principe posé par la loi de 1857 était donc judicieux au fond. Cependant, il était critiquable, dans son application, qui allait trop loin. Dans l'exemple précité, un transfert direct, sous la forme nominative, de A à B aurait entraîné le paiement

Source : BIU Cujas

d'un seul droit de transfert; dans le régime de la loi de I857, qui frappait du droit de conversion la conversion de titre, en quelque sens qu'elle s'opérât, que ce fut de la forme nominative en la forme au porteur, ou de la forme au porteur en la forme nominative, les ventes réalisées par le moyen d'une double conversion donnaient lieu, ce qui était excessif, au paiement de deux droits de transfert, puisque le droit de transfert était perçu sur la première conversion de la forme nominative en la forme au porteur, et qu'il l'était également sur la reconversion de la forme au porteur, en la forme nominative.

Si donc, on voulait taxer par équivalence, pour éviter les fraudes, ce qui était l'objet poursuivi par le législateur de I857, il suffisait, dans l'exemple précité, d'imposer une seule partie de l'opération.

Laquelle taxer ? Evidemment, la conversion du nominatif au porteur. En effet, la conversion du porteur au nominatif est inoffensive, elle est même, dans l'intérêt du fisc, puisque le titre nominatif, à l'inverse du titre au porteur, ne se prête pas à la fraude fiscale. C'est, au contraire, la mise au porteur du titre nominatif, qui enlève au fisc des garanties et lui fait courir des dangers.

De là, la règle nouvelle, posée par l'article 5, § 2 de la loi du 26 Décembre I908, qui a subsisté jusqu'à la suppression du droit de conversion: les conversions de titres au porteur en titres nominatifs sont exemptes d'impôts; en sont seules passibles désormais, les conversions de titres nominatifs en titres au porteur.

Donc, lorsque A, en vue de le vendre, fait convertir son titre nominatif en titre au porteur, il y aura paiement de la taxe de conversion et, lorsque B, qui a acquis le titre au porteur, le fera reconvertir au nominatif à son nom, cette reconversion sera gratuite.

A l'origine, le droit de conversion ne devait être naturellement autre chose, et n'était pas autre chose que le droit de transfert, appliqué au cas de transformation de titres, par mise au porteur; on considérait qu'il y avait là, une opération qui, fiscalement, devait être assimilée à une cession de titre, et c'est, en réalité, ce régime qui aurait dû subsister. Seulement, le législateur, préoccupé de plus en plus d'avantager les titres nominatifs, en défavorisant les titres au porteur, avait perdu de vue cette assimilation, et il avait fait du droit

Source : BIU Cujas

de conversion un droit nettement distinct du droit de transfert. Il avait vu dans le droit de conversion, oubliant qu'en réalité c'était une sorte de perception anticipée du droit de transfert, une occasion de frapper d'une sorte de pénalité fiscale, une transformation de titre, qui lui faisait courir des risques de fraude: de sorte que les deux tarifs s'étaient complètement dissociés. A un moment donné, le droit de transfert , étant de 0,90 %, le droit de conversion était de 2 % (régime de la loi du 29 Mars 1914).

Ensuite, au hasard des changements de tarifs, on était revenu, pendant une courte période, à l'uniformité des deux droits, uniformité qui avait été rompue une dernière fois par la loi du 23 décembre 1933 qui, tandis qu'elle fixait le droit de transfert à 0,55 %, fixait celui du droit de conversion à 0,65 %.

A l'origine, l'idée était que le droit de conversion n'était autre chose qu'une application du droit de transfert; la transformation du titre nominatif en titre au porteur, la seule qui restait imposable aux termes de la loi de 1908, était assimilée à une négociation de titre dont, en fait, elle était souvent le prélude.

Il en résultait que le tarif du droit de conversion devait être logiquement le même que le tarif du droit de transfert, ce qui fut effectivement le cas à l'origine; puis, à la longue, malheureusement, le législateur perdit de vue cette assimilation; il ne vit dans le droit de conversion, qui frappait la mise au porteur, qu'une sorte de pénalité, instituée pour détourner les épargnants de cette forme de titre, qui se prêtait à la fraude, et il augmenta le tarif du droit de conversion, plus que le tarif du droit de transfert, faisant de ces deux taxes, deux taxes complètement différentes.

Puis, à un moment , on revient à la conception juste, qui est celle de l'identité des tarifs du droit de transfert et du droit de conversion, d'une manière fortuite, d'ailleurs, irréfléchie. Cette assimilation fut de nouveau perdue de vue par la loi du 23 Décembre 1933 et, dans le dernier état de la législation, avant le décret-loi du 11 Juillet 1934, le tarif du droit de transfert étant de 0,55 %, le tarif du droit de conversion était de 0,65 %.

Par titres au porteur, on entendait, pour l'application du droit de conversion, les titres qui sont soumis à la taxe annuelle de transmission, et par titres nominatifs, ceux-là seuls qui étaient soumis au droit de transfert, c'est-à-dire dont la cession

Source : BIU Cujas

ne pouvait s'opérer que par un transfert effectué sur les registres sociaux.

Comme, par ailleurs, les titres à ordre jouissent des privilèges des titres nominatifs, la loi du 4 avril 1926, qui a institué cette nouvelle catégorie de titres, disposait:

1° - Que la transformation d'un titre nominatif en titre à ordre, ou inversement, était exonérée, les deux formes de titres étant jugées par le fisc aussi satisfaisantes l'une que l'autre pour éviter la fraude.

2° - Que la transformation d'un titre au porteur en titre à ordre serait gratuite, aussi bien que la transformation des titres au porteur en titres nominatifs;

3° - En sens inverse, que la conversion de titres à ordre, en titres au porteur, serait passible du droit de conversion, aussi bien que s'il s'était agi de la transformation d'un titre nominatif en titre au porteur.

Par conséquent, gratuité de la transformation des titres nominatifs en titres à ordre ou inversement, et pour les autres transformations, assimilation complète des titres à ordre aux titres nominatifs.

D'autre part, le droit de conversion ne frappait pas toutes les conversions en titres au porteur; il n'atteignait que les conversions facultatives, c'est-à-dire celles qui résultent de la volonté du possesseur des titres.

Lorsqu'une société, en émettant des titres, donne la faculté aux souscripteurs de demander à leur choix des titres nominatifs ou des titres au porteur, c'était un cas où le droit de conversion ne s'appliquait pas; en effet, il n'y avait pas conversion, transformation d'un titre créé et possédé antérieurement sous une autre forme; il y avait une première option, qui s'exerçait entre deux formes de titres offertes au choix.

De même encore, lorsqu'un propriétaire de titres au porteur les faisait convertir au nominatif, pour les affecter à la garantie de sa gestion d'administrateur de la société, et lorsqu'ensuite, ayant cessé ses fonctions d'administrateur et obtenu quitus de la société, il faisait remettre ses titres sous la forme au porteur, cette conversion n'était pas soumise non plus au droit de conversion, parce qu'elle n'était que la conséquence d'une première opération involontaire, puisque les titres affectés à la gestion des administrateurs doivent être nécessairement mis sous la

Source : BIU Cujas

forme nominative.

Liquidation du droit de conversion

Le droit de conversion était liquidé sur la valeur du titre converti, déterminée, pour les titres cotés en bourse, par le dernier cours moyen coté avant le jour de la conversion, et pour les titres non cotés, par une déclaration estimative souscrite par les parties.

Le droit de conversion frappait les négociations de titres nominatifs

Un point important doit être signalé ici. Par suite des usages, qui sont suivis en bourse, ce n'est pas, en fait, le droit de transfert, qui frappe en général, les négociations de titres nominatifs, mais le droit de conversion. En effet, sauf pour les valeurs qui n'existent exclusivement que sous la forme de titres nominatifs et qui ne sont pas très nombreuses, comme les actions de la Banque de France, les actions du Crédit Foncier et certaines autres, qui se négocient directement sous cette forme, on n'opère en bourse que sur des titres au porteur.

Lorsqu'on veut vendre un titre nominatif, celui-ci est préalablement mis au porteur par les soins de l'agent de change du vendeur, négocié sous cette forme, et c'est l'agent de change de l'acheteur, qui le fait remettre au nominatif, au nom de son client. Cette dernière conversion, comme on l'a expliqué plus haut, était exonérée et l'opération taxée, en l'espèce, était la mise préalable au porteur, qui supportait le droit de conversion.

A l'origine, cette particularité ne présentait aucun inconvénient, lorsque le droit de conversion était l'équivalent du droit de transfert; elle en avait un très réel, au contraire, après que le droit de conversion eut été porté à un taux sensiblement supérieur au taux du droit de transfert.

Par exemple, en 1925, le droit de transfert était de 0,90 %, et le droit de conversion était de 2 frs. 40 %; pour les négociations de titres nominatifs qui s'effectuaient sous la forme au porteur, c'était ce droit de conversion de 2 frs. 40, et non le droit de transfert de 0, 90 % qui était perçu.

Cet inconvénient devait avoir deux conséquences. La première, c'est que le législateur avait cherché à atténuer cet inconvénient dans certains cas. La seconde, c'est qu'il a fini, par le décret du 11 juillet 1934, par supprimer purement et simplement le droit de conversion.

Atténuations à l'application du droit de conversion

Tout d'abord, les atténuations à l'application du droit de conversion. Le législateur avait décidé, avec raison, que lorsque la mise au porteur avait simplement pour objet de faciliter la négociation en bourse, il n'était pas rationnel de percevoir le

Source : BIU Cujas

droit de conversion, tel était le cas quand le possesseur d'un titre nominatif le faisait vendre pour le remplacer dans son portefeuille par un autre titre également nominatif.

Le droit de conversion, encore une fois, ayant été institué et augmenté pour favoriser l'emploi des titres nominatifs et détourner des titres au porteur, l'effet était complètement manqué si, vendant un titre nominatif en bourse, avec l'intention de racheter, avec le prix qu'on en avait obtenu, un autre titre, que l'on voulait mettre également au nominatif, on était obligé de payer cependant le droit de conversion, parce que, pour vendre ce titre nominatif, il fallait commencer par le faire mettre au porteur.

Aussi, un article I7 de la loi du 3I Juillet I92(vint-il décider que, lorsque le titulaire d'un titre nominatif aurait dû le convertir en titre au porteur en vue de le vendre, et aurait acquitté de ce chef, le droit de conversion, il pourrait en obtenir le remboursement si, dans le délai d'un mois à compter de la conversion, il avait remployé le prix de la vente intégralement en valeurs mises au même nom et appartenant à la catégorie de celles dont la conversion au porteur est assujettie au droit proportionnel.

Conditions exigées pour que le remboursement du droit de conversion soit possible

Cette disposition, pour être appliquée, supposait l'intervention d'un règlement d'administration publique, qui fut promulgué, en effet, à la date du I4 Avril I92I. Ce règlement précisait que le prix de vente devait être remployé en totalité, que le remploi devait être effectué au même nom, que les valeurs acquises en remploi devaient être de la catégorie de celles dont la conversion au porteur était assujettie au droit proportionnel, quand elle a lieu, c'est-à-dire que, par exemple, le remploi en rentes sur l'Etat français ou en valeurs étrangères, qui échappent les unes et les autres, en vertu de dérogations expresses, au droit de conversion, ainsi que le remploi en toutes autres valeurs françaises, qui pourraient être exemptes de ce droit, ne pourrait pas donner lieu au remboursement du droit de conversion, qui avait été perçu lors de la mise au porteur des titres vendus.

L'acquisition des titres achetés en remploi devait toujours être effectuée par l'intermédiaire d'un agent de change, ou d'un officier public, ou, pour les valeurs non susceptibles d'être cotées officiellement, par l'intermédiaire d'un banquier.

Enfin, le remploi devait être effectué dans le

Source : BIU Cujas

mois de la conversion, et c'était la société, qui avait encaissé le droit de conversion, qui était chargée d' en effectuer le remboursement, le cas échéant.

Le bénéficiaire de ce remboursement devait produire, tant de justifications qu'en fait, l'article I7 de la loi du 3I Juillet I920, tel que les modalités d'application en avaient été fixées par le règlement d'administration publique ne reçut presque aucune exécution.

L'obligation de recourir, pour vendre des titres nominatifs, à leur conversion au porteur, occasionnait sans doute au vendeur une charge supplémentaire, mais l'accumulation des formalités, et le peu d'empressement que les sociétés apportaient à informer les porteurs de leurs droits, ont fait que les demendes de remboursement ont été très rares.

Il y avait d'ailleurs à remarquer ce point, qui avait échappé complètement au législateur, qu'à l'égard du Trésor, cette disposition de l'article I7 était très mal conçue, parce qu'elle permettait d'échapper au droit de transfert, qui devait frapper la négociation de tous les titres nominatifs, et qu' en définitive, elle aboutissait à dispenser de la taxe, la vente d'un titre nominatif, suivie du rachat d'un autre titre de même nature.

Il eût été naturel que la mise au porteur d'un titre nominatif, en vue de le vendre pour racheter un titre que l'on voulait remettre également au nominatif, ne payât pas un droit supérieur au montant du droit de transfert; mais il eût été légitime que le fisc perçût au moins le montant de ce droit.

Le législateur avait été plus loin, puisque, dans ce cas, il autorisait, en cas de remise au nominatif de titres acquis en remploi, le remboursement intégral des droits versés au fisc. Il se trouvait que, de cette façon, l'opération était totalement exonérée d'impôts.

ppression du roit de conver ion en 1934

L'autre conséquence des inconvénients que présentait l'application du droit de conversion, a été sa suppression totale par la loi du II juillet I934. L'idée qui a déterminé cette suppression a été la suivante. Le législateur s'est demandé si, en réalité, une mesure qui avait été prise pour favoriser l'emploi des titres nominatifs, aux dépens des titres au porteur, n'avait pas eu exactement l'effet inverse. En effet, du fait que le droit de conversion était supérieur au droit de transfert, les titres nominatifs se trouvaient par là frappés d'un désavantage particulier, puisque, pour les vendre en bourse, on

« Les Cours de Droit »
3, Place de la Sorbonne, 3
Répétitions écrites et orales
Reproduction Interdite
Source : BIU Cujas
W

était obligé de les faire transformer en titres au porteur, et que l'on appliquait ainsi un droit de conversion d'un montant plus élevé que le montant du droit de transfert. On a donc pris une mesure radicale, consistant dans la suppression pure et simple du droit de conversion. Désormais, non seulement la transformation des titres au porteur en titres nominatifs est quitte de droits, mais il en est de même de la transformation des titres nominatifs en titres au porteur (1)

Cette disposition, d'ailleurs, a permis d'éluder dans presque tous les cas, pour ceux qui le désirent, l'application du droit de transfert. En effet, puisque la transformation des titres, en quelque sens qu'elle s'effectue, est maintenant nette d'impôts, celui qui veut vendre un titre nominatif n'a qu'à le faire mettre au porteur gratuitement, et le cessionnaire, de son côté, n'a qu'à faire remettre , de son côté, gratuitement , au nominatif, le titre au porteur qu'il a acheté.

Il n'y a pas d'inconvénients à éluder de cette façon le paiement du droit de transfert, à moins que la négociation ne soit antérieure,au moins de six mois à la distribution des produits sociaux.

En effet, pour l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le législateur a créé deux taux d'impôts différents, selon qu'il s'agit de titres au porteur, ou de titres nominatifs, mais il maintient sous le régime des titres au porteur, qui sont plus taxés que les titres nominatifs, les titres nominatifs qui n'ont été mis sous cette forme que depuis moins de six mois avant la mise en paiement du coupon.

Pour apprécier notre régime des droits de transmission sur les valeurs mobilières, il est indispensable de sortir un peu du cadre de cette étude et de replacer le droit de transmission dans l'ensemble des taxes , qui frappent les valeurs mobilières.

Ensemble des taxes qui frappent les valeurs mobilières

Ces taxes sont au nombre de trois,ou de quatre, si l'on y comprend la taxe sur les opérations de bourse.

C'est d'abord le droit de timbre, qui a été créé sous sa forme actuelle, par la loi du 5 Juin 1850; c'est le premier des trois grands impôts, qui se sont superposés pour frapper les valeurs mobilières. Le sec c'est le droit de transmission sous ses deux formes: droit de transfert sur les titres nominatifs et taxe

1) Il n'y a qu'une seule exception,qu'on retrouvera plus loin,concernant le retrait de titres étrangers, non abonnés, déposés en banque.

Source : BIU Cujas

nuelle sur les titres au porteur, établie par la loi de I857. Enfin, l'impôt sur les coupons, créé par la loi du 29 Juin I872.

Le droit de timbre

Toutes les actions ou obligations négociables des départements, des communes, des sociétés, quelle qu'en soit la forme, sont assujetties, dès leur émission, à un droit de timbre proportionnel, calculé sur la valeur nominale des titres. Ce droit peut être perçu, soit au comptant, soit par abonnement. Au comptant, il varie selon deux éléments:

a) - d'après la valeur du titre, action ou obligation;

b) - en ce qui concerne les actions, uniquement, d'après la durée de la société.

Le tarif actuel est de 2,50 % du capital nominal, pour les obligations, et de I,25 % ou de 2,50 % pour les actions, suivant que la société est fondée pour moins ou pour plus de dix années.

En général, les sociétés évitent d'acquitter le timbre au comptant, ce qui augmenterait leurs frais de premier établissement, alors qu'elles ont besoin d'avoir leur trésorerie libre, et préfèrent le payer par abonnement.

Le timbre par abonnement consiste dans une taxe annuelle de 0,I25 % pour les titres émis depuis le Ier Janvier I930, et de 0 , I5 % pour les titres émis jusqu'à cette date. Cette taxe est calculée sur le montant nominal des actions, dont le nombre est fixé, d'une manière invariable pour toute la durée de la société et sur le montant nominal des obligations qui, elles, ne sont taxées que pendant la durée du titre.

Le droit de timbre est payé par la société, et il est admis par la jurisprudence que c'est une charge, qui lui incombe en propre, parce que c'est à elle qu'il appartient de remettre aux actionnaires ou aux obligataires des titres en règle. La société ne peut donc pas, à moins de clause contraire des statuts, récupérer sur les porteurs, le droit de timbre.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

En second lieu, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, créé par la loi du 29 Juin I872. D'abord de 3 %, et successivement augmenté, porté à I8 %, puis à I6 %, il a fait l'objet, depuis I934, d'un régime nouveau, qui consiste à faire bénéficier les titres nominatifs d'un tarif sensiblement plus réduit que celui qui frappe le produit des titres au porteur.

Actuellement, en vertu de la loi du 3I Décembre I936, le taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières françaises, est de I8 % pour les titres au porteur ou assimilés, et de I2 % pour les titres

Source : BIU Cujas

nominatifs, à moins que leur mise au nominatif ne soit antérieure de moins de 6 mois à la distribution des produits sociaux. auquel cas, ils sont assimilés à des titres au porteur et subissent l'impôt de I8 %.

Il y a là une nouvelle méthode pour favoriser les titres nominatifs. On avait cherché à les favoriser en ce qui concerne la taxe de transmission, par la disproportion, qu'on avait établie, entre le droit de transfert et la taxe annuelle de transmission; on cherche maintenant, par un nouveau système, à les favoriser en ce qui concerne l'imposition du dividende ou de l'intérêt.

On sait que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est acquitté trimestriellement par la société, qui en fait l'avance au Trésor et qui s'en récupère en la déduisant du montant du coupon, qu'elle met en distribution, et dont, en même temps, elle augmente le montant de la taxe annuelle de transmission.

Le droit de transmission sous ses deux formes

En troisième lieu, enfin, le droit de transmission sous les deux formes connues: droit de transfert sur les titres nominatifs, et taxe annuelle sur les titres au porteur, que l'on vient d'étudier.

L'impôt sur les opérations de bourse

A ces trois impôts qui frappent la valeur elle-même dans son existence (droit de timbre, taxe annuelle de transmission) ou dans sa circulation effective (droit de transfert sur les titres nominatifs), ou dans son rendement (impôt sur le revenu des valeurs mobilières), s'ajoute, si l'on veut, l'impôt sur les opérations de bourse.

Cet impôt se distingue des taxes précédentes en ce sens que, théoriquement, ce n'est pas la valeur elle-même, qu'il cherche à atteindre, soit dans son existence, soit dans sa circulation, soit dans son rendement, ce qu'il se propose, c'est de taxer l'opération de bourse en elle-même. A ce titre, il constitue un impôt sur la spéculation.

Ainsi une adjudication de titres nominatifs devant notaire, ne donnera lieu qu'à la perception du droit de transfert, tandis que la négociation de titres nominatifs de bourse, supportera, en plus du droit de transfert, l'impôt sur les opérations de bourse.

Cette taxe a été créée par la loi du 28 Avril I89 elle frappe toutes les opérations au comptant et à terme. Elle est actuellement de 0,I5 % pour les bourses de commerce, et, en ce qui concerne les bourses de valeur, de I %, avec un tarif réduit de o,50 % et de 0,I25 % pour les opérations de rentes sur l'Etat

Source : BIU Cujas

à terme et au comptant. La taxe est perçue à la fois sur l'acheteur et sur le vendeur, ce qui fait, qu'en réalité, elle est double de ce qu'elle paraît. Elle est versée au fisc et retenue par l'intermédiaire, qui exécute les ordres de bourse; celui-ci doit tenir un répertoire communicable aux agents du fisc et produire comme justification du paiement de l'impôt, pour toutes les valeurs inscrites à la cote officielle, un bordereau d'agent de change, bordereau délivré par lui-même, si c'est un agent de change, ou qu'il se procurera auprès d'un agent de change, s'il n'est que coulissier.

Cette taxe fonctionne comme impôt sur la spéculation, parce qu'elle est, en fait, beaucoup plus lourde, en dépit de la différence des tarifs, pour les opérations à terme que pour les opérations au comptant.

Ces dernières portent sur une quantité limitée de titres et se terminent par une livraison effective. Au contraire, la plupart des opérations à terme, qui se dénouent par le paiement de simples différences, portent sur des quantités considérables de titres, sur 100, 1000 ou 2000 titres, qui ne sont l'objet d'aucune livraison à l'acheteur; celui-ci les revendant pour la même échéance, et se bornant à encaisser la différence entre le cours d'achat et le prix de revente, si son opération a bien tourné, ou bien à payer cette différence entre le prix auquel il a acheté et celui auquel il a revendu , pour la même échéance, si, entre son achat et sa vente, les cours ont baissé.

Or, pour réaliser une différence, qui se traduira par un bénéfice de quelques milliers de francs, on est obligé d'engager une opération, qui peut porter sur 200.000 ou 300.000 francs de titres, et c'est cette somme,qui sera soumise à la taxe sur les opérations de bourse.

Appréciation d'ensemble sur les impôts frappant les valeurs mobilières

Si on laisse de côté cet impôt , qui a un caractère spécial, on constate que, parmi les trois autres, le droit de timbre ne soulève pas d'observation particulière; il est payé par la collectivité émettrice , qui le garde à sa charge, et dont il accroît simplement, dans une certaine mesure, les frais généraux.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas non plus, critiquable dans son principe; la seule objection qu'il puisse encourir, concerne l'exagération de son tarif.

Quant au droit de transmission, il convient de distinguer soigneusement entre le droit de transfert

Source : BIU Cujas

et la taxe annuelle de transmission.

Le droit de transfert sur les titres nominatifs a nettement le caractère d'un droit de mutation; il n'est perçu que quand il y a transmission des titres; avancé au fisc par la société, qui en est comptable vis-à-vis du Trésor, il est supporté par les possesseurs de titres, et comme il est perçu à l'occasion du transfert, lorsque l'intéressé, qui demande le transfert, verse le montant des droits à la société qui le reverse au fisc, cet impôt demeure sans répercussion sur le montant du coupon distribué; son assiette est donc rationnelle.

Critiques élevées contre la taxe annuelle de transmission

Il en est autrement de la taxe annuelle de transmission sur les titres au porteur perçue indépendamment de toute transmission, perçue du seul fait de l'existence du titre à l'expiration du trimestre, ignorant, par conséquent, le fait de la mutation, elle se répercute nécessairement sur le montant du coupon, sur lequel elle est retenue. Or, il est impossible de prévoir le taux de retranchement que le coupon subira de ce chef, en plus du retranchement qu'il subit déjà du montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

En effet, l'impôt sur le revenu, comme son nom l'indique, est calculé sur le montant du revenu, c'est actuellement, pour les titres au porteur, un impôt de 18 % du revenu brut du coupon, mis en distribution; mais la taxe annuelle, qui est, elle aussi retranchée du montant du coupon, est calculée sur le capital, à savoir sur le cours moyen de l'année précédente, et elle est actuellement de 0,30 % de ce cours moyen.

Le prélèvement effectué, au titre de la taxe annuelle, est d'autant plus lourd que le revenu du titre est plus faible

La question qu'il faudrait résoudre, est donc la suivante; quelle fraction du coupon représente ce prélèvement de 0,30 % calculée sur le cours moyen du titre ? Or, à cette question, il est impossible de donner une réponse à l'avance, parce que la relation entre le cours d'un titre en bourse et son revenu n'est pas fixe, et varie suivant les valeurs. Tout ce qu'on peut dire, c'est que le poids de la taxe de transmission sera d'autant plus lourd que le rendement d'une valeur est plus faible.

Prenons comme exemple deux valeurs, dont le cours moyen dans l'année précédente a été de 1.000 francs pour l'une comme pour l'autre. L'une détache un coupon de 80 frs. et l'autre un coupon de 40 frs. Ces valeurs se capitalisent plus ou moins haut, suivant le degré de confiance qu'elles inspirent. Ces deux valeurs, leur cours moyen étant le même acquitteront

Source : BIU Cujas

la même taxe de transmission à savoir 3 francs. En laissant de côté le droit de timbre, qui demeure à la charge de la société, le prélèvement fiscal s'établit de la façon suivante;

Première valeur:

Droit de transmission (0,30 % sur I.000 f).. 3,00
Impôt sur le revenu (I8 % sur 80)..... I4,40

Total d'impôt I7,40

Deuxième valeur:

Droit de transmission (3 % sur I000 f.).....3,00
Impôt sur le revenu(I8 % sur 40f)..... 7,20
Total d'impôt I0,20

c'est-à-dire que le coupon de 40 frs, au lieu de payer exactement la moitié des droits réclamés au coupon de 80 francs, ce qui représenterait un impôt de 8 frs. 70, paiera sensiblement plus que la moitié, puisqu'il paiera I0 frs. 20.

Et encore, dans cet exemple, on a pris le tarif actuel de l'impôt, qui comporte,par rapport aux taux antérieurs une réduction sensible de la taxe de transmission.

La disproportion eût été encore plus marquée, lorsqu'en I925 le tarif de l'impôt sur le revenu était de I8 %, sans distinction pour les titres au porteur et les titres nominatifs, et lorsque le tarif de la taxe de transmission était, non pas de 0,30 %, mais de 0,84 % du cours moyen. Ainsi, plus le rendement d'un titre sera faible, et plus apparaîtra l'exagération de la taxe de transmission et l'amputation excessive qu'elle fait subir au montant du coupon.

Soit une valeur, dont le cours moyen dans l'année précédente, était de I.000 francs et, qui donne un revenu très faible de 7,50, ce qui représente un rendement de 0,75 %; c'est un cas exceptionnel, mais dont cependant il y a eu des exemples dans ces dernières années, à la suite de l'augmentation rapide, et d'ailleurs exagérée qu'avaient subi les cours des valeurs mobilières.

Ce coupon subira actuellement:

un retranchment de I8 % sur 7,50, au titre de l'impôt sur le revenu, soit, I fr. 35,

plus la taxe de 0,30 % sur les I.000 frs. du cours moyen, soit 3 francs,

au total, 4,35 d'impôt,

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire que l'impôt absorbera 4 frs. 35 sur 7 frs 50, montant du coupon, soit sensiblement plus de la moitié du revenu.

Si maintenant, on substituait au tarif actuel, le tarif de I925, on arriverait aux résultats suivants:

Impôt sur le revenu, (I8 % sur 7,50)	I,35
Taxe de la transmission (0,84 % sur I.000)....	8,40
Total des impôts à retenir sur le coupon	9,75

Le total des impôts à retenir sur un coupon de 7,50 sera donc de 9,75, de sorte qu'il restera 2 frs. 25 d'impôts à reporter en reprise sur le coupon suivant, puisque, aux termes de l'art. I9 de la loi du I0 Juin I923, la société ne peut pas se dispenser de récupérer sur les porteurs le montant de la taxe annuelle, dont elle a effectué le déboursé pour eux.

On sait quel a été le but , que s'est proposé le législateur, lorsqu'il a introduit cet article I9: il était de favoriser, au point de vue fiscal, les titres nominatifs, comparativement aux titres au porteur, qui présentent des risques de fraude; c'est pour cette raison que la loi avait notamment élevé, d'une manière excessive, le taux de la taxe annuelle de transmission.

A l'heure actuelle, avec des taux respectivement de 0,30 % pour la taxe annuelle et de 0,55 % pour le droit de transfert, le propriétaire de titres a intérêt, au point de vue fiscal, à leur donner la forme nominative, s'il prévoit devoir les garder en portefeuille, sans les aliéner, pendant plus de deux ans. Il y avait intérêt plus grand encorelorsque l'écart entre le droit de transfert et la taxe annuelle était encore plus considérable.

Maintenant, on s'est engagé dans une autre voie. C'est au moyen du tarif de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que l'on cherche à faire préférer les titres nominatifs aux titres au porteur.

Quoi qu'il en soit, l'avantage que l'on avait à mettre les titres au nominatif, aurait disparu, si la société avait exonéré les porteurs de la taxe annuelle, en les prenant à son compte.

Voilà la raison de l'art. I9 de la loi du I3 Juillet I925, dont on a vu les inconvénients.

Si la société reste plusieurs exercices sans distribuer de dividences, c'est sur le premier coupon , qu'elle aura à récupérer sur les porteurs, l'arriéré d'impôts. Dans une période de hausse rapide

Source : BIU Cujas

de la cote, qui élève, par conséquent, le niveau du cours moyen et corrélativement le montant de la taxe moyenne à verser au fisc, il pourra même arriver qu' une société, qui n'a pas interrompu le paiement de ses dividendes, et dont le taux de rendement est faible, soit obligée de retenir à l'actionnaire la presque totalité du dividende annoncé.

C'est ainsi, par exemple, que dans ces dernières années, la situation est autre actuellement, par suite de la chute des valeurs en bourse, sur le coupon de 20 francs, d'une valeur française, largement traitée sur le marché, sur la Thomson-Houston, le fisc a prélevé, droit de transmission et impôt sur le revenu réunis, I8 frs. 90.

Au taux de I8 %, le prélèvement afférent à l'impôt sur le revenu était seulement de 3 frs. 60; tout le reste était prélevé au titre de la taxe annuelle de transmission.

De même, les actionnaires de la Compagnie du Nickel ont reçu I franc sur un coupon de 45 francs, Ceux de l'Industrie Textile, 0,fr.58 sur 20 francs; ceux de Kali Sthe Thérèse n'ont rien reçu sur I5 frs. 60. Enfin, ceux de la Parisienne Electrique, sur 20 frs. 80 de coupon se sont trouvés à avoir 24,frs. 70 d'impôts à payer, soit un reliquat de 3 frs. 90 à retrancher du coupon suivant.

Cette situation ne pouvait pas manquer de provoquer des projets de réforme, aucun n' a encore abouti. La situation, d'ailleurs, a changé, par suite des modifications qui sont intervenues dans la tenue des valeurs boursières.

Les propositions de réformes du régime de la taxe annuelle

Cette situation ne pouvait manquer de provoquer des projets de réforme. Une des premières solutions qui se présentait à l'esprit, était d'abroger l'article I9 de la loi de I923, c'est-à-dire de rendre aux collectivités émettrices la liberté de garder ou non à leur charge, le montant de la taxe de transmission.

L'abrogation de l'art. I9 de la loi de I923

La suppression pure et simple de l'article I9 se heurtait toutefois, à la répugnance des pouvoirs publics contre toute mesure susceptible d'avantager les titres au porteur.

C'est par défiance contre eux qu'on avait introduit cet article I9. et la même défiance empêchait que l'on envisageât sa suppression.

Aussi des solutions de compromis furent-elles cherchées. Le projet de budget de I930 contenait une disposition, qui prévoyait effectivement la suppression

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

Adjonction au revenu des titres nominatifs d'une somme égale au montant de la taxe annuelle

de l'article I9 de la loi de I923, mais qui, en contre partie, imposait aux sociétés l'obligation d'ajouter au revenu global de leurs titres nominatifs, une somme égale au montant de la taxe annuelle que ceux-ci auraient eu à supporter, s'ils avaient eu la forme au porteur.

C'était une façon de ne pas faire participer les titulaires des titres nominatifs à la charge de la taxe annuelle, qui serait passée par frais généraux, et de conserver au titre nominatif son avantage, puisque son revenu serait demeuré dans l'avenir, comme dans le passé, supérieur au revenu des titres au porteur.

Objections soulevées contre cette disposition

Cette disposition soulevait cependant deux objections principales.

D'abord, il n'y aurait pas eu simplement, comme par le passé, deux catégories de titres différemment taxés par le fisc, mais il y aurait eu, ce qui est tout différent, deux catégories de titres ayant des droits inégaux dans la répartition des bénéfices, ce qui était une atteinte grave au principe essentiel du droit des sociétés.

Le titre nominatif, de par sa forme, aurait eu un droit supérieur à celui des titres au porteur, dans la répartition des bénéfices.

A cette objection théorique, se joignait une objection de fait, non moins sérieuse. On infligeait ainsi aux sociétés , qui accepteraient de prendre la taxe annuelle de transmission à leur compte, une double charge, puisque non seulement elles supportaient la taxe annuelle en la passant par frais généraux et en renonçant à la récupérer sur les coupons des titres au porteur, mais, de plus, elles devaient, en outre, débourser une somme équivalente pour bonifier le revenu des titres nominatifs.

Proposition d'établissement d'un plafond fiscal

Finalement, ce texte qui était dû à l'initiative gouvernementale, ne fut pas retenu.

Une autre solution, plus modeste, qui était proposée par un grand nombre d'associations d'épargnants, consistait dans l'établissement d'un plafond fiscal, c'est-à-dire dans la fixation d'un maximum de prélèvement sur chaque coupon, maximum qui aurait été, par exemple, d'un tiers pour les actions, ou d'un quart pour les obligations.

D'ailleurs, cette limitation n'aurait entraîné qu'un ajournement de perception. Lorsque la récupération de la taxe annuelle de transmission et celle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auraient entamé le coupon au-delà de la limite fixée, par

Source : BIU Cujas

exemple, un tiers pour les actions et un quart pour les obligations, l'excédent se serait trouvé reporté sur les coupons suivants.

L'avantage, c'est que le possesseur du titre aurait été à l'abri des déconvenues dont il avait été victime dans le passé, et aurait été assuré de recevoir de toute façon une fraction minima du coupon mis en distribution: soit 3/4 de l'intérêt pour les obligations et 2/3 du dividende pour les actions.

C'était là un progrès certain, que l'on pouvait cependant juger insuffisant.

La charge d'un impôt, qui était évidemment excessif, se trouvait échelonnée sur une série de distributions, mais elle n'était pas réduite.

Aussi, avait-on proposé de certains côtés , que ce plafond fiscal constituât non pas seulement une limite de prélèvement sur chaque coupon, mais une limite de taxation, en ce sens que, si le montant du prélèvement à opérer dépassait cette limite, l'excédent ne serait plus exigible. Mais alors, on se heurtait à une autre objection: cette mesure aurait entraîné pour le fisc un assez gros préjudice.

Critiques adressées au principe de la taxe annuelle de transmission

D'autres critiques, au lieu de se cantonner sur le terrain de l'article 19, allaient plus loin et s'attaquaient au principe de la taxe annuelle elle-même.

Cette taxe, disait-on, ne remplit aucunement son rôle , qui devrait être de frapper les mutations. Du fait même qu'elle est perçue sur l'ensemble des titres au porteur existant à la fin de chaque trimestre, indépendamment des mutations dont ils ont pu être l'objet, il en résulte qu'elle favorise le spéculateur, au détriment de l'épargnant, et qu'elle réalise ce paradoxe, alors que c'est une taxe représentative d'un droit de mutation, de peser uniquement sur ceux qui ne vendent pas et de ne pas atteindre, au contraire, ceux qui vendent.

En effet, ne supporte la taxe annuelle que celui qui encaisse le coupon, puisque c'est sur le coupon qu'elle est retenue par la société, c'est-à-dire, en principe, celui qui garde la valeur en portefeuille.

Au contraire, le spéculateur qui, entre deux échéances, ramasse ou achète sur le marché des titres, par paquets de 10, de 100 ou de mille et qui les revend, échappe complètement au droit de transmission.

Proposition de calculer la taxe sur le revenu du coupon

D'où deux solutions possibles: la première consiste à prendre franchement la taxe annuelle de transmission pour ce qu'elle est en réalité, à savoir un prélèvement sur le coupon et à la réformer en ce sens. Son principal défaut consiste en ce que,

Source : BIU Cujas

étant prélévée sur le montant du coupon, c'est-à-dire sur le revenu, elle est calculée sur la valeur en capital.

Le cours moyen, sur lequel la taxe annuelle est assise, n'a aucune relation fixe et déterminée avec le revenu distribué par la société. La charge est donc impossible à prévoir à l'avance, puisqu'elle varie avec les fluctuations des cours, et qu'elle est complètement indépendante du rendement du titre. Cet inconvénient disparaîtrait, si la taxe annuelle était calculée sur le revenu; en d'autres termes, si elle était transformée en un supplément à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières; ou, ce qui revient au même, si elle était supprimée et remplacée par une augmentation du taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en ce qui concerne les titres au porteur.

On ferait ainsi disparaître notamment l'anomalie de titres qui paient l'impôt, même lorsqu'ils ne rapportent rien, et qui mettent l'épargnant dans l'obligation de rembourser à la société, sur le premier coupon qui sera mis en paiement, la totalité de l'avance que celle-ci a faite pour lui au fisc.

Critiques dont cette proposition fut l'objet

Proposée de différents côtés, cette réforme a été d'autre part, très vivement attaquée et ses adversaires lui ont reproché deux choses: d'abord de commettre une véritable hérésie, en bouleversant les fondements mêmes du droit fiscal.

La taxe de transmission est, par essence, un droit de mutation, ou, tout au moins, le substitut d'un droit de mutation: on ne conçoit un droit de mutation, que calculé sur la valeur de la chose qui fait l'objet de la mutation, en l'espèce, sur la valeur du titre transmis; ce serait confondre toutes les notions que de faire d'un droit destiné à atteindre, même par un détour, les mutations, une taxe sur le revenu.

Si on prend pour base de la taxe de transmission le revenu, si on tient compte de la productivité du titre, il n'y a aucune raison de rejeter un système analogue pour fixer l'assiette des droits de mutation sur les autres biens, tels que, par exemple, les immeubles ou fonds de commerce. On pourrait aussi bien, dans ce cas, prétendre que le droit de mutation devrait être calculé sur la productivité, sur le revenu de l'immeuble ou du fonds de commerce transmis.

Examen de ces critiques

En réalité, cette première objection, d'ordre purement théorique, et qui paraissait déterminante,

Source : BIU Cujas

à ceux qui l'ont présentée, n'est pas aussi décisive qu'ils l'ont cru.

Déjà, à l'heure actuelle, le droit de transmission n'est pas un droit de mutation, puisqu'il est perçu indépendamment de toute transmission effective des titres: c'est un droit qui est représentatif du droit de mutation, un droit qui en tient lieu, mais qui n'en a pas lui-même les caractères.

Ce n'est pas la fait même de la circulation du titre qu'il frappe, si l'on tient essentiellement à rendre hommage aux principes, rien n'empêcherait, dans la réforme proposée, de dire également que l'augmentation de l'impôt sur le revenu est représentatif du droit de mutation.

D'ailleurs, comme on le verra plus loin, c'est exactement le régime qui fonctionne déjà pour les valeurs étrangères, non abandonnées, sans qu'aucune objection ait jamais été soulevée. Ces valeurs ne paient pas le droit de transmission, mais, en compensation, elles supportent un impôt sur le revenu supérieur à celui que supportent les valeurs françaises ou assimilées.

Quant à l'argument, qui consiste à dire que si l'on donnait pour les valeurs mobilières, comme base au droit de transmission, le revenu du titre, il n'y aurait pas de raison de ne pas étendre ce système aux immeubles, et qu'ainsi, on bouleverserait toutes les notions fiscales, il est à remarquer qu'on n'a jamais proposé de transformer le droit de transfert, qui lui, est bien véritablement un droit de mutation.

Les droits sur les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce sont aussi des droits de mutation effectifs. Ce qui, précisément, fait la difficulté, c'est que le droit de transmission sur les titres au porteur n'en est pas un.

Au surplus, la question se poserait absolument de la même façon pour les immeubles et les fonds de commerce, si le droit de mutation, au lieu d'être perçu sur le prix au moment de la vente, était une taxe annuelle, retranchée du montant du revenu.

L'autre critique était plus intéressante et méritait davantage de retenir l'attention. La transformation de la taxe de transmission en supplément de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tout en améliorant, à certains égards, le régime actuel, disait-on, l'aggraverait en un sens, parce qu'il consacrerait le fait que l'impôt est perçu indépendamment de la mutation.

Or, c'est pour cette raison, on l'a vu il y a

Source : BIU Cujas

un instant, qu'il grève l'épargnant et favorise le spéculateur.

Il pèse sur celui qui fait un placement, et laisse échapper celui qui ne cherche que des prises de bénéfices, c'est-à-dire qui achète et revend pour réaliser une différence entre deux échéances semestrielles.

Proposition de percevoir la taxe annuelle en addition de l'impôt sur les opérations de bourse

Le remède serait, au contraire, de rendre à la taxe annuelle de transmission son véritable caractère de droit de mutation.

On vit sur cette idée que le droit de transmission ne pouvait pas être perçu sur les titres au porteur de la même façon que sur les titres nominatifs, parce que la négociation des titres nominatifs est nécessairement consignée sur les registres sociaux, du fait de la formalité du transfert, tandis que la négociation des titres au porteur, qui s'effectue de la main à la main, ne laisse, au contraire, aucune trace.

C'était vrai en 1857, quand on a créé le droit de transmission, mais cela n'est plus vrai aujourd'hui.

En effet, la loi du 28 Avril 1893, est venue instituer l'impôt sur les opérations de bourse, du fait de cet impôt, l'acheteur et le vendeur sont nécessairement connus, puisqu'on établit des bordereaux à leur nom et que l'intermédiaire retient le montant de la taxe de la loi de 1893, taxe qui est à la charge de chacun des deux partis, acheteur et vendeur.

S'il s'agit d'une opération en bourse, c'est l'agent de change de l'acheteur, et celui du vendeur, qui retiennent, en même temps que leur courtage, le montant de la taxe sur les opérations de bourse; par conséquent, rien n'empêcherait de faire payer le droit de mutation, pour les titres au porteur, comme pour les titres nominatifs, à chaque transmission, suivant le régime actuel du droit de transfert, qui serait maintenu pour les titres nominatifs, et qui serait perçu en adhésion de la taxe sur les opérations de bourse, sur les titres au porteur.

La taxe de transmission serait ainsi perçue dans tous les cas sur ses débiteurs naturels, c'est-à-dire sur les personnes qui procèdent effectivement à des cessions de titres.

Quel que soit l'intérêt de cette suggestion, elle n'a pas été non plus sans provoquer, elle aussi, d'assez vives discussions.

En effet, la taxe sur les opérations de bourse est assez lourde et il ne peut pas être sans

Source : BIU Cujas

inconvénient de l'aggraver encore.

Il ne faut pas oublier, puisque l'argument fourni à l'appui du système est tiré du fait de la mutation que, comme on l'a indiqué plus haut, dans le marché à terme, la plus grande partie des opérations se dénouent par le paiement de simples différences, et qu'en somme, une petite minorité de titres seulement donne lieu à livraison effective.

La taxe frappéra donc des mutations qui, pour la plupart, sont fictives, qui n'ont lieu qu'en écritures, quand on procède en bourse à la liquidation de quinzaine ou de fin de mois. Soit des valeurs, qui ont été vendues en bourse pour la liquidation de fin de mois par A à B, qui les a revendues, toujours pour la même liquidation de fin de mois, à C, et ainsi de suite, jusqu'à un dernier acheteur, Z.

Comment se présentera la liquidation de fin de mois ? Il y aura une opération effective, celle qui transfère les titres de A, qui les a mis en circulation, aux mains de Z, qui les a levés, c'est-à-dire qui en a pris livraison. Puis, il y a, dans l'intervalle, les opérations de A à B, de B à C, etc qui elles, n'ont donné lieu qu'à un jeu d'écritures, consistant à mettre en balance les prix auxquels chaque opérateur avait acheté la valeur et le prix auquel il l'avait revendue, de façon à lui réclamer le solde, s'il avait vendu moins cher qu'il n'avait acheté, ou, au contraire, à lui verser un bénéfice, s'il se trouvait dans la situation d'avoir vendu plus cher qu'il n'avait acheté.

D'autre part, si, moralement, le spéculateur est souvent peu intéressant, il ne faut pas oublier que la spéculation joue économiquement un rôle utile, en contribuant à réduire les fluctuations des cours.

En effet, le spéculateur à la hausse, se porte acheteur dans les moments de baisse, et vendeur dans les moments de hausse; de sorte qu'il combat l'exagération de ces mouvements dans les deux sens, et, comme son bénéfice provient de l'écart des cours, il faudra, pour que cet écart lui laisse un gain, qu'il soit d'autant plus grand que les frais et impôts qui grèvent l'opération seront plus considérables. Il ne pourra plus se contenter d'une petite différence, si celle-ci est entièrement absorbée par l'impôt, et il devra attendre, pour dénouer son opération, que l'écart des cours se soit accentué.

D'ailleurs, ces controverses, qui ont été très vives, pendant la période de prospérité boursière qui a suivi les années 1925 et 1926, sont pour le moment

Source : BIU Cujas

plus ou moins assoupies, pour deux raisons: la première et la principale, c'est que le taux, autrefois scandaleux de la taxe de transmission, a été progressivement réduit; de 0,fr.84 %, il est tombé, en vertu de la loi de dégrèvement du 26 Avril I930, à 0,25 % Il n'a été relevé depuis lors qu'à o,30 %.

Si l'on prend une valeur, dont le cours moyen est de 500 francs, qui fournit un revenu de 5 %, soit 25 frs., 0,30 % du cours moyen représentent, en l'espèce, une déduction de 6 % sur le montant du coupon qui, s'ajoutant au prélèvement du montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sur les titres au porteur,(actuellement I8 %), constitue une charge sensible, mais tout de même tolérable.

L'autre raison, c'est que, à la hausse souvent déraisonnable des cours, en I925 et I926, a succédé une période de baisse intense, qui a provisoirement supprimé le problème, puisque le cours moyen sur lequel la taxe est calculée,et par conséquent la charge de la taxe annuelle elle-même,se sont progressivement amenuisées.

Les discussions, que l'on vient de résumer, se ranimeraient évidemment dans le cas où l'une ou l'autre de ces deux circonstances viendraient à disparaître; si les nécessités budgétaires conduisaient à une nouvelle augmentation de la taxe annuelle, ou bien si, on rentrait dans une période de hausse intense des valeurs de bourse.

§ 5. - Le régime des valeurs étrangères.

Le principe de l'équivalence

L'article 9 de la loi de I857, ajoutait aux dispositions spéciales contenues dans la loi, l'énoncé d'un principe général, dont l'application de plus en plus stricte devait être poursuivie par la suite: le principe d'équivalence. Cet article 9 porte que " les actions et obligations des sociétés étrangères, visées par la loi de I857, seront assujetties à des droits équivalents à ceux qui sont établis par la présente loi et par celle du 5 Juillet I850, sur les valeurs françaises ". (la loi de I850 est celle qui a créé le droit de timbre sur les valeurs mobilières).

C'est la mise en oeuvre de ce principe d'équivalence, en vertu duquel les valeurs étrangères doivent supporter, sinon des charges identiques, parce que des difficultés techniques s'opposent, à l'identification complète des régimes, du moins des charges équivalentes à celles que supportent les valeurs

Source : BIU Cujas

françaises, qui avait fait introduire, à l'origine pour la plus grande partie des valeurs mobilières étrangères, un régime spécial, qu'on appelle le régime de l'abonnement, et en dehors duquel restaient, d'une part, les fonds d'Etat étrangers, et d'autre part la catégorie, peu nombreuse à ce moment, des valeurs non abonnées.

Nous aurons donc à examiner, quant à l'application du droit de transmission, le régime des valeurs abonnées et celui des valeurs non abonnées et des fonds d'Etat étrangers.

Le régime de l'abonnement

Le régime de l'abonnement est inspiré du désir de calquer, autant que possible, le régime fiscal des valeurs étrangères sur celui des valeurs françaises, de façon à satisfaire au principe d'équivalence.

Cette assimilation, d'ailleurs, soulevait plusieurs difficultés.

Difficultés de l'assmilation des valeurs étrangères aux valeurs françaises, quant à leur régime fiscal

En premier lieu, il va de soi que l'on ne pouvait soumettre à l'impôt français que les valeurs étrangères détenues dans des portefeuilles français ou circulant en France, à l'exclusion de valeurs qui se trouvaient à l'étranger. Si une société étrangère a placé des titres en France, le fisc a le droit de les frapper d'un impôt; mais il va de soi qu'il n'aurait aucune compétence pour frapper d'un impôt les titres d'une société anglaise qui sont restés aux mains de porteurs anglais résidant en Angleterre. Or, parmi l'ensemble des valeurs émises par une société ou une collectivité étrangère, quel était le nombre des titres détenus en France ou y circulant et susceptibles, comme tels, d'être soumis à l'impôt français, comparativement au nombre de titres de la même société ou collectivité détenus ou circulant à l'étranger ? C'est ce qu'il était impossible de déterminer avec précision. Il était donc indispensable d'établir un système forfaitaire, au moyen duquel on fixerait la fraction des titres de la société étrangère passible de l'impôt en France, comme étant censée circuler dans notre pays, et qu'on appelle "la quotité imposable".

En second lieu, il était impossible, également, d'établir une différenciation entre les titres au porteur et les titres nominatifs parce que, en principe, la formalité du transfert devait être effectuée hors de France sur les registres tenus au siège social de la société étrangère, et, par conséquent, échappait totalement à l'administration française. On était donc obligé de soumettre aux mêmes règles

Reproduction interdite
Source : BIU Cujas

les titres nominatifs et les titres au porteur, de les traiter tous comme s'ils étaient des titres au porteur , et quant au droit de transmission, de les soumettre tous à la taxe annuelle.

En troisième lieu, les sociétés françaises sont responsables vis-à-vis du fisc du paiement de l'impôt; ce sont elles qui l'acquittent, le conservent à leur charge, s'il s'agit du droit de timbre, et, s'il s'agit, au contraire, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou de la taxe annuelle de transmission, les récupérant sur les porteurs après en avoir fait l'avance au fisc, dont elles sont directement débitrices. Les sociétés étrangères, au contraire, ont leur siège à l'étranger et souvent elles ne possèdent pas de biens en France, de sorte que le fisc n'a aucune possibilité de recours efficace contre elles.

De là, la nécessité d'imposer aux sociétés étrangères, soumises au régime de l'abonnement, l'obligation de faire agréer par l'administration française,un représentant, établi en France et personnellement responsable de tous les impôts et taxes à la charge de la société abonnée, ou bien encore, à défaut de représentant ressponsable, de déposer un cautionnement en garantie dans les caisses du Trésor.

Enfin, du moment qu'on établissait le régime de l'abonnement qui permettait de placer les valeurs étrangères, dans la mesure de la quotité imposable, sous un régime semblable à celui des valeurs françaises, il fallait trouver un moyen de contraindre les sociétés étrangères à l'accepter, un moyen de les forcer à s'abonner. Le législateur y était parvenu, en rendant l'abonnement obligatoire dans tous les cas où les titres feraient l'objet dans notre pays, d'une opération d'ensemble, effectuée par la société, telle que émission, mise en vente, exposition, service financier, assuré par un Etablissement en France, et, surtout, inscription à la cote officielle.

A cet égard, la loi de 1859 disposait déjà, dans son article 9 que " les actions émises par les sociétés, compagnies ou entreprises étrangères ne pourront être cotées et négociées (1) en France, qu'en se soumettant au paiement en France des droits de timbre et de transmission".

---

1) - " Ne pourront être négociées", ceci s'entend des négociations , qui sont le fait de la société et non pas des négociations individuelles, qui pourraient être le fait d'un porteur de titres qui, éventuellement les vend en bourse ou sur le marché en banque.

Source : BIU Cujas

Une société ne pourra pas assurer le service de ses emprunts dans un établissement, qu'elle aura désigné à cet effet en France, mettre ses titres en vente, les exposer, les faire coter, si elle n'est soumise au régime de l'abonnement.

L'article Ier de la loi du 30 mars I872 assimile aux titres des sociétés étrangères ceux des Villes, provinces, corporations et établissements publics étrangers, par opposition aux fonds d'Etat. Enfin, l'article 4 de la loi du 29 Juin I872, qui a créé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, précise que " les titres étrangers ne pourront être cotés, négociés, exposés en vente ou émis en France, qu'en se soumettant à l'acquittement de cet impôt, ainsi que des droits de timbre et de transmission".

Le régime de l'abonnement est donc, en vertu de ces différentes lois, de rigueur pour toutes les sociétés étrangères qui désirent ouvrir à ceux de leurs titres qui sont traités en France, l'accès du marché officiel. Elles ne peuvent effectuer d'opérations vraiment importantes et intéressantes de placement de titres dans notre pays, qu'en se soumettant au régime de l'abonnement. C'est sur ce point essentiel qu'a porté la réforme de I929.

Le régime de l'abonnement. Fixation de la quotité imposable

Les dispositions régissant le régime de l'abonnement sont actuellement contenues dans le règlement d'administration publique du 24 Mai I872. L'article Ier détermine la quotité imposable. Avant ce texte, plusieurs réglements (décret du I7 Juillet I857, décret du II Janvier I862, décret du II Novembre I864) avaient cherché vainement des formules satisfaisantes.

Le décret de I857 s'en remettait, pour la détermination de la quotité imposable, c'est-à-dire du nombre de titres censés se trouver et circuler en France, et par conséquent susceptibles d'être placés sous le régime de la loi fiscale française, à la déclaration des sociétés, ce qui ne présentait aucune garantie.

Les décrets du II Janvier I862 et du II Novembre I864, fixaient, au contraire, d'office, la quotité imposable à une portion forfaitaire et déterminée, du total des titres de la société, ce qui était, en sens inverse, un système beaucoup trop rigide.

La commission des valeurs mobilières

Maintenant, en vertu du décret de I872, le nombre des titres de la collectivité étrangère,(soit pour l'ensemble de ses titres, soit seulement pour une tranche émise en France, si les autres tranches n'y ont pas été placées et n'y sont pas traitées), qui doit servir de base à la perception du droit de

Source : BIU Cujas

transmission et également à l'application de l'impôt sur le timbre et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est fixé par le ministre des finances, sur l'avis d'une commission, qu'on appelle la Commission des valeurs mobilières, composée de la façon suivante: le président de la section des finances du Conseil d'Etat, qui la préside, le directeur général de l'Enregistrement, le directeur du mouvement général des fonds, un administrateur de la Banque de France et le syndic des agents de change de Paris.

La portion de titres reconnue taxable, comme constituant le montant des titres considérés comme circulant en France, est la quotité imposable.

L'article 2 du décret de I872, pour sauvegarder les intérêts du Trésor, portait que le nombre des titres taxables ne pourrait être inférieur, pour les actions, à I/IO et, pour les obligations , à 2/IO du montant du capital social.

Cette disposition trop rigoureuse, a été abrogée par l'article 3 du réglement du 20 Septembre I928. Désormais, la quotité imposable peut être fixée d'après le nombre exact, ou présumé, des titres d'actions ou d'obligations circulant effectivement en France. Cette disposition est applicable aux émissions qui se sont produites avane le mois de mars I928, lorsqu'il est procédé à une des révisions triennales de la quotité imposable, dont on va parler.

Décision du ministre fixant la quotité imposable. L'enquête de l'administration

D'après l'article 4 du décret de I872, dans le mois qui suit la clôture de l'émission ou de la souscription, le ministre des finances détermine le nombre des titres qui constitue la quotité imposable, c'est-à-dire qui doit servir de base à la perception des droits. Les décisions du ministre ne sont sujettes à aucun recours, ni devant les tribunaux administratifs, ni devant les tribunaux judiciaires, l'appréciation de fait du ministre est souveraine.

Elle est l'aboutissement d'une procédure qui se déroule de la façon suivante. Tout d'abord, l'Administration procède à une enquête, enquête qui lui est facilitée par l'exercice de son droit de communication, en vertu duquel elle peut prendre connaissance sur place de tous les registres de comptabilité et autres des sociétés et des établissements de banque. L'Administration dispose pour cette enquête d'abord, des renseignements qui lui sont fournis par la Société étrangère elle-même, eusuite des données résultant du nombre des titres, qui sont émis dans notre pays, lorsque, par exemple, une tranche d'emprunt obligatoire est mise en souscription sur le marché français; également et surtout, des indications qu'elle peut

Source : BIU Cujas

tirer du nombre des coupons qui sont payés dans les établissements de crédit français. Si, par exemple, une émission d'obligations faite par une société étrangère a porté sur 20.000 titres et si l'on constate que, dans les grands établissements de crédit français: Crédit Lyonnais, Société Générale, Comptoir National d'escompte, etc. ont été présentés I0.000 coupons, on peut en inférer que la moitié des titres se trouve dans des portefeuilles français, réserve faite, bien entendu, de circonstances particulières, dont il sera tenu compte pour l'évaluation et qui peuvent déterminer, pour des raisons diverses, par exemple pour des raisons de change, des porteurs étrangers à envoyer leurs coupons en France pour y être payés à un taux de change plus avantageux que dans leur pays.

Les résultats de cette enquête servent à éclairer la commission des valeurs mobilières qui formule son avis, au vu duquel le ministre des finances prendra une décision définitive.

Révision triennale de la quotité imposable

Le nombre des titres fixé par le ministre des finances comme quotité imposable peut être révisé tous les trois ans. S'il n'y a pas lieu à révision, la fixation précédente sert de base pour une nouvelle période de trois ans. S'il y a lieu à révision, elle est effectuée dans le trimestre qui suit l'échéance de la période triennale, et elle sert de base, aux termes de l'article 3 du décret de I872, pour la nouvelle période de trois ans. Lorsque les sociétés ont une observation à formuler , en vue d'une révision, elles doivent l'adresser au Directeur départemental de l'enregistrement, au cours du septième mois qui précède l'expiration de la période triennale

---

ERRATUM

Page	Ligne	Au lieu de :	Lire:
86	I2	préjudice	régime
I07	8	200.000	300.000
I52	7	succession	cession
I99	4 par en bas	succession	cession
200	29	succession	cession.

Source : BIU Cujas

La société qui soutient que la quotité imposable pour laquelle elle est assujettie au droit, est supérieure au nombre de titres qui circule réellement en France, doit fournir toutes justifications utiles: extraits de délibérations ou d'écritures sociales, copie des listes de présence aux assemblées, bordereaux récapitulatifs des coupons payés aux dernières échéances, avec indication des différents lieux de paiement, etc.

Les pièces produites doivent être certifiées par les agents diplomatiques ou consulaires français à l'étranger.

A moins d'erreurs matérielles manifestes, et à titre exceptionnel, il ne peut être effectué aucune modification de la quotité imposable au cours d'une période triennale, alors même qu'il serait démontré que le nombre des titres en circulation dans notre pays a augmenté ou diminué dans l'intervalle, réserve faite de ce qui sera dit plus loin, au sujet des titres amortis. Le principe est donc l'invariabilité du forfait, comme base de taxation, pendant la période de trois ans.

La fixation du cours moyen, en vue de la liquidation de la taxe annuelle de transmission, est faite exactement de la même manière, pour les titres de sociétés et collectivités étrangères que pour les titres des sociétés et collectivités françaises. (Décret du 17 Juillet 1857, art. 10, al. 5)

Dans la mesure de la quotité imposable, les valeurs étrangères abonnées sont soumises aux mêmes droits que les valeurs françaises

Le taux de la taxe est le même que pour les valeurs françaises. En effet, ce qui caractérise essentiellement le régime de l'abonnement, c'est que, dans la mesure de la quotité imposable, les valeurs étrangères sont soumises aux mêmes droits que les valeurs françaises, c'est-à-dire au droit de timbre, avec cette réserve qu'il est toujours perçu par abonnement, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au taux français, c'est-à-dire actuellement au taux de 18 % (12 % pour les titres déposés dans les conditions indiquées plus loin, et assimilées de ce fait aux titres nominatifs C.V.M. art. 49,)et au droit de transmission, avec ceci de particulier, qu'ici, le droit n'est perçu que sous la forme de taxe annuelle s'appliquant au montant total de la quotité imposable, sans distinction entre les titres au porteur et les titres nominatifs.

Le droit de transfert, actuellement de 0,55 % , n'est donc jamais appliqué, et, c'est toujours le droit de transmission, la taxe annuelle de 0,30 % du cours moyen de l'année précédente, qui est appliqué

Source : BIU Cujas

indistinctement à la totalité des titres, qui constituent la quotité imposable.

Fixation provisoire de la quotité imposable

Toute modification dans la quotité imposable doit être notifiée à la société quatre mois avant l'expiration de la troisième année de chaque période.

En principe, tant que la quotité imposable n'a pas été fixée, aucune poursuite en paiement des droits et amendes, ne peut être exercée, puisqu'il n'y a pas de base régulière de perception. Or il est nécessaire, en fait, pour que la quotité imposable se rapproche suffisamment de la réalité, d'attendre que le premier coupon ait été payé.

En effet, on a vu que ce sera le lieu de paiement de ce coupon qui permettra d'arbitrer, avec le plus d'exactitude possible, la quotité des titres qui se trouvent en France, comparativement à celle qui se trouve à l'étranger.

Il résultait de là un détriment pour le Trésor, qui perdait les intérêts du montant des impôts, qu'il ne pouvait exiger qu'après fixation de la quotité imposable, et aussi une gêne pour la Société, qui se voyait réclamer, après cette fixation nécessairement tardive, des arriérés d'impôts plus ou moins lourds.

Aussi, aux termes de l'article premier du 20 décembre 1928, le Directeur de l'Enregistrement du département du lieu où les sociétés doivent acquitter les droits, détermine, provisoirement, sans attendre la fixation de la quotité imposable, le nombre des titres qui seront assujettis aux droits, jusqu'au moment où ce nombre sera définitivement fixé dans les conditions indiquées plus haut, par le ministre des finances, après avis de la Commission des valeurs mobilières.

Dès l'agrément du représentant responsable qu'elle est obligée d'avoir en France, la Société doit fournir des indications préalables sur le nombre des titres susceptibles d'être mis en circulation dans notre pays. Les taxes sont payées sur la base provisoire déterminée par le directeur départemental auquel les circulaires administratives prescrivent de n'adopter que des bases aussi modérées que possible, et en se mettant d'accord avec les intéressés.

Le complément de droits exigible sera, le cas échéant, acquitté après fixation de la quotité imposable, si au contraire, il y a eu excès de perception, cet excédent sera imputé à valoir sur les sommes qui deviendront exigibles ultérieurement.

Si la Société refuse de fournir les indications nécessaires à la taxation provisoire ou à la fixation définitive, le ministre des finances détermine

Source : BIU Cujas

d'office la quotité imposable, sauf révision, lorsque les justifications sont enfin produites.

Formalités à remplir par la société pour être placée sous le régime de l'abonnement

Lorsqu'une société veut se placer sous le régime de l'abonnement, elle doit remplir plusieurs formalités. Certaines de ces formalités sont communes à toutes les sociétés, aussi bien françaises qu'étrangères, qui veulent procéder à une émission sur le marché: elles doivent, conformément aux dispositions de la loi du 30 Janvier I907, publier une notice au Bulletin annexe du Journal Officiel.

D'autres dispositions sont communes à toutes les sociétés étrangères, abonnées ou non abonnées; elles doivent demander l'autorisation du ministre des finances, en vertu de la loi du 3I Mai I9I6, modifiée par l'article 32 de la loi du 3I Décembre I920, qui exige cette autorisation pour l'émission de toutes les valeurs étrangères sur le marché français.

En tant que sociétés étrangères, elles doivent également, en vertu de l'article 5 de la loi du I6 Février I932, faire à l'Enregistrement, une déclaration I0 jours avant toute émission, introduction sur le marché, mise en circulation, remboursement ou conversion, ou exposition en vente des titres émis ou mis en vente ou convertis.

Enfin, les formalités suivantes sont spéciales au régime de l'abonnement. La société qui s'abonne doit faire connaître ses statuts et faire enregistrer son acte constitutif.

Les statuts doivent être publiés en langue française et intégralement dans le Bulletin annexe du Journal Officiel. Un exemplaire certifié de l'acte de société doit être déposé à l'enregistrement (loi du I3 Avril I898, art. I2).

D'ailleurs, la société peut ne produire qu'un extrait contenant seulement la partie du contrat de société utile en France et, comme il s'agit d'un droit d'acte, le droit d'enregistrement ne sera perçu que sur celles des dispositions reproduites effectivement dans l'extrait.

Enfin, la société doit souscrire un engagement personnel, vis-à-vis du Trésor, et, en même temps, faire agréer par le ministre des finances, un représentant responsable.

Il y a ainsi double engagement: engagement du représentant responsable et engagement personnel de la société. Celui-ci présentant un intérêt évident dans le cas où le représentant responsable serait défaillant, et où la société aurait des biens en France sur lesquels l'engagement propre qu'elle a souscrit

Source : BIU Cujas

permettrait d'exercer directement des poursuites.

Le représentant responsable et le cautionnement

Le représentant doit être Français, et d'une solvabilité notoire. Il prend l'engagement personnel d'acquitter tous les droits et toutes les amendes, dont la société pourra être redevable.

En fait, c'est le Directeur général de l'Enregistrement qui, au nom du ministre des finances, agrée le représentant responsable, lequel est généralement, en fait, une maison de banque ou une société de crédit française, qui se charge d'assurer le service des titres de la société ou de la collectivité étrangère pour laquelle elle se porte responsable, Au représentant responsable peut être substitué le dépôt d'un cautionnement, dont le montant est déterminé par l'administration.

Le représentant responsable peut stipuler qu'il se réserve de résigner son engagement, mais, pendant la durée de cet engagement, sa responsabilité est entièrement égale à celle de la société, par toutes les taxes et amendes que celle-ci se trouverait devoir.

Il est admis maintenant que le représentant peut faire cesser sa responsabilité à la fin de chaque période triennale, en prévenant l'administration trois mois à l'avance par une déclaration remise contre récépissé (décret du 30 Mars 1922).

Lorsqu'il y a dépôt d'un cautionnement, celui-ci doit être versé à la Caisse des Dépôts et consignations; il ne peut être inférieur aux impôts présumés exigibles pour trois ans, sur la moitié des titres pour lesquels l'abonnement a été demandé.

Le chiffre peut être réduit, le cas échéant, après fixation de la quotité imposable. Une fois arrêté, le cautionnement, autrefois, ne pouvait pas être révisé: un décret du Ier Octobre 1931 est venu permettre de réviser le montant du cautionnement à la fin de chaque période d'imposition.

Durée pendant laquelle la taxe annuelle est due

La taxe annuelle de transmission est due jusqu'au jour où les titres cessent de circuler en France; mais il ne peut y avoir cessation effective du paiement de la taxe qu'à la fin de la période triennale en cours, puisque, en principe, l'évaluation de la quotité imposable demeure immuable pendant toute la durée de cette période.

Cependant, il y a une exception. La taxe annuelle de transmission cesse d'être exigible à due concurrence, dès le jour où, même dans le cours d'une période triennale, une fraction, une tranche, ou la totalité des titres vient à être remboursée.

Source : BIU Cujas

Par conséquent, lorsqu'on dit que la quotité imposable reste invariable pendant trois ans, ceci veut dire qu'elle constitue une base immuable de perception, mais n'exclut pas le fait que le montant des titres auquel elle s'applique pourra cependant se trouver réduit, parce qu'on en défalquera la fraction des titres, qui ont été effectivement amortis en cours de période.

Par contre, et c'est en cela que subsiste le principe de l'immutabilité, si des titres ont quitté les portefeuilles français pour passer à l'étranger, ils restent, malgré tout, atteints par l'impôt.

D'ailleurs, l'administration a toujours soutenu que, l'abonnement des titres subsistait, alors même que la société aurait fait une déclaration de désabonnement, et alors même que le représentant responsable aurait dénoncé son engagement, et qu'en droit, la taxe continuerait à être théoriquement exigible pendant toute la durée des titres, pour les obligations, et pendant toute la durée de la société, pour les actions.

En d'autres termes, l'abonnement, d'après l'administration, serait indéfinie, et le désabonnement, notifié par la société, serait dépourvu de toute efficacité juridique, au point de vue fiscal.

:Cette solution n'offre, toutefois d'intérêt que dans le cas où la société aurait en France des biens contre lesquels le fisc pourrait exercer son recours. Sinon, une fois que le cautionnement est épuisé, ou que le représentant responsable a disparu, il va de soi que, pratiquement, la société qui cesse de payer la taxe, ne peut pas être poursuivie. (Dans le sens de la régie, c'est-à-dire en ce sens que l'abonnement serait indéfini, et ne pourrait être résilié, voir: Trib. de la Seine, I3 Février I925, et Cass. du 22 Décembre I926).

Cette thèse a d'ailleurs été combattue par certains auteurs, qui appuient leurs objections sur le fait que l'administration procède souvent à l'insertion d'avis de désabonnement au Journal Officiel pour prévenir les intéressés que telle société est désabonnée, et que ses titres devront être, en conséquence, pourvus du timbre au comptant.

D'autre part, la loi du 3I Juillet I929,(art. 8) a édicté, en ce qui concerne le timbre au comptant, des mesures spéciales pour les titres des sociétés qui se désabonneraient.

C'est la preuve, a-t-on dit, que le législateur reconnaît lui-même la possibilité et admet la

Source : BIU Cujas

validité du désabonnement.

La régie cependant n'a pas admis cette interprétation; elle considèreque les avis de désabonnement, insérés au Journal Officiel, ou les mesures édictées par la loi de I929 sont uniquement destinés à sauvegarder les intérêts des porteurs et à les mettre à l'abri de contraventions involontaires, en les avisant que la rupture du contrat par la société, les oblige à acquitter les droits de timbre au comptant, mais que ces dispositions sont sans effet sur les obligations que l'abonnement crée à la société envers le fisc, obligations auxquelles, théoriquement, d'après la régie, elle n'est pas libre de mettre fin.

Les prétentions de l'administration ont d'ailleurs été condamnées par un jugement du tribunal de la Seine du 6 Décembre I935 (voir A.Wahl: Le régime des valeurs étrangères désabonnées, dans la "Revue des Contributions et de l'Enregistrement " de février I937).

Les époques de paiement du droit d transmission sont les mêmes que pour les sociétés françaises, ainsi que les pièces à déposer à l'appui du paiement (décret du I7 Juillet I857, art. IO, al.5 et art. 11).

Assimilation sous certaines conditions des titres nominatifs des sociétés étrangères abonnées à ceux des sociétés françaises

On a dit plus haut que le régime de l'abonnement n'établissait, au point de vue du droit de transmission, aucune différence entre les titres au porteur et les titres nominatifs, et que les uns et les autres étaient soumis à la taxe annuelle.

Une loi du 27 Décembre I927 a cherché à faire bénéficier les valeurs abonnées des avantages fiscaux accordés aux titres nominatifs. La difficulté venait de ce qu'en principe, le fait du transfert échappe au fisc français, puisque, normalement, le transfert est réalisé par une inscription sur des registres sociaux qui sont à l'étranger, au siège social de la société étrangère.

La loi de I927 l'a tournée de la façon suivante: son article I2 (Code fiscal des Val.mob. art. 49) assimile aux titres nominatifs français les titres nominatifs émis par les collectivités étrangères abonnées, ainsi que les certificats nominatifs émis en représentation de titres de sociétés , lorsque le transfert ou la conversion de ces certificats d'inscription ou de ces certificats représentatifs ne peut s'opérer que sur un registre tenu en France dans des conditions déterminées par le ministre des finances.

Ces dispositions ont été fixées par un arrêté du 6 Juin I928. L'article 6 de la loi du 3I Juillet I929, a repris cette disposition et en a élargi le champ d'application, en décidant que le registre pourra être tenu, soit que le siège français de la

Source : BIU Cujas

succursale de la société étrangère, si la société a une succursale en France, soit par le représentant responsable, désigné pour acquitter les taxes, soit enfin par l'établissement chargé du service financier des titres.

Un nouvel arrêté du ministre des finances, en date du 7 Octobre 1929 a précisé les conditions d'application de cette mesure.

Les titres émis sous la forme nominative doivent faire l'objet d'une immatriculation en France et être transmis uniquement au moyen du transfert sur le registre français d'immatriculation. Par ailleurs, les titres au porteur peuvent être déposés en France dans les caisses de la société, mais celle-ci doit émettre en représentation, des certificats nominatifs, dont la mutation soit subordonnée à une mutation sur les registres d'immatriculation tenus en France.

Lorsque le titre qui a été déposé est restitué à son propriétaire contre remise du certificat, il donne ouverture au droit de conversion calculé sur sa valeur. Ce système a d'ailleurs perdu une grande partie de son intérêt depuis que le taux du droit de transfert et celui du droit de transmission ont été respectivement réduits et que la différence entre l'un et l'autre est devenue moins importante, soit, 0,55 % d'une part, et 0,30 % d'autre part.

En effet, pour les titres abonnés, l'économie de la réforme consiste simplement à remplacer la taxe annuelle de transmission par le droit de transfert perçu seulement en cas de négociation, pour les titres ou certificats, dont le transfert s'effectue par inscription sur des registres tenus en France.

Le régime de l'abonnement est devenu facultatif

Ce régime de l'abonnement, qui était le régime de droit commun pour la plupart des valeurs, notamment pour toutes les grandes valeurs, puisqu'il était la condition même de leur accès au marché officiel, a été l'objet d'une modification assez profonde en vertu de la loi du 31 Juillet 1929, qui l'a rendu facultatif, de telle sorte que la proportion des titres soumis au régime de l'abonnement et des valeurs non abonnés, s'est depuis lors considérablement modifiée.

Le régime des valeurs étrangères non abonnées

Les valeurs non abonnées devaient, nécessairement, être soumises à un régime spécial.

Il s'agit, en effet, de valeurs pour lesquelles la collectivité émettrice n'est pas garante vis-à-vis du fisc du paiement de l'impôt; celle-ci n'ayant pris aucun engagement personnel, institué aucun représentant responsable, ni fourni aucun cautionnemen

Source : BIU Cujas

il est impossible de lui réclamer, comme on le fait aux sociétés qui ont souscrit un abonnement, des impôts analogues à ceux qui frappent les valeurs françaises. On a donc dû instituer pour elles, un autre système, qui est le suivant.

La perception du droit de timbre

I° - Dans l'impossibilité de percevoir le droit de timbre par abonnement, puisque celui-ci devrait être acquitté par des sociétés qui ne sont pas représentées en France et auxquelles on ne peut pas s'adresser directement, ce droit de timbre sera perçu sous forme de timbre au comptant, mis à la charge de toute personne qui négocie, expose en vente, présente au remboursement ou à la conversion, ou énonce dans un acte, quel qu'il soit, même dans un inventaire, le titre non abonné.

Par conséquent, dès que des valeurs non abonnées, comprises dans une succession, sont mentionnées dans un inventaire, le droit de timbre au comptant, en admettant qu'elles ne l'aient pas encore acquitté précédemment, devra être payé du fait seul de cette mention (C.V.M. art. 30).

Il suffit d'ailleurs, qu'une société se désabonne en fait, c'est-à-dire qu'elle cesse d'avoir un représentant en France ou d'y entretenir un cautionnement et de verser les taxes auxquelles elle est soumise du fait de l'abonnement, pour que le porteur soit obligé de faire apposer sur le titre le timbre au comptant, qui naturellement demeure à son compte. C'est donc dans l'intérêt des porteurs que l'administration fait insérer des avis de désabonnement; mais ces avis de désabonnement n'impliquent nullement, comme on l'a vu plus haut, qu'elle reconnaît la légitimité de ce désabonnement de la part de la société.

Remplacement du droit de transmission par une augmentation du droit de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

2° - Comme il serait très difficile de percevoir le droit de transmission, ce droit est supprimé et remplacé par une augmentation compensatrice du taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; ce dernier étant lui aussi, perçu d'une manière particulière, puis qu'on ne peut pas le réclamer directement à la société ou à la collectivité qui a émis les titres.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour les valeurs étrangères non abonnées, est perçu selon deux modalités, qui dépendant de la façon dont le porteur du titre touche les coupons. Ou bien celui-ci s'adresse en France à un changeur, à un banquier, à une personne qui fait profession de payer les coupons de valeurs étrangères; dans ce cas, c'est cet intermédiaire, qui devra retenir le montant de l'impôt sur les coupons dont il effectue le paiement, et pour justifier de la retenue de cet impôt, il devra:

Source : BIU Cujas

I° - Faire une déclaration de profession,

2° - Tenir un répertoire de toutes les opérations de paiement de coupons étrangers qu'il effectue, répertoire dont les agents du fisc pourront prendre connaissance sur place. (C.V.M. art. 64, 65, 66). Ou bien le porteur de valeurs étrangères touche directement ses coupons, c'est-à-dire que, sans passer par l'intermédiaire d'un banquier ou d'un changeur qui fait profession de payer les coupons étrangers, il se rend lui-même à l'étranger, ou il s'en fait envoyer le montant par chèque ou par pli recommandé, ou bien il s'adresse à une personne non professionnelle, qui fait le voyage pour lui et qui lui rapporte le montant de ses revenus; dans ce cas, le porteur doit faire, dans les trois premiers mois de l'année qui suit, la réalisation de ce revenu, une déclaration à l'administration de l'enregistrement, et acquitter, sur la base de cette déclaration, le montant de l'impôt, sur le revenu des valeurs mobilières. (C.V.M. art. 67).

Le taux de l'impôt

Cet impôt qui fait, en l'espèce, à la fois fonction d'impôt sur le coupon et de droit de transmission n'est actuellement, par exception, que de 20 % pour les sociétés et collectivités publiques des Etats placés sous protectorat ou mandat français, mais, d'une manière générale, son taux de droit commun pour les valeurs non abonnées autres que celles qui remplissent les conditions pour bénéficier du tarif de 20 % est de 25 % (art. 63, Nouveau Code des Valeurs mobilières, réformé par l'art. 5I de la loi de finances du 3I Décembre I936).

Ce régime, ainsi qu'on l'a dit, était autrefois un régime d'exception, puisque toute collectivité qui voulait se livrer à des opérations d'ensemble sur le marché français, y introduire des titres, y émettre des emprunts, y placer des tranches d'émission, et surtout obtenir l'inscription de ces valeurs à la cote officielle, était obligatoirement tenue de souscrire un abonnement.

Parmi les titres non abonnés ne figuraient que les titres de sociétés qui se trouvaient en état de désabonnement, parce qu'elles n'acquittaient plus la taxe, et n'avaient plus de représentant responsable ou plus de cautionnement, également les titres qui ne faisaient que circuler accidentellement en France, sans y être traités d'une façon régulière; par exemple, les titres achetés par un porteur français sur un marché étranger, les titres qui n'étaient pas cotés à la cote officielle et, incidemment, quelques

Source : BIU Cujas

titres, qui étaient l'objet d'opérations plus vastes de la part de banques en France, à condition que l'on ne pût, dans ces opérations, relever aucun fait personnel de la société ou de la collectivité émettrice et que l'initiative en revînt exclusivement à des opérateurs français (V.Cass. I2 Avril I897).

Transformation opérée par la loi du 3I Juillet I929

Depuis la loi du 3I Juillet I929, qui a rendu l'abonnement simplement facultatif, c'est-à-dire qui a supprimé pour les sociétés ou collectivités qui veulent faire coter, négocier, exposer en vente, émettre, mettre en souscription des valeurs sur notre marché, l'obligation de souscrire un abonnement, il n'y a plus à être soumises au régime de l'abonnement que les sociétés ou collectivités qui l'adoptent spontanément, et elles sont de moins en moins nombreuses, parce que le régime de l'abonnement présente des inconvénients assez graves.

Les causes de la réforme de I929

La réforme intervenue, est, en effet, la conséquence des critiques dont l'abonnement était depuis longtemps l'objet. On lui adressait principalement deux reproches:

I° - D'abord, disait-on, le système de l'abonnement était un système beaucoup trop rigide et, par suite, injuste.

Les sociétés, au moment où elles souscrivaient l'abonnement, prenaient des engagements, dont il leur était impossible de mesurer à l'avance, l'importance, puisqu'elles devenaient imposables à concurrence d'une quotité imposable, qui restait à fixer.

Cette quotité imposable, une fois arrêtée, demeurait invariable pendant trois ans, c'est-à-dire que, quelles que fussent les circonstances survenant au cours de ces trois années, notamment si le nombre des titres circulant en France venait à diminuer, les charges de la collectivité émettrice demeuraient toujours les mêmes. Or, après la guerre, les titres de certaines sociétés étrangères, qui étaient largement répandus en France, ont été rachetés, en grande partie, et rapatriés par les capitalistes de leurs pays d'origine, de sorte que, la quantité de ces titres, qui circulait effectivement en France, devenait de plus en plus inférieure à la quotité pour laquelle ces sociétés demeuraient imposées.

2° - L'autre inconvénient du régime de l'abonnement, tenait à l'impossibilité pour les collectivités étrangères, de récupérer sur les porteurs français la charge des impôts français.

En effet, il leur était impossible de discerner parmi tous les coupons, qui affluaient au siège central, pour y être payés, ceux qui étaient détachés

Source : BIU Cujas

de titres appartenant à des portefeuilles français.

D'autre part, il va de soi qu'il était impossible à ces sociétés, de faire retenir par leurs correspondants, qui faisaient le service de leurs titres en France, le montant des impôts français, pour cette raison très simple que, si le paiement des coupons en France avait donné lieu à un retranchement, les porteurs n'auraient pu présenter leurs coupons en France, et les auraient envoyés directement ou fait envoyer au siège, à l'étranger, où aucune retenue ne pouvait être pratiquée.

En conséquence, les impôts français ne pouvant être récupérés sur les porteurs français tombaient dans les frais généraux de la société et étaient ainsi supportés partiellement par les actionnaires étrangers, qui s'en plaignaient légitimement.

Enfin, plusieurs circonstances particulières sont venues précipiter la réforme, qui était à l'étude depuis longtemps. L'administration des finances, après la guerre, s'est montrée de plus en plus stricte et rigoureuse dans l'application du régime de l'abonnement.

Ce régime, d'autre part, devenait d'autant plus onéreux pour les sociétés, que les impôts frappant les valeurs mobilières avaient été l'objet de relèvements successifs. Enfin, pour toutes ces diverses raisons, certaines valeurs parmi les premières de la cote, s'étaient désabonnées; on était ainsi exposé ce mouvement paraissant destiné à s'étendre, à voir le régime de l'abonnement fonctionner à rebours de ce que l'on en attendait; la cote officielle risquait d'être de plus en plus désertée, par les bonnes valeurs étrangères, auxquelles se seraient au contraire substituées, des valeurs de second ordre, désireuses de se placer sous le régime de l'abonnement pour bénéficier de l'inscription à la cote, et consolider ainsi ce que leur crédit avait d'incertain.

Du fait de la réforme de la loi du 31 Juillet 1929, le régime de l'abonnement, dépouillé de son caractère obligatoire, a vu son champ d'application se restreindre progressivement, tandis que s'accroissait le nombre des valeurs non abonnées.

Assimilation des titres des gouvernements étrangers aux valeurs étrangères non abonnées

Aux valeurs étrangères non abonnées ont été assimilés dès l'origine, les titres des gouvernements étrangers, parce qu'il paraissait impossible, pour des raisons de convenance internationale, d'exiger d'un gouvernement étranger le dépôt d'un cautionnement ou l'institution en France d'un représentant responsable de l'impôt. Les titres de gouvernements

Source : BIU Cujas

étrangers, en tant qu'assimilés aux valeurs non abonnées, supportent donc le droit de timbre au comptant, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au taux majoré de 25 % et, par contre, ne sont pas soumis au droit de transmission.

Les valeurs non abonnées ne sont pas soumises au droit de mutation

Il y a lieu, d'ailleurs, de préciser maintenant le sens de cette règle que les valeurs non abonnées ne sont pas soumises au droit de transmission.

Cette règle signifie que ces valeurs échappent aux taxes de la loi de I857, c'est-à-dire au droit de transfert, qui frappe la négociation de titres nominatifs, ou à lataxe annuelle de transmission qui frappe l'existence des titres au porteur. Mais si la succession des titres se trouve constatée par un acte, le droit d'acte prévu par la loi de Frimaire demeure naturellement applicable . Par exemple, si la cession de fonds d'Etat étrangers se trouve constatée dans un acte,il y aura lieu de percevoir le droit de cession de créance pour les obligations, ou bien le droit sur les cessions de rentes perpétuelles (Seine, Ier Juillet I893, 3 Juillet I895, I6 Avril I896)

S'il s'agit de valeurs autres que les fonds d'Etat, au cas où la cession constatée par un acte porte sur des obligations, on appliquera également le droit sur les cessions de créance, et si la cession porte sur des rentes, le droit de constitution de rente perpétuelle. Quant aux cessions d'actions, les opinions sont divisées. Certains admettent, en invoquant le principe d'équivalence, que le droit applicable, lorsque la cession est constatée par un acte, serait le droit de transfert, de 0,55 %.

Cette opinion ne tient pas compte du fait que toutes les taxes de la loi de I857 se trouvent exclues et qu'on est obligé par suite de recourir au régime de la loi de Frimaire; le droit exigible ne peut donc être que le droit sur les successions de droits incorporels.

Avantages accordés aux valeurs non abonnées, déposées en Banque ou représentées par des certificats nominatifs

Le législateur s'est efforcé de procurer, en vue de réduire les dangers de fraude inhérents aux titres au porteur, des avantages particuliers aux valeurs non abonnées, qui sont déposées en banque, et représentées par des titres nominatifs.

C'est un régime qu'il importe de ne pas confondre avec le régime propre aux valeurs abonnées, dont le transfert est effectué par mention sur des registres tenus en France et qui, par dérogation, sont soumises au droit de transfert, au lieu de l'être à la

Source : BIU Cujas

taxe annuelle. Ici , il s'agit d'un régime différent qui s'applique, non pas aux valeurs abonnées, mais, au contraire, aux valeurs non abonnées.

L'article 7 de la loi du 31 Juillet 1929 dispose que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières non abonnées est réduit au même taux que pour les valeurs mobilières françaises pour les titres étrangers, qui sont déposés, contre récépissé nominatif, dans un des établissements de banque agréés par l'administration.

Le nouvel article 63 du C.V.M. a fixé à 18 % le tarif de l'impôt, qui frappe les titres déposés se trouvant dans ces conditions.

Conditions d'application de ces mesures

Un décret du 20 Février 1930 a réglé les conditions d'application de cette mesure, qui ne nous intéresse ici que par l'alinéa final de l'article 7, de la loi du 31 Juillet 1929, lequel précise que la restitution des titres par l'établissement de banque contre remise du récépissé nominatif donnera lieu au paiement du droit de conversion sur la valeur du titre au jour du retrait. Dans ce système, les titres déposés en banque ne peuvent être retirés que contre remise du récépissé nominatif, délivré au porteur au moment où il effectuait le dépôt. Cet échange aboutit à retirer aux titres tout caractère nominatif, puisque ceux-ci, une fois le récépissé nominatif rendu , vont échapper au contrôle du fisc et recouvrer par suite entièrement leur nature de titres au porteur.

Le retrait des titres déposés en Banque contre restitution du certificat nominatif constitue, en conséquence, le fait générateur du droit de conversion celui-ci devient donc exigible toutes les fois que la restitution directe ou indirecte des titres par l'établissement a pour contre -partie la restitution par le titulaire du récépissé nominatif. Il est dû en conséquence, non seulement lorsque le propriétaire des titres les retire de l'établissement dépositaire, mais même lorsque , sans les retirer, il les fait vendre.

Le droit est perçu au moment du retrait; mais si les titres sont momentanément distraits du dossier du client à la banque, sans être retirés à proprement parler, et simplement pour une opération momentanée, telle qu'un recouponnement, et que le titre doive être réintégré dans les caisses de la banque après cette opération, le droit de conversion n'est pas dû.

De même l'article 15 du décret du 20 Février 1930

Source : BIU Cujas

Exception à la règle de l'exigibilité du droit de conversion

apporte une exception à la règle de l'exigibilité du droit de conversion, pour le cas où l'agrément officiel, accordé à l'établissement dépositaire, serait révoqué, et pour celui où cet établissement déciderait de ne plus recevoir ou de ne plus conserver des titres étrangers en dépôt.

L'établissement en cause doit inviter les déposants, suivant les cas, soit à reprendre possession de leurs titres dans le délai d'un mois, soit à déclarer qu'ils entendent les laisser en dépôt libre dans l'établissement, soit à requérir le transfert des titres dans un autre établissement de bangue agréé, qu'ils devront alors faire connaître. Si le déposant opte pour le transfert de ses titres dans un autre établissement, cette opération, bien qu'elle doive nécessairement entraîner la restitution du récépissé nominatif, n'entraîne pas paiement du droit de conversion, parce que les titres qui cessent d'être en dépôt dans le premier établissement, sont immédiatement remis en dépôt dans un autre établissement, qui délivrera à son tour, un récépissé nominatif, lequel sera, lui aussi, sous le contrôle du fisc.

Mais sous réserve de cette exception expressément prévue par l'article I5, alinéa 2 du décret, la règle générale reprend son empire et le droit de conversion doit être perçu quand le déposant reprend possession de ses titres, ou qu'il opte pour le dépôt libre, ou lorsque, faute d'avoir fait connaître sa réponse dans le délai d'un mois, il est réputé, selon le texte de l'article I5, alinéa 2 , du décret, maintenir ce titre en dépôt libre à l'établissement dépositaire.

Le droit est assis sur la valeur du titre au jour où il est retiré. Cependant, dans le cas où par suite, soit du retrait d'agrément de l'établissement dépositaire, soit de la décision de cet établissement de ne plus conserver de titres en dépôts suivant les modalités prévues par le loi, le déposant opte pour le maintien de ses titres en dépôt libre dans l'établissement, la valeur imposable du titre est la valeur au jour de ce nouveau dépôt (art. I5 al. Ier du décret).

Dans tous les cas, la valeur est déterminée par une déclaration estimative, qui peut petre contrôlée par l'administration au moyen des cours de la bourse ou de la cotation en banque, suivant le même principe qui s'appliquait, jusqu'à ces dernières années au calcul du droit de conversion sur les valeurs françaises.

Source : BIU Cujas

Ce qu'il y a lieu de remarquer, en effet, c'est que le droit de conversion dont nous nous occupons, est le même que celui qui, jusqu'au décret du II Juillet I934, frappait les titres nominatifs français convertis au porteur. L'article 7 de la loi de I929 se réfère expressément à l'article 22 de la loi du I7 Décembre I926 qui, à cette époque, était la dernière disposition fixant le taux. Le droit de conversion (qui était alors de 0,50 % et qui a été porté finalement à 0,65 %), or, par suite d'une particularité de rédaction, le décret du II Juillet I934, qui a supprimé, en général, le droit de conversion, l'a laissé subsister uniquement pour ce cas particulier du retrait des valeurs non abonnées déposées dans un établissement agréé contre remise du certificat nominatif.

Chapitre II

LES DROITS SUR LES MUTATIONS D'IMMEUBLES ET DE DROITS MOBILIERS.

Le droit de mutation sur les immeubles

Le principe de la taxation aux droits d'enregistrement des mutations d'immeubles et des droits immobiliers à titre onéreux est inscrit à l'article 69, § 7, N° I de la loi du 22 Frimaire an VII, qui vise les " adjudications, ventes, reventes, rétrocessions et tous actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit, de biens immeubles à titre onéreux " (Code de l'Enregistr. art. 450).

est un droit d'acte

Premier point - Il ne s'agit pas ici d'un droit d'acte, mais d'un droit de mutation, c'est-à-dire d'un droit qui est dû en dehors de la rédaction de tout acte ou de toute convention, et qui est payable, en l'absence d'écrit, sur une déclaration souscrite au bureau d'enregistrement de la situation des biens dans les trois mois de la mutation.

relatif aux mutations à titre onéreux

Deuxième Point: Le régime que l'on va examiner est uniquement relatif aux mutations à titre onéreux, les mutations d'immeubles entre vifs à titre gratuit, c'est-à-dire les donations et les mutations par décès étant régies par les règles spéciales à ces sortes de mutations.

Le droit primitivement prévu par la loi de Frimaire

Source : BIU Cujas

le taux de ce droit

an VII, était un droit de 4 %. A ce moment, la transcription de l'acte ou de la mutation au bureau de la conservation des hypothèques donnait ouverture à un droit de transcription de I fr. 50 % .

Comme beaucoup de mutations n'étaient pas transcrites, le droit de transcription a été , dans la suite, incorporé au droit de mutation proprement dit et perçu en même temps que lui au bureau de l'enregistrement, que la transcription soit ou non effectuée par la suite. Le tarif a donc été porté à 4 % plus I fr. 50 %, soit 5,50 % au total (art. 52 de la loi du 28 avril 1916). Ce régime s'est maintenu depuis lors; la transcription, lorsqu'elle est requise, donne exclusivement lieu à la perception de la taxe hypothécaire créée par la loi du 27 Juillet 1900, qui est actuellement de 0,fr. 50 % et du salaire du conservateur des hypothèques.

Quant au droit de transcription lui-même, il est confondu dans le montant total des droits de mutation.

Le taux du droit ainsi indivisible, tenant lieu cumulativement du droit de mutation et du droit de transcription, a été , par la suite, porté à 7 % (art. 2 de la loi du 25 Avril 1905), à 10 % (art. 25 de la loi du 25 Juin 1920), à 12 % par l'adjonction du double décime (art. 3 de la loi du 22 Mars 1924), enfin à 15 %, ce qui est le taux maximum qu'il ait atteint (art. 30 de la loi du 4 Avril 1926).

La loi de dégrèvement du 31 Juillet 1929, dans son article 2, l'a réduit à 12 %; ensuite, intervint la loi du 23 Décembre 1933 qui, en vue de lutter contre le déficit budgétaire, décida que tous les dégrèvements intervenus dans les cinq dernières années seraient réduits de 50 %. Il en résulta que, le dégrèvement qui avait ramené le droit de 15 % à 12 %, se trouvant réduit de moitié, le nouveau tarif s'établit dorénavant à 13,50 %. A ce tarif s'ajoutaient éventuellement la taxe de la première mutation (qui est actuellement de 3 %) et les surtaxes aux droits de mutation , de I,fr. 20,% ou de 2 frs. 40 %, suivant que la valeur dépassait 300.000 ou 500.000 frs. Depuis lors, en considération du fait que l'exagération du tarif était de nature à réduire les transactions immobilières au préjudice même des intérêts du fisc. Le décret-loi du 28 Août 1935 est venu instituer une réduction provisoire des droits; cette réduction, on l'a vu, s'applique aux droits concernant les mutations de fonds de commerce ramenés de 8,50 à 6 %; elle s'applique également aux mutations d'immeubles, pour lesquelles le tarif est réduit de 13,50 % à 8 %, tandis que, d'autre part, les surtaxes de

Source : BIU Cujas

I fr. 20 ou 2,40 %, qui étaient applicables, lorsque la valeur de l'immeuble dépassait un certain prix, sont purement et simplement supprimées, la taxe à la première mutation demeurant seule en vigueur.

Ce décret du 28 Août I935 instituait un régime provisoire, qui devait prendre fin à l'expiration de l'année; la loi du 25 mars I936 l'a prorogé jusqu' aux derniers jours de l'année I936. Enfin, la loi de réforme fiscale du 3I Décembre I936 vient de le proroger à nouveau, jusqu'à la fin de l'année I937.C'est donc ce régime provisoire fixant le taux à 8 % pour les mutations immobilières et ne comportant plus l' application de surtaxes, qui est aujourd'hui applicable. Enfin, pour certaines catégories de mutations, ont été institués quelques tarifs spéciaux et réduits.

Ventes passibles du droit de mutation

Les ventes taxables sont toutes les ventes proprement dites, et toutes les opérations assimilables à une vente, en tant qu'elles portent mutation de propriété d'immeuble, c'est-à-dire reventes, adjudications, cessions, rétrocessions, rémérés, dations, en paiement, déclarations de command, soultes d'échange immobiliers, constitutions de servitudes sur des immeubles, renonciations à des droits portant sur des immeubles, constitutions ou cessions d'usufruit ou de nue propriété, cessions de droits successifs, résolutions amiables de vente, comportant une nouvelle transmission en sens inverse de la première, licitations, soultes de partage, etc...

Autrefois, un régime de faveur était appliqué aux ventes d'immeubles appartenant à l'Etat qui n' acquittaient qu'un droit de 2 %, en vertu des lois du I0 Vendémiaire an VII et du I5 Floréal an VIII, actuellement, l'article 8 de la loi du 3I Mars I903 a établi l'uniformité de tarif pour les ventes d'immeubles appartenant à l'Etat et pour celles appartenant à des particuliers.

En effet, le régime d'exception, contrairement aux apparences, ne présentait aucun intérêt pour l' Etat et causait un préjudice au fisc , puisque c'est l'acquéreur qui supporte le droit de mutation et que, si une clause spéciale le met à la charge de l'Etat, celui-ci ne le paie pas, en vertu de la règle que l'Etat ne se paie pas d'impôts à lui-même.

Les adjudications d'immeubles aux enchères publiques, soit volontaires, soit ordonnées en justice, effectuées devant notaire ou au tribunal, sont soumises aux mêmes droits de mutation que les ventes ordinaires , sauf ce que l'on dira par la suite , relativement aux ventes judiciaires.

Pour que l'administration puisse soutenir qu'un

Source : BIU Cujas

Conditions requises pour qu'il y ait vente taxable

acte qui lui est présenté constitue une vente d'immeuble et pour qu'elle soit fondée, le cas échéant, s'il n'y a pas eu passation d'acte à réclamer une déclaration, il faut que trois conditions soient réunies, le défaut d'une seule d'entre elles excluant le caractère de vente parfaite, indispensable pour la perception des droits:

I° - Les éléments civils de la conclusion de la vente;

2° - La nature immobilière des biens vendus;

3° - La non existence d'une condition suspensive.

1)Eléments civils

I° - Les éléments civils nécessaires à la conclusion de la vente sont énumérés dans l'article 1583 du C.Civ. Ce sont: le consentement, l'accord sur la chose et l'accord sur le prix.

a)Le consentement

Le consentement doit être réciproque, à l'exclusion de la simple pollicitation, c'est-à-dire de l'offre unilatérale de vendre ou d'acheter. Il convient donc de distinguer, au point de vue fiscal, la promesse unilatérale et la promesse synallagmatique de vendre ou d'acheter.

Promesse unilatérale de vendre ou d'acheter

La promesse unilatérale, faite par l'une des parties, sans aucun engagement corrélatif de l'autre, alors même que celle-ci aurait connu cette promesse et en aurait pris acte, n'emporte pas vente immédiate, il n'y a vente, et les droits de vente ne sont exigibles que le jour où la réciprocité s'établira par l'engagement corrélatif de l'autre partie.

A cet égard, peu importe quela promesse unilatérale soit accompagnée d'un dédit, dès lors qu'il n'y a pas engagement réciproque actuel . Si la promesse unilatérale est présentée à la formalité, elle sera enregistrée simplement au droit fixe de formalité de 22 frs. 50. Quant à la réalisation de la promesse, à ce qu'on appelle, suivant l'expression consacrée, la levée de l'option, elle ne rétroagira pas. En effet, la promesse, tant qu'elle est unilatérale, ne peut pas faire naître un contrat, même conditionnel, puisqu'il n'y a d'engagement que d'un seul côté (Cass. 29 mars I860, S.I860.I.740).

C'est donc le droit proportionnel en vigueur au moment de la réalisation et non pas au moment de la pollicitation, qui sera applicable et qui devra être assis sur la valeur vénale de l'immeuble à ce moment-là. Il en résulte que si un délai d'option est accordé à l'autre partie, et si, au moment où elle exerce son option, l'immeuble a pris de la plus value, les droits seront perçus sur une valeur supérieure au prix d'achat convenu (V.infra).

Quant à la promesse synallagmatique, c'est-à-dire

Source : BIU Cujas

Promesse synallagmatique de vendre ou d'acheter

qui comporte engagement réciproque et immédiat et qui remplit les trois conditions exigées par l'article I583 du C.Civ. elle vaut vente et elle est effectivement taxée comme telle par la régie. Il en est ainsi même si un terme est stipulé, dès qu'il y a accord sur la chose et sur le prix, et engagement de vendre, avec engagement corrélatif expressément stipulé ou implicite d'acheter (C.Civ. Art. I589).

La stipulation d'arrhes

La stipulation d'arrhes dans une promesse synallagmatique de vente ne préjuge pas par elle-même le consentement des parties, ce consentement ne doit pas être considéré par ce seul fait comme acquis et cette situation ne suffit pas à rendre le droit de vente immédiatement exigible.

La stipulation en question est considérée, à moins que cette interprétation ne soit contredite par les termes du contrat, comme une condition suspensive; le droit de vente n'est pas exigible de suite. Ensuite, de deux choses l'une, ou bien les arrhes seront abandonnés, et le contrat ne se formant pas, l'acte qui consacrait cet abandon sera uniquement passible du droit de quittance de I %, ou bien la vente sera conclue ferme, et les arrhes constituant alors un précompte sur le droit d'enregistrement de 8 % deviendra exigible sur l'acte ou sur la déclaration des parties, dans les trois mois de la conclusion définitive du contrat.

Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'il s'agisse d'arrhes revêtant, à l'origine de la convention des parties, le caractère de sanction pour l'abandon éventuel du projet de vente, au sens de l'article I590 du Code Civil. Si les arrhes étaient versés une fois le marché conclu, à titre de véritable acompte sur le prix, en sorte que leur abandon éventuel serait la sanction, non pas de l'abandon d'un projet de contrat, mais de la rupture d'un engagement formellement pris, le droit de vente serait immédiatement exigible (Cass. I8 Juillet I862 S.63.I. 50).

La clause de dédit

De même, si une clause de dédit est stipulée, il faut distinguer suivant que le dédit est la sanction éventuelle de la renonciation à donner suite au projet de vente, ou qu'il constitue une clause pénale, stipulée en vue de sanctionner les obligations découlant de la vente.

Dans le premier cas, le dédit est une condition suspensive; il y a vente sous la condition que l'acquéreur ou le vendeur, suivant celle des deux parties qui s'est réservé la faculté de dédit, ne fera pas usage de cette faculté; dans ce cas, le droit

Source : BIU Cujas

de vente ne pourra être perçu aussi longtemps que les engagements projetés ne sont pas confirmés, et s'il a été prévu un délai quelconque pour l'exercice du dédit, aussi longtemps que ce délai ne sera pas expiré.

Dans le secondcas, le dédit est simplement une condition résolutoire et, en conséquence , le droit de vente est immédiatement exigible (Cass. I9 Mars I839 S.39.I.308). (Dans le même sens, Tribunal de Milhau, 25 Mai I934, Revue de l'Enrg. I935, N° I0.267)

b)Accord sur la chose

La vente ne suppose pas seulement le consentement réciproque; elle implique encore l'accord sur la chose et sur le prix. Toute chose qui est dans le commerce peut faire l'objet d'une vente, sauf les cas où la loi prohibe l'aliénation. L'objet doit être désigné, sinon individuellement, du moins dans son espèce; d'ailleurs, il peut consister dans une chose future, dans une chose non encore formée, comme la prochaine récolte, ou non encore existante, comme la maison que le vendeur se charge de faire construire à ses frais. Sur ce point, certaines difficultés peuvent d'ailleurs se présenter.

Vente d'un terrain avec des bâtiments à construire

Supposons un contrat portant vente d'un terrain sur lequel le vendeur qui est, par exemple, architecte ou entrepreneur de travaux publics, s'engage à vendre une maison qui sera livrée dans six mois; le prix du terrain est de I00.000 francs, et celui de la maison de 300.000 francs; s 'il y a vente du terrain et de la maison à construire, on appliquera le droit de mutation mobilière pour le tout, c'est-à-dire pour 400.000 francs, soit au tarif actuel de 8 %, 32.000 francs de droits. Mais on peut être tenté de raisonner de la façon suivante, et les parties ne s'en sont pas fait faute à l'occasion: il y a achat d'un terrain moyennant I00.000 frs. d'où application du droit de mutation de 8 % sur I00.000 frs, soit 8.000 frs. de droits, et il y a, pour le surplus, marché de travaux en vertu duquel le vendeur s'engage à construire suivant certains plans, sur le terrain vendu, une maison pour le compte de l' acquéreur.

Le droit de marché n'est que de I,50 %, au lieu de 8 %, de sorte que sur les 300.000 francs, auxquels s'élève le montant de ce marché, les droits ne seront que de 4.500 francs de droits, au lieu de 32.000. On comprend donc l'effort des parties pour présenter le contrat sous ce dernier aspect.

Cet effort s'est manifesté notamment depuis que

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

s'est introduit l'usage des ventes d'appartements; certaines sociétés, qui se livraient à cette sorte d'entreprise, faisaient souscrire deux contrats: un contrat portant vente à l'acquéreur de la fraction indivise du sol et des parties communes, sur lequel étaient naturellement perçus les droits de mutation immobilière, puis un second contrat présenté comme marché de fournitures pour la construction d'un appartement.

La jurisprudence a estimé, à différentes reprises, s'agissant notamment d'un cas où la société avait effectué elle-même les emprunts nécessaires à la construction et leur avait affecté en garantie les parties construites ou restant à construire, et avaient, d'autre part, traité avec l'acquéreur, sur la base d'un prix à forfait pour la construction; qu'en réalité, le contrat présenté comme un marché dissimulait une vente proprement dite d'appartement à construire. De même, il a été admis qu'il y avait vente d'immeuble et non pas marché de construction, lorsque le locataire d'un terrain ou le concessionnaire d'un monopole s'engageait vis-à-vis du bailleur ou de l'autorité concédante, à construire un immeuble, que l'autre prenait de son côté l'engagemen d'acheter à l'expiration du bail ou de la concession

Le nombre de litiges soulevés au sujet de ces ventes d'appartements est considérable, et, chaque année, or enregistre de nouvelles décisions de justice qui, d'ailleurs, sont presque toutes dans le même sens, et discernent un véritable contrat de vente immobilière dans la convention présentée comme constituant un simple marché de construction (Nice, 25 Nov. I93I . - Cass. Req. 20 Déc. I933 Rev. d'Enreg. année I934, art. I0.I20 - Marseille 29 Juin I935, Rev. Enreg. I936, N° I0.627 - Trib. de la Seine I8 Oct. I934, - Rev. Enreg. I936, N° I054I.)

On peut signaler également, comme mettant bien en lumière les principes, la circulaire de l'enregistrement belge, reproduite dans la Revue de l'Enregistrement de I934, N° I0075. L'Enregistrement belge fait remarquer qu'en soi la conception d'une vente de terrain se combinant avec un marché de construction est parfaitement concevable, mais en fait, il y a lieu de tenir compte d'un certain nombre de circonstances de fait, qui, la plupart du temps, permettront d'établir qu'on se trouve en face d'une apparence qui ne correspond pas à la réalité, celle-ci étant l'existence d'une véritable vente de terrains et de constructions à venir.

Source : BIU Cujas

En ce qui concerne l'infraction qui pourra être relevée par l'Administration de l'enregistrement en pareil cas, elle pourra consister, soit dans une simulation de contrat, lorsque l'opération est présentée sous un jour inexact, en vue d'échapper aux droits légalement dûs; soit lorsque, comme il arrive quelquefois, il n'est fait mention que de la vente du terrain, en passant sous silence l'accord relatif à la construction, dans une dissimulation donnant lieu à l'application du double droit.

La vente à la mesure

Lorsque la vente a lieu à la mesure, et que le mesurage doit avoir lieu après la vente, il y a vente sous condition suspensive, dans tous les cas où le mesurage est nécessaire pour déterminer l'objet du contrat: par exemple, lorsqu'on vend un certain nombre d'hectares à prendre dans une propriété, sans autre individualisation au moment de la vente; le droit proportionnel de mutation ne sera exigible que lorsque le mesurage aura été effectué, parce que c'est à ce moment seulement que la vente sera parfaite.

Par contre, le droit de mutation est exigible dès l'enregistrement de l'acte, lorsque le mesurage ne doit intervenir que pour déterminer le prix ou la contenance exacte d'un objet certain. C'est le cas d'une parcelle vendue à tant l'are ou l'hectare, dont la contenance précise n'est pas encore connue, au moment où l'acte de vente intervient. En la circonstance, comme le mesurage n'a pas encore eu lieu, une évaluation provisoire sera faite, et le droit sera perçu immédiatement sur cette évaluation, sauf restitution ou versement d'un complément de droits, après le mesurage.

La vente subordonnée à la condition que la chose existera, cette existence étant posée comme une hypothèse, est une vente sous condition suspensive, et ne doit pas être confondue avec la vente d'une chose future, dont l'existence dans un avenir plus ou moins éloigné est considérée, d'un commun accord entre les contractants, comme certaine. Il en est ainsi, par exemple de la vente d'une récolte future.

c) - Accord sur le prix

En ce qui concerne le prix, la loi civile exige que le prix soit sérieux, qu'il soit certain et déterminé, qu'il consiste en argent ou en valeurs assimilables, c'est-à-dire rentes viagères, rentes perpétuelles, etc.

La loi fiscale considère comme vente et taxe, comme telle, le contrat dans lequel le prix n'est pas représenté par une somme d'argent ou par un élément assimilable à une somme d'argent et consiste, notamment, en objets mobiliers, ou en prestations quelconques.

Source : BIU Cujas

Au point de vue fiscal donc, seul le cas où le prix serait payé en immeubles doit être mise à part, parce qu'il constitue un contrat différent du contrat de vente, un contrat d'échange immobilier (Cass. I4 mai I923).

Le prix doit être sérieux

Par contre, la loi d'impôt exige, de même que la loi civile, les deux premières conditions: à savoir le caractère sérieux et le caractère certain du prix. Lorsque le prix n'est pas sérieux, c'est-à-dire lorsqu'il est partiellement ou entièrement simulé, la vente déguise une donation et c'est un des cas où l'Administration a le droit de rétablir la véritable nature de l'acte, pour le taxer d'après son caractère.

Vileté et insuffisance de prix

La vileté du prix ne doit d'ailleurs pas être confondue avec l'insuffisance de prix; la vileté du prix permet au vendeur de demander, d'après la loi civile, la rescision de la vente pour cause de lésion de plus des 7/I2 . Quant à l'insuffisance, c'est une notion purement fiscale, qui joue toutes les fois que, même sans être vil, le prix est inférieur à la valeur réelle de l'immeuble. Dans un cas comme dans l'autre, la vileté, aussi bien que l'insuffisance, n'empêche pas de percevoir le droit de mutation, sauf réclamation d'un droit complémentaire.

L'Administration estime même, en cas de vileté du prix, qu'au lieu de réclamer un supplément de droit de vente, elle sera souvent fondée à réclamer partiellement le droit de donation.

Dans cette hypothèse, le droit de donation à titre gratuit est perçu sur la différence reconnue entre le prix stipulé et la valeur réelle de l'immeuble. Toutefois, pour qu'il en soit ainsi, il faut que l'analyse de la convention permette d'établir que le vendeur était animé de l'intention de faire une libéralité à l'acquéreur.

Le prix doit être certain

Quant au caractère de certitude du prix, il exige l'accord préalable des parties contractantes, aussi bien sur le prix principal que sur les charges, les accessoires et l'époque du paiement. Toutefois, par prix certain, il ne faut pas entendre que le montant exact de la somme à payer par l'acquéreur doit être arrêté définitivement au moment de la vente, il suffit que les bases sur lesquelles ce montant doit être calculé soient fixées définitivement au moment de la vente et à l'abri de toute incertitude (Cass. I4 Janv. I878). Il suffit que la convention s'exprime clairement sur la façon de savoir par quels procédés le prix se dégagera.

Le droit pourra être assis sur une évaluation estimative, souscrite au moment de la vente, sauf régularisation de la perception, lorsque le prix

Source : BIU Cujas

sera complètement arrêté.

Il est à signaler d'ailleurs, qu'en matière de fixation des prix, un des points qui soulève souvent des controverses, est celui qui concerne les délais et les modalités de paiement. Certaines décisions de jurisprudence (Cass. I6 Janv. I832; Cf. Délits de la régie du 28 Mai I930) considèrent que la vente n'est pas parfaite, lorsqu'il reste un point à fixer d'un commun accord entre les parties, quant aux modalités de paiement. Voir en sens contraire une décision du tribunal de Vitré du 3 Avril I935 (Rev. Enreg. I936, N° I0.6II, IV°,)d'après laquelle, du moment qu'il y a accord sur la date et sur le prix, même si les modalités de paiement, c'est-à-dire la fixation des échéances restent encore en suspens, cela ne suffit pas à empêcher que la vente soit définitive.

Prix à fixer par un arbitre ou des experts

Si le prix doit être fixé par un arbitre ou par des experts, dans les conditions prévues par l'art. I592 du Code Civil, plusieurs cas sont à distinguer. Si les experts ou l'expert unique sont nommés au moment de la vente, sans fixation provisoire du prix, l'acte doit être enregistré au droit fixe de formalité de 22 frs. 50 et la perception du droit proportionnel de mutation n'interviendra que dans la suite, si le prix est fixé. Dans ce cas, en effet, il est impossible que le contrat se forme immédiatement, puisqu'il n'y a pas encore de prix fixé et qu'on ne sait pas si le prix pourra être fixé, les experts pouvant se trouver dans l'impossibilité, ou refuser de procéder à l'estimation, aux termes mêmes de l'art. I592 (Cass. I9 Mars I850).

Par conséquent, si le droit proportionnel est perçu, parce que les experts ont rempli leur mission, il ne le sera pas d'après le tarif existant à la date de l'acte qui n'a pas pu encore, faute de fixation d'un prix, entraîner mutation, mais au tarif en vigueur à la date où ce prix a été fixé par les experts.

Si, les experts étant nommés dans le contrat, un prix provisoire est fixé, qui devra subsister au cas de carence des experts, il y a vente et perception immédiate du droit proportionnel sur ce prix provisoire, sauf régularisation ultérieure.

Enfin, si les parties sont d'accord sur le choix des experts ou décident d'en désigner ultérieurement et qu'elles prévoient, en cas de désaccord sur la désignation des experts, ou de défaillance de leur part, que le tribunal y pourvoiera, il y a vente immédiate, et le prix sera obligatoirement l'objet d'une déclaration estimative, sur la base de laquelle les droits de mutation seront perçus, sauf régulari-

Source : BIU Cujas

sation ultérieure.

Enfin , si les parties sont d'accord sur le choi des experts ou décident d'en désigner ultérieurement et qu'elles prévoient, en cas de désaccord sur la désignation des experts, ou de défaillance de leur part que le tribunal y pourvoiera, il y a vente immédiate le prix sera obligatoirement l'objet d'une déclaratio estimative, sur la base de laquelle les droits de mutation seront perçus, sauf régularisation ultérieu lorsque la fixation définitive, soit par les experts, soit par le tribunal, sera intervenue (Cass. 19 mars 18

Enfin, si les parties décident de désigner l'arbitre ultérieurement sans recours éventuel au tribunal, on revient à la première hypothèse: il n'y a pas encore de base de détermination du prix, et le droit fixe sera seul dû, à titre de droit de formalité, jusqu'au moment où interviendra l'estimation. C'est l'application pure et simple des règles du droi civil concernant la vente.

Pour que les droits de mutation immobilière soient applicables, il faut non seulement que les éléments civils de la vente soient réunis, il faut encore qu'il s'agisse d'immeubles. C'est donc aux règles du code civil qu'il convient de se référer en la circonstance. A cet égard, il y a lieu de considérer 4 catégories d'immeubles:

2) Il faut qu' il s'agisse d' immeubles.

I° - Les immeubles par nature,

2° - Les immeubles par destination,

3° - Les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent,

4° - Les immeubles par détermination de la loi.

Les immeubles par nature comprennent les propriétés immobilières non bâties, les terrains, les emplacements et, en dehors des immeubles par nature, que l'on désigne communément sous le nom de biens-fonds, les immeubles qui deviennent tels par nature, du fait que ce sont des éléments incorporés au sol, comme les bâtiments (C.Civ. art. 518 et 519), les récoltes et fruits pendants par branches et par racines (art. 520), les coupes de bois taillis ou de futaie (art. 521), les tuyaux servant à la conduite des eaux, (art. 523), ainsi que les voies ferrées.

Les biens qui doivent leur caractère immobilier au fait de leur incorporation au sol peuvent cesser, d'ailleurs, d'être des immeubles, s'ils sont vendus pour être enlevés. Dans ce cas, comme le propriétaire nouveau ne devra en jouir qu'à titre de meubles, le droit de vente mobilière sera seul dû, à condition que l'enlèvement ou la démolition doivent suivre immédiatement la mutation. C'est un point qui a déjà été

Source : BIU Cujas

examiné à propos des ventes mobilières, en étudiant les meubles par anticipation.

Les bâtiments sont des immeubles, par le fait matériel qu'ils adhèrent au sol et sans qu'il y ait à rechercher s'ils ont été bâtis sur un terrain appartenant ou non au constructeur ou au propriétaire de la construction. (Cass. 9 Février I873 et 11 août I884). Peu importe que la démolition soit possible, à titre de construction précaire, ou même qu'elle soit stipulée comme, par exemple, en cas de bail du terrain portant interdiction de construire, et sur lequel le locataire a fait élever des constructions qu'il a vendues. Dès lors qu'une démolition immédiate n'est pas prévue dans l'acte de vente et qu'elle ne répond pas à une réalité, le droit de mutation immobilière est exigible. On a vu, en étudiant les ventes mobilières, les difficultés qui se présentent souvent, en cas de ventes de récoltes et de forêts, lorsque l'acquéreur achète en même temps, par deux actes distincts d'une part, le sol, et d'autre part, les récoltes à enlever ou les forêts à défricher.

Pour mettre un terme à ces difficultés, qui s'étaient produites notamment en matière forestière, et aussi en vue de favoriser le maintien des forêts, qui est nécessaire pour la lutte contre les inondations, l'article I5 de la loi du I6 Avril I930 a réduit des trois quarts le droit de mutation à titre onéreux, en matière de vente, et le droit de mutation à titre gratuit en matière de donation (par conséquent, à l'exclusion des successions), lorsque la mutation porte sur des propriétés en nature de bois et de forêts. (Cod. Enregistr. art. 455). Pour les ventes, le droit était donc ramené, par l'article I5 de la loi du I6 Avril I930, à 3 % au lieu de I2 %, qui était le taux de droit commun. En cas d'achat pour revendre, dont on verra ultérieurement le régime (1). Le droit sur l'achat initial était de 3,75 %, le droit au tarif plein étant de I5 %. Si la réduction portait sur la revente après achat en vue de revendre, le droit était de I,50 %, au lieu de 6 %.

duction du ta
f en cas de
nte ou de do
tion de pro-
riétés en na-
re de bois ou
forêts

---

1) - En cas d'achat en vue de revente, l'achat initial est grevé d'un tarif représentant le montant d'un droit et demi sur la revente ultérieure, à condition qu'elle ait lieu dans le délai d'un an, est frappée simplement d'un demi-droit, de sorte qu'au total, l'achat et la revente supportent bien deux droits de mutation, avec ceci de particulier, qu'on perçoit un droit et demi sur la première opération et un demi droit seulement sur la revente.

Source : BIU Cujas

La loi portant relèvement de tarifs, du 23 Décembre I933, avait légèrement augmenté ces droits, puisqu'elle édictait que tous les dégrèvements, réalisés depuis cinq ans, devaient être réduits de 50 %. Finalement les tarifs ont été fixés, pour une période provisoire qui, en principe , doit prendre fin au terme de l'année I937 par le décret du 28 Août I935, dont les dispositions ont été prorogées deux fois de suite Aux termes du décret-loi du 28 Août I935, le droit de mutation au tarif de droit commun étant ramené à 8 %, le droit pour les mutations forestières est donc de 2 % seulement, soit un quart de 8 %, et, en cas d'achat pour revendre, de 3 % seulement sur l'achat initial, soit un quart de I2 %: la revente suivant l'achat fait en vue de revendre, à condition qu'elle ait lieu dans l'année , étant taxée seulement à I % au lieu de 4 % (1).

La même réduction s'appliquait aux surtaxes, qui frappent les mutations immobilières, dépassant un certain prix. On a vu que ces surtaxes ont été provisoirement suspendues par le décret-loi de I935. S'il n'est pas prorogé après I937, les surtaxes reprendront effet. Seul, le tarif de la taxe à la première mutation, qui est maintenant de 3 %, reste appliqué intégralement.

Conditions exigées pour qu'il y ait lieu à réduction.

Ces réductions sont subordonnées à un certain nombre de conditions, qui sont prévues , tant par l'article I5 de la loi du I6 Avril I930 lui-même que par le décret du 28 Juin I930, qui a été rendu en application de ces dispositions.

D'abord, l'acte constatant l'acquisition ou la donation, puisque la réduction des trois quarts du montant des droits s'applique aux droits de donation entre vifs aussi bien qu'aux droits de mutation à titre onéreux, doit être appuyé d'un certificat délivré

---

1) - Dans le tarif de droit commun, les I2 % qui frappent l'achat en vue de revente, plus les 4 % qui frappent la revente faite en suite de cet achat, représentent par leur total I6 % , c'est-à-dire deux droits de mutation, avec ceci de particulier qu'on perçoit un droit et demi sur la première opération et un demi-droit sur la seconde. Les droits sont réduits de trois quarts, en ce qui concerne les achats de forêts en vue de revente.

Source : BIU Cujas

sans frais par le Service des Eaux et Forêts, attestant que les bois et forêts acquis ou donnés sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière: ce certificat n'étant valable que pendant le mois de sa délivrance.

En second lieu, l'acte doit contenir l'engagement par l'acquéreur ou le donataire, tant pour lui que pour ses ayants-cause, de soumettre pendant 30 ans les bois et forêts qui ont été l'objet de la mutation, à un régime d'exploitation forestière normale, dont les modalités sont déterminées par les articles 7 et 8 du règlement, l'acte devant, d'autre part, renfermer l'indication de contenance, le numéro de section et les indications du cadastre. Il a été jugé récemment que le bénéfice de ces dispositions ne peut s'appliquer qu'aux bois et forêts, qui ont été directement l'objet de la mutation, à l'exclusion de ceux que l'acquéreur aurait immédiatement acquis en échange. Une personne avait acquis une parcelle de terrain A, en vue de l'échanger contre une parcelle B, et avait pris l'engagement de soumettre cette parcelle B aux conditions d'exploitation forestière normale prescrite par la loi. Il a été jugé qu'en pareil cas, le bénéfice de la réduction des trois quarts des droits ne pouvait pas être réclamé, parce que les conditions d'exploitation devaient s'appliquer, aux termes de la loi, à la parcelle directement acquise, et non pas à une parcelle qu'on aurait pu obtenir en échange de celle-là.

Enfin, lorsque des bois et des forêts sont vendus en même temps que d'autres biens, il n'est pas nécessaire qu'un prix distinct soit stipulé, en ce qui les concerne, il suffira, le cas échéant, d'une ventilation de prix, faite par les parties, au pied même de l'acte de vente. Si une mutation, qui a bénéficié de la réduction des droits, est suivie d'une nouvelle mutation et si toutes les conditions prescrites par la loi et les règlements sont de nouveau remplies, la mutation subséquente fera à son tour l'objet des mêmes réductions.

Au cas où les engagements pris par les nouveaux propriétaires ou par leurs ayants-cause, ne seraient pas tenus, les intéressés doivent acquitter, à première réquisiton, le complément de droits des trois quarts, dont on leur avait fait remise, et, en outre, un droit supplémentaire égal à la moitié de la réduction consentie. Ces deux prélèvements additionnels sont considérés comme un supplément d'impôt et non comme une pénalité , c'est-à-dire qu'ils ne sont susceptibles, en tant qu'impôt, d'aucune remise ou réduction.

Reproduction interdite
Sources BIU Cujas

Les infractions sont constatées par les procès-verbaux des agents des Eaux et Forêts. Enfin, pour la garantie du paiement des droits complémentaires, le Trésor possède en ce cas un privilège sur le domaine forestier, sur les biens forestiers donnés ou vendus.

Les mines

En ce qui concerne les mines, la question est réglée par les articles 8 et 9 de la loi du 28 Avril 1910, qui qualifie d'immeubles les mines, les bâtiments, les machines, les puits, les galeries et autres travaux établis à demeure; les chevaux exclusivement attachés aux travaux intérieurs et les agrès, outils et ustensiles servant à l'exploitation. Sont meubles, au contraire, les actions ou parts d'intérêt de la société ou de la compagnie exploitante, ainsi que les matières extraites, les approvisionnements et les autres objets mobiliers.

Un acte de concession est nécessaire pour exploiter la mine, même s'il s'agit de l'exploitation par le propriétaire du sol, et la concession donne lieu au paiement d'une redevance au profit de l'Etat; la concession n'emporte d'ailleurs pas mutation de propriété immobilière, de sorte que le droit correspondant n'est pas dû. La vente de la surface, encore que la mine soit exploitée dans le tréfonds, est une mutation ordinaire de propriété, taxable selon le droit commun, et cela, même lorsque la surface est vendue au concessionnaire de la mine.

La vente de la mine est une vente d'immeuble et la vente du droit d'exploiter, au contraire, est une vente mobilière, les droits que la concession confère au concessionnaire étant purement mobiliers, lorsqu'ils ne s'accompagnent pas du droit à la propriété du sol. Enfin, la vente de la redevance due par le concessionnaire au propriétaire du sol est une cession de rente, qui est passible du droit de 3 %.

Les immeubles par destination

La seconde catégorie d'immeubles comprend les immeubles par destination, c'est-à-dire les objets mobiliers, qui revêtent la nature immobilière par le fait qu'ils sont rattachés à un fonds immobilier et aussi longtemps qu'ils y demeurent rattachés.

Au point de vue fiscal, ils sont assimilés en tous points à des immeubles. La question de savoir si un objet mobilier en lui-même est immeuble par destination est d'ailleurs souvent délicate et soulève des difficultés fréquentes. Ce sont les principes du droit civil, qui servent à la résoudre.

Aux termes de l'article 524 du code civil, on distingue d'une part, les objets placés par le propriétaire du fonds en vue du service ou de l'exploitation de ce fonds et qui appartiennent au propriétair

Source : BIU Cujas

et d'autre part, les objets appartenant au propriétaire du fonds et placés sur ce fonds à perpétuelle demeure. Les objets de la seconde catégorie sont les objets qui ont été scellés et qui ne peuvent être détachés du fonds sans être fracturés ou détériorés, ou sans détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont adhérents (C.Civ. art. 525).

Objets placés sur le fonds par le propriétaire en vue d'en assurer le service et l'exploitation

Les cas les plus fréquents de ventes d'immeubles par destination appartenant à la première catégorie , c'est-à-dire d'objets qui sont placés sur le fonds par le propriétaire auquel ils appartiennent et en vue d'assurer le service et l'exploitation de ce fonds, sont les ventes de domaines agricoles avec leur cheptel et avec les instruments aratoires, la vente d'un hôtel avec le mobilier nécessaire à son exploitation, la vente d'une usine avec tout son outillage, d'un établissement de bains, d'une brasserie, d'un moulin, d'un immeuble aménagé pour le commerce de vins avec tous ses accessoires d'exploitation, etc.. Pratiquement, ces ventes sont l'objet d'assez fréquents litiges avec le fisc. Ainsi la question a été posée et résolue en sens divers par la jurisprudence, de savoir s'il n'y a pas lieu de distinguer dans la vente d'une fabrique, le matériel intérieur, qui entre bien dans la définition des immeubles par destination, et le matériel de livraison, tels que, par exemple, les voitures, les fûts, les bouteilles, etc.. L'Administration a adopté naturellement la thèse la plus favorable au fisc et elle a été suivie par la Cour de Cassation dans un arrêt du 24 Juillet 1912, auquel s'oppose un arrêt du 8 Février 1826 qui, lui, au contraire, fait certaines réserves et admet certaines distinctions.

En fait, le criterium auquel il convient semble-t-il de se référer, consiste à savoir s'il est dans l'intention de l'acquéreur de conserver aux meubles, dont la volonté du propriétaire avait fait des immeubles par destination, leur destination initiale. C'est ainsi qu'un jugement du tribunal de Dreux, du 28 Mai 1924 (Rev. de l'Enreg. N° 8124) a décidé qu'on se trouvait en présence d'une vente immobilière pour le tout, lorsque le même acquéreur s'était porté adjudicataire de deux lots s'appliquant l'un aux immeubles par nature, aux constructions, etc, et l'autre aux meubles qui avaient reçu par la volonté du propriétaire, le caractère d'immeubles par destination. Le fait que ces immeubles par destination avaient fait l'objet d'un lot distinct, semblait bien indiquer l'intention de les démobiliser, mais le tribunal a considéré que le fait que le même acquéreur

Source : BIU Cujas

se portait adjudicataire à la fois de l'immeuble et des meubles destinés à servir à son exploitation, donnait au tout le caractère immobilier.

En sens inverse, un jugement du tribunal de Riom, du 6 Février 1936, (Rev. de l'Enreg. N° 10671) s'est placé au point de vue de l'intention supposée, non plus de l'acquéreur, mais du vendeur, pour statuer dans l'espèce suivante en faveur du fisc.

Il y avait eu adjudication unique, portant sur des constructions et sur le matériel d'exploitation d'un hôtel. L'avoué adjudicataire avait fait savoir, dans les délais légaux, qu'il avait acquis pour le compte d'un de ses clients, les constructions, et pour le compte d'un autre client, le matériel hôtelier. Le tribunal a considéré que le fait que le propriétaire avait procédé à une adjudication unique de l'ensemble, impliquait de sa part, sans qu'il y ait lieu de s'attacher au point de savoir si plusieurs intéressés s'étaient portés adjudicataires pour des portions différentes, intention de maintenir à l'ensemble des choses adjugées, le caractère immobilier, d'où perception du droit de vente immobilière sur le tout.

En réalité, le fait que l'un des acquéreurs s'était porté acquéreur uniquement du matériel d'exploitation, sans acquérir en même temps les constructions à l'exploitation desquelles ce matériel était destiné, témoignait cependant son intention de remobiliser les éléments qui avaient été autrefois affectés à l'exploitation de l'immeuble.

Objets attachés au fonds à perpétuelle demeure

Comme objets attachés au fond à perpétuelle demeure, on peut citer : les glaces, les armoires, les supports scellés dans les boiseries, ou dans la maçonnerie.

Si la vente d'immeubles par destination est effectuée séparément dans un acte distinct de celui par lequel a été constatée la vente du fonds, il n'y en a pas moins lieu d'exiger le droit de mutation immobilière, dès lors qu'il y a aliénation au profit de celui qui achète le fonds et qu'il n'y a pas vente à charge de mobilisation, condition qui, évidemment, n'est pas de nature à se présenter souvent, lorsque la vente des objets mobiliers, devenus immeubles par destination, est faite au même acquéreur que celui qui a acquis le fonds. La question pourrait cependant se poser, sauf le droit qui appartient toujours à la régie d'établir la fraude, au cas où l'acquéreur aurait déclaré, dans le contrat, vouloir modifier les conditions d'exploitation du fonds, et par conséquent, désaffecter une partie des objets,

Source : BIU Cujas

qui avaient été consacrés à son service ou à son exploitation. Si, par ailleurs, le fonds n'est pas vendu et qu'il y ait seulement vente par son propriétaire des immeubles par destination, qui en étaient l'accessoire et qui étaient scellés, cette vente atteste la volonté de mobilisation et le droit de mutation mobilière sera seul exigible, à condition toutefois que la remobilisation soit définitive, et ne soit pas simulée. Or, il y aurait une présomption très forte de simulation si par exemple, un acte de vente d'objets mobiliers, ayant acquis, de par leur affectation, le caractère d'immeubles par destination, était suivie , peu de temps après, d'un acte de vente du fonds lui-même, au même acquéreur. C'est le droit de l'administration, en pareil cas, de rapprocher les deux actes et de tirer argument du peu de temps qui sépare les deux contrats, du fait qu'ils sont consentis au même acquéreur, que les immeubles par destination n'ont pas été transformés en meubles par celui-ci, pour réclamer sur le tout le droit de mutation immobilière (Cass. 23 Février I824 et I8 Novembre I846).

Les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent

Un troisième groupe est formé des immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent; ce sont des droits incorporels qui, par le fait même qu'ils portent sur des immeubles, et dans cette mesure, sont considérés par la loi comme ayant un caractère immobilier. Peu importe, d'ailleurs, que les immeubles auxquels ces droits s'appliquent soient des immeubles par nature, ou des immeubles par destination.

Ce groupe comprend, en premier lieu, l'usufruit, portant sur des immeubles; en second lieu, les servitudes ou services fonciers; et en troisième lieu, les actions en revendication d'immeubles.

L'usufruit immobilier

L'usufruit immobilier donne ouverture aux droits de mutation des immeubles d'après les dispositions formelles de l'article 4 de la loi de Frimaire (Code de l'Enreg. art. 4).

Lorsqu'un usufruit est vendu seul, sans la nue propriété correspondante, le droit de mutation est perçu sur le prix exprimé, en y comprenant les charges en capital (Loi de Frimaire, art. I5 , N° 6; C. de l'Enregis. art. 46). Si l'usufruit et la nue propriété sont également aliénés, mais au profit de personnes différentes, les droits sont perçus sur les prix afférents à chacune des deux fractions de la propriété, chacun de ces prix devant être augmenté éventuellement des charges correspondantes. A défaut de prix distincts les évaluations seraient faites par déclaration estimative des parties (Loi de Frimaire, art. I5, N° 6; loi du 25 Février I90I, art. I3; C. de l'Enregist.

Source : BIU Cujas

art. 46). Enfin, si la nue propriété est vendue seule, le vendeur formulant à son profit une réserve d'usufruit, le droit est exigible également sur le prix exprimé et complété par les charges imposées à l'acquéreur , qu'il s'agisse d'un usufruit temporaire, ou d'un usufruit viager. Il en est de même lorsque la nue propriété est vendue par la personne nue propriétaire, et qui ne possède pas l'usufruit de l'immeuble.

Si, dans la suite, l'usufruit est rattaché normalement à la nue propriété, soit par l'arrivée du terme auquel il doit prendre fin , en cas d'usufruit temporaire, soit par le décès de l'usufruitier, en cas d'usufruit viager, aucun droit n'est dû (loi du 25 Février I90I, art. I3; Cod. art. 70), de telle façon que, si un acte constatant cette réunion de l'usufruit à la nue propriété était soumis à l'enregistrement, il serait passible du seul droit fixe de 22,50. En effet, en pareil cas, le retour de l'usufruit au nu-propriétaire, résulte de la loi et n'est pas l'effet d'une convention. Si, au contraire, l'usufruit était racheté par anticipation, et par conséquent faisait l'objet d'une véritable cession au nu propriétaire, puisque celui-ci se trouverait en disposer avant l'époque à laquelle il pouvait légalement y prétendre, le droit de mutation immobilière serait dû sur le prix stipulé pour cette cession, augmenté des charges (loi du 27 Février I90I, art. I3).

Au cas où l'usufruitier renonce à son usufruit, différentes hypothèses doivent être distinguées. Il peut y avoir renonciation extinctive, c'est-à-dire renonciation de l'usufruitier qui n'a pas encore été saisi de l'usufruit, ou encore qui, en cas de donation ou de succession, en ayant été saisi, ne l'a pas encore accepté ou y a renoncé . Une telle renonciation n'entraîne pas mutation de propriété , puisque la renonciation a eu lieu avant que le transfert ait été effectué; l'acte qui la constate n'est passible que du droit fixe.

Il peut aussi y avoir renonciation entre vifs, c'est-à-dire renonciation émanant de l'usufruitier, déjà régulièrement investi; l'usufruit , du fait de cette renonciation, faisant retour au nu propriétaire avant la date à laquelle il devait normalement prendre fin, il y a là une véritable transmission soumise au droit de mutation immobilière.

Enfin, si l'usufruit est résolu, une nouvelle distinction doit être établie. Une résolution volontaire amiable emporte mutation à titre de rétrocession et elle est soumise au régime fiscal de droit commun;

Source : BIU Cujas

c'est la même hypothèse que celle de la renonciation, que l'on a examinée plus haut. Au contraire, une résolution judiciaire, telles que celles qui sont fréquemment prononcées pour abus de jouissance, n'emporte pas rétrocession taxable, parce que la loi du 18 Janvier 1912 (Cod. Enreg. art. 282) a dispensé, comme on l'a vu dans l'Introduction générale, toutes les annulations ou résolutions judiciaires du droit proportionnel, pour ne les assujettir qu'au droit fixe.

Cependant, le droit de transcription de 2,50 % est exigible, en vue de la purge des hypothèques consenties par l'usufruitier, dont le droit vient d'être résolu, la résolution étant, dans ce cas, un fait nouveau et ne rétroagissant pas à l'époque de la cession primitive. Si l'usufruit est réuni à la nue propriété, parcequ'un acheteur unique achète simultanément aux deux propriétaires partiels, respectivement les deux fragments, les deux éléments séparés de la nue propriété, l'usufruit, d'une part, et la nue propriété, de l'autre, les règles ordinaires en matière de mutation immobilière sont applicables.

Les servitudes ou services fonciers

Les servitudes sont immobilières, quand elles portent sur des immeubles et qu'elles sont constituées au profit d'autres immeubles; peu importe d'ailleurs que les immeubles grevés ou bénéficiaires soient immeubles par nature, ou immeubles par destination. On appelle ces servitudes du terme général de servitudes réelles. De ces servitudes réelles, les plus typiques sont le droit de mitoyenneté et le droit de passage.

Il importe de ne pas confondre ces services réels avec les services qui sont stipulés sur un fonds au profit d'une personne, que celle-ci soit prise personnellement ou en sa qualité de propriétaire du fonds voisin; même dans ce dernier cas, le fonds qui appartient à ce propriétaire n'est pas le véritable bénéficiaire de la servitude; elle ne lui est pas attachée; elle est destinée à disparaître avec la personne même au profit de laquelle le service a été stipulé. On peut citer comme exemples, le droit de pêche ou le droit de chasse, consentis sur un certain domaine au profit d'une certaine personne. Dans ces cas, les mutations sont des mutations de jouissance d'immeuble, et non des mutations de propriété, de telle sorte qu'elles sont soumises au droit de bail. Au contraire, les actes qui constatent la constitution ou la cession de servitudes immobilières, de servitudes réelles, sont soumis au droit proportionnel de mutations immobilières.

Source : BIU Cujas

Les actions en revendication d'immeubles

Rentrent dans la même catégorie des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent, les actions en revendication d'immeubles. Ces actions englobent toutes les situations dans lesquelles une personne possède le droit de poursuivre en justice la reconnaissance d'un droit quelconque portant sur un immeuble. L'action est un droit immédiat, un droit actuel, qui ne varie pas, selon que l'issue du procès sera favorable ou défavorable. Aussi, la cession d'une action immobilière est-elle passible immédiatement du droit de mutation à titre onéreux, calculé sur le prix stipulé.

Les principales actions immobilières sont: l'action en revendication, l'action en rescision d'une vente antérieurement conclue, pour cause de lésion, l'action en réduction de dons et legs, l'action en révocation d'une donation et l'action en délivrance d'un legs immobilier. Quant à l'action en réméré, si elle est cédée, elle est assimilée, comme on le verra plus loin, à la cession d'une promesse de vente, et elle est taxée seulement au droit de vente immobilière de 7 % (Solution de l'Enregistrement du I7 Décembre I895) .

De ce qui précède, il résulte que, l'action une fois cédée, l'administration ne peut pas, si cette action est produite en justice, et couronnée de succès, invoquer le fait que ce succès représente un bénéfice pour le cessionnaire, par rapport à son prix d'achat de l'action, afin de réclamer un complément de droits de mutation immobilière.

Les immeubles par détermination

Les actions de la Banque de France

La dernière catégorie de biens, qui rentrent dans la classe des immeubles comprend les immeubles par détermination de la loi, c'est-à-dire les biens qui, étant meubles par nature et ne se trouvant immobiliers, ni par destination, ni par l'objet auxquels ils s'appliquent, sont déclarés immeubles par la loi. Actuellement, cette catégorie comprend uniquement les actions de la Banque de France, ayant fait l'objet d'une déclaration d'immobilisation. Comme toutes les valeurs mobilières, ces actions sont essentiellement des meubles, mais leurs propriétaires peuvent, en vertu d'une déclaration expresse, leur conférer la nature immobilière. Cette faculté, qui a été reconnue par l'article 7 de la loi du 11 Janvier I808, lors de la fondation même de la Banque, a pour effet, quand elle est exercée, de soumettre les actions de la Banque de France, civilement et fiscalement, au régime des immeubles; civilement, en ce sens qu'elles seront susceptibles d'hypothèques, fiscalement, en ce sens qu'elles sont imposées à la contribution foncière et qu'en cas de cession, elles supporteront les droits de

Source : BIU Cujas

mutation immobilière. Ce caractère immobilier n'est d'ailleurs pas intangible et définitif. Une déclaration souscrite sur les registres de la Banque de France, par leur propriétaire, suffit à leur redonner le caractère mobilier (loi du I7 Mars I834, art. 5). Dans ce cas., elles se trouvent replacées, au point de vue fiscal, dans la catégorie et sous le régime des valeurs mobilières ordinaires. La déclaration de remobilisation des actions de la Banque de France ne donne ouverture à aucun droit d'enregistrement, mais elle doit être assujettie au droit de transcription de 2 frs. 50 %, pour permettre la transcription, en vue de la purge des hypothèques qui ont pu être prises pendant la durée d'immobilisation des titres.

Pratiquement, cette faculté n'est plus utilisée par les propriétaires d'actions de la Banque de France; ce n'est plus qu'une survivance. Elle avait sa raison d'être, au moment où elle a été instituée, parce qu'elle leur permettait de trouver dans leurs titres un moyen de crédit, puisqu'ils pouvaient les hypothéquer et que, d'autre part, les actions de la Banque de France pouvaient servir pour les remplois, toutes les fois que ceux-ci étaient prescrits en immeubles.

Actuellement, tous ces avantages ont disparu; le crédit mobilier s'est développé et il est beaucoup plus simple, pour qui possède une action de la Banque de France, au cas où il a besoin d'argent, de se le procurer sous forme d'avance sur titres. Par ailleurs, un certain nombre de dispositions législatives sont venues élargir le nombre des valeurs, parmi lesquelles figurent maintenant les rentes sur l'Etat qui, au point de vue du remploi, sont assimilées aux immeubles. Il est toutefois à noter que, lorsque des actions de la Banque de France seront données en paiement d'un immeuble, on se trouvera en présence, non pas d'une vente immobilière, mais d'un échange d'immeuble contre immeuble, taxé, non pas au droit de vente de I2 %, mais au droit d'échange de 5,50 %.

Il ne faut pas que l'opération soit affectée d'une condition suspensive

La troisième condition nécessaire pour que le droit de mutation immobilière soit exigible est que l'opération ne soit pas affectée d'une condition suspensive; c'est un point sur lequel on a déjà donné quelques explications, sur lequel cependant , il convient de revenir, car c'est le point qui soulève le plus de litiges entre l'enregistrement et les redevables, ceux-ci ayant intérêt à présenter la convention comme affectée d'une condition suspensive, de façon à ajourner le paiement des droits.

Source : BIU Cujas

La règle générale est que les droits propres à l'opération soumise à l'impôt ne peuvent être exigés tant que la condition suspensive n'est pas réalisée. De la condition suspensive, il convient de distinguer le terme qui, lui, est sans influence sur l'exigibilité des droits, parce qu'en effet, le terme ne tient pas en suspens l'existence même du contrat; il en différe simplement l'exécution. S'il y a vente immobilière à terme, la vente est parfaite; c'est seulement sa réalisation pratique qui se trouve différée.

La règle générale que la condition suspensive implique ajournement des droits est applicable à la vente d'immeubles. Les clauses suspensives sont innombrables dans les contrats de vente. La jurisprudence a été saisie d'un certain nombre de cas douteux, qu'elle a tranchés en décidant qu'il y avait condition suspensive et, par conséquent, ajournement de l'exigibilité des droits proportionnels, notamment, quand il y a vente subordonnée au paiement du prix et des frais du contrat (Cass. 9 Juillet 1855) quand il y a vente conclue verbalement et subordonnée à la passation d'un acte (Cass. 20 Juil. 1896) quand il y a vente subordonnée d'une manière précise, quant à son existence, et non pas seulement quant à ses effets, au paiement de tout ou partie du prix (Cass 6 Mai 1863).

Pour le cas fréquent, d'une vente constatée par acte sous seing-privé avec convention de passer acte authentique dans un délai déterminé, il y a lieu de distinguer: si l'acte sous-seing privé subordonne l'existence même de la vente à la rédaction de l'acte authentique? Il y a indubitablement condition suspensive, et la perception du droit de mutation ne peut avoir lieu immédiatement. Si, au contraire, les parties concluent ferme, bien que prévoyant la passation d'un acte devant notaire, il y a vente immédiate et le droit d'enregistrement est exigible sans sursis.

En d'autres termes, la question qui se posera dans la plupart des cas douteux, est de savoir si la clause qui figure dans le contrat, constitue véritablement une condition suspensive, faute de la réalisation de laquelle le contrat serait inexistant, ou simplement une modalité du contrat qui n'est pas nécessaire à son existence même, laquelle résulte de la signature de la convention par les parties. En fait, bien que la question se pose de cette façon au point de vue théorique, la plupart du temps en pratique, ainsi qu'on peut s'en rendre compte en feuilletant les recueils de jurisprudence, qui chaque année contiennent plusieurs décisions relatives à des cas de ce genre,

ERRATUM

Page	Ligne	Au lieu de	Lire
238	39	en adhésion	en addition

Source : BIU Cujas

les tribunaux sont amenés à décider qu'on n'est pas en présence d'une condition suspensive proprement dite, qu'il n'y a là qu'une apparence inexacte, donnée par les parties à une modalité du contrat et que les droits proportionnels sont immédiatement exigibles.

Parmi les jugements récents, on peut citer notamment: Tribunal de Grasse, 23 avril 1934 (Rev. de l'En - 1935 N° 10.267) et Tribunal de Tours 9 Novembre 1934, Rev. de l'enregistrement 1935, N° 10.362. Le jugement du tribunal de Grasse met en évidence le fait qu'il ne suffit pas qu'il ait été convenu qu'un acte authentique sera passé après accord des parties, pour que l'on soit en présence d'une condition suspensive; il faudrait encore qu'il résulte de la rédaction même de l'acte ou des circonstances qu'il était bien dans l'intention des parties que la vente ne serait pas réalisée tant que la passation de l'acte authentique n'interviendrait pas.

La vente à l'essai.

Une condition essentiellement suspensive, aux termes de la loi elle-même (C. civ. art. 1588) est la vente à l'essai. Toutefois, pour qu'il y ait vraiment vente à l'essai, il faut que le consentement de l'acquéreur éventuel soit suspendu et subordonné à l'essai. Si la vente est consentie avec faculté pour l'acquéreur de rendre l'immeuble au cas où après un certain temps d'usage, cet immeuble ne lui conviendrait pas - c'est une clause qui intervient quelquefois dans les ventes de villas - il y aurait condition résolutoire et la perception immédiate du droit de mutation serait fondée.

La stipulation d'arrhes est compatible avec une condition suspensive.

La stipulation d'arrhes est, en principe, compatible avec une condition suspensive ; l'abandon des arrhes, au cas où la vente ne serait pas conclue, ne constituant pas le versement d'une portion du prix, mais simplement une indemnité de dédit, le droit de vente, ne sera donc pas perçu immédiatement, s'il apparait par ailleurs, selon les termes du contrat, que la vente a bien été conclue sous condition suspensive. D'ailleurs, fréquemment, l'apparence donnée par les parties sera là aussi, inexacte, et en réalité, la vente aura été stipulée ferme, avec faculté, la vente une fois conclue de dédit moyennant le paiement d'une certaine indemnité.

Les tentatives des parties pour échapper au paiement des droits, qui étaient autrefois extrêmement élevés et qui le sont d'ailleurs encore, malgré la réduction apportée par le décret de 1934, sont multiples. On peut citer par exemple le cas d'une vente immobilière présentée sous l'aspect de bail avec promesse de vente, de façon à payer simplement le droit de bail de 0,80 % sur le montant des loyers addition-

Source : BIU Cujas

nés pendant la durée du bail, au lieu de 8 % sur le montant du prix de vente, dans l'espèce soumise aux tribunaux, le prétendu bail avec promesse de vente, avait ceci de particulier que le montant du loyer représentait 6 % du prix de vente prévu et que le locataire devait fournir au prétendu bailleur un dépôt de garantie, par versements trimestriels qui devaient cesser au moment où les sommes versées représenteraient le prix convenu, le loyer devant être diminué à chaque échéance de l'intérêt à 6 % du montant du dépôt de garantie déjà versé. La Cour de Cassation dans un arrêt sur requête du I9 Mars I935 a jugé avec raison que le bail apparent dissimulait une véritable vente et qu'en réalité les versements trimestriels, fournis à titre de dépôt de garantie constituaient le paiement échelonné du prix de l'immeuble. (V. Rev. de l'Enr. I935 art. I0 4I9).

Sachant dans quels cas le droit de mutation immobilière sera exigible, il convient maintenant de se demander sur quelle base il sera liquidé.

Base de liquidation des droits de mutation immobilière.

L'art. I5 N° 6 de la loi de Frimaire (C. de l'enreg. art. 46) dispose que la valeur de la propriété et de l'usufruit des immeubles est déterminée, quant à la liquidation et au paiement des droits proportionnels" pour les ventes, adjudications, cessions, rétrocessions, licitations et tous autres actes civils ou judiciaires" portant translation de propriété ou d'usufruit à titre onéreux par le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital, ou par une estimation d'experts dans les cas autorisés par la loi. Donc, le prix exprimé dans l'acte, s'il y a eu un acte passé, ou dans la déclaration si la mutation s'est opérée sans acte, à condition bien entendu qu'il soit sincère est, en principe, la base du droit de mutation. Mais ce principe ne joue que lorsque le prix exprimé correspond ou est supérieur à la valeur vénale de l'immeuble transmis.

L'art. I5 de la loi de Frimaire amorçait déjà cette règle en visant comme base éventuelle des droits la valeur attribuée aux biens par l'expertise. La règle que la base de liquidation et de perception des droits est le prix exprimé doit donc être corrigée en ce sens que, toutes les fois que la valeur vénale de l'immeuble sera supérieure au prix exprimé, c'est cette valeur vénale qui devra lui être substituée comme base de perception. La valeur vénale c'est la valeur, telle quelle devrait être réalisée, normalement, dans un marché. Pratiquement, la valeur vénale c'est la valeur telle que l'estimeront les experts.

On peut essayer de justifier théoriquement cette

Source : BIU Cujas

Justification de la règle que la valeur vénale doit être prise comme base quand elle est supérieure au prix exprimé dans l'acte.

règle en faisant valoir que le fisc a le droit de participer à l'avantage obtenu par l'acheteur, qui ne paye qu'un prix inférieur à la valeur vénale et qui, de la sorte, fait une bonne affaire. Cet argument est assez fragile; la véritable raison est d'ordre pratique; la justification du principe que les droits sont perçus sur le prix exprimé ou sur la valeur vénale, si elle est supérieure au prix exprimé, c'est que la prise en considération de la valeur vénale est la seule arme efficace que l'administration possède pour combattre la dissimulation de portions souvent importantes du prix de vente. Dans l'impossibilité où elle se trouve de prouver cette dissimulation, elle argue de l'insuffisance de prix comparativement à la valeur vénale et elle n'a plus besoin, dès lors, de discuter avec les parties la sincérité du prix exprimé. Voici un acte de vente d'immeuble; le prix exprimé est de 500.000 francs; ce prix est faible et donne lieu de supposer que les parties ont traité, en réalité, à un prix plus élevé: 600.000 frs. par exemple. En fait, la Régie sera généralement hors d'état d'établir la dissimulation, dont il lui revient pourtant d'apporter la preuve. Comment prouver que le prix réellement payé a été de 600.000 frs. et non de 500.000 comme il est dit au contrat? Mais précisément, la règle examinée la dispense de faire cette preuve. Elle peut dire: "Je ne conteste pas la sincérité du prix exprimé; je le tiens pour exact, seulement, je le considère comme inférieur à la valeur vénale de l'immeuble que j'estime être de 600.000 frs. C'est sur ce chiffre que je réclame les droits, sauf recours à l'expertise en cas de contestation".

Critiques que soulève cette base d'assiette du droit de mutation immobilière.

Quelles que soient les considérations d'ordre pratique, qui permettent de justifier cette base d'assiette, elle n'en soulève pas moins des critiques méritées surtout dans les périodes de grandes variations du prix des immeubles, la notion de valeur vénale devenant alors très incertaine. Les parties parviennent difficilement à comprendre que, le prix exprimé dans l'acte étant sincère, c'est-à-dire correspondant exactement à ce qui a été payé par l'acquéreur, il leur soit réclamé des droits complémentaires et, le cas échéant, appliqué des pénalités. A ce que le principe peut avoir de choquant s'ajoutent les justes doléances qu'encourt la procédure d'expertise, modifiée dans un sens de plus en plus défavorable aux redevables.

Répercussions civiles de cette règle.

Par ailleurs, cette règle a des répercussions civiles inattendues: la loi civile accorde au vendeur le droit de poursuivre la rescision de la vente pour

Source : BIU Cujas

cause de lésion lorsque le prix est inférieur de plus des 7/12 à la valeur réelle.

L'expertise, à laquelle l'administration recourt en cas de contestation avec les redevables, et qui est faite à un point de vue purement fiscal avec une approximation d'autant plus large qu'elle intervient souvent plusieurs années après la vente, va pouvoir servir de base à une action en rescision. Au point de vue strict, l'acquéreur qui a acheté moyennant un prix très avantageux devrait déclarer spontanément au bureau de l'enregistrement le complément de valeur vénale, sur laquelle les droits doivent être calculés, puisque c'est la valeur vénale, quand elle est supérieure au prix, qui doit être indiquée comme base de la liquidation des droits. On voit, en pareil cas, combien sa situation sera difficile, puisque de cette façon, il fournira lui-même par sa déclaration, si elle est sincère, la preuve qui servira à son vendeur pour demander l'annulation de la vente.

Cette règle est surtout particulièrement sévère, lorsqu'il y a réalisation d'une promesse de vente, parce que là, il n'est pas douteux que le prix était sincère, et c'est, pour le moins, un cas où le prix devrait être admis comme base intangible de liquidation des droits.

Quoi qu'il en soit, la règle en question a été explicitement confirmée par l'art. 17 de la loi de Frimaire (Cod. Enreg. art. 168) selon lequel, si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux, apparait inférieur à leur valeur vénale au moment de l'estimation, par comparaison aux fonds voisins de même nature, la régie peut requérir une expertise.

Questions soulevées par la façon dont le prix de vente est déterminé. Prix payable par annuités.

La façon dont le prix est déterminé soulève un certain nombre de questions au point de vue fiscal.

Si le prix est payable par annuités, sans distinction faite dans l'acte entre la portion principale et les intérêts, le droit est exigible sur le total des annuités stipulées, considérées comme étant des fractions du prix. Il en sera ainsi, même si les parties ont fait, en vue de la perception des droits, une ventilation de ces intérêts au pied de l'acte. Pour que l'impôt ne frappe que la partie des annuités qui représente des versements de capital, et non celle qui correspond au versement des intérêts de la somme principale, il faut que la distinction de la part d'annuité correspondant a du capital et de la part correspondant à des intérêts soit faite dans le corps de l'acte lui-même et non pas simplement en vue du fisc. Si elle est faite dans le corps de l'acte, seul

Source : BIU Cujas

sera taxable le prix en capital (Cass. 2 janvier I872; 4 Janvier I882).

Prix consistant en créances.

Si le prix consiste en créances, le droit suivant une règle que l'on connait déjà, doit être liquidé sur le montant nominal de la créance, même si ce montant nominal est supérieur à la valeur qu'elle a réellement; c'est le même principe que celui que l'on a vu appliquer pour les cessions de créances; en ce qui concerne les créances, la valeur taxée est toujours, non pas la valeur effective qu'elles peuvent avoir, mais leur valeur exprimée par leur montant nominal.

Prix représenté par une rente perpétuelle.

Si le prix est représenté par une rente perpétuelle, le droit doit être payé sur un capital égal à 20 fois la rente, qu'il s'agisse d'immeubles urbains ou qu'il s'agisse d'immeubles ruraux (Cass. I7 Déc. I834) On suit ici les mêmes règles forfaitaires d'évaluation que celles qui sont fixées par la loi pour l'estimation d'une rente perpétuelle, qui fait l objet d'une donation ou d'une transmission par décès.

Prix représenté par une rente viagère.

S'il s'agit, au contraire, de la cession d'un immeuble moyennant paiement d'une rente viagère, la loi fiscale a prévu que le droit serait perçu. en cas de donation ou de succession, sur un capital représentant IO fois le montant annuel de la rente viagère; mais il est apparu qu'en ce qui concerne les ventes d'immeubles moyennant rente viagère, la capitalisation par IO de la rente stipulée donnerait des résultats trop rigides, parce qu'elle ne tenait compte, ni de l'age, ni de l'état de santé du crédit-rentier; aussi est-ce, d'une manière générale, à la déclaration estimative des parties que l'on recourt en pareil cas pour apprécier la valeur en capital de la rente viagère, à moins que ce capital n'ait été stipulé dans le corps même de l'acte (Cass. 2I Déc. I829, 23 aout I836). D'ailleurs, il va de soi que même s'il y a expression du capital dans le corps de l'acte, le droit de contrôle de l'Administration demeure entier; la régie est fondée à contester l' estimation fournie, en se basant sur les renseignements dont elle dispose, tels que, par exemple, les indications fournies par les tarifs des compagnies d'assurances sur la vie et à provoquer au besoin l'expertise, pour apprécier la véritable valeur vénale de l'immeuble.

Prix consistant en meubles.

Si le prix consiste en meubles, en objets mobiliers, ou en une obligation de faire, on recourt également à la déclaration estimative des parties.

Ventes par adjudication.

Quand il s'agit d'une adjudication publique et que les acquéreurs ne sont pas solidaires, il y a naturellement autant de ventes qu'il y a d'adjudications et chaque vente est taxée isolément. En cas d'-

Source : BIU Cujas

adjudication d'un même lot à plusieurs adjudicataires non solidaires la règle est la même, c'est-à-dire que chaque portion de lot est fixée séparément, comme s'il s'agissait d'un lot distinct. Ce principe avait un réel intérêt avant que l'application des surtaxes pour les immeubles dépassant 300 et 500.000 francs ait été suspendue par le décret de 1934; la règle est temporairement sans intérêt jusqu'à la fin de l'année 1937.

Lorsque, au contraire, le même adjudicataire achète plusieurs lots dans la même adjudication, les lots doivent être réunis et le droit de mutation sera perçu sur le total avec application éventuelle des surtaxes si le régime normal est rétabli après 1937.

Les charges taxables.

La loi dit que l'impôt est calculé sur le prix (sous réserve qu'il corresponde au moins à la valeur vénale) et sur les charges qui s'y ajoutent. Les charges taxables sont ici tous les profits et avantages qui accroissent indirectement les bénéfices que le vendeur retire de la vente, sans lui être payés directement, à l'inverse de ce qui se produit pour le prix principal qui est versé au vendeur. Dans une acception plus large les charges, au point de vue fiscal, englobent toutes les stipulations accessoires au prix principal. En prenant la terme dans cette dernière acception, on constate que toutes les charges n'augmentent pas uniformément le prix soumis à l'impôt et qu'il y a lieu de faire à cet égard une distinction entre elles. Il y a, en effet, des charges qui viennent augmenter le prix, des charges qui sont sans influence sur le prix, et enfin des charges qui, au contraire, doivent venir en diminution du prix.

Charges qui augmentent le prix.

Les charges qui augmentent le prix sont celles qui, normalement, incomberaient au vendeur et que celui-ci, à titre de modalité de la vente a transférées à l'acquéreur. En pareil cas, elles donneront ouverture aux taxes au même taux que le prix principal lui-même. Telles sont, par exemple, les obligations suivantes, lorsqu'elles sont imposées à l'acquéreur: payer les frais antérieurs à la vente, payer les frais de purge des hypothèques, servir une rente qui était à la charge du vendeur, payer des dettes du vendeur, payer des impôts dus par le vendeur et notamment, les contributions foncières échues avant l'entrée en jouissance de l'acquéreur. C'est là une disposition, qui joue très souvent dans la pratique, payer l'intégralité des frais de construction d'un mur mitoyen, payer les intérêts du prix à calculer sur une époque antérieure à l'entrée en jouissance ; exécuter des travaux au profit exclusif

Source : BIU Cujas

du vendeur, etc...Que ces charges soient immédiatement réalisables ou seulement éventuelles, elles sont considérées comme augmentant immédiatement le prix et sont dès lors passibles des droits de mutation. Dans tous les cas où l'acte ne détermine pas leur importance, il y aura lieu de recourir à une déclaration estimative des parties (Cass. 24 Juin I8II).

Augmentent également le prix: les réserves stipulées par le vendeur à son profit et portant sur les revenus de la chose vendue, qu'il s'agisse de fruits civils ou de fruits naturels, dès lors que cette réserve a pour effet d'attribuer au vendeur des produits qui, de droit, auraient dû advenir à l'acquéreur au jour de la vente; par exemple, réserve de loyers, de fermages, de fruits naturels de la propriété pour une période postérieure à la vente ou à l'entrée en jouissance. Si les réserves portaient sur la période à courir entre la vente et l'entrée en jouissance, celle-ci étant postérieure à la première, et si le prix restant dû ne devait produire intérêt qu'à partir de l'entrée en jouissance la réserve ne constituerait pas une charge taxable; en effet, cette réserve représenterait, en l'espèce, simplement la contrepartie du fait que l'acquéreur ne paye pas d'intérêts au vendeur depuis le moment de la vente.

Dans cet ordre d'idées, la réserve la plus fréquente est la réserve de jouissance de l'immeuble vendu, alors que le prix est payé comptant ou est payable à terme avec intérêts courant immédiatement, ce qui, en réalité, produit un effet équivalent à celui du paiement d'un prix comptant. En pareil cas, si l'acte n'indique pas que, dans la fixation du prix, il a été tenu compte de la privation de jouissance de l'acquéreur, il y a là une charge taxable.

Pour que la clause portant qu'il a été tenu compte dans la fixation du prix de la privation de jouissance, soit admise par l'administration comme écartant la charge taxable, il faut que le prix soit payé déduction faite de l'intérêt correspondant à la privation de jouissance (Réponse à question écrite: J.O. 7 Nov. I928 Sénat, Déb. Parl. p. I23I, col. 2) D'autre part, l'Administration se considère comme autorisée à exiger une déclaration indiquant quelle prestation a reçu l'acquéreur pour compenser la perte de jouissance, dans tous les cas où les parties déclarent s'être entendues entre elles au sujet de cette question, le montant du revenu sur lequel porte la réserve devant, à défaut de précision dans l'acte, ou de bail écrit consenti par l'acquéreur au vendeur, faire l'objet d'une évaluation des parties.

Il y a, en second lieu, des charges qui sont

Source : BIU Cujas

Charges qui sont sans influence sur le prix.

sans influence sur le prix, dont, par conséquent, il ne sera pas tenu compte en aucun sens pour le calcul des droits. Ce sont les charges telles que les servitudes, les services fonciers, les travaux à exécuter sur le fonds, qui sont inhérents à l'immeuble vendu lui-même, qui faisant corps avec lui, ne peuvent pour ce motif, en être séparées à l'occasion de la vente, et qui, par suite, n'augmentent, ni ne déduisent le prix pour l'assiette du droit de mutation, puisque ce prix correspond à la valeur de l'immeuble, tel qu'il se comporte et compte tenu de toutes les servitudes et charges qui en sont inséparables.

Charges qui diminuent le prix.

Enfin, les charges diminuant le prix sont celles qui, incombant normalement à l'acquéreur, sont imposées par le contrat au vendeur. Leur montant devra être déduit du prix exprimé pour l'assiette du droit de mutation. Le cas le plus fréquent est celui où les frais d'acte et autres frais accessoires de la vente sont mis à la charge du vendeur, alors que, d'après l'art. 1593 du code civil, leur paiement incombe à l'acquéreur. Les frais à considérer sont les frais qui résultent immédiatement de la vente et non pas les frais exposés pour parvenir à la vente, non plus que les frais de purge des hypothèques qui, normalement, incombent au vendeur.

Les sommes à déduire comme venant en diminution du prix sont évaluées par les parties dans une déclaration estimative. Il est à signaler que parmi les frais de droit commun qui incombent à l'acquéreur, figurent les frais de quittance du prix. Si, dans l'acte de vente, ils sont mis à la charge du vendeur, ils devraient donc, en principe, réduire le prix; mais comme le fait de la rédaction d'une quittance est aléatoire, l'Administration refuse de déduire ces frais (délibération du 24 aout 1927).

Dans les adjudications d'immeubles aux enchères, si le cahier des charges qui précède l'opération prévoit que les frais seront payés par l'adjudicataire en déduction des frais d'adjudication le montant des frais concomitants et postérieurs à la vente, qui seraient normalement à la charge de l'acquéreur en sus du prix, doivent être déduits de ce prix pour l'assiette du droit de mutation; mais les frais antérieurs à la vente qui, comme tels, incombent normalement au vendeur, ne peuvent être déduits pour l'assiette des droits, parce que, en les acquittant en déduction du droit principal, l'adjudicataire paye une dette du vendeur et assume ainsi une charge dont le montant doit figurer dans le prix taxable.

L'application des droits de mutation immobilière soulève dans certains cas des problèmes particuliers,

Source : BIU Cujas

nous aurons donc dans un nouveau paragraphe à étudier: I°) les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles; 2°) la surenchère et la folle enchère, 3°) les rétrocessions, résolutions et remplois; 4°) le réméré, 5°) les déclarations de command ou d'adjudicataire; 6°) Les dations en paiement, enfin, un paragraphe spécial sera consacré aux soultes d'échange, de partage et de liquidation.

§. 2 - Ventes cumulatives de meubles et d'immeubles, surenchère et folle enchère, rétrocessions, résolutions et remplois; réméré; déclaration de command; dation en paiement

Les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles.

I°.- Tout d'abord, les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles.

Aux termes de l'art. 9 de la loi de Frimaire (Cod de l'enreg. art. I8) "lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit comprend des meubles et des immeubles cumulativement, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés article par article, dans le contrat" Faute de cette règle, en effet, les parties pourraient être tentées de ventiler arbitrairement pour l'enregistrement le prix de vente stipulé, en attribuant aux meubles, pour lesquels les droits sont moins élevés, une valeur exagérée, de façon à bénéficier aussi largement que possible de celui des deux tarifs qui est le plus réduit.

Par meubles, il faut entendre, en l'espèce non seulement les objets mobiliers et corporels, mais les meubles incorporels, valeurs mobilières, créances, droits litigieux, actions mobilières, droits successifs mobiliers, fonds de commerce ou parties séparées d'un fonds de commerce, telles que; clientèle, achalandage, droit au bail, matériel, marchandise, etc...

Conditions requises pour éviter, en cas de vente cumulative, le paiement des droits immobiliers sur le tout.

La loi exige si l'on veut éviter le paiement des droits immobiliers sur le tout, deux conditions, l'une et l'autre de rigueur: I°) un état estimatif des meubles faisant ressortir la valeur de ceux-ci article par article; 2°) un prix distinct stipulé pour les meubles, en dehors du prix fixé pour les immeubles; Ce prix peut toutefois ne pas être parfaitement identique à la valeur d'estimation des meubles (Cass. 2 aout I853, I5 Janvier I880; - et 11 aout I895). D'ailleurs, s'il ressort des stipulations de l'acte que les parties ont entendu que le prix de cession des meubles correspondrait exactement à la valeur d'estimation,

Source : BIU Cujas

sans le fixer numériquement , l'Administration n' insiste pas pour la fixation d'un prix séparé, le tout sous réserve de son pouvoir de contrôle car ce n'est là qu'une simple tolérance qu'il lui serait possible de faire cesser, si elle avait le moindre soupçon de fraude.

Il n'est d'ailleurs pas indispensable que la stipulation d'un prix particulier pour les meubles soit insérée dans le corps même de l'acte; elle peut être faite en marge par les parties. L'essentiel, c'est qu'il ne s'agisse pas d'une simple évaluation pour le fisc, faite par l'un ou par l'autre des contractants, mais de la véritable stipulation d'un prix signé de toutes les parties et ayant force obligatoire entre elles (Cass. I7 Nov. I9I3). Mais, en aucun cas, le prix spécial ne peut être stipulé dans un acte autre que celui qui constate la vente elle-même, quelle que soient la date et la teneur de cet acte (Cass. 2 aout I853 - 25 Mai I859 - I9 Février I873 - Trib. de la Seine I4 Oct. I9I3).

Quant au détail estimatif des meubles, il n'est pas obligatoire qu'il soit inséré dans le corps de l'acte, bien que les termes de la loi le prévoient. C'est ainsi que l'Administration et la jurisprudence admettent que les parties peuvent se référer à un inventaire dressé antérieurement ou encore à une déclaration de succession ou de partage, à condition que ces actes soient d'une date récente, d'une sincérité non douteuse et qu'ils portent sur les biens mêmes qui font l'objet de la vente. Un acte postérieur au contrat de vente, même si celui-ci y fait allusion, ne pourrait au contraire, remplir le même office.

Quant à la disposition de la loi, selon laquelle l'estimation doit être faite article par article, elle doit s'entendre, non pas d'une estimation de chaque article individuellement, mais d'une estimation d' objets identiques ou de même nature, comme par exemple, les sièges d'un appartement, les meubles d' une pièce, un troupeau d'animaux de même espèce, etc..

Enfin, les règles qui viennent d'être exposées ne sont applicables que pour les ventes d'immeubles qui sont soumises au tarif de droit commun, à l'exception des ventes soumises à des droits proportionnels réduits, dont le taux est inférieur à celui des droits de ventes mobilières. C'est ainsi que l'art. 9 de la loi de Frimaire (Cod de l'Enreg. art. I8) a été déclaré non applicable en cas de vente cumulative de meubles et d'immeubles situés hors de France (Trib. de Valenciennes, 27 Juin I839) en effet, lorsqu'il y a vente de meubles et d'immeubles qui sont situés hors de France, il se trouve que le droit le plus

Source : BIU Cujas

élevé n'est pas le droit de vente d'immeubles, mais celui de vente de meubles; de sorte que celui qui serait appliqué pour le tout, au cas où il n'y aurait pas de prix distincts, serait le droit sur les meubles.

Quoiqu'il en soit de cette exception, la règle en vertu de laquelle, faute de prix séparés il y a perception des droits sur le tout, sur la base du tarif immobilier, est appliquée avec une extrême rigueur par l'administration, à laquelle la jurisprudence prete son appui. C'est ainsi que, par exemple, le tribunal de la Seine (2 Novembre 1933) a statué en faveur du fisc dans un cas où il s'agissait de biens qui avaient été adjugés tout d'abord en plusieurs lots pour des prix spéciaux pour chacun, un des lots comprenant des meubles et un autre des immeubles, puis la faculté de réunion étant prévue par le cahier des charges, réadjugés ensuite pour leur totalité à un seul et même acquéreur pour un prix global. Bien que la première adjudication contint des bases de ventilation de la valeur des meubles et des immeubles, le Tribunal a jugé que le droit sur le prix d'adjudication finale devait être intégralement perçu au tarif immobilier, parce que cette adjudication était faite à un prix unique qui, lui, ne comportait pas de distinction entre le prix afférent à la portion immobilière et le prix afférent à la portion mobilière des biens adjugés.

On relève dans le même sens un jugement du tribunal de Lons-le-Saulnier en date du 22 Août 1934 qui fait une application très rigoureuse de la règle. Il s'agissait de deux membres d'une société en nom collectif, qui avaient cédé le même jour, leurs droits dans la société, et qui avaient payé les droits sur la cession des parts sociales. Il se trouvait que ces deux associés détenaient à eux deux la totalité des parts sociales, de sorte que, du fait de cette cession, la société à laquelle ils appartenaient se trouvait dissoute, puisqu'il n'y avait plus d'associés, et remplacée par une société nouvelle. L'Administration de l'Enregistrement a estimé qu'on était en présence non pas d'une cession de parts sociales, mais d'un véritable apport en nature comprenant des immeubles fait par les associés d'une société qui venait de disparaitre à une société nouvelle, et elle a réclamé les droits de mutation au tarif immobilier pour le tout. Naturellement, les associés, lorsqu'ils avaient cédé leurs droits dans la société, croyant céder des parts sociales, n'avaient pas pris soin de faire la ventilation entre ce qui, dans la valeur des parts sociales, correspondait à des éléments mobiliers et

Source : BIU Cujas

ce qui correspondait à des éléments immobiliers, d'où taxation sur la totalité du prix de cession au tarif des droits immobiliers.

Le régime des procédures de surenchère et de folle enchère.

2°.- Les procédures de surenchère et de folle enchère sont ouvertes par la loi civile dans les cas d'adjudication publique d'immeubles. L'intérêt qu'il y a à les examiner au point de vue fiscal consiste en ce que lorsqu'une vente amiable est résolue et qu'une autre vente y fait suite, le fisc considère qu'il y a là deux mutations successives, donnant lieu à l'application de deux droits de mutation, tandis qu'au contraire, lorsqu'il y a adjudication sur surenchère ou sur folle enchère, l'adjudication définitive est considérée comme dénouant et absorbant en quelque sorte l'adjudication primitive, qui n'a pas eu de suite, de telle sorte qu'un seul droit de mutation est perçu.

Les deux cas de surenchère.

Il y a surenchère lorsqu'une personne, qui n'a pas été déclarée adjudicataire de l'immeuble, et qui même a pu ne prendre aucune part à l'adjudication, se porte acquéreur de l'immeuble pour un prix supérieur à celui de la première adjudication. La loi prévoit deux cas de surenchère: la surenchère du I/IO du prix d'adjudication, qui est ouverte à tous les créanciers inscrits, lorsqu'il y a eu adjudication volontaire de l'immeuble qui garantissait leurs créances, (C. de Proc. civ. art. 832), et la surenchère du I/6 (C. de proc. civ. art. 708) qui est ouverte à toute personne, lorsqu'il y a adjudication sur saisie, soit à la barre du tribunal, soit devant un notaire commis par le tribunal.

La folle enchère.

La folle enchère, au contraire, est une procédure qui permet de provoquer la vente d'un immeuble déjà adjugé, lorsque l'adjudicataire n'a pas rempli les obligations que lui imposait le cahier des charges. Le cas le plus fréquent est celui où l'adjudicataire n'est pas en état de payer le prix; l'immeuble adjugé est alors remis en vente.

Tandis que la surenchère, par définition même, aboutit toujours à une seconde adjudication pour un prix supérieur à la première, la folle enchère peut se traduire, au contraire, par une adjudication à un prix inférieur à celui de l'adjudication primitive.

La surenchère opère à la façon d'une condition résolutoire.

La surenchère n'a pas été réglée par la loi fiscale; mais l'Administration a admis qu'elle opère à la façon d'une condition résolutoire, condition qui se trouvait tacitement imposée à la vente primitive par le législateur lui-même, la validité de la première vente étant subordonnée au fait que les obligations imposées par le cahier des charges ont été remplies. Le premier contrat se trouvera donc résolu

Source : BIU Cujas

en vertu de la volonté du législateur et malgré la volonté de l'acquéreur primitif. En fait, il y a confusion des deux adjudications, pour donner lieu à la perception d'un droit de mutation unique de telle sorte que si, lorsqu'une adjudication primitive a déjà été présentée à l'enregistrement et a fait l'objet d'une surenchère, elle ne sera soumise qu'à un droit fixe, le droit proportionnel étant perçu sur le montant total de la nouvelle adjudication, compte tenu des charges, parmi lesquelles figurent les frais et coûts de la première vente, que l'art. 2188 du C. civ; met à la charge de l'adjudicataire définitif au profit de celui qui avait été déclaré adjudicataire lors de la première vente.

Si la première adjudication ayant été enregistrée avant que la surenchère ne se soit produite, le droit proportionnel a été perçu sur le prix initial il ne sera perçu sur la seconde adjudication qu'un complément de droits, calculé sur tout ce qui constitue le supplément du prix, en particulier sur le remboursement des frais de la première vente, dont on vient de parler. Si enfin, le droit fixe ayant été seul perçu sur la première vente, parce qu'elle avait déjà été suivie de surenchère, et que la surenchère formée soit abandonnée par la suite, il y aura lieu de percevoir le droit proportionnel, dès que le délai de surenchère étant expiré, il sera établi que la surenchère n'a pas suivi.

L'imputation du droit proportionnel déjà perçu a lieu droit sur droit et non prix sur prix.

Il est à remarquer ici que l'imputation du droit proportionnel déjà perçu a lieu, le cas échéant, droit sur droit et non pas prix sur prix. Ceci a de l'importance pour le cas où l'une des deux adjudications ne serait pas taxée au même tarif que l'autre, en raison, notamment, de la personnalité de l'acquéreur. On verra, dans la suite, que certaines adjudications bénéficient à raison de la personne de l'acquéreur, d'un tarif de faveur. Il pourra donc arriver que les droits perçus sur la première vente soient égaux à ceux qui sont dus au total sur la vente définitive, bien qu'elle ait été effectuée à un prix nécessairement supérieur puisqu'elle est le résultat d'une surenchère. Dans ce cas, seul un droit fixe sera exigible, et même si le droit dû sur la vente définitive était, à raison de la différence de tarif inférieur à celui qui a été perçu au tarif plein sur la vente primitive, l'excédent serait restituable.

Le régime des adjudications sur folle enchère.

Les adjudications à la folle enchère de biens immobiliers sont soumises aux mêmes droits que les aliénations proprement dites, mais seulement sur ce qui excède le prix de la précédente adjudication,

Source : BIU Cujas

lorsque le droit afférent à celle-ci a été acquitté, ou sinon, si le droit n'a pas été encore acquitté sur la totalité du prix (Loi de Frimaire art. 69, §. 7 - Code de l'Enreg. art. 45I.) Donc, à la différence de la surenchère, la folle enchère est prévue d'une façon expresse par la loi fiscale.

L'adjudication primitive se trouve donc résolue comme dans le cas de surenchère, et elle se confond avec l'adjudication définitive pour la perception des droits de mutation. Si la première adjudication a été enregistrée déjà, lorsque la seconde est soumise à la formalité, et si le second prix est supérieur au prix primitif, un complément de droit sera exigible en faisant l'imputation droit sur droit. Si les deux prix sont égaux, ou encore, puisque l'imputation se fait droit sur droit, si les droits ressortent pour les deux adjudications à une somme totale égale, en dépit des différences de prix qui se trouveraient compensées par la différence de tarif, seul le droit fixe de formalité seraexigible, en l'espèce, ce droit fixe sera le droit fixe des actes judiciaires innommés.

Enfin, si la seconde adjudication ressort à un prix inférieur, ou que, étant donnée la différence de tarif elle bénéficie d'un tarif de faveur, elle entraine une perception de droits inférieurs à ceux de la première adjudication, il y aura lieu depuis la loi du I8 Janvier I9I2 à restitution du trop perçu.

Au contraire, antérieurement à cette loi de I9I2, les droits restaient acquis au Trésor, comme ayant été régulièrement perçus au moment où ils avaient été exigés.

Si la première adjudication n'a pas été enregistrée, lorsque la seconde est soumise à la formalité, il y a lieu de traiter la seconde adjudication comme si elle était seule, sans égard à la première, qui se trouve judiciairement annulée par la folle enchère. Peu importe, par conséquent que la seconde adjudication fasse ressortir des droits moins élevés que la première, aucun supplément de droits ne peut être réclamé de ce chef au fol enchérisseur, contrairement à ce qui avait lieu avant la loi de I9I2.

La rétrocession? 3°.- a) Il y a rétrocession, lorsque l'acquéreur d'un immeuble cède au vendeur lui-même l'immeuble que celui-ci lui avait vendu. Cette opération, au point de vue fiscal est considérée comme une double mutation, entrainant double taxation; elle est taxable, lors de la vente à l'acquéreur, et taxable, lors de la revente par l'acquéreur au propriétaire primitif, comme s'il s'agissait à chaque fois d'une vente ordinaire sur le prix stipulé et les charges. Cependant, si aucun prix n'était stipulé pour la rétrocession, ce

Source : BIU Cujas

qui se présente lorsque l'acquéreur, étant dans le impossibilité de payer le prix ou la soulte du prix d'achat abandonne l'immeuble qu'il a acquis au vendeur, il y aura lieu de taxer, en principe, la portion du prix non payé. C'est en effet, cette portion qui forme le prix de la rétrocession. Si la rétrocession était accompagnée de la restitution par le vendeur à l'acquéreur de la somme que celui-ci avait payée à titre de premier à-compte, la totalité du prix d'acquisition serait naturellement considérée comme prix de rétrocession.

Un acquéreur a acheté un immeuble pour 500.000 francs. Il a versé 100.000 francs, mais dans l'impossibilité de s'acquitter du surplus, il abandonne l'immeuble ainsi acquis à son vendeur. La rétrocession se fait évidemment au prix de 500.000 frs moins 100.000 frs. déjà versés; le vendeur reprend son immeuble pour 400.000 francs. Si ce vendeur qui avait vendu 500.000 frs. et reçu 100 000 frs. a titre d'acompte, en rentrant en possession de son immeuble restitue cet a-compte de 100.000 frs. la rétrocession a lieu au même prix que l'acquisition, au prix de 500.000 frs. puisqu'il ne reste rien entre les mains du vendeur Du reste, ici, comme dans toute transmission d'immeubles à titre onéreux, le tout est subordonné à la considération de la valeur vénale de l'immeuble, la rétrocession, pas plus qu'une vente ordinaire, ne pouvant être taxée à un prix inférieur à cette valeur vénale.

Toutes les fois qu'un immeuble, après avoir été aliéné, se trouve replacé entre les mains du vendeur primitif, cette modification de l'état apparent de la propriété constitue, au regard de la loi fiscale, une rétrocession sujette à l'impôt. Il en sera ainsi notamment dans le cas où le propriétaire d'un domaine, qui en avait consenti la vente à un premier acquéreur, revend l'immeuble à un second acquéreur, en se fondant simplement sur l'adhésion du premier, donnée par lettre missive, et sans avoir demandé aux tribunaux la résolution de la vente primitive. L'opération implique nécessairement, de la part du vendeur, une reprise de possession intermédiaire entre la résolution amiable de la première vente et la réalisation de la seconde; donc un déplacement de propriété qui entraine application du droit de mutation.

La résolution
Résolutions judiciaires

b) La résolution est un cas voisin de celui de la rétrocession, puisqu'il aboutit, comme elle, à remettre les choses dans l'état antérieur à la première mutation. Au point de vue fiscal, il importe de bien

Source : BIU Cujas

distinguer les annulations et les résolutions prononcées judiciairement et les résolutions amiables. En effet depuis la loi du I8 Janvier I9I2, le droit proportionnel n'est pas applicable aux jugements et arrêts qui prononcent l'annulation, la résolution et la rescision des contrats; quelle qu'en soit la cause. Cette disposition s'efforce de concilier et de mettre en harmonie les principes du droit fiscal avec ceux du droit civil, quant à la résolution judiciaire, puisque le droit fiscal considère, depuis la loi de I9I2 comme le droit civil que cette résolution a pour effet d'anéantir le contrat primitif La loi de I9I2 a une portée générale en ce sens que l'immunité du droit proportionnel s'applique à tous les contrats translatifs, judiciairement annulés ou résolus, quel que soit, par conséquent, le caractère de la nullité, nullité radicale ou non, nullité absolue ou relative, cas que l'on distinguait sous le régime antérieur à la loi de I9I2 et quelles que soient également les causes de la résolution.

Toutefois, pour que la loi de I9I2 s'applique, il faut qu'il s'agisse d'un véritable jugement ou arrêt, c'est-à-dire d'une décision judiciaire, qui tranche un litige. Il est admis que l'annulation doit, en fait, être considérée comme amiable, comme n'étant pas régie par la loi de I9I2, lorsque l'autorité judiciaire, au lieu de statuer elle-même se borne à homologuer un accord des parties, ce qui est le cas pour les procès-verbaux de conciliation, pour les jugements d'accord pour l'homologation d'une transaction (Cass. Req. 2I avril I93I)

La loi de I9I2 porte expressément exemption du droit applicable à la mutation, mutation que l'on considérait autrefois comme résultant de l'annulation mais puisqu'elle ne parle que des droits proportionnels de mutation, les autres droits sont maintenus, d'abord, dans tous les cas, le droit fixe de 22,50 qui représente le salaire de la formalité, ensuite le droit de transcription et s'il y a lieu, le cas échéant, la taxe des frais de justice.

Résolutions amiables.

Quant aux résolutions amiables, elles ne bénéficient pas de la règle instituée spécialement en ce qui concerne les annulations et résolutions judiciaires par la loi de I9I2; elles entrainent application du droit de mutation, parce qu'elles sont considérées contrairement à ce qu'enseigne le droit civil, comme emportant une mutation en sens contraire de la mutation qu'avait procurée l'acte qui fait l'objet de la résolution.

De là les règles suivantes:
I°) Si l'acte primitif n'était pas régulier, si

Source : BIU Cujas

par conséquent, le contrat n'avait pas pu se former, c'est-à-dire si l'acte primitif n'était qu'un projet d'acte, qu'un acte incomplet ou imparfait auquel il manquait un de ses éléments essentiels, le droit fixe sera seul dû sur l'acte d'annulation, parce que, même en admettant - ce qui est le principe du droit fiscal, - que l'annulation ait un effet translatif, cet acte ne peut avoir un tel effet, puisque l'acte primitif étant inexistant et n'ayant pas pu emporter mutation, la résolution n'a pas pu produire de mutation en sens inverse.

2°.- Si l'acte primitif, quoique régulier et susceptible en droit d'emporter tous ses effets, n'a pas été suivi d'exécution, le droit fixe sera encore seul dû sur l'acte d'annulation qui, ici encore, ne peut avoir qu'un effet extinctif et non un caractère translatif, puisqu'il ne peut revenir sur une exécution qui ne s'est pas produite. Ce sera le cas de l'annulation d'une vente à la mesure ou à l'essai, avant son exécution.

3°) Enfin, dans l'hypothèse la plus courante, celle où l'acte primitif a été exécuté et où l'immeuble ou l'élément immobilier auquel il s'appliquait a été déplacé, le droit fiscal, comme on l'a indiqué, se trouve ici en opposition avec le droit civil. Tandis qu'en droit civil, l'annulation a un effet rétroactif, que l'acte annulé est censé n'avoir jamais existé, au contraire, au regard de l'Enregistrement, l'annulation anéantit l'acte primitif, non en le supprimant, mais en réalisant une opération en sens inverse. Si donc une vente immobilière se trouve résolue on se trouvera en présence d'une mutation immobilière en sens inverse de la première, qui donnera lieu à application d'un droit de mutation exactement dans les mêmes conditions qu'une rétrocession amiable.

Le remploi immobilier.

c) Le remploi immobilier soulève également, en droit fiscal, plusieurs questions. Il y a remploi immobilier, lorsque, d'une manière générale, une acquisition d'immeuble est faite au moyen du prix de vente d'un immeuble propre à l'un des époux.

Le remploi fait au profit du mari sous le régime de la communauté.

Sous le régime de communauté, le remploi fait au profit du mari, et qui n'est valable comme tel que lorsqu'il a été déclaré dans l'acte d'acquisition, conformément à l'art. 1434 du Code civil, que l'achat est fait au moyen de deniers provenant de l'aliénation de l'immeuble qui lui était propre, et pour lui servir de remploi, donne ouverture au droit de mutation immobilière sur le prix ou la valeur vénale de l'immeuble ainsi acquis en remploi.

Le remploi fait au profit de

Le remploi fait également sous le régime de la communauté au profit de la femme n'est valable, aux

Source : BIU Cujas

la femme sous le régime de communauté.

termes de l'art. I435 que s'il est accepté par elle; D'où plusieurs cas à distinguer. Si la déclaration de remploi et l'acceptation de la femme sont données dans l'acte d'achat lui-même, il y a mutation ordinaire, passible comme telle du droit de vente immobilière dans les conditions habituelles. Au contraire, si la femme n'accepte le remploi que postérieurement à l'acte d'acquisition, on pourrait soutenir que, puisque le remploi n'était pas accepté par la femme au moment où l'achat a été fait, l'immeuble ne provenant, ni d'une donation, ni d'une succession, mais d' un achat devrait conformément à l'art. I402 du Code civil, être réputé acquet de communauté que, par conséquent, la vente qui a supporté le droit de mutation a été faite à la communauté, et que, lorsque la femme acceptera, il y aura nouvelle mutation de l'immeuble, qui passera de la communauté dans les propres de la femme; d'où exigibilité d'un nouveau droit de mutation. Dans ce système, le mari est considéré comme faisant offre de l'immeuble à sa femme, à titre de remploi; l'acceptation de cette offre ne vaudra que du jour où elle intervient, et, dans l'intervalle, l'immeuble est tombé dans la communauté. Cette doctrine, trop rigoureuse pour les contribuables, n'a pas prévalu et la Cour de Cassation (civ. I4 Janvier I868, S. 68-I-IOI), a admis que l'acceptation rétroagissait au jour de l'achat primitif, de sorte qu'un seul droit de mutation est dû. On peut considérer, en effet, que le mari a agi en la circonstance, comme gérant d'affaires pour le compte de la femme ou comme ayant stipulé pour elle et subsidiairement pour la communauté, de telle façon que l'acceptation de la femme équivaut à une ratification, qui rétroagit au jour de l'achat primitif. Cet achat se trouvent ainsi rétroactivement avoir été fait directement pour le compte de la femme, il n'y a pas lieu de percevoir deux fois le droit de mutation. En pareil cas, l'acte d'acceptation ne donnera donc pas lieu à la perception du droit de mutation immobilière, mais simplement au droit de formalité, ainsi qu'au droit de transcription. C'est en effet un acte qui, de par sa nature, est susceptible d'être transcrit, parce que la femme a intérêt à purger les hypothèques conventionnelles , que le mari a pu consentir sur l'immeuble acquis jusqu'au jour de l'acceptation, cette acceptation n'ayant, aux termes même de l'arrêt de I868, d'effet rétroactif qu'entre les époux et pas à l'égard des tiers; il n'en serait autrement que dans le cas où le mari aurait acquis, en vertu d'un mandat régulier de la femme, ou se serait porté fort pour elle dans le contrat d'acquisition parce que, dans ce cas, l'acceptation de la femme

Source : BIU Cujas

aurait un effet rétroactif erga omnes.

Il peut se faire que la femme n'accepte qu'après la dissolution de la communauté; cette acceptation est sans effet (Cass. 2 mai 1859, S. 59-I-293) Dès lors, de deux choses l'une; ou bien la femme qui accepte le remploi, accepte en même temps la communauté dans ce cas, il y a dans l'attribution qui lui est faite en remploi un simple lotissement des biens de la communauté, uniquement soumis au droit de partage; ou bien, au contraire, la femme n'accepte le remploi qu'après la dissolution de la communauté et renonce en même temps à la communauté; il sera dû alors un nouveau droit de mutation. En effet, l'acceptation tardive est inopérante, la communauté est dissoute, le mariage n'existe plus, l'acceptation tardive ne peut plus rétroagir et d'autre part, l'attribution du bien ne résulte pas du partage de la communauté; c'est donc par le fait d'une mutation nouvelle que ce bien passe dans le patrimoine de la femme.

Remploi sous un régime autre que celui de communauté.

Au cas où les époux sont mariés sous un autre régime que celui de communauté, les mêmes règles sont applicables en principe, Cependant, sous le régime de la séparation de biens, si l'acceptation de la femme n'intervenait qu'après la dissolution du mariage, il serait toujours dû, dans tous les cas, un nouveau droit de mutation, puisque, dans ce régime, il n'y a pas de biens communs et que le mari, à la dissolution du mariage, est investi de la propriété des biens acquis en remploi. Par ailleurs, sous ce régime, l'acceptation de la femme par acte postérieur n'est jamais de nature à être transcrite, parce que le mari ne peut jamais agir, lorsqu'il achète pour le compte de sa femme, que comme mandataire de celle-ci.

Les règles qui viennent d'être exposées sont également applicables aux "remplois par anticipation", c'est-à-dire faits avant que l'aliénation d'un bien propre ait eu lieu.

Remploi par dation en paiement d'immeubles.

Enfin, l'art 1585 § 2 du code civil, qui autorise dans trois cas exceptionnels (qui sont, en réalité des cas de dation en paiement) la vente entre époux, prévoit le remploi au profit de la femme, non plus par l'acquisition d'un nouvel immeuble, mais par la dation en paiement d'immeubles, soit propres au mari, soit dépendant de la communauté. Si les immeubles sont propres au mari, il y a vente du mari à la femme, passible du droit de mutation dans les conditions ordinaires Si les biens fournis en remplois sont des biens de communauté, l'Administration admet qu'en l'espèce, il s'agit de la part de la femme, d'un simple prélèvement anticipé sur les biens dela communauté prélèvement qui n'est pas translatif et qui, par conséquent ne donne

Source : BIU Cujas

pas lieu à l'application du droit de mutation. Seuls, un droit fixe et le droit de transcription de 2 frs 50 %, sont exigibles; l'acte d'acceptation du remploi est, en effet, de nature à être transcrit pour purger les hypothèques qui auraient pu être consenties par le mari ou par de précédents propriétaires (Instruction 2367, §. I - Cass. 26 Février 1868, S.68-I-229) Cette solution implique toutefois puisque le fisc considère qu'il y a là une sorte de reprise anticipée, qu'à la dissolution du mariage, la femme acceptera la communauté. Si elle renonce, les biens sont censés redevenus rétroactivement propres du mari et passés à la femme à l'époque de la dation en paiement. Il y a donc lieu, en cas de renonciation par la femme à la communauté à rappel des droits de mutation; ils seront perçus d'après le tarif en vigueur à l'époque du prélèvement, la renonciation de la femme à la communauté reportant rétroactivement à cette époque le transfert de propriété, qui se trouve ainsi avoir été fait sous condition suspensive d'acceptation; sur le montant du droit de mutation, de 8 % actuellement, d'après le régime provisoire qui doit durer jusqu'à la fin de 1937, sera d'ailleurs imputé le droit de transcription précédemment payé, puisque, dans le tarif du droit de mutation, se trouve inclus le droit de transcription.

Le retrait de réméré.

IV - On a dit plus haut qu'en principe, la résolution était considérée en droit fiscal, comme équivalant à une mutation en sens contraire de la première; une exception importante, cependant existe relativement au retrait de réméré, dans la vente à réméré.

La vente a réméré est celle dans laquelle le vendeur se réserve, pendant un certain temps, de racheter l'objet vendu en remboursant à l'acquéreur ce que celui-ci a déboursé. L'exercice de cette faculté, qu'on appelle le "retrait de réméré" joue à la façon d'une condition résolutoire.

D'après l'art. 69, §. 7, N° 6 de la loi de Frimaire (C. de l'Enreg. art. 442), les règles habituelles seront appliquées, c'est-à-dire que le droit de mutation immobilière sera perçu sur le retrait, au tarif ordinaire, quand le retrait est exercé après l'expiration du délai prévu dans le contrat. Au contraire, en vertu de l'art. 69 §. 2 N° 11 de la loi de Frimaire (C. Enreg. art. 450), ne sont soumis qu'au simple droit de quittance, actuellement de I %, les retraits exercés en vertu de réméré par acte public, dans le délai stipulé ou bien faits sous signatures privées et présentés à l'enregistrement avant l'expiration des mêmes délais.

En résumé, le retrait de réméré est considéré comme translatif de propriété et comme donnant ouvertu-

Source : BIU Cujas

re au droit de vente, suivant les règles ordinaires habituelles en matière de résolution de contrat, lorsqu'il est exercé après l'expiration du délai fixé pour la faculté de rachat; ou bien encore lorsqu'il est exercé par un tiers, auquel le vendeur a réméré a transmis son droit. Dans ce cas, c'est le droit au tarif normal, de 8 % actuellement, qui est exigible sur toutes les sommes remboursées à l'acquéreur primitif et qui forment, par conséquent, le prix du réméré, toujours sous réserve que la valeur vénale de l'immeuble, au moment du rachat, ne soit pas supérieure à ce prix, parce que ce serait alors cette valeur vénale qui servirait de base à l'assiette du droit. Au contraire, si le retrait est exercé dans le délai prévu, il y a simplement exigibilité du droit de quittance, la vente primitive étant considérée par une dérogation à la loi fiscale, qui la fait rentrer dans l'application du droit commun, comme n'ayant jamais existé.

Conditions pour que le retrait de réméré ne soit taxable qu'au droit de quittance.

Pour qu'il en soit ainsi, c'est-à-dire pour que le retrait de réméré soit simplement taxé au droit de quittance, les conditions suivantes doivent être réunies. Il faut:

I°) que la faculté de réméré ait été stipulée dans l'acte de vente;

2°) que le retrait de réméré soit constaté, soit par un acte public passé dans le délai prévu à l'acte primitif, soit par un acte sous seing privé, enregistré dans le même délai, l'Administration n'insiste pas, cependant, pour l'enregistrement dans le délai, si l'acte sous seing privé, avant l'expiration de ce délai, avait acquis date certaine d'une autre façon, par exemple, par le décès d'un des signataires ou encore par énonciation dans un acte public, ou encore si le vendeur, avant le terme du délai a notifié à l'acquéreur son intention de retrait (Cass. 5 Fév. I846 - I4 Janv. I873).

Délai d'exercice de la faculté de réméré.

Quant au délai, l'art. I660 du code civil l'a limité à 5 ans au maximum, à compter de la vente primitive, si celle-ci est consentie ferme, et à 5 ans à compter de la réalisation de la condition, si cette vente avait été consentie sous condition suspensive. Au cas où les parties auraient fixé un délai plus long, il y a mutation, et par conséquent, application du droit proportionnel, si la faculté de réméré est exercée après les 5 ans. Si les parties, au contraire, fixent un délai inférieur à 5 ans, c'est dans la limite maxima de ce délai que jouera le droit de quittance Toutefois, dans la limite de 5 ans, les parties peuvent proroger le délai, mais cette prorogation doit intervenir avant l'expiration du terme primitif et

Source : BIU Cujas

être constatée par acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine.

Elle ne peut être exercée que par le vendeur ou ses ayants-cause.

Enfin, le réméré, pour bénéficier du régime fiscal de faveur, qui l'assujettit simplement au droit de quittance, ne peut être opéré que par le vendeur lui-même ou par ses ayants-cause, c'est-à-dire héritiers, créanciers, légataires universels, etc...Le réméré exercé par un tiers emporte mutation taxable au droit proportionnel, puisque la propriété ne peut pas ser de l'acquéreur primitif au tiers que par un retour, au moins théorique, entre les mains du vendeur primitif; pour que le vendeur primitif ait pu céder sa faculté de réméré à un tiers, il faut supposer que la propriété est revenue entre ses mains avant de passer entre les mains du tiers.

Assiette du droit de quittance.

Le droit de quittance frappe toutes les sommes remboursées au premier acquéreur et prévues par l'art. 1673 du c. civ. c'est-à-dire le prix, les frais et loyaux coûts du contrat, les réparations et les améliorations faites, les constructions élevées par l'acquéreur, etc... Si le prix n'avait pas encore été intégralement payé, c'est seulement la fraction payée et remboursée qui supporterait les droits et si le prix était entièrement dû, le vendeur ayant pris tous les frais à sa charge, et aucun remboursement n'accompagnant le réméré, le droit fixe serait seul exigible. Dans cette hypothèse, le retrait de réméré serait une simple reprise du vendeur primitif et il n'y aurait pas application du droit proportionnel.

La déclaration de command

On appelle déclaration de command, la déclaration par laquelle une personne, acquéreur d'un immeuble, notifie qu'elle a en fait, acquis pour le compte d'une autre personne. Ce procédé a pour but de dissimuler au vendeur la personnalité de l'acquéreur véritable, lorsque celui-ci suppose que le vendeur, sachant à qui il a affaire, aurait augmenté son prix; par conséquent, lorsqu'il y a déclaration de command, le nom du véritable acquéreur n'est pas déclaré séance tenante, il peut même n'être pas encore connu de l'acquéreur apparent, qu'on appelle le commande, et qui peut s'être proposé, en acquérant, de chercher aussitôt un amateur. Aussi afin d'éviter les fraudes, le délai pour cette déclaration de command est-il très bref.

Aux termes de l'art. 69, §. 7 N° 3 de la loi de Frimaire, (C. de l'enr. art. 366) sont soumises au droit de mutation immobilière à titre onéreux, c'est-à-dire ne bénéficient pas d'un régime spécial, les déclarations ou élections de command ou d'ami par suite d'adjudication ou de contrat de vente d'immeubles, autres que les ventes de domaines de l'Etat, lorsque

Source : BIU Cujas

la déclaration est faite après les 24 heures de l'adjudication ou du contrat, ou lorsque la faculté d'élire command n'a pas été réservée dans l'acte de vente ou le procès-verbal de l'adjudication.

Au contraire, la déclaration de command ne donne lieu qu'au droit fixe de 34 francs, qui est le tarif des actes extra judiciaires, en vertu de l'art. 68 §. 1, N° 26 de la loi de Frimaire (C. de l'Enreg. art. 330, N° 4) lorsque la faculté de command a été réservée dans le contrat de vente lui-même ou au moment de l'adjudication, que la déclaration de command est faite par acte public et enfin que cette déclaration est faite et notifiée dans les 24 heures, qui suivent l'acte ou l'adjudication.

Du rapprochement de ces deux textes on voit que la déclaration de command est soumise à deux régimes distincts, suivant que sont ou ne sont pas remplies les trois conditions que l'on vient d'indiquer.

Si ces conditions ne sont pas remplies, l'acquéreur apparent est considéré, même s'il fait ensuite une déclaration, comme ayant acquis pour lui-même, et dans cette hypothèse lorsque la propriété sera transmise à l'acquéreur véritable, à l'intention duquel elle a été acquise, elle aura à supporter deux droits de mutation immobilière: le droit perçu sur la vente au premier acquéreur ou adjudicataire apparent, c'est-à-dire au commandé, et le droit sur la rétrocession de celui-ci à l'acquéreur définitif. Au contraire, si les conditions sont remplies, la déclaration de command ne sera soumise qu'au droit fixe et la vente sera censée faite immédiatement, non pas à l'acquéreur ou adjudicataire apparent, mais à la personne pour laquelle il a déclaré vouloir acquérir.

Conditions requises pour que la déclaration de command échappe à l'application des droits de mutation.

Reprenons rapidement l'examen des trois conditions nécessaires pour que la déclaration de command bénéficie de ce régime de faveur:

a) il faut d'abord que la faculté de déclarer command soit réservée dans l'acte de vente lui-même, d'ailleurs, sous n'importe quelle forme, pourvu que l'intention soit nette et précise, ou bien encore, que cette faculté soit réservée dans le cahier des charges préalable à l'adjudication. Aucune autre convention, même un mandat authentique antérieur à la vente, ni aucun acte également antérieur, ne peuvent suppléer à la réserve faite, soit dans le cahier des charges, soit dans l'acte de vente.

b) La désignation de command ne peut être faite selon le voeu formel de la loi, que par acte public (C$_{ass}$. 24 Mai 1837) Il y a là une application des

Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

principes généraux; cependant il y a lieu d'assimiler à un acte public un acte sous seing privé qui, dans le délai exigé, aurait été authentifié par son dépôt dans une étude de notaire, et dont la signature aurait fait l'objet d'une reconnaissance régulière à cette occasion (Cass. 7 Nov. I843 S. 43-I-872).

c) La notification dans les 24 heures doit être faite par acte extra judiciaire à l'Administration de l'Enregistrement; en fait, cette notification est remplacée par la présentation à la formalité de l'enregistrement, dans le délai de 24 heures, de la déclaration de command. Cette pratique a été reconnue régulière par plusieurs arrêts (notamment, Cass. 3I Mai I825 - 7 Nov. I843, S. 43-I-872). Le délai de 24 heures se calcule d'heure en heure, Si l'heure finale se place à un moment où le bureau de l'enregistrement est régulièrement fermé, le délai ne se trouve pas augmenté de ce fait, de sorte qu'en principe il expire, même si les 24 heures ne sont pas révolues, au moment de la fermeture du bureau. Cependant, l'Adminisyration accepte, a condition toutefois que le délai de 24 heures ne soit pas dépassé, une notification par acte extra judiciaire, faite après la fermeture du bureau. Si le lendemain de la vente est un jour férié, le délai ne court pas pendant ce temps (Cass. I Déc. I837). Un point qui peut prêter à discussion est celui de savoir quel est exactement le point de départ du délai de 24 heures lorsqu'il y a eu vente : doit-on considérer que ce délai court du moment où la vente a été simplement réalisée par l'accord des parties, ou bien, au contraire, du moment où a été passé l'acte qui constate cet accord? Sur ce point, il y a des décisions de jurisprudence dans les deux sens. La plus récente est un jugement du tribunal d'Evreux, du 8 Juillet I935 (Rev. de l'enreg. du Juin I936 N° I0.587). Le tribunal considère d'une façon peut être discutable que le point de départ est marqué par le moment où les consentements des deux parties se sont rencontrés. Cette décision est intervenue dans l'espèce suivante: il s'agissait de deux parties dont l'une avait loué à l'autre un immeuble avec promesse de vente. Le locataire, par exploit d'huissier, fait connaitre son acceptation de la promesse, en suite de quoi les deux parties passent acte authentique de la vente ainsi intervenue. L'acquéreur qui, dans l'acte s'était réservé la faculté d'élire command, a fait cette déclaration dans les 24 heures; il y a forclusion, décide le tribunal, le délai a couru non pas depuis la passation de l'acte mais depuis le moment où la vente est devenue parfaite, par suite de l'acceptation par l'acheteur de la promesse de vente.

Point de départ du délai pour déclarer command, quand il y a eu vente.

Pour les ventes de biens de l'Etat, les règles son

Source : BIU Cujas

légèrement différentes. En vertu de la loi du 26 Vendémiaire, an VII, art. 11 le délai est de trois jours. Mais l'acquéreur ne peut élire command, qu'au profit d'une seule personne (avis du C.E. du 3 Janv. 1809) alors que pour les biens ordinaires comme on va le voir plusieurs commandés peuvent être élus.

Si la déclaration de command n'est pas acceptée par l'acquéreur désigné comme tel, elle n'est enregistrée qu'au droit fixe et le commandé adjudicataire, est considéré comme propriétaire et comme débiteur du droit d'enregistrement aussi bien que du prix de vente.

d) Enfin, pour que la déclaration de command soit considérée comme attributive et non pas comme translative de propriété et soit, par conséquent, exempte d'un second droit proportionnel de mutation, il faut en outre, qu'il n'y ait, à l'occasion de la déclaration aucune modification des conditions essentielles de la vente, telles que le prix, le délai de paiement, les charges etc...(Cass. 31 Janv. 1814, - 18 Fév. 1839 - 5 Mai 1857).

Si les conditions du contrat n'étaient pas rigoureusement les mêmes, le fisc considérerait qu'il y a deux ventes consécutives, d'abord au commandé, ensuite du commandé à l'acquéreur véritable, et il appliquerait deux fois les droits de mutation.

D'ailleurs, il ne s'ensuit pas que l'adjudicataire doive obligatoirement élire command pour la totalité de l'immeuble acquis; il peut en conserver une partie pour lui et n'élire command que pour le surplus, à condition qu'une ventilation du prix soit faite entre les deux fractions. De même, il n'est pas nécessaire de n'élire qu'un seul command; il peut en être désigné plusieurs, entre lesquels l'immeuble est divisé en répartition correspondante du prix.

Enfin, à défaut d'un premier commandé, qui refuse de remplir la mission qui lui a été dévolue, un second peut lui être substitué.

La déclaration d'adjudicataire

La déclaration de command a été prévue par des dispositions expresses de la loi fiscale, il n'en est pas de même de la déclaration d'adjudicataire à laquelle fait allusion l'art. 707 du Code de procédure civile. La déclaration d'adjudicataire, à la différence de la déclaration faite par un acquéreur ordinaire qui, dans l'acte se réserve la faculté d'élire command, est la déclaration faite, à la suite d'une vente judiciaire, par l'avoué qui s'est porté es-qualités adjudicataire au nom de la personne pour le compte de laquelle il a acquis. Dans la déclaration de command, c'est un acquéreur ordinaire qui se

Source : BIU Cujas

présente et qui acquiert après s'être réservé la faculté d'élire command, ici, il s'agit d'une vente judiciaire et c'est l'avoué, intervenant en sa qualité d'avoué pour le compte d'un client, qui fait connaitre au moment venu le nom de ce client Cette déclaration doit être faite dans les trois jours de l'adjudication et être appuyée, soit d'un pouvoir régulier, soit de l'acceptation de l'adjudicataire; elle est faite, en principe, au greffe du tribunal. Dans le ressort de certaines cours d'appel, les avoués ont cependant l'habitude de faire cette déclaration devant notaire.

Si les formes prescrites et les délais n'étaient pas observés l'avoué serait réputé avoir acquis pour son compte et sa déclaration serait translative et passible d'un second droit proportionnel; au contraire, le droit proportionnel étant perçu sur l'adjudication, la déclaration d'adjudicataire si elle est faite suivant les formes régulières par l'avoué dans les 3 jours ne donnera ouverture qu'au droit fixe, la vente étant considérée ici comme faite, de même qu'au cas de déclaration régulière de command dans les délais, directement du vendeur à l'acquéreur définitif. Si l'adjudicataire s'est réservé la faculté d'élire command, le délai de 24 heures pour faire élection, ne courra en pareil cas, que du jour de la déclaration d'adjudicataire.(Cass. 25 Fév. I823 - Ier Fév.I8

La dation d'immeuble en paiement est assimilée à une vente.

Aux termes de l'art. I243 du code civil, le créancier ne peut pas être contraint de recevoir en paiement une chose différente de celle qui lui est due en vertu du contrat. Ainsi, une obligation de sommes doit, en principe, donner lieu à une prestation en argent. Cependant, avec le consentement du créancier, un objet différent de celui qui a été prévu au contrat peut être donné en paiement. Cette dation en paiement constitue, en l'espèce, un mode de libération du débiteur, de telle façon que l'on aurait pu concevoir, en droit fiscal, que le droit applicable fut le droit de libération, c'est-à-dire le droit de quittance de I %. La loi fiscale a adopté une autre solution qui, d'ailleurs, peut trouver son appui dans le code civil lui-même. En effet à propos de la vente entre époux, l'art. I595 du C. civ. autorisant cette vente dans trois cas particuliers, où il s'agit en réalité, non pas de vente proprement dite, mais de dation en paiement, montre qu'au regard du code civil, la dation en paiement est assimilable à une vente. En conséquence, au point de vue fiscal, lorsque c'est un immeuble qui est fourni à titre de dation en paiement, on considérera que cette transmission équivaut à une vente immobilière. Les éléments du contrat se trouvent

Source : BIU Cujas

en quelque sorte retournés. L'immeuble donné en paiement, qui est fourni au lieu du prix stipulé, sera considéré comme étant la chose vendue elle-même Quant au prix de cette opération, il sera représenté par l'ensemble des prestations à la charge de l'autre partie, et que la dation en paiement sert précisément à acquitter. Le droit applicable sera donc le droit de mutation immobilière de 8 % complété le cas échéant, par la taxe de 3 % de la première mutation. Ce droit sera calculé sur la valeur vénale de l'immeuble, si cette valeur excède le montant de la dette que la dation en paiement avait pour but d'éteindre. Il en sera de même que lorsqu'il y a vente d'un immeuble contre un prix en argent , où l'on sait que la base d'assiette du droit sera la valeur du bien si cette valeur vénale dépasse le prix stipulé, sinon c'est-à-dire si la valeur vénale de l'immeuble ne dépasse pas le prix, comme c'est la dette acquittée, au moyen de la dation en paiement qui en représente le prix, c'est elle qui servira de base au calcul du droit, même si la valeur de l'immeuble donné en paiement est inférieure à la créance éteinte. (Cass. I8 Fév. I879) En d'autres termes, on applique, en matière de dation d'immeubles en paiement, les mêmes règles quant à la base de calcul du droit que quand il s'agit de la vente d'immeuble, moyennant un prix en argent.

Si une partie seulement de la dette était éteinte, par la dation en paiement, le surplus de la dette étant abandonné, le droit de vente serait dû sur la portion éteinte de la dette, et le droit de quittance sur la portion abandonnée sans contre-partie, puisqu' en l'espèce il y aurait dans cette mesure, libération obtenue sans dation en paiement. Si l'acte n' indique pas la portion de dette annulée, une déclaration estimative devra être souscrite. Ceci implique que le créancier, se contentant d'une dation en paiement inférieure à sa créance; a dû tenir compte de l'impossibilité de s'acquitter intégralement dans laquelle se trouvait son débiteur. En effet, s'il apparaissait qu'il a été inspiré par une intention de libéralité vis-à-vis de celui-ci, la régie pourrait s'en prévaloir pour per cevoir le droit de donation pour la partie dont le créancier aurait fait remise.

L'abandonnement de biens.

Lorsqu'une partie est dans l'impossibilité de s'acquitter suivant les termes du contrat et est obligée de donner en paiement, pour s'acquitter, des biens immobiliers, elle cherche parfois, pour échapper à l'application du droit de mutation immobilière au tarif ordinaire, à faire passer l'opération comme constituant un abandonnement de biens. En effet,

Source : BIU Cujas

aux termes de l'art. 68 §. 8 N° I (C; de l'Enreg. art; 332, I°) l'abandonnement de biens est soumis à un simple droit fixe de 56 frs. 50. cet abandonnement consiste en principe, dans le délaissement des biens du débiteur entre les mains du créancier, qui se chargera de les réaliser, de se payer sur eux, et qui sera comptable le cas échéant, de l'excédent envers le débiteur. La Cour de Cassation a eu à examiner le cas à plusieurs reprises: par différents arrêts (8 Décembre I902 - D. I903-I-357 - S. I904-I-97, 8 avril I9IO, D. I9IO - I-472 - S. I9I2, I,225) la chambre civile a jugé que, lorsque le prétendu abandon de biens était en réalité, translatif au profit du créancier, qui devenait libre d'en disposer en toute liberté, comme bon lui semblait, on se trouvait en présence non pas d'un abandonnement proprement dit passible du droit fixe mais d'une véritable dation en paiement, soumise à l'application du droit proportionnel.

Le régime des échanges immobiliers

Sont également soumises à l'application du droit proportionnel les soultes d'échange et de partage. Comme ce régime est limité aux soultes, il sera nécessaire de prendre tout d'abord connaissance rapidement du régime des échanges immobiliers; l'étude de la dation en paiement nous y conduit naturellement, car on peut considérer que l'échange d'immeubles est un contrat qui comporte de part et d'autre dation d'un immeuble en paiement.

Dans la rigueur des principes, il serait concevable que le fisc exigeât deux droits, puisqu'en réalité il y a deux transmission immobilières qui s'entrecroisent. De fait, le droit de centième denier était autrefois calculé sur l'intégralité de la valeur des deux lots cumulés; la loi de Frimaire a, au contraire, posé en règle que l'échange serait considéré dans son ensemble comme une opération unique et indivisible et qui serait soumise à un droit distinct du droit de vente. La loi fiscale d'ailleurs, ne s'est occupée que des échanges d'immeubles, les échanges de meubles qui ne sont taxables dans un délai déterminé, que si un acte a été rédigé, parce que les droits sur les mutations mobilières sont des droits d'acte, sont régis par le droit commun, suivant les conditions dans lesquelles le contrat se présente, c'est-à-dire le plus souvent sous la forme d'une vente.

Le droit applicable aux échanges d'immeubles et aux échanges de tout droit immobiliers est actuellement de de 5,50 % (Code de l'Enr art. 37I)

Ce droit est perçu sur la valeur de l'une des parts, lorsqu'il n'est stipulé aucune soulte, ni retour, et qu'il n'existe aucune plus-value en faveur de l'une ou l'autre de ces parts. Si donc les deux immeu-

Source : BIU Cujas

bles sont d'une valeur rigoureusement égale, on percevra un droit de mutation au tarif spécial et réduit de 5,50 % sur la valeur d'un seul de ces deux immeubles (I)

Au contraire, s'il y a soulte de retour ou plus-value (on aura tout à l'heure à définir ces expressions) le droit de 5,50 % est perçu seulement sur la part la plus faible, quand à la soulte, au retour ou à la plus-value, elle sera imposée comme on le verra plus loin, au titre des ventes d'immeubles, c'est à-dire au tarif provisoire actuel de 8 % (de I3,50 % en principe, qui reprendra vigueur si le régime provisoire n'est pas prolongé au-delà du 3I Décembre I937) La formalité de transcription à la conservation des hypothèques ne donne lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe hypothécaire de 0,50 %.

Le droit d'échange est perçu sur l'estimation de la valeur vénale de chaque lot, au moment de la transmission, estimation qui est faite dans l'acte par la déclaration des parties. Cependant, si dans les deux années qui ont précédé ou qui suivront l'acte d'échange, les immeubles qui en ont été l'objet ont été vendus par adjudication, soit volontairement, soit par autorité de justice, avec admission des étrangers aux enchères, les droits ne pourront être calculés sur un prix inférieur au prix d'adjudication. Ce prix, après avoir été augmenté des charges en capital constitue donc un minimum d'évaluation.

Cependant, cette base légale sera écartée, lorsque les parties justifieront que la consistance des immeubles a subi dans l'intervalle entre la date de l'adjudication et celle de l'échange ou entre la date de l'échange et celle de l'adjudication qui a suivi, des modifications, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur (loi de Frimaire art. I5 N° 4;

(I) On doit signaler en passant, que l'application de ce tarif de faveur est de nature à provoquer certaines fraudes, tendant à faire passer comme actes d'échange des ventes proprement dites, qui devraient être taxées au tarif de droit commun. Il a été jugé, à différentes reprises, notamment par le tribunal de Rodez, le I2 Février I935 (Rev. Enreg. N° I0472) que la Régie est fondée à ne pas s'arrêter à l'aspect extérieur de la convention et à établir qu'il y a simulation c'est-à-dire que l'on est en présence d'une vente et non pas d'un échange d'immeubles, lorsqu'un des immeubles soi-disant échangés, a été immédiatement revendu, et qu'il résulte des circonstances de fait qu'en réalité, l'intention de l'acquéreur de cet immeuble

Source : BIU Cujas

loi du 27 Mai I9I8 art. I et 2, loi du 30 Juin I923 art. 2I; C. enreg. art. 30). Cependant si le prix de l'adjudication est inférieur à l'estimation qui est intervenue pour le fisc dans l'acte d'échange, aucune restitution ne sera accordée, le prix d'adjudication ne constituant qu'un minimum de perception, non applicable si la valeur attribuée aux biens dans le contrat d'échange est supérieure au prix d'adjudication.

La valeur de la nue propriété et de l'usufruit, lorsque l'échange porte sur un démembrement de la propriété, s'évalue comme en matière de donations et de successions suivant l'âge de l'usufruitier.

Le droit porte sur les sommes de 20 en 20 francs, sauf si la valeur du lot taxé est inférieure à 500 francs, auquel cas, les droits suivent les sommes de franc en franc (loi du 25 avril I905, art. 3 C. de l'Enreg. art. I6).

Echange d'immeubles français contre des immeubles étrangers.

Si des immeubles français sont échangés contre des immeubles étrangers, le fisc considère, en vertu d'une solution du I7 Décembre I858, qui a été consacrée par plusieurs arrêts de cassation, que l'opération ne peut pas être taxée comme un échange, puisque la contre-partie, du fait qu'elle se trouve à l'étranger, échappe à la connaissance et au contrôle de l'administration fiscale française; il la traite comme une vente d'immeuble français l'immeuble étranger étant considéré comme constituant le prix de cet immeuble, et il applique le droit de mutation immobilière actuellement de 8 %.

Signalons que certains immeubles ruraux, lorsqu'ils remplissent les conditions déterminées par la loi du 3 Novembre I884 sont complètement exempts du droit de mutation; c'est un point que l'on retrouvera plus loin.

On a dit plus haut que, lorsque la valeur des deux immeubles échangés n'est pas rigoureusement identique, les retours d'échange, de même que les retours de partage sont soumis au droit de vente immobilière, au taux de droit commun. Il est à remarquer que ce principe s'applique aux soultes et aux plus-values d'échanges individuels d'immeubles ruraux; alors même que l'échange en question est exempt des droits d'échange comme remplissant les conditions prescrites par

(I) suite renvoi I de la page 3II
était ,non pas de procéder à un échange, mais d'en monnayer de suite la valeur.

Source : BIU Cujas

la loi de I884. L'échange en pareil cas, échappera au droit d'échange, mais la soulte ou la plus-value, s'il en existe sera passible du droit de mutation à titre onéreux.

Les mêmes règles sont également applicables aux donations partages, faites par acte entre vifs, par les père et mère ou autres ascendants, ainsi qu'aux partages testamentaires, sous les conditions prévues par les art. I075 et I076 du Code civil.

Pour l'application de cette législation, il convient donc de distinguer: I°) les soultes d'échanges immobiliers, 2°) les soultes de partage lorsqu'elles portent sur des immeubles.

Le régime des soultes d'échanges immobiliers.

I°) En ce qui concerne les échanges, la loi distingue deux chefs d'exigibilité du droit de vente; les retours proprement dits et les plus-values. La loi de Frimaire, art. 69 §. 7 N° 5 parle en effet, de "soultes et plus-values", et l'art. 37I du Code de l'enregistrement emploie les mots "retours et plus values". Les retours proprement dits et les soultes ces deux mots étant pris dans le même sens, visent le cas où l'un des échangistes reçoit un immeuble d'une valeur supérieure à celle de l'immeuble qu'il fournit en contre-partie et verse, pour combler la différence, une somme d'argent à l'autre co-échangiste Quant à la plus-value elle vise le cas où les deux immeubles qui se font contre-partie dans l'échange ont une valeur différente, mais où cependant aucune soulte en argent n'est stipulée; il se trouve simplement que, dans ce cas, l'un des échangistes reçoit un immeuble d'une valeur supérieure à celle de l'immeuble qu'il fournit lui-même, reçoit plus qu'il ne fournit. L'application du droit de mutation à titre onéreux, dans ce second cas, est le résultat, en matière d'échange, de l'application de la règle, suivant laquelle ce n'est pas le prix qui est taxé au prix de mutation, mais la valeur vénale de l'immeuble, lorsque cette valeur vénale est supérieure au prix.

Donc, dans les deux cas , qu'il s'agisse de retour ou de soulte, ou qu'il s'agisse simplement de plus-value d'échange, l'opération est assimilée fiscalement, quant à ce retour ou à cette soulte ou quant à cette plus-value d'échange, à une vente. Dans le premier cas, le droit de partage étant appliqué sur la valeur du lot qui a le moins de valeur, le droit de vente immobilière est perçu sur le prix payé, c'est-à-dire sur la soulte. Ce prix représente, en effet, l'excédent de valeur de l'immeuble qui en a le plus, par rapport à l'immeuble qui en a le

Source : BIU Cujas

moins. Dans le second cas, il est perçu simplement sur la différence de valeur entre les deux immeubles. En effet, le prix payé pour l'immeuble qui a le plus de valeur, prix qui est représenté par la valeur de l'immeuble qu'on a fourni en échange, se trouve être inférieur à la valeur vénale de cet immeuble. C'est donc cette valeur vénale qu'il faut prendre en considération et non pas la valeur de l'autre immeuble qui lui sert de prix.

D'ailleurs, il est possible que les deux règles viennent à se combiner et que l'administration, estimant que la soulte stipulée est inférieure à la différence de la valeur vénale des deux immeubles, relève une insuffisance, afin de taxer la différence réelle des valeurs vénales.

Si enfin, des soultes sont stipulées de part et d'autre, il y a lieu d'établir entre elles une compensation pour l'assiette du droit de mutation.

Le cas peut se présenter où la plus-value réelle c'est-à-dire la différence de valeur vénale des immeubles est inférieure à la soulte stipulée; dans cette hypothèse, l'Administration estime, conformément à la solution la plus favorable aux intérêts du fisc, que les parties ne sont pas fondées à demander que, seule, la plus-value effective soit taxée. Soit l'hypothèse d'un échange portant sur un immeuble d'une valeur de 400.000 francs, et sur un immeuble d'une valeur de 500,000 , les parties ayant convenu que celui qui fournit l'immeuble de 400,000 francs devrait à son co-échangiste une soulte de I50 000 francs. La soulte convenue est de I50.000 francs, alors que la différence effective de valeur des immeubles est de I00.000 frs. seulement. On pourrait être tenté de dire, dans ce cas, que c'est à cette différence effective de valeur, et non à la soulte stipulée, qu'il faut s'attacher pour asseoir les droits. Mais l'Administration raisonne autrement. S'il s'agissait, dit-elle, d'une vente d'immeubles, les parties ne pourraient pas davantage demander que le prix soit calculé sur la valeur vénale de l'immeuble et non sur le prix stipulé, lorsque ce prix est supérieur à ce que l'immeuble vaut en réalité, on prend toujours pour l'assiette des droits celle des deux bases d'évaluation qui est la plus avantageuse au point de vue du fisc; ou bien le prix stipulé, s'il est égal ou supérieur à la valeur vénale ou bien la valeur vénale, si elle est supérieure au prix stipulé. Si, en matière de vente, on a stipulé un prix supérieur à la valeur vénale, les parties ne pourront pas demander qu'on s'attache à cette valeur plutôt qu'au prix stipulé; il doit en être de même en matière d'échange, peu importe que la soulte stipulée

Source : BIU Cujas

soit exagérée, elle représente le prix de l'excédent de valeur d'un bien par rapport à l'autre, et même si ce prix est excessif, c'est lui qui doit servir de base au calcul des droits.

Le régime des soultes et plus-values de partage.

Le régime que l'on vient d'exposer s'applique dans les mêmes conditions aux soultes et aux plus-values de partage. On verra plus tard que le partage est soumis à un droit proportionnel réduit, qui est actuellement de 0,75 % de la valeur des biens partagés. En droit civil, le partage est considéré comme simplement déclaratif, en vertu de l'art. 883 du code civil, alors qu'au contraire, au point de vue fiscal, il est réputé avoir effet translatif, dans la mesure de la soulte, et emporter par conséquent, application du droit de mutation à titre onéreux.

La soulte a verser par celui des co-partageants qui s'est vu attribuer plus que sa part normale, peut être représentée, soit par une somme d'argent, soit par d'autres prestations; le débiteur de la soulte peut abandonner également à un de ses co-partageants à titre de dation en paiement, soit des meubles, soit des immeubles; dans ce cas, il y aurait lieu d'appliquer les règles de la dation en paiement. Si le co-partageant reçoit dans le partage un immeuble, et s'il fournit pour s'acquitter de la soulte mise à sa charge également un immeuble lui appartenant, on se trouve en présence d'un échange d'immeuble contre immeuble.

Le lot attribué un co-partageant avec charge de soulte comprend souvent des biens de natures diverses; par exemple, un fonds de commerce, des meubles meublants, des valeurs mobilières, des titres de rente etc...si un tel lot est grevé d'une soulte, destinée à compenser son excédent de valeur par rapport aux droits du co-partageant, auquel il est attribué, cette soulte, qui s'applique à l'ensemble du lot ne porte pas spécialement sur certains biens plutôt que sur les autres. Il faut cependant pour le calcul des droits, savoir comment on l'imputera. L'Administration a admis par la très importante instruction N° 342, du 22 Septembre 1807, que sur ce point, il faut s'en rapporter à la détermination des parties, lorsque, dans l'acte de partage, elles ont réglé l'imputation, elles sont libres en effet, de dire dans l'acte de partage que ce qui constitue l'excédent attribué au co-partageant, c'est tel bien, plutôt que tel autre.

Si elles n'ont pas procédé à cette détermination, on appliquera alors la règle libérale, qui se dégage des principes mêmes du code civil, à savoir que le doute s'interprète en faveur du débiteur; c'est à dire que la soulte sera considérée comme s'appliquant à a-

Source : BIU Cujas

bord aux éléments passibles des droits les plus faibles, pour passer ensuite aux autres catégories de biens de plus en plus taxés. Si un lot comprend, par exemple 30.000 francs de rentes sur l'Etat français, 50.000 francs de meubles meublants et des immeubles pour le surplus à concurrence d'une valeur quelconque, la soulte mise à la charge du co-partageant étant de 100 000 francs l'imputation se fera ainsi;

Cette soulte sera considérée comme applicable, à concurrence de 30.000 frs. aux rentes sur l'Etat: pas de droit, parce que les rentes sur l'Etat sont exemptes du droit de mutation à titre onéreux.

Ensuite, à concurrence de 50.000 frs. sur les meubles; ici application du droit de vente mobilière qui est de 7 %.

Nous arrivons ainsi à 80.000 frs. d'imputation; il reste donc 20.000 francs à imputer; ces 20.000 frs. seront imputés sur les immeubles, et on leur appliquera le droit de vente immobilière de 8 % actuellement.

Ce n'est que de la soulte s'appliquant à des immeubles que nous avons à nous occuper pour l'instant. Il est à remarquer que, jusqu'en 1925, le droit afférent à la soulte imputable sur les immeubles, était uniquement le droit de mutation proprement dit, à l'exclusion du droit de transcription, qui lui a été incorporé par la loi du 28 avril 1816. En effet, le droit de transcription n'est exigible, en principe, que sur les conventions qui sont de nature à être transcrites, et le partage n'était pas de celles-là, puisque, en droit civil, il a eu effet, non pas translatif, mais déclaratif. Aussi, le retour de partage d'immeubles en vertu de la loi de Frimaire, était-il taxé à 4 % seulement. L'article 25 de la loi du 25 Juin 1920 avait élevé ce droit à 8 % alors que le droit de vente immobilière, droit de transcription inclus, était de 10 % En d'autres termes, il y avait deux tarifs différents; l'un pour les ventes immobilières ordinaires, et un autre pour les retours de partage d'immeubles. La différence de ces deux tarifs s'expliquant par le fait que le droit qui frappe les ventes d'immeubles est un droit cumulatif, qui réunit dans un même ensemble le droit de mutation et le droit de transcription; tandis que pour les soultes de partage, on n'appliquait qu'un droit correspondant au droit de mutation, à l'exclusion de la fraction qui correspondait au droit de transcription. La loi du 13 Juillet 1925; art. 45 est venue effacer cette différence, désormais les soultes de partage sont complètement assimilées aux ventes, au point de vue du tarif, c'est-à-dire qu'elles supportent comme les

Source : BIU Cujas

ventes, le tarif plein, qui représente à la fois la mutation proprement dite et le droit de transcription quoique le partage, au moment où cette disposition a été édictée, ne fut pas, par nature, une opération susceptible d'être transcrite. Il est vrai que, depuis lors, le décret du 30 Octobre 1935, modifiant le régime de la transcription, a soumis à transcription non seulement les actes translatifs, mais aussi "tout acte ou jugement déclaratif de propriété immobilière ou de droits immobiliers". Quoiqu'il en soit, si la transcription était requise, elle sera naturellement effectuée sans perception d'un droit particulier de transcription, puisque ce droit se trouve inclus dans l'application du tarif des ventes immobilières et la seule taxe exigible sera la taxe hypothécaire au taux réduit de 0,25 % (D. du 30 Octobre 1935, art. 6; C. enr. art. 767).

Cas où la soulte est imputable sur un immeuble tombé dans la masse partageable par suite d'un rapport en nature.

Il reste à envisager un cas particulier, celui où la soulte est imputable sur un immeuble qui est tombé dans la masse partageable, parce qu'il a fait l'objet d'un apport en nature par un co-héritier, soit à raison du fait que cet héritier l'avait reçu en avancement d'hoirie, soit parce qu'il avait reçu avec dispense de rapport un immeuble dont la valeur excédait le montant de la quotité disponible. La loi civile, on le sait, a prévu deux modes de rapports: le rapport en nature et le rapport en argent ou en moins prenant.

En principe, aux termes de l'art. 859 du code civil, le rapport peut être effectué facultativement en nature ou en argent, si les héritiers sont d'accord pour accepter ce second mode de rapport Cependant, aux termes de l'art. 866 le rapport doit être effectué obligatoirement en nature, lorsque l'immeuble donné au co-héritier excède en valeur le double de la quotité disponible. Dans le cas où l'immeuble est rapporté en nature, il se confond avec la masse partageable à laquelle il est ajouté, il donnera ouverture au droit de mutation, dans la mesure où une soulte peut être imputée sur lui, soit que cet immeuble échoie à un autre co-partageant, soit qu'il échoie, en vertu du partage à l'auteur du rapport lui-même.

Si, par contre, le rapport qui devait être fait en nature, est, d'accord avec les co-héritiers remplacé, comme l'autorise l'art. 859 du code civil, par le prix d'estimation, l'attribution de cette somme aux co-partageants du donataire n'a pas d'effet translatif et le droit de mutation mobilière n'est pas dû. En effet, en pareil cas, le co-héritier, à qui l'immeuble avait été donné, ne fait usage que d'une faculté reconnue par la loi, en s'acquittant en argent envers

Source : BIU Cujas

ses co-héritiers, au lieu d'effectuer le rapport en nature. Du moment qu'il a conservé l'immeuble et que celui-ci n'a pas fait retour à la masse partageable, son titre d'attribution - c'est là le point essentiel à considérer - ne provient pas du partage, il provient du donateur, et le partage n'a fait que confirmer une attribution faite antérieurement et dont le titre était dans la donation qui avait placé cet immeuble dans le patrimoine du co-héritier. Comme cette donation a déjà supporté ses droits propres, il serait injuste d'assujettir l'immeuble qui, en fait, est demeuré en dehors du partage, à un nouveau droit de mutation Il n'en serait plus de même, si le rapport était fait en nature et qu'ensuite l'immeuble ait été attribué au co-partageant donataire, moyennant le paiement d'une somme d'argent. En effet, en pareil cas, le rapport en nature, au lieu d'être remplacé par le versement d'une somme d'argent à la masse, a été véritablement effectué, c'est donc en vertu du partage que l'immeuble est revenu à celui qui avait effectué le rapport. Par conséquent, dans la mesure où la valeur de l'immeuble attribuéà l'auteur du rapport excède ses droits, et où il est tenu de s'acquitter par le versement d'une soulte envers ses co-partageants, il y a lieu d'acquitter le droit de soulte, c'est-à-dire le droit de mutation à titre onéreux, actuellement de 8 %

Cas où le rapport n'est pas fait en nature et n'est fait que partiellement en argent.

Une dernière hypothèse enfin doit être examinée, Le donataire ne rapporte pas l'immeuble en nature et, d'autre part, il n'effectue pas intégralement le rapen argent, il conserve l'immeuble et il verse dans la masse partageable une somme représentant l'excédent de valeur de l'immeuble comparativement à sa part, afin d'indemniser ses co-partageants. L'immeuble avait une valeur de 500.000 francs la part qui devrait revenir au co-partageant est de 400.000 francs, le copartageant ne rapporte pas l'immeuble en nature, il ne verse pas la valeur d'estimation de l'immeuble dans la masse, c'est-à-dire 500.000 francs, il garde l'immeuble et, comme la valeur de cet immeuble dépasse de 100.000 francs ses droits, il verse à la masse la différence, c'est-à-dire 100.000 francs. On pourrait considérer que cette somme constitue une soulte de partage, puisque c'est la somme au moyen de laquelle le donataire a acquis le droit de conserver pour lui l'excédent de la valeur de l'immeuble. Cependant, la jurisprudence ne s'est pas établie en ce sens, et elle a admis, en faveur du redevable, qu'en pareil cas, le rapport doit s'analyser de la façon suivante : il y a rapport en moins-prenant, jusqu'à concurrence de la fraction de valeur de l'immeuble qui représente le montant de la part du copartageant et rapport partiel en numéraire pour le surplus. Il y a,

Source : BIU Cujas

dit la jurisprudence dans l'exemple choisi, rapport en moins prenant jusqu'à concurrence de 400.000 francs et rapport partiel en numéraire, à concurrence de 100.000 francs. La somme versée n'est donc pas considérée comme le paiement d'une soulte, mais simplement comme un supplément de rapport, effectué en argent et le droit de mutation n'est pas exigé sur la somme versée.

Le régime des soultes de licitation. En droit fiscal, la licitation a un caractère translatif.

Les soultes de licitation sont soumises aux mêmes droits que les soultes de partage. La loi de Frimaire, dans son art. 69 §. 7 N° 4 (Cod. Enr. art. 395) dispose que: sont également soumises au droit de mutation à titre onéreux, les "parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation". La licitation consiste dans une vente aux enchères d'un bien indivis, qui n'était pas ou qui était difficilement partageable en nature. La division ne pouvant pas être faite matériellement sur le bien lui-même, ce bien est adjugé et le partage est reporté sur le prix d'adjudication. En droit civil, la licitation, qui n'est en somme qu'une modalité de partage, est assimilée au partage et est considérée comme ayant simplement effet déclaratif, lorsqu'elle supprime complètement l'indivision entre les colicitants. Elle est considérée, au contraire, comme ayant un caractère translatif, si l'indivision persiste entre quelques-uns des communautaires.

En droit fiscal, au contraire, la licitation est considérée, dans tous les cas, comme ayant effet translatif et comme comportant, par conséquent, application du droit proportionnel de mutation.

Jusqu'en 1925 cependant, la distinction entre la licitation qui fait cesser complètement l'indivision, et celle qui ne la fait pas cesser, présentait en droit fiscal de l'intérêt au point de vue de l'application du tarif. En effet, sous le régime de la loi de Frimaire et jusqu'à la loi du 13 Juillet 1925, la licitation portant sur des immeubles était soumise seulement au droit de mutation proprement dit, abstraction faite du droit de transcription incorporé au droit de mutation, lorsqu'elle n'était pas de nature à être transcrite, c'est-à-dire lorsqu'elle faisait cesser l'indivision entre les co-propriétaires, puisqu'elle était considérée dans ce cas, par la loi civile comme ayant effet simplement déclaratif. En vertu de la loi de Frimaire, dont le tarif avait été d'ailleurs modifié dans la suite a plusieurs reprises, notamment par la loi du 25 Juin 1920, le droit applicable en dernier lieu aux licitations qui mettaient fin à l'indivision était seulement de 8 % alors que le droit de vente était de 10 %; ce taux de 10 %

Source : BIU Cujas

comprenant à la fois le montant du droit de mutation proprement dit et le montant du droit de transcription, qui y était incorporé. L'art. 3I de la loi du 3I Juillet I925 a fait cesser complètement cette distinction, en portant dans tous les cas à un taux égal à celui du droit de mutation immobilière, le droit d'enregistrement des ventes de parts et portions indivises de biens immeubles faites par licitation, sans qu'il y ait lieu désormais de s'attacher au point de savoir si la licitation fait ou non cesser l'indivision d'une manière complète si elle est ou non susceptible de transcription. On a vu précédemment que le Décret du 30 Octobre I935 a supprimé cette distinction, en soumettant à transcription les actes déclaratifs aussi bien que translatifs. Au moment de la transcription, le droit de mutation ne sera plus perçu, puisque le droit de mutation immobilière, auquel les biens licités ont été taxés, représente maintenant à la fois le droit de mutation et le droit de transcription. Seuls seront exigés la taxe hypothécaire de 0,50 % ou de 0,25 % (suivant qu'il s'agit d'actes translatifs ou déclaratifs) et le salaire du conservateur.

Conséquences du caractère translatif de la licitation, en droit fiscal,

Du moment que le droit fiscal attribue dans tous les cas à la licitation un caractère translatif, il en résulte les conséquences suivantes; si les biens licités sont adjugés à un étranger, c'est-à-dire à une personne autre que les co-licitants, cette adjudication sera taxée, jusqu'à concurrence de son prix intégral, au droit de vente immobilière. Ici, d'ailleurs, le droit fiscal est d'accord avec le droit civil, qui considère que la licitation faite au profit d'un étranger a un caractère translatif. Si c'est au contraire, un des co-propriétaires indivis ou un des co-héritiers qui se porte adjudicataire, les droits de mutation seront perçus sur tout ce qui, dans le prix d'adjudication, excède le montant de la part qui lui revenait dans le bien vendu. Soit une succession partageable entre 4 héritiers et un immeuble faisant partie de cette succession qui est licité et adjugé à un des 4 co-héritiers pour un prix de 400.000 francs, les droits indivis que ce co-héritier possédait sur l'immeuble portaient sur le quart de l'immeuble et représentaient I00.000 francs. Les droits de mutation immobilière seront donc perçus sur 400.000 francs moins I00 000, c'est-à-dire sur 300.000 francs

Source : BIU Cujas

Règles applicables quand la licitation s'accompagne d'un partage.

Cependant le droit fiscal n'a pas méconnu que la licitation en général, n'est que l'accessoire d'un partage; c'est, par exemple en vue de faciliter le partage d'une succession qu'on licite un immeuble héréditaire. Le droit fiscal a donc été amené à poser des règles particulières, qui le rapprochent du droit civil, lorsque la licitation s'accompagne d'un partage. En effet, si un partage suivant la licitation attribue pour sa part au co-héritier acquéreur l'intégralité du prix de licitation, il n'y a plus dans ce cas, mutation; l'adjudicataire co-partageant qui reçoit à titre de partage, la totalité du prix est simplement rempli de ses droits. On ne peut donc pas considérer que la part qui lui est échue du fait de la licitation a été acquise à titre onéreux. Soit une succession ouverte, dont l'actif net est de 1.600.000 francs, et qui doit se partager entre quatre co-héritier; un immeuble héréditaire de 400.000 francs est licité et acquis par un des 4 co-héritiers. Ensuite, intervient le partage, qui porte sur l'ensemble des biens successoraux. Les trois autres héritiers se partagent 1.200.000 francs d'autres biens meubles ou immeubles, et le co-partageant qui s'est fait adjuger le bien reçoit pour sa part les 400.000 francs qui représentent son prix d'adjudication. Dans cette hypothèse l'effet translatif de la licitation disparait et le droit de partage qui est un droit de 0,75 % (art. 437 du code de l'Enregistrement) sera seul perçu. En effet, dans cette hypothèse la licitation n'a rien procuré, au co-héritier adjudicataire de plus que le montant de ce qui lui revenait à titre de co-partageant.

Si donc le partage qui a suivi la licitation est présenté à l'enregistrement en même temps qu'elle c'est lui qui servira de base à la liquidation des droits, qui seront les droits de partage; le co-partageant, adjudicataire de l'immeuble a reçu, le montant total du prix pour le couvrir de ses droits; pas de droit de mutation, simple application du droit de partage.

Si le co-partageant adjudicataire a reçu pour le couvrir de ses droits, une partie seulement du prix d'adjudication, le droit de mutation ne sera perçu que sur le surplus du prix, la première fraction étant considérée comme acquise par lui en vertu du partage et soumise simplement au droit de partage. Pour se représenter cette hypothèse, il suffit de modifier légèrement les données numériques de l'exemple précédent. Supposons que la succession partagea-

Source : BIU Cujas

ble entre les 4 héritiers soit de I.200.000 francs; chacun des héritiers a donc droit à une part des 300.000 francs, celle du co-héritier adjudicataire lui est constituée par une somme de 300.000 francs, imputable sur les 400.000 de son prix d'ajudication. Dans cette hypothèse on lui appliquera puisqu'il s'est fait adjuger l'immeuble pour 400.000 frs. le droit de partage à concurrence de 300.000 et le droit de mutation immobilière sur I00.000 francs.

Cas où la licitation est enregistrée avant le partage.

Il peut arriver que la licitation soit présentée en premier lieu à la formalité et que le partage n'intervienne qu'ensuite. En pareil cas, à défaut de partage, les droits sur la licitation sont liquidés comme on l'a indiqué précédemment, sur le montant des parts acquises . Ensuite, lorsque le partage sera soumis à l'enregistrement, il y aura lieu à remboursement du trop perçu, à condition qu'on soit encore dans les délais de restitution fixés par la loi du I8 Janvier I9I2, c'est-à-dire dans un délai maximum de 5 ans, à compter de l'enregistrement de la licitation, et à l'intérieur de ce délai de 5 ans, dans un délai d'un an, à compter du partage (V. introduction générale)

Cas où le co-héritier adjudicataire se voit attribuer dans le partage une valeur inférieure au montant de ses droits héréditaires

Une difficulté s'est élevée dans l'hypothèse suivante: Reprenons l'hypothèse de tout à l'heure. Un immeuble appartenant à une succession ouverte entre 4 co-héritiers est licité à l'un d'eux pour un prix de 400.000 francs. On a vu comment les droits ont été liquidés, lorsque la licitation a été présentée seule à l'enregistrement; chacun des héritiers avait droit à un quart de l'immeuble ; les droits perçus sur la licitation ont donc porté sur le prix d'adjudication de 400.000 francs moins I00.000 francs représentant le montant des droits du co-licitant en tant que co-partageant, soit sur 300.000 francs A la suite de la licitation intervient un partage de l'ensemble des biens composant la succession, et le co-héritier adjudicataire du bien licité, se voit attribuer, par suite des modalités du partage, une portion du prix inférieure au montant de sa part héréditaire dans le bien vendu, par exemple, une somme de 75.000 francs. Le fisc pourra-t-il lors de l'enregistrement du partage réclamer un supplément de droits sur la licitation, puisque celle-ci avait été taxée sur la valeur de l'immeuble,diminuée de I00.000 frs. alors que cette valeur aurait dû être réduite de 75.000 francs seulement ?

Sur ce point, on trouve des décisions en sens divers, les unes considèrent que la liquidation faite sur les bases de la licitation doit demeurer définitive, le partage ne pouvant influer sur la licitation que quand il est présenté à l'enregistrement en même temps

Source : BIU Cujas

qu'elle (Instr. N° 1655, solution du 28 Mai 1883) les autres décident, au contraire, que c'est au partage ultérieur qu'il faut se référer pour déterminer finalement la part à laquelle l'adjudicataire avait droit, le partage ayant, aux termes de l'art. 833 du code civil, effet rétroactif.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que, pour être pris comme base de perception, un partage postérieur à l'enregistrement de la licitation englobe toutes les valeurs successorales; il suffit qu'il règle définitivement le sort du prix des immeubles licités et que tous les anciens co-propriétaires y aient pris part. De même il n'est pas nécessaire que le partage soit fait en la forme authentique, il peut être effectué sous la forme sous seings privés, à condition qu'il soit régulier; la condition essentielle est simplement qu'il s'agisse d'un partage définitif et obligatoire pour toutes les parties (Cass. Ch. Réun. 12 Mai 1870).

Les règles de liquidation sont, en résumé, les suivantes: Les droits seront liquidés sur ce que l'on appelle la "part acquise" c'est-à-dire sur tout ce qui excède la part de droits indivis que le co-licitant acquéreur possédait sur l'immeuble. Si plusieurs lots sont adjugés au même co-licitant, on fait une masse de ces immeubles et des droits que l'acquéreur possédait sur eux et l'on taxe le surplus. Si enfin, la licitation est effectuée au profit d'un étranger, ou ce qui revient au même d'un co-héritier qui aurait renoncé à ses droits dans la succession il y a lieu dans ce cas, d'assujettir au droit de mutation la valeur totale des immeubles licités.

Les charges taxables à ajouter au prix principal.

Au prix principal de la licitation représenté par tout ce qui excède la part du co-licitant acquéreur, il y a lieu d'ajouter les charges imposées à l'adjudicataire et qui ne lui incomberaient pas de droit? Dans ces charges, on considère comme taxable tout comme dans le prix principal, la quote-part qui excède les droits de l'acquéreur co-licitant. Il en est ainsi par exemple toutes les fois que les frais antérieurs à la licitation au lieu d'être payés par tous les co-licitants au prorata de leurs droits, ont été acquittés intégralement et exclusivement par l'acquéreur.

Licitation cumulative de meubles et d'immeubles.

Lorsqu'il y a licitation cumulative de meubles et d'immeubles, il faut distinguer les deux cas suivants. Si la licitation ne met pas fin à l'indivision, il y a une véritable vente et dans ce cas, on applique la règle de l'art. 9 de la loi de Frimaire, concernant les ventes cumulatives de meubles et d'immeubles c'est-à-dire que s'il n'y a pas eu un prix distinct stipulé pour les meubles, et si ceux-ci n'ont pas fait

Source : BIU Cujas

l'objet d'une estimation article par article, les droits sont perçus sur le tout au tarif immobilier. Si, au contraire, la licitation met fin à l'indivision, l'Administration a admis la solution en vertu de laquelle les droits sont répartis proportionnellement sur les différentes catégories de biens; si celles-ci ont été distinguées. Faute de distinction, entre les différentes natures de biens qui ont fait l'objet de la licitation, les droits seront perçus entièrement au tarif des ventes immobilières (Cass. Req. I5 Juin I920).

La cession de droits successifs.

La cession de droits successifs s'apparente à la licitation, en ce sens que, le plus souvent, elle intervient à la suite d'un décès qui a eu pour effet de saisir plusieurs co-héritiers d'un droit d'indivision sur les biens constituant la succession du défunt.

La cession de droits successifs, dont la forme n'est pas réglementée par la loi et qui n'est pas spécialement visée par le droit fiscal, est l'acte par lequel un héritier cède ses droits successoraux à un co-héritier ou à un tiers, et cela, tant en actif qu'en passif. Le plus souvent, cette cession intervient entre deux co-héritiers, mais, en principe, un héritier unique peut céder ses droits à un étranger ou à un parent non appelé à la succession du de cujus.

Distinction de la licitation et de la cession de droits successifs.

Cependant, la cession de droits successifs se distingue de la licitation à plusieurs points de vue. D'abord elle ne peut jamais intervenir qu'à la suite d'un décès, alors que la licitation peut intervenir dans tous les cas de co-propriété, cette co-propriété pouvant résulter, non seulement de l'ouverture d'une succession, mais aussi d'un achat indivis par plusieurs acquéreurs. Par ailleurs, la licitation d'après le droit civil, a un effet purement déclaratif, lorsqu'elle entraine disparition, cessation complète de l'indivision. Au contraire, la cession de droit successifs a toujours un caractère translatif.

Assiette des droits sur la cession de droits successifs.

D'après les règles générales de perception formulées par l'art. 4 de la loi de Frimaire, la cession de droits successifs est taxée au droit de mutation à titre onéreux, d'après la nature des biens transmis qu'il s'agisse de fonds de commerce, de créances, de meubles ou d'immeubles. Si la cession porte sur des valeurs diverses, la ventilation du prix unique doit être faite par les parties entre ces différentes natures de biens, à la condition que chaque nature de ces biens ait fait l'objet dans l'acte d'une description suffisamment détaillée.

Lorsque la cession comprend des meubles et des immeubles les choses doivent se passer comme dans le

Source : BIU Cujas

cas d'une vente proprement dite, portant cumulativement sur des meubles et sur des immeubles, c'est-à-dire que la valeur des meubles doit être estimée d'une manière distincte de celle des immeubles et qu'ils doivent être estimés article par article, sans quoi les droits au tarif immobilier seraient encourus pour la totalité de la valeur des droits cédés.

Liquidation des droits.

Le droit exigible est liquidé sur le prix exprimé augmenté des charges en capital, seulement, ici intervient quelque chose de particulier. Comme il est de l'essence de la cession de droits successifs de porter à moins de convention contraire, aussi bien sur le passif que sur l'actif, il est évident que le passif qui grevait l'hérédité, et dont le cédant va se trouver déchargé du fait de la cession, constitue pour lui un profit, qui augmente le prix et qui, de ce chef, doit être assujetti au droit de mutation. En effet, celui qui cède ses droits successifs renonce à sa part d'actif et, en outre, se décharge vis-à-vis du cessionnaire de la part du passif, qui lui incombait; ce passif doit donc, dans tous les cas faire l'objet, soit dans l'acte, soit au pied de l'acte, pour l'assiette des droits d'enregistrement, d'une déclaration estimative; ou, le cas échéant, s'il n'y a pas de passif, d'une déclaration négative. Faute de cette déclaration, qui doit être faite dans tous les cas, l'acte ne pourrait pas être enregistré.

Régime des transactions qui s'appliquent à des meubles.

Avant d'arriver à l'examen des différentes modalités du tarif, il reste à dire quelques mots du régime des transactions qui s'appliquent à des immeubles. Aux termes de l'art. 1044 du Code civil, la transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naitre. Si la transaction ne comporte aucune stipulation de sommes ou valeurs, elle n'est passible que du droit fixe de formalité de 22 frs. 50 (Cod. enreg. art. 330). Si la transaction contient obligation de sommes et valeurs, mais n'emporte pas mutation, elle est soumise au droit d'obligation de 1 fr.50 % liquidé sur le montant des prestations ou des versements que l'une des parties ou que les deux parties s'engagent à effectuer vis-à-vis l'une de l'autre. (C.O. de l'Enreg. art. 423). Enfin, si la transaction emporte mutation, notamment si elle emporte une libéralité, ou si elle est le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée, elle donne ouverture, soit au droit de donation, soit au droit de mutation immobilière à titre onéreux.

Le droit de mutation est exigible dans tous les cas où la transaction opère des changements dans les droits apparents des parties sur l'objet en litige

Source : BIU Cujas

(Cass. Ch. réun. I2 Déc. I865 S. 66-I-73). Il suffit que par une sorte de novation, qui résulte de la transaction même, les objets qui paraissaient, d'après les conditions de l'affaire, appartenir à une des parties avant la transaction, deviennent après l'intervention de la transaction, la propriété indiscutable de l'autre. Il y aura donc application du droit de mutation immobilière, si l'immeuble litigieux, qui paraissait appartenir à Primus, est attribué en vertu de la transaction. à Secundus. C'est d'ailleurs là une situation délicate à apprécier en fait, et qui donne lieu à de fréquentes difficultés.

Modalités d'application des tarifs.

Il convient maintenant, de revenir sur les modalités d'application des tarifs. En effet, le droit qui constitue le tarif de droit commun, qui est en principe de I3,50 % et qui, comme on l'a vu, a été réduit à 8 % par le décret du 28 aout I935 dont des dispositions successives ont prorogé le régime temporaire, jusqu'au terme de l'année I937, est augmenté de surtaxes dans certains cas, et remplacé dans certains autres par l'application de régimes spéciaux et fait même place, dans quelques cas, à une exonération complète.

Cas où le tarif de droit commun est augmenté de surtaxes.

Au sujet des surtaxes il est à noter que depuis les décret du 28 aout I935 ces surtaxes sont provisoirement suspendues, elles reprendront, d'ailleurs, automatiquement application en même temps que le tarif de I3,50 %, dès le Ier Janvier I938, si le régime provisoire établi par ce décret n'est pas l'objet d'une nouvelle prorogation, au-delà du 3I Décembre I939.

Lorsque la valeur d'un immeuble dépasse un certain chiffre, des surtaxes viennent donc s'ajouter en principe au droit principal de I3,50 % Pour toute vente d'immeuble, dont le prix excède 300.000 francs, ce droit est majoré, aux termes de l'art. 42 de la loi du I3 Juillet I925, d'une surtaxe dont le tarif qui a été augmenté du double décime de la loi du 22 Mars I924 s'établit de la façon suivante: I fr. 20 % sur la partie du prix, qui excède 300.000 frs. 2 fr.40 % sur la partie du prix qui excède 500 000 francs. Le montant des droits applicables pour la fraction de valeur dépassant 500.000 frs. est par conséquent de I5,90 %. Cette surtaxe est assise et perçue dans les mêmes conditions que le droit de mutation proprement dit.

Ventes auxquelles la surtaxe n'est pas applicable.

Cependant, elle n'est pas applicable aux ventes qui sont effectuées sous l'une des formes ci-après: ventes sur saisie, immobilière, ou sur conversion de saisie immobilière, ventes de biens dépendant d'une faillite (auxquelles une solution du Ier Mai I930 est

Source : BIU Cujas

venus assimiler les biens vendus en suite de liquidation judiciaire), ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, ventes ou licitations en vue de partage de biens provenant d'une succession, ventes de biens de successions vacantes ou de successions bénéficiaires; ventes de biens dotaux, dans les cas exceptionnels prévus par l'art. 1558 du code civil. Par contre, les surtaxes frappent, en principe, toutes les autres opérations qui sont assimilables à des mutations immobilières, c'est-à-dire les licitations, les soultes d'échange, les actes de partage ainsi que les achats pour revendre ou les cessions de baux emphytéotiques.

urtaxes en as de vente onsenties indivisément à lusieurs acquéreurs ou e vente par ropriétaires ndivis à un eul acquéreur.

Avant la suspension des surtaxes, la question s'était posée de savoir comment il convenait de les faire jouer dans le cas où il y avait vente consentie indivisément à plusieurs acquéreurs pour un prix total supérieur à 300.000 francs mais inférieur à ce chiffre, quant à chacun des indivisaires, ou en sens inverse, en cas de vente d'une propriété indivise à un seul acquéreur. Il avait été décidé qu'en ce qui concerne les ventes consenties indivisément à plusieurs acquéreurs, ce qu'il fallait considérer pour l'application des surtaxes ce n'était pas le prix total, mais la part du prix qui correspond aux droits de chacun des acquéreurs par indivis, suivant que les droits de chaun de ces acquéreurs étaient supérieurs à 300.000 francs ou à 500.000 francs (décision du ministre des finances du 27 octobre 1928) Au cas inverse où il y avait vente par plusieurs propriétaires indivis à un seul acquéreur, on considérait, avec juste raison puisqu'on était en présence d'une mutation unique, qu'il fallait se placer également au point de vue de l'acquéreur et sur la surtaxe devait être appliquée suivant que le prix n'excédait pas ou excédait 300.000 ou 500.000 francs (solution du 9 Septembre 1926).

Les surtaxes sont complètement indépendantes en ce qui concerne les immeubles, d'une part, et les fonds de commerce d'autre part, auxquels on a vu qu'elles s'appliquent dans des conditions analogues. Si une cession porte à la fois sur un immeuble et sur un fonds de commerce, il faut distinguer les prix afférents à chacun et non pas effectuer le cumul des deux prix pou savoir si les surtaxes sont exigibles (solution du 26 Juin 1926).

Règlements spéciaux et atténuations de droits

D'autre part, le législateur a établi des règlements spéciaux et des atténuations de droits, voire même des exemptions dans un certain nombre de cas. Le régime spécial le plus intéressant concerne les achats pour revendre.

Les achats pour revendre, tels que les pratiquent

Source : BIU Cujas

Le régime des achats pour revendre.

les marchands de biens, appelaient un régime particulier. L'application du tarif de droit commun fut devenue, en effet, vu le taux très élevé des droits, il y a quelques années, véritablement prohibitive pou ces sortes d opérations . L'achat pour revendre aurait comporté en un court espace de temps deux impositions successions représentant un prélèvement tot de 30, de 24 ou de 27 %. de fait, les marchands de biens s'ingéniaient à esquiver l'impôt de mutation, en opérant sous le couvert d'un mandat fictif? Alors qu'en réalité, ils achetaient à Primus et revendaient à Secundus, ce qui constituait deux opérations passibles de deux droits de mutation successifs, ils cherchaient à se faire passer aux yeux du fisc comme de simples intermédiaires, ayant négocié simplement en cette qualité, une vente directe de Primus à Secu passible, comme telle, d'un seul droit de mutation, et la Régie, souvent, ne parvenait pas à établir que le prétendu intermédiaire avait, en réalité, acquis la propriété pour son compte, et l'avait ensuite revendue.

D'après la loi du 25 Juin I920.

C'est pour couper court à cette fraude que l' art. 25 al. 2 de la loi du 25 Juin I920 avait institu un tarif spécial pour le cas où l'acheteur déclarerait dans un acte de vente d'immeubles qu'il avait acheté pour revendre. Cet achat était frappé d'un droit de mutation un peu supérieur au droit ordinaire, I2 % au lieu de I0 % qui était alors le tarif de droit commun). Mais, par contre, si l'immeuble était revendu, I0 % étaient restitués, si la revente avait lieu dans le délai d'un an; 8 % si elle avait lieu la deuxième année, 6 % la troisième, 4 % la quatrième et 2 % la cinquième. Par conséquent, si l'immeuble acheté était revendu dans un laps de temps relativement bref, une portion des droits primitivement versés était remboursée dans une mesure d'autant plus forte que la revente suivait de plus près l'achat.

D'après la loi du I3 Juillet I925. Le statut fiscal des marchands de biens.

L'art. 39 de la loi du I3 Juillet I925 a complètement modifié ce régime, en même temps qu'il a donné aux marchands de biens un statut fiscal, qui les assujettit à un contrôle rigoureux (C. enreg. art. 236) I°) malgré le caractère immobilier de leurs opérations, ils sont taxés comme commerçants, c'est-à-dire soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

2°) Ils doivent faire une déclaration de profession et tenir deux répertoires, qui sont communicables aux agents du fisc; l'un où doivent être inscrits tous les achats faits par le marchand de biens pour son compte personnel, en vue de revendre, et l'

Source : BIU Cujas

autre où sont portées toutes les opérations immobilières, pour lesquelles il a simplement servi d'intermédiaire ;

3°) pour éviter la fraude signalée plus haut: les ventes dans lesquelles les marchands de biens interviennent comme mandataires doivent être, contrairement aux règles concernant les délais habituels d'enregistrement des mutations, qui sont de 3 mois, enregistrées dans les IO jours. De cette façon, on empêche le marchand de biens, qui prétendrait n'être qu'un mandataire chargé de vendre l'immeuble de Primus de prendre le temps nécessaire pour trouver un acquéreur qui serait censé avoir acheté directement à Primus par leur entremise. Si dans les dix jours, il n'a pas trouvé à donner le nom d'un acquéreur il faudra bien qu'il fasse enregistrer l'acquisition à son nom.

Quant au régime nouveau que l'article 39 de la loi du I3 Juillet I925 substitue au régime de l'article 25 de la loi du 25 Juin I920, les dispositions essentielles en sont les suivantes (C.enreg. art.454) les actes d'achats d'immeubles lorsqu'il est expressément déclaré que l'acquéreur achète pour revendre sont passibles d'un droit majoré, que la loi de I925 avait fixé à I4,40% avec le double décime, qui a été ensuite porté à I8 % par la loi du 4 avril I926, réduit de I8 % à I5 %., par l'art. 2 de la loi du 3I juillet I929, enfin relevé à I6,50 % lorsque la loi du 23 Décembre I933 est venue décider que tous les dégrèvements effectués depuis quelques années seraient réduits de 50 %. Comme on avait réduit le droit de I8% à I5 % c'est-à-dire de 3 % et s'est ainsi trouvé reporté à I6,50 %.

Le tarif de droit commun étant de I3,50 %, le droit perçu sur l'achat fait avec l'intention expresse de revendre, est donc majoré de 3 %. Actuellement, ces chiffres sont modifiés et réduits, en vertu de l'application du régime provisoire qui doit durer, en principe, jusqu'à la fin de l'année I937. Le taux de droit commun de I3,50 % étant ramené à 8 % le droit perçu sur l'achat en vue de revendre est de I2 %.

Si l'immeuble est revendu, il n'est plus accordé de remboursement partiel des droits à l'acquéreur revendeur; seulement l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à un demi droit ordinaire, c'est-à-dire à la moitié du droit de I3,50 % en régime normal, soit 6,75 % et dans la période actuelle de réduction temporaire du droit de mutation, à un droit de 4 % au lieu de 8% D'autre part, le premier acquéreur, celui qui a revendu tient de l'article 39 de la loi de I925 lui-même, un recours contre l'acquéreur définitif pour se faire rembourser la moitié du droit majoré qu'il a payé lui-

"Les Cours de Droit" W Répétitions Ecrites et Orales
Sirey 3, Place de la Sorbonne, 3 Reproduction interdite

même. La moitié du droit majoré qu'il a payé c'est en régime normal, la moitié de I6,50 % c'est-à-dire 8,25 % et c'est, dans le régime actuel de réduction des droits la moitié de I2 % c'est-à-dire 6 %.
En résumé, dans le régime actuel:

- premier achat en vue de la revente, droit majoré: I2 % alors que le tarif de droit commun est 8 %
- en ce qui concerne la revente moitié seulement du droit normal de 8 %: c'est-à-dire 4 %
- d'autre part, droit pour l'acquéreur primitif qui a revendu de se faire rembourser par son acheteur la moitié du droit majoré, qu'il a payé sur son achat, c'est-à-dire la moitié de I2 %.

Mais, pour qu'il en soit ainsi, il faut que la revente ait lieu dans le délai d'un an, de l'achat; passé ce délai, elle sera enregistrée au droit ordinaire et l'acquéreur intermédiaire, celui qui a acheté en vue de revendre, subira la charge totale du droit majoré qu'il a versé en pure perte, puisqu'il n'a pas revendu dans le délai, sans recours contre le second acquéreur.

Bien que ces dispositions aient été introduites spécialement en vue des marchands de biens, elles s'appliquent à toute personne qui déclare acheter en vue de revendre.

Conditions requises pour que le régime des achats pour revendre soit applicable

Reprenons les en détail.

Tout d'abord, il faut qu'il s'agisse d'un acte de vente puisque c'est dans l'acte que doit être formulée l'intention de revendre. Ne tombent donc pas sous le régime des achats pour revendre les mutations verbales, qui donneront lieu s'il y a achat suivi de revente, à la perception de deux droits de mutation consécutifs, au tarif normal. L'Administration considère d'ailleurs comme suffisamment remplie l'exigence de l'acte, non seulement par un acte sous seings privés mais encore par des lettres missives ou par un exploit d'huissier, contenant acceptation d'une promesse de vente (Solut. du 7 Mai I924).

En second lieu il faut que la déclaration de celui qui achète pour revendre soit faite dans l'acte même d'achat ou dans l'écrit qui peut tenir lieu d'acte; donc, ne pourra pas être admise une déclaration faite dans un acte ou dans un document postérieur -solut. du I9 aout I92I, du 7 Mai I924 - Tribunal de Nice, 3 Fév I926) Ainsi, ne serait pas valable une déclaration faite, non pas dans l'acte sous seings privés contenant achat d'un immeuble, mais dans l'acte ultérieur de dépôt constatant le dépôt de cet acte dans les minutes d'un notaire ou bien encore, la déclaration faite dans l'acte constatant la réalisation d'une condition suspensive mise à une vente

Source : BIU Cujas

conclue antérieurement et que, seule, la non réalisation de cette condition a empêché de produire ses effets. Il aurait fallu que ce fut dans l'acte de vente que fut indiquée l'intention de l'acquéreur d'acheter pour revendre.

En troisième lieu, la déclaration doit être faite par l'acquéreur ou son mandataire régulier, ayant reçu une procuration à cet effet, Mais l'acquéreur, qui déclarera command ou celui qui désignera par la suite un adjudicataire, n'a pas qualité pour que sa déclaration ait effet par rapport à la personne pour le compte de laquelle il s'est porté adjudicataire; il faudra donc que cette personne fasse la déclaration dans l'acte d'élection de command ou dans l'acte de déclaration d'adjudicataire.

Assiette du droit majoré.

La déclaration peut préciser qu'une partie seulement des biens est achetée en vue de la revente; dans ce cas, le droit majoré ne sera perçu que sur la partie correspondante du prix avec, le cas échéant, une déclaration estimative des parties, souscrite aux fins de ventilation. Le recours du premier acquéreur ne pourra naturellement s'exercer sur l'acquéreur définitif que dans la mesure de la portion d'immeuble achetée pour être revendue, la seule qui ait acquitté le tarif majoré.

Conditions dans lesquelles doit avoir lieu la revente.

Par ailleurs la revente, de même que l'acquisition doit avoir lieu par acte, les ventes verbales étant exclues du bénéfice de l'enregistrement au taux réduit de moitié. D'autre part, puisqu'il s'agit d'une revente soumise à la moitié du taux du droit ordinaire, il faut que l'acte de revente soit passible de droits. Si donc il s'agit d'un acte exempt du droit de mutation, par exemple, au cas de revente à l'Etat ou au cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le régime des achats pour revendre ne sera pas applicable. Par contre, la revente n'a pas besoin d'être une revente ordinaire, ce peut être toute transmission qui est assimilée à une vente; résolution amiable de la vente primitive, apport à titre onéreux en société, licitation au profit d'un acquéreur d'un bien indivis, en ce qui concerne la part acquise seulement. Cependant un échange ne pourrait pas donner lieu à la perception d'un droit réduit, puisque, même quand une soulte d'échange est stipulée, l'échange n'est jamais considéré comme une vente (Cass. IO Févre. I926)

Cas où le nouvel acquéreur déclare acheter pour revendre.

Si le nouvel acquéreur déclare à son tour acheter pour revendre, il y a lieu de faire les distinctions suivantes. Si la nouvelle acquisition intervient dans le délai d'un an de l'acquisition primitive, le tarif applicable à la revente est le tarif réduit de moitié, mais le second acquéreur ne pourra exiger

Source : BIU Cujas

aucun remboursement du sous-acquéreur éventuel pour la troisième transmission, puisqu'il n'a pas acquitté le droit majoré. Si, au contraire, la revente a lieu plus d'un an après l'acquisition, la solution est plus simple. En effet, dans les rapports entre le premier acquéreur et la personne à laquelle il a revendu, le régime des achats pour revendre ne joue plus, puisqu'il ne fonctionne que dans le délai d'un an; le premier revendeur ne pourra plus réclamer de remboursement à son acquéreur, et, d'autre part, celui-ci n'aura pas droit au bénéfice du tarif réduit, c'est-à-dire du demi droit. Il y a donc lieu de considérer la seconde opération comme si elle était isolée, puisque l'opération primitive est devenue définitive et a exclu l'application du régime de faveur. Dans ce cas, l'acquéreur qui déclare à son tour avoir l'intention de revendre, pourra obtenir pour son compte l'application du régime des achats pour revendre.

Enfin, la revente, ainsi qu'on l'a vu, doit avoir lieu au plus tard dans le délai d'un an, alors même que l'acquéreur justifierait qu'il n'a pu revendre dans ce délai (trib. Tulle, 29 Juin 1922).

Le délai court du jour de l'acte primitif. Les justifications doivent être fournies à l'administration par les parties.

Quant au remboursement par le second acquéreur au premier de la moitié du droit d'enregistrement majoré, c'est là une question d'ordre purement civil, qui est à débattre entre les intéressés et en dehors de l'administration; en cas de discussion, devant le Tribunal civil.

Manque d'harmonie de la loi de 1925.

Il est d'ailleurs à remarquer que la loi est assez mal faite; elle amène, en effet, l'acquéreur auquel l'immeuble est revendu, à supporter une charge plus élevée que s'il n'avait pas acquis d'une personne placée sous le régime des achats pour revendre. Achetant dans les conditions ordinaires, il aurait supporté les droits du tarif ordinaire de 8 %; sous le régime de de l'article 39 de la loi de 1925, il ne paiera, il est vrai, que la moitié du droit ordinaire, mais il sera obligé de rembourser à son vendeur intermédiaire la moitié du droit majoré que celui-ci avait acquitté. Il supportera ainsi un total de droits de 4 % plus 6% à rembourser = 10 % alors qu'ayant acheté dans des conditions ordinaires, il n'aurait payé sur 8 %. Supposons les cours normaux rétablis après la fin du régime de faveur provisoire, l'acquéreur achetant dans les conditions ordinaires, aurait payé les droits au tarif de 13,50 %; il ne paiera que la moitié de ces droits, c'est-à-dire 6,75 %, mais il devra, en outre, rembourser la moitié du droit majoré de 16,50 % payé

Source : BIU Cujas

par l'acquéreur primitif, soit 8,25 % c'est-à-dire qu'il paiera 6,75 + 8,25 = I5 % au lieu de I3,50 %. Il est vrai, et ceci constitue dans une certaine mesure un correctif, que généralement le prix de revente sera supérieur au prix d'achat, le tarif réduit de 4 % est établi sur le prix exprimé dans l'acte de revente, tandis que le tarif de I2 % dont l'acquéreur définitif est obligé de rembourser la moitié à son vendeur a été calculé sur le prix d'achat, inférieur, par hypothèse au prix de revente. Il n'y en a pas moins dans les dispositions de la loi, un manque d'harmonie incontestable.

Le régime des habitations à bon marché.

Les habitations à bon marché et les achats de terrains à bâtir bénéficient aussi d'un régime particulier. La loi du 5 Décembre I922 a codifié toutes les lois relatives aux habitations à bon marché qui ont accordé aux habitations de ce genre un certain nombre d'avantages d'ordres divers. Pour être considérés comme habitations à bon marché, les maisons de logements doivent remplir certaines conditions fixées par la loi, concernant les dimensions, la salubrité, la valeur, etc...conditions qui ont été d'ailleurs modifiées à plusieurs reprises, notamment pour tenir compte des variations de prix au cours de ces dernières années.

Les droits de mutation a titre onéreux applicables aux habitations à bon marché sont, en principe, les droits ordinaires au tarif de 8 %; la seule faveur consentie par l'article 6I de la loi de I922 (C. Enreg. art. I32) consiste en ce que si, dans les actes portant vente de maisons individuelles à bon marché, construites par les divers organismes ou les particuliers, le prix a été stipulé payable par annuités, la perception des droits pourra être, à la demande des parties, fractionnée en plusieurs fractions égales, sans pouvoir excéder le nombre des annuités prévues au contrat, ni en aucun cas, le nombre de cinq fractions.

Toutefois, deux cas d'exemption sont à signaler;

Opérations sur des habitations à bon marché dispensées de tous droits.

I°)certaines opérations portant sur les habitations à bon marché sont dispensées de tous droits;

a) les départements et les communes peuvent attribuer gratuitement, moyennant un seul droit fixe de 22,50 un immeuble à un Office d'habitations à bon marché, (loi du 5 Déc I922 art. 72 - C.O. de Enreg. art.327 N° 34) Comme les départements et les communes peuvent exproprier en franchise des droits, l'opération par laquelle ils se procurent un immeuble, et l'attribuent ensuite à un office d'habitations à bon marché, peut être exempte de tout prélèvement fiscal.

b) Les acquisitions amiables faites par les com-

Source : BIU Cujas

munes et les Offices d'habitations à bon marché, en vue de travaux d'urbanisme et de construction, lorsque la déclaration d'utilité publique a été faite par un décret préfectoral reconnaissant expressément qu'il y a urgence, sont totalement exemptées et du droit de mutation et même de la taxe à la première mutation (Loi du 30 Déce. I928, art. 22, Cod. Enreg. art. 507)

Régime particulier des logements et maisons comprises dans la loi Loucheur.

2°.- La loi du I3 Juillet I928 connue sous le nom de loi Loucheur, a établi un régime particulier, en ce qui concerne les maisons et les logements compris dans le programme qu'elle a établi. Ce programme porte, d'une part, sur la construction de maisons et logements individuels à bon marché, et d'autre part, sur la construction d'habitations à loyer moyen. L'exécution du programme projeté devait être réalisée en six ans et être terminée au terme de l'année I933. Ce régime de la loi de I928 a été prorogé à plusieurs reprises, la dernière fois par l'article 93 de la loi de finances du 3I Décembre I936 qui l'a prolongé jusè qu'à la fin de I937.

L'exécution du programme est financée:

a) par des avances de l'Etat aux particuliers, aux sociétés et aux villes intéressés, à un taux de faveur de 2 % dans les limites d'un maximum d'avances fixe par la loi de finances; b) par des bonifications d'intérêt, allouées par l'Etat pour les emprunts contractés auprès des sociétés ou établissements privés de façon à ramener le taux à la charge des intéressés à 2 %; c) par des subventions du Trésor.

L'article I6 de la loi du I3 Juillet I926 (C. Enreg. art. 457) dispense entièrement du droit de mutation immobilière les ventes de maisons individuelles ou de logements à bon marché, consenties dans un délai maximum de 2 ans après l'achèvement de leur construction à des acquéreurs qui doivent les habiter personnellement.

Le régime des achats de terrains à batir.

D'autre part, en ce qui concerne les habitations à bon marché et à loyer moyen, l'article 37 de la même loi réduit de moitié le droit de mutation (à l'exclusion de la taxe de la première mutation qui reste exigible) en faveur des achats de terrains à bâtir, lorsque les conditions suivantes sont remplies: La construction doit avoir été effectuée dans les deux ans qui suivent soit l'acte de vente, soit la délivrance du permis de construire, sans que le délai puisse, en principe dépasser trois ans à partir de l'acte de vente. Le bénéfice de ce régime est toutefois limité aux acquisitions enregistrées avant le Ier Juillet I933 de sorte que son application a pris fin à l'heure actuelle.

Les régimes d'

Les droits de mutation à titre onéreux comportent

Source : BIU Cujas

exemptions des droits de mutation à titre onéreux:

encore un certain nombre d'exemptions diverses. D'abord les acquisitions d'immeubles faites par les départements et communes, en vue de revente après lotissement (loi du 29 aout I920, article 22 - C. Enreg. art. 5I0); les acquisitions de terres d'une valeur de I.200 frs. au maximum, pour l'exploitation familiale au moins pendant I0 ans (Loi du 9 avril I9I8, art. 8)

I° achats effectués par l'Etat.

On peut encore signaler les achats effectués par l'Etat. (C. Enreg. art. 505) En principe, l'Etat ne se paye pas de droits à lui-même; si donc il acquiert un immeuble en prenant à son compte les droits d'enregistrement ou, sans que l'acte contienne de dispositions à cet égard, puisqu'à défaut de stipulation contraire, les droits sont à la charge de l'acquéreur, comme la charge de l'impôt incomberait à l'Etat, l'acte est enregistré gratuitement (C Enreg. art.505). L'article 4 de la loi du I0 Décembre I792 a étendu cette gratuité à tous les actes préparatoires de l'achat ainsi qu'au droit de transcription. Si, par contre, l'acte d'achat contenait une clause mettant les droits d'enregistrement à la charge du vendeur, ceux ci seraient dûs puisqu'ils retomberaient sur un particulier et non sur l'Etat, et l'acte serait enregistré au comptant. Il en sera de même si c'est l'Etat qui, au lieu d'acheter, vend un immeuble, puisque les droits sont, en principe, à la charge de l'acheteur, qui est ici un particulier.

2°) Expropriations pour cause d'utilité publique.

Une autre exonération est constituée par les expropriations pour cause d'utilité publique (C. Enreg. art. 5I6, 582 et 583) Les achats effectués à la suite d'une déclaration d'utilité publique prononcée, soit par décret soit par arrêté préfectoral, sont exempts de droits d'enregistrement sur l'acte qui constate la mutation au profit de la collectivité ou de l'établissement expropriant. Cet acte sera, soit le jugement d'expropriation, soit la convention amiable des parties, s'il en intervient une avant le jugement. Les mêmes règles sont applicables aux achats de terrains faits en exécution d'un plan d'alignement régulier approuvé et relatif à des rues, à des places publiques, à des chemins vicinaux ou des chemins ruraux reconnus.

3° les petites ventes judiciaires d'immeubles.

Les petites ventes judiciaires d'immeubles font aussi l'objet de régrèvements spéciaux. En vertu de la loi du 23 Octobre I884 (C. enreg. art. 283 à 287) lorsque le prix principal d'adjudication ne dépasse pas 2.000 francs, toutes les sommes payées au Trésor public pour droits de timbre, d'enregistrement ou d'hypothèque, applicables aux actes rédigés en exécution de la loi pour parvenir à l'adjudication, sont restituées. Pour le calcul des prix, les lots mis en vente par le même acte sont réunis et la valeur des lots non

Source : BIU Cujas

adjugés entre dans ce calcul pour leur mise à prix. La vente ultérieure de lots non adjugés profite du bénéfice de ces dégrèvements d'après les mêmes règles.

Les échanges d'immeubles ruraux.

Un cas spécial concerne les échanges d'immeubles ruraux, On a déjà signalé cette exemption à propos du régime des échanges immobiliers. Depuis longtemps le législateur a senti la nécessité de faire bénéficier les échanges ruraux immobiliers d'un régime de faveur, à raison de leur intérêt économique puisqu'ils facilitent le remembrement de la propriété rurale et le regroupement des parcelles.

La loi du 6 Juin I824

Une première loi qui remonte au 6 Juin I824 avait dans son article 4, soumis ces échanges à un simple droit fixe de 1 franc , à la seule condition que l'un des immeubles échangésfut contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le recevait. Cette disposition à la suite des fraudes auxquelles elle avait donné lieu, fut abrogée par la loi du 24 Mars I824 et il fallut attendre jusqu'à une loi du 27 Juillet I870 pour rencontrer de nouvelles dispositions en faveur de l'échange d'immeubles ruraux.

La loi de I870 et celle de I884

La loi de I870 frappait d'un droit proportionnel réduit de 0,20 %, les échanges d'immeubles ruraux ne dépassant pas 50 ares. La loi de I884 est venue préciser les conditions auxquelles serait subordonnée l'application de ce régime, pour éviter les fraudes qui s'étaient produites sous l'empire dela loi de I824 . Lorsqu'une personne désirait acheter une propriété rurale de quelque importance elle commençait par acquérir une petite parcelle contigüe, attenant à la propriété dont elle voulait faire l'acquisition, puis elle échangeait cette parcelle contre la propriété attenante; de la sorte, l'opération échappait au droit proportionnel.

Conditions auxquelles est subordonnée l'application du régime de la loi de I884

La loi de I884 dans sa teneur actuelle, modifiée par des dispositions législatives notamment par la loi du 27 Novembre I9I8, ultérieures (C. Enreg. art. 657) a donc décidé que les échanges d'immeubles ruraux bénéficieraient de la gratuité complète, mais seulement quant à la valeur du lot le moins important, la soulte étant frappée du droit de vente, et que d'autre part, pour que le bénéfice de cette faveur pût être obtenu, il faudrait l'une ou l'autre des deux conditions suivantes: ou bien que les immeubles soient situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes; ou bien qu'en dehors de ces limites, l'un des immeubles échangés soit contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le reçoit en échange et qu'en outre, dans ce cas, il ait été acquis par acte enregistré depuis plus de deux ans ou soit advenu

Source : BIU Cujas

au contractant par succession. C'est aux parties à fournir dans l'acte des indications à ce sujet. Les immeubles dévolus par l'effet d'un partage d'ascendants sont assimilés aux immeubles échus par succession. Quant à la condition de contiguité, n'y fait pas échec l'existence d'un obstacle de peu d'importance séparant les deux lots, tel que chemin ou ruisseau, du moment qu'il n'empêche pas une exploitation commune.

Indications que doit contenir l'acte d'échange.

Le décret du 5 Juillet 1920 a fixé les mentions que l'acte d'échange doit contenir pour avoir droit au bénéfice du régime de faveur: 1°) noms, prénoms, et tous renseignements utiles concernant la situation des co-échangistes, ainsi que les noms, prénoms et domiciles de leurs représentants le cas échéant: 2°) désignation détaillée des immeubles avec référence au plan cadastral et indication du revenu imposable à la contribution foncière; origine sommaire de la propriété; estimation de la valeur, montant de la soulte le cas échéant, 3°) indication que l'acte est fait par application de la loi du 27 Novembre 1918 faute de quoi le droit ordinaire serait perçu sans restitution possible. Le bénéfice de ces dispositions profite uniquement aux immeubles ruraux, par opposition aux immeubles urbains. Ici, immeuble rural et immeuble urbain, ne veulent pas dire immeuble situé à la campagne ou immeuble situé à la ville. L'immeuble rural est l'immeuble, bâti ou non, qui a pour objet la production agricole - (terres, champs, granges, remises, etc). - Est immeuble urbain tout immeuble destiné à l'habitation, à l'industrie ou au commerce, même s'il est situé à la campagne.

Exemption au bénéfice des échanges ayant pour objet le remembrement collectif.

Les mêmes exemptions de droits sont applicables, en vertu de la loi du 27 Novembre 1918 remplacée par le décret loi du 30 Octobre 1935 aux échanges ayant pour objet le remembrement collectif, effectué en vertu de plans d'ensemble, dont la loi du 27 Novembre 1918 modifiée par le décret du 30 Octobre 1935 règle l'élaboration, et qui aboutit à une nouvelle distribution des terres, jusqu'alors morcelées et dispersées. Les actes faits à l'occasion de ces remembrements collectifs et, au premier chef, les échanges qui en sont le principal moyen, sont exempts de tous droits au profit de l'Etat. Ici encore, il est indispensable pour que jouent ces exemptions, que les échanges concernent exclusivement l'application de la loi du 27 Novembre 1918 remplacée par le décret de 1935 et qu'il en soit fait mention expresse.

"Les Cours de Droit" Répétitions Écrites et Orales
3, Place de la Sorbonne, 3 W Reproduction interdite

Source : BIU Cujas

La taxe sur la première mutation

Circonstances dans lesquelles cette taxe a été créée

La taxe sur la première mutation fait partie des ressources créées à la suite de la crise financière de 1925-1926 en vue d'assurer notre redressement financier. La loi du 3 aout 1926 qui l'a créée, l'a instituée avec une affectation spéciale; le produit doit en être consacré à l'amortissement de la Dette Publique et la loi constitutionnelle du 10 aout 1926 en même temps qu'elle donnait un caractère constitutionnel à la dotation de la Caisse Nationale d'amortissement, qui venait d'être instituée, y a fait figurer le produit de cette taxe, dont elle ne pourrait être privée que par l'effet d'une modification à la constitution.

En quoi elle consiste.

La taxe à la première mutation est un prélèvement exceptionnel, effectué une fois pour toutes, sur les propriétés foncières et acquittée sur la première mutation dont ces propriétés seront l'objet ou, plus exactement, sur la première mutation qui sera enregistrée à partir de la promulgation de la loi. C'est qu'en effet, la loi du 3 août 1926 a reçu un caractère de rétroactivité relative, elle n'aurait dû normalement frapper que les mutations survenues après son entrée en vigueur, or, il a été décidé, d'une façon d'ailleurs critiquable, que le prélèvement serait applicable même aux mutations réalisées antérieurement, qui n'avaient pas encore été enregistrées avant la promulgation de la loi. Comme les dispositions législatives instituant la taxe à la première mutation ont été promulguées télégraphiquement, tous les actes présentés et toutes les déclarations souscrites dans la journée du 4 août 1926 ont supporté la taxe nouvelle, bien que se référant à des mutations antérieures à la loi. Il en est résulté que de deux opérations passées le même jour, l'une a pu se trouver assujettie à la taxe qui était à ce moment là considérable, puisqu'elle était de 7 % tandis que l'autre y échappait, suivant qu'elles avaient été renseignistrées plus ou moins rapidement avant le terme du délai légal.

Domaine d'application de la taxe à la première mutation.

L'article 18 de la loi du 3 août 1926 (Code Enreg art. 741, 742 et 744) dispose qu'à partir de la promulgation de la loi toute mutation de propriété, à titre onéreux, d'immeubles ou de droits mobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle ainsi que les échanges ou les partages avec soulte des mêmes biens donneront lieu, au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations, à la perception d'une taxe

Source : BIU Cujas

complémentaire exceptionnelle. Cette taxe, cependant, ne sera pas applicable aux marchandises neuves garnissant les fonds de commerce ou de clientèle, ni aux ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits. Elle n'est pas applicable non plus aux mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, à la condition qu'il s'agisse d'une opération isolée. Une autre exonération a été ajoutée par l'article 25 de la loi du 19 décembre 1926 en faveur des acquisitions immobilières faites à l'aide d'emprunts contractés près de sociétés de crédit immobilier, dans les conditions fixées par la loi de 1922 sur les habitations à bon marché.

C'est une taxe exceptionnelle

En dehors de ces exceptions, la taxe frappe toutes les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce à titre onéreux, mais elle ne les frappe qu'une seule fois, au moment de la première transmission, lorsque la taxe sera acquittée, mention spéciale sera faite de ce paiement en marge de l'acte enregistré ou de la quittance délivrée, le cas échéant, pour constater le paiement des droits, et c'est cette mention, qui permettra au redevable d'éviter un nouveau paiement au moment d'une mutation ultérieure.

Aux termes de la loi, la taxe pouvait être acquittée par anticipation sur une déclaration estimative, faite préalablement à toute mutation et souscrite sous le contrôle de l'administration. Cette faculté qui permettait aux propriétaires de libérer d'avance leurs terres de cette taxe, n'était d'ailleurs ouverte que jusqu'au 1er Janvier 1927 et ceux qui en usaient obtenaient l'avantage de ne payer la taxe qu'au taux de 5 % alors que le tarif normal était de 7 %. Il n'y a eu qu'un petit nombre de redevables qui aient fait usage de cette faculté, ils ont d'ailleurs fait une mauvaise affaire, puisque, dans la suite, le tarif a été successivement abaissé et qu'il n'est plus actuellement que de 3 %.

Le législateur reste libre de modifier le taux de la taxe.

On s'était demandé si la taxe à la première mutation ayant reçu constitutionnellement une affectation spéciale, qui l'attribuait à la Caisse autonome d'amortissement, il était possible d'en modifier le tarif tel qu'il avait été établi par la loi d'institution. Finalement, il a été admis que la seule obligation imposée par la loi constitutionnelle du 10 aout 1926 était de maintenir à la taxe sa destination, mais que, par contre, à condition d'en respecter l'affectation, le législateur était toujours libre d'en modifier le tarif. Aussi, après avoir constaté que cette taxe paralysait gravement les transactions immobilières, le tarif a-t-il été réduit une première fois par l'article 3 de la loi du 31 Juillet 1929, de

Source : BIU Cujas

7 % à 5 % et une seconde fois, par l'article I2 de la loi du 6 avril I930 de 5 % à 3 % qui est le tarif actuel.

Mutations soumises à la taxe sur la première mutation.

La taxe atteint d'abord toutes les ventes d'immeubles ou de droits immobiliers: usufruits, servitudes etc...de quelque nature qu'elles soient. C'est ainsi que sont frappées les ventes proprement dites, les achats pour revendre, les licitations, les adjudications d'immeubles de l'Etat, les élections de command, faites plus de 24 heures après l'adjudication ou le contrat de vente, ou pour lesquelles la faculté de déclarer command n'avait pas été régulièrement réservée; les retraits de réméré, après l'expiration du délai consenti dans le contrat de vente à réméré. Il a été reconnu que la taxe n'atteint pas les cessions d'offices publics et ministériels (solution du 4 Décembre I936) et qu'elle ne frappe pas non plus les ventes qui sont exonérées du droit de mutation

Pour que la taxe soit due, il faut qu'il y ait véritablement mutation.

Par ailleurs, pour que la taxe soit due, il faut qu'il y ait véritablement mutation. C'est ainsi qu'elle n'est pas exigible en cas de retrait successoral, ou en cas de retrait d'indivision, exercé par la femme mariée. Pour la même raison, la taxe ne s'applique pas aux apports immobiliers purs et simples en société par exemple s'il est fait un apport immobilier à une société par actions, en échange de la délivrance d'actions, il n'y a pas mutation, et la taxe n'est pas due. Si au contraire, l'apport est fait à titre onéreux, c'est-à-dire rémunéré par autre chose que par l'attribution de droits sociaux, par exemple, par le paiement d'une somme en numéraire ou par la prise à la charge de la société du passif de l'apporteur par une remise d'obligations, il y a mutation et la taxe est exigible.

D'autre part, la taxe est également exigible sur toutes les cessions à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle, mais seulement en ce qui concerne les éléments du fonds autres que les marchandises neuves dépendant du fonds. Pour que les marchandises neuves soient exemptes, il n'est pas nécessaire que leur désignation soit faite article par article, comme pour bénéficier du tarif réduit du droit de mutation; il suffit qu'elles aient fait l'objet d'un prix distinct ou d'une ventilation du prix global, c'est-à-dire que le fisc possède des bases de liquidation

Il faut qu'il y ait identité absolue entre l'immeuble actuellement cédé et celui pré-

D'ailleurs, la question peut se poser, au cas de mutation d'un immeuble ou d'un fonds de commerce, qui a déjà supporté la taxe à la première mutation, de savoir s'il y a identité absolue entre l'immeuble ou le fonds de commerce, qui fait l'objet de la vente actuelle, et celui qui a été précédemment imposé. En

Source : BIU Cujas

cédemment imposé à la taxe exceptionnelle.

effet la revente d'un immeuble n'est affranchie de la taxe que dans la mesure où elle porte exactement sur le bien qui l'a supportée antérieurement. Si donc il a été effectué entre les deux mutations successives des constructions, transformations ou aménagements, les immeubles nouveaux ou parties nouvelles de l'immeuble qui en résultent doivent être considérés, lors de la revente comme faisant l'objet d'une première mutation passible de la taxe exceptionnelle, sauf le cas où la revente serait par elle-même exempte de taxe.

Il n'est pas très difficile de reconnaitre si un immeuble comprend des éléments nouveaux, qui n'existaient pas lorsqu'il avait été précédemment l'objet d'une mutation. La question est, au contraire, beaucoup plus délicate en ce qui concerne les fonds de commerce parce que le fonds de commerce ne se caractérise pas seulement par des éléments matériels, mais aussi par une certaine affectation. On peut se demander, lorsque des changements, des modifications ou des extensions sont intervenus dans la nature du commerce pratiqué, s'il y a revente du fonds de commerce, déjà taxé qui, par conséquent, n'a pas à supporter la taxe une seconde fois, ou s'il n'y a pas, au contraire, vente d'un fonds de commerce différent de celui qui précédemment a subi l'impôt.

Dans un cas où un commerçant avait acquis un fonds de commerce d'épicerie, fruiterie et crêmerie, avec un rayon accessoire de confiserie, et avait revendu un fonds de confiserie exploité dans les mêmes locaux, l'Administration a exigé la taxe sur tous les éléments du fonds à l'exclusion de ceux qui avaient été indiscutablement compris dans le contrat primitif, en considérant que c'était un nouveau fonds distinct du premier, qui avait fait l'objet de la mutation. En effet, les transformations qui sont susceptibles d'être apportées à un fonds de commerce peuvent affecter ses trois éléments constitutifs, soit(abstraction faite des marchandises neuves, qui constituent un élément à part, taxé à un tarif propre et réduit): le droit au bail, le matériel et l'achalandage.

Sauf le cas de modification des locaux, les modifications portant sur le premier de ces éléments, le droit au bail, ne sont pas normalement de nature à provoquer une nouvelle perception de la taxe recouvrée lors d'une première mutation. De même, la simple extension des affaires réalisées, sans changement dans l'objet primitif de l'activité commerciale, même si elle s'accompagne de l'amélioration ou du renouvellement du matériel, ne modifie pas la nature du fonds

Source : BIU Cujas

et par suite ne peut pas provoquer une nouvelle perception de la taxe (solution du 15 Juin 1928) Cependant, la taxe a été reconnue exigible sur la valeur du matériel nouveau, non simplement acquis en remplacement d'un matériel ancien ayant déjà subi la taxe, mais étant venu se surajouter à l'ancien matériel (solut. du 15 Mars et du 19 Avril 1929).

Quant au troisième élément, l'achalandage, il est évident que la perception de la taxe est justifiée si la modification de la nature de l'exploitation est radicale. C'est ainsi que l'Administration a perçu avec raison, une seconde fois la taxe sur la cession d'un salon de couture, transformé en Salon de coiffure.

Où la solution devient embarrassante, c'est lorsqu'il existe une certaine connexité entre la nature du commerce qui était exploité par le commerçant qui revend le fonds et celui qui doit être exploité par l'acquéreur, comme dans l'exemple cité plus haut, d'un fonds de commerce d'épicerie-crêmerie qui est revendu comme fonds de commerce de crêmerie. Y a-t-il véritablement transformation du fonds ou bien n'est-on pas en présence d'une simple modification, qui laisse subsister l'identité du fonds primitif ? Il y a là une question de fait, sur laquelle les tribunaux ont, suivant les cas, donné des solutions diverses.

Application aux échanges de la taxe à la première mutation.

L'application de la taxe à la première mutation donne lieu à une autre difficulté, relativement aux échanges. L art. 18 de la loi de 1926 qui a créé la taxe les y soumet expressément. Or, par définition, la taxe frappe la première mutation, et dans l'échange, il y a bien une seule opération, mais il y a deux mutations. Allait-on appliquer la taxe à chacune des deux mutations immobilières, par lesquelles se réalise l'échange ? Cette solution a été immédiatement écartée. En effet, une opération unique aurait été grevée de deux taxes superposées qui, étant donné que la taxe, au moment où elle a été instituée, était de 7 %, auraient atteint le taux inadmissible de 14 %. L'Administration a donc décidé que la taxe ne serait perçue que sur un seul des deux immeubles, qui sont parties à l'échange, en la calculant sur la valeur du lot le plus fort, ou en cas de soulte stipulée, sur le lot le plus faible, augmenté de la soulte; ou bien enfin, lorsque la soulte était inférieure à la plus-value de l'autre lot, sur le lot le plus faible augmenté de cette plus-value. C'était en résumé sur le lot qui permet de soumettre à la taxe la valeur la plus forte, que les droits étaient liquidés.

Ce système présentait un inconvénient inverse de

Source : BIU Cujas

celui qu'on avait voulu éviter, comme la taxe n'est dûe qu'une fois pour toutes, il en résultait lorsqu'elle avait été appliquée à l'échange, cette conséquence que les deux immeubles échangés qui se trouvaient définitivement libérés, bien qu'une seule taxe eût été perçue.

Le régime institué par la loi du I6 Avril I930.

D'où un autre système qui a été introduit par l'art. I3 de la loi du I6 avril I930 (cod. art. 743) et qui est le suivant: tout échange supporte désormais la taxe sur la valeur de chaque lot, mais au tarif provisoire de moitié de la taxe intégrale, c'est à-dire puisque le tarif est maintenant de 3 % au tarif de I,50 %. Le complément de droits, qui est resté ainsi en suspens pour chaque lot, a savoir: 1 fr.50 % est perçu lorsque les mêmes biens font l'objet d'une seconde mutation, ou bien d'une mutation subséquente à la deuxième, quand celle-ci rentre dans les cas d'exonération. De cette façon, il n'y a perception que d'une seule taxe sur l'opération d'échange, mais cette taxe se trouve subdivisée en deux moitiés de taxes supportées par chacun des deux immeubles. Ce n'est là de plus qu'une situation provisoire, car quand un des immeubles compris dans l'échange sera revendu par la suite, comme il n'a acquitté qu'une demi-taxe au moment de l'échange, il acquittera l'autre moitié de la taxe à ce moment là. Si, cependant, l'un des deux lots échangés est exempt de la taxe exceptionnelle ou a déjà supporté dans le passé cette taxe au plein tarif, l'échange donne ouverture à la taxe calculée au taux plein de 3 % sur l'autre lot, et ce dernier immeuble est définitivement libéré par ce paiement.

Comment l'Administration applique la perception de la taxe dans les différentes hypothèses qui peuvent se présenter.

L'Administration a précisé elle-même les conditions d'application de cet article, en envisageant les cas suivants, qui peuvent se présenter.

I°.- L'échange porte sur des immeubles dont aucun n'a supporté la taxe. C'est le cas le plus simple sur lequel nous avons raisonné. Chaque immeuble est taxé au tarif de I,50 %; puis il acquittera la seconde moitié de la taxe, lorsqu'il sera l'objet d'une seconde mutation imposable et c'est alors seulement qu'il sera entièrement libéré à cet égard.

2°.- L'échange porte sur des immeubles dont l'un a déjà supporté la taxe au tarif réduit de I,50 % et dont l'autre n'a pas encore été taxé. Ceci suppose un immeuble qui, ayant déjà fait l'objet d'un échange fait encore l'objet d'un nouvel échange, l'autre n'ayant pas encore donné lieu à une mutation. Dans ce cas, chaque lot sera imposé à I,50 %; l'un des lots sera entièrement libéré, puisqu'il avait été déjà taxé à I,50 % la première fois, qu'il avait été échangé. Quant à l'autre lot, qui n'avait pas encore été

Source : BIU Cujas

taxé il donnera ouverture au complément de droit de 1 fr. 50 lors de la seconde mutation dont il sera l'objet.

3°.- L'un des immeubles a déjà supporté la taxe ou est exempt de taxe. Dans ce cas, l'autre lot, qui n'avait pas encore été taxé, sera taxé au tarif plein de 3 %, et de cette façon, les deux immeubles sont libérés en totalité.

4°.- L'un des immeubles a été antérieurement compris dans un échange taxé selon les anciennes règles antérieures à la loi du I6 avril I930, en vertu desquelles on réclamait pour l'échange dans son ensemble, un seul droit. Dans ce cas, cet immeuble sera considéré comme ayant acquitté la taxe au plein tarif. Par contre, le droit complet de 3 % devra être perçu sur l'autre lot contre lequel l'immeuble est aujourd'hui transmis.

5°.- Des deux immeubles, l'un a déjà été taxé au plein tarif ou est exempt de taxe, l'autre a été taxé à I,50 % seul, le complément de droit de I,50 % sera perçu sur le second lot.

La taxe, en cas de partage est exigible sur le montant des soultes.

Les partages sont passibles de la taxe, non pas sur le montant de l'actif partagé, mais sur le montant des soultes, lorsque ces soultes sont imputables, soit sur des immeubles, soit sur des éléments de fonds de commerce autres que les marchandises neuves et dans la mesure où joue cette imputation. La loi soumet en effet, à la taxe exceptionnelle les partages avec soulte. Lorsque la taxe a été acquittée sur une soulte de partage et que les immeubles compris dans le lot chargé de la soulte sont ultérieurement vendus, la taxe n'est exigible que sur une fraction du prix de la vente subséquente ou de la valeur vénale de l'immeuble vendu? Cette fraction est égale au rapport existant entre la valeur imposable de la portion de l'immeuble n'ayant pas déjà supporté la taxe et celle de la totalité dudit immeuble à la date du partage. Par exemple, dans un partage, un immeuble qui vaut 400.000 francs est attribué à un des co-partageants moyennant une soulte de I00.000 francs. L'immeuble est ensuite revendu 400.000 frs.- sur cette valeur I00.000 frs. ont déjà supporté la taxe à la première mutation; elle ne sera donc plus exigible que sur les trois autres quarts de la valeur de l'immeuble, qui ne l'ont pas encore subie. Si la vente, au lieu d'être faite au prix de 400.000 francs est faite aux prix de 800.000 francs, on prendra toujours la même proportion des 3/4et la taxe sera perçue sur 600.000 francs.

Exemptions que comporte la taxe à la pre-

La taxe comporte certains cas d'exonération, dont nous ne retiendrons que les principes:

I°) ce sont d'abord les ventes sur licitation

Source : BIU Cujas

mière mutation.

de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits; de façon à ne pas augmenter les frais de procédure déjà considérables dans les ventes de cette espèce. L'exemption s'applique aussi bien aux ventes et licitations de fonds de commerce qu'à celles d'immeubles.

2°) Sont également exemptées les mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, de façon à alléger les charges fiscales qui pèsent sur les petites mutations.

Naturellement, pour que l'exemption s'applique, il faut qu'il s'agisse d'une opération isolée. Si le même vendeur a vendu par actes différents le même jour, ou à des dates rapprochées, différentes fractions d'un même immeuble au même acquéreur pour des prix, dont chacun n'excède pas 5.000 francs, mais dont le total dépasse cette somme; il n'y a pas lieu à exemption.

L'exemption est acquise à une soulte de partage inférieure ou égale à 5.000 francs et aux parts licitées n'excédant pas la même somme dans une licitation. Toutefois, pour qu'il en soit ainsi, il faut que l'ensemble des soultes à la charge du même copartageant ou des prix afférents aux parts acquises par le même colicitant ne dépassent pas 5.000 francs.

L'exemption n'est pas applicable aux mutations de fonds de commerce, qui sont assujettis à la taxe, quel que soit leur prix ou quelle que soit leur valeur vénale, la loi n'ayant visé au sujet de cette exonération, que les mutations portant sur des immeubles.

3°) Sont également exonérées de la taxe les ventes de locaux d'habitation, lorsqu'il s'agit de locaux construits postérieurement à la promulgation de la loi. L'exemption est applicable, non seulement aux locaux d'habitation eux-mêmes, mais encore au sol sur lequel repose l'habitation. Il importe d'ailleurs de bien préciser le sens de la limite de cette exonération, qui n'est que provisoire en ce sens qu'elle ne s'applique qu'à la première vente, la perception de la taxe étant reportée dans ce cas sur la vente suivante, même si elle avait lieu au cours de l'année d'achèvement de la construction

4°) Sont exonérées les acquisitions faites à l'aide des emprunts consentis par des sociétés de crédit immobilier, c'est-à-dire de prêts consentis en vue de l'acquisition ou de la construction d'habitations à bon marché.

Perception de la taxe.

En ce qui concerne la perception de la taxe à la première mutation, celle-ci est considérée par l'Administration de l'enregistrement comme liée à la perception du droit de mutation, de sorte qu'en principe

Source : BIU Cujas Reproduction interdite

et à moins de dispositions spéciales de la loi, les mutations exemptes du droit de mutation sont exonérées de la taxe Tel sera, par exemple le cas d'acquisitions d'immeubles à la suite d'expropriation pour cause d'utilité publique, ou bien le cas d'échange d'immeubles ruraux effectués conformément aux dispositions de la loi de I884, dans la mesure où le droit de vente n'est pas dû sur la soulte.

Paiement de la taxe.

En principe, le paiement de la taxe a lieu au moment de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de mutation et suivant les mêmes règles que le paiement du droit de mutation proprement dit. Ce paiement a lieu, en principe, en numéraire, cependant d'après l'article 20 de la loi du 3I Août I926, il peut aussi avoir lieu en rentes sur l'Etat, en valeurs du Trésor ou bien en Bons de la Défense Nationale, dans la limite autorisée par la Caisse autonome d'amortissement.

Appendice

L'expertise en matière d'enregistrement

La procédure d'expertise, qui fait l'objet dans le code de l'Enregistrement des articles 768 à 780, constitue un régime, dont les dispositions essentielles sont actuellement fixées par les articles 57 à 6I de la loi du I3 Juillet I925 modifiée et complétée par l'article I7 de la loi du 3I Mars I932.

La loi de Frimaire elle-même avait, dans les cas très limités prévu l'expertise qui est le seul moyen rationnel de détermination de la valeur imposable lorsque cette valeur n'est pas constituée par un élément précis tel que le prix stipulé, mais par un élément d'appréciation sur lequel il peut y avoir contestation, tel que la "valeur vénale".

A la suite de la loi de Frimaire, différentes dispositions législatives intervinrent, d'abord pour augmenter le nombre des cas où il y a recours à expertise et aussi pour simplifier les règles de la procédure qui, d'ailleurs, variaient suivant les cas prévus. La loi du I3 Juillet I925 a uniformisé la procédure et posé les règles qui sont aujourd'hui en vigueur.

Cette procédure s'applique à l'exclusion de tout cô qui concerne les mutations de meubles aux mutations d'immeubles à titre onéreux ou à titre gratuit et également aux mutations de fonds de commerce à titre onéreux ou à titre gratuit, les fonds de commerce étant placés, au point de vue fiscal, sous un régime sensiblement analogue à celui des immeubles.

Source : BIU Cujas

bien qu'ils constituent des universalités mobilières. Enfin, elle s'applique aussi aux mutations de navires.

Lorsque les parties ont soumis l'acte de vente au receveur de l'enregistrement, ou fait la déclaration, s'il n'y a pas eu d'acte, le receveur, qui doit taxer sur le prix exprimé, ou bien sur la valeur vénale, si elle est supérieure au prix exprimé, avertit les parties si l'estimation lui parait insuffisante, de façon que celles-ci puissent se mettre d'accord avec lui à l'amiable. Si les parties acceptent, elles souscrivent une soumission, en vertu de laquelle elles déclarent acquiescer à la réclamation de la régie. Cette soumission a un caractère contractuel; elle entraine novation du titre de perception et fait courir la prescription de droit commun, c'est-à-dire la prescription de 30 ans. L'Administration a quelquefois soutenu que la soumission acceptée par elle ne lui interdisait pas de raviser et de recourir à l'expertise pour réclamer un supplément de droit. En réalité, le caractère contractuel de la soumission fait qu'elle doit être considérée comme liant définitivement le fisc aussi bien que le redevable.

Si les parties refusent d'accepter l'estimation de l'Enregistrement, l'Administration a le droit de provoquer l'expertise. Ce droit, destiné à protéger les intérêts du Trésor, n'appartient par conséquent qu'au Fisc; les particuliers ne peuvent pas provoquer l'expertise, si l'administration n'en prend pas l'initiative d'ailleurs, comme elle n'a guère a y perdre, elle ne se fait pas faute d'y recourir.

L'Administration provoquera l'expertise sur une requête, qui doit être présentée dans les trois ans à dater du jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration (un an seulement pour les fonds de commerce) au Président du Tribunal civil du lieu des biens L'expertise sera ordonnée dans le mois de la demande Une des simplifications de la loi de 1925 consiste àla confier, si les parties n'y voient pas d'objection à un expert unique, mais si le contribuable ou l'Administration le requièrent, l'expertise sera confiée à trois experts.

Cette expertise ne résoud pas nécessairement le conflit d'une manière définitive; l'Administration ou le contribuable ont le droit de réclamer, si l'expertise ne les satisfait pas, une contre expertise dans les mêmes conditions que la première expertise, soit par un seul expert, soit, si l'une des parties l'exige, par trois experts. Le tribunal statue à la suite de l'expertise (ou de la contre-expertise)

La question s'est posée de savoir quel est le droit

Source : BIU Cujas

du tribunal en cette matière. Deux opinions se sont fait jour. Dans l'une on déclare que le tribunal, de même qu'en matière d'expertise de droit commun, telle qu'elle est prévue par le Code de Procédure, a le droit de substituer son appréciation à celle des experts, s'il n'est pas convaincu par leur rapport. Dans une seconde opinion, qui s'appuie sur les textes et qui parait plus solide, on fait valoir qu'il s'agit d'une expertise d'une nature spéciale et que plusieurs dispositionsde la loi présentent l'expertise comme devant régler le différend et on en conclut que le tribunal ne peut pas s'écarter des conclusions des experts et est contraint de les entériner.

Si l'expertise aboutit à une évaluation supérieure à la déclaration des partis, elles payeront le supplément de droit sur la base de l'estimation des experts; mais, en outre, l'expertise pourra déclancher des pénalités. Au cas où l'estimation des experts et celle des parties sont sensiblement divergentes. Pour qu'il y ait des sanctions, il faut que l'insuffisance reconnue ou revêlée par l'expertise soit égale ou supérieure au I/8 du prix exprimé ou de la valeur déclarée : sanctions, au contraire il n'y a pas de sanctions si l'on reste dans les limites de cet égard de I/8; et les frais d'expertise restent à la charge de l'Administration. Une difficulté pourrait se présenter lorsque les experts et les contre-experts ont attribué à l'immeuble des valeurs différentes, l'article 60 de la loi de 1925 l'a résolue en prescrivant que le calcul du huitième s'effectuera" toutes compensations faites entre les diverses expertises. Dans ce cas où prendra pour savoir s'il y a insuffisance de plus de I/8, la moyenne de l'évaluation des experts et de celle des contre-experts, sauf, bien entendu, à percevoir les droits et à appliquer les sanctions sur la valeur attribuée à l'immeuble, par la contre-expertise qui règle définitivement la situation. Si les premiers experts ont attribué à l'immeuble une valeur de 440.000 francs, et les contre-experts une valeur de 500.000 francs; la moyenne est de Frs. 470.000. Pour savoir s'il y a écart de plus ou de moins de I/8 par rapport à la valeur déclarée, ou au prix exprimé il suffit de rapprocher de ce chiffre de 470 000 frs. le chiffre fourni par les parties; il faut comparer ce chiffre avec le chiffre de la déclaration

Si de ce calcul ressort un écart de plus de I/8 c'est d'ailleurs toujours sur la valeur attribuée par la contre-expertise (en l'espèce 500.000 frs.) que l'on percevra le supplément de droit et qu'on appliquera les pénalités.

Les pénalités sont les suivantes: double droit

Source : BIU Cujas

en sus, si le Tribunal a été saisi du rapport des experts, simple droit en sus, si les parties ont reconnu l'insuffisance après la demande d'expertise, mais avant le dépôt du rapport. C'est à ces dispositions que se bornait le texte jusqu'au décret-loi du 20 Juil let I934. Il en résultait implicitement que l'insuffisance reconnue amiablement avant la procédure de l'expertise ne donnait lieu à aucune sanction. L'Administration avait cependant cherché à faire prévaloir une autre opinion Elle invoquait une phrase de l'Exposé des Motifs de la loi où il était dit que le contribuable qui se laisse assigner est puni plus sévèrement et frappé du double droit en sus. Donc disait-elle le droit simple en sus est applicable à toute insuffisance reconnue avant l'assignation, même avant la procédure d'expertise. Cette opinion paradoxale était en contradiction formelle avec les termes de la loi. Elle fut condamnée formellement par un arrêt de cassation du 3 Juin I930 (D.P. 30-I-85 qui confirma que tant que la requête en expertise n'avait pas été déposée par l'Administration, on se trouvait dans la phase amiable qui excluait toute espèce de pénalité.

A la suite de cette décision de la Cour Suprême l'Administration avait essayé de glisser dans le projet de budget de I932 un article 9 qui fut disjoint, mais elle a profité de la procédure des décrets-lois pour faire édicter un nouveau texte en vertu duquel les pénalités sont désormais fixées ainsi; double droit en sus, lorsque le rapport de l'expert est déposé; simple droit en sus, lorsque la reconnaissance intervient après la requête en expertise et avant le dépôt du rapport de l'expert, demi-droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement, avant la signification de la requête en expertise.

La Régie pour justifier cette addition invoque la nécessité pratique: si les redevables n'encourent pas d'emblée une sanction, ils seront toujours tentés de faire des déclarations insuffisantes, puisqu'il ne leur en coûtera aucun désagrément si ce n'est celui de reconnaître amiablement l'insuffisance au cas où l'Administration la relèverait.

Il n'en reste pas moins que dans ce nouveau régime, aucun contribuable n'est à l'abri d'une pénalité fiscale. Il est impossible de savoir quelle est, au juste la valeur d'un immeuble, les opinions peuvent différer en toute bonne foi; or, s'il plait à l'Administration de relever une insuffisance on est livré à sa merci, puisque le seul fait d'acquiescer à ses prétentions fera jouer d'emblée le demi-droit à titre de pénalité. Si l'on veut échapper au demi-droit, il faut refuser d'admettre l'estimation de la régie, c'-

Source : BIU Cujas

est-à-dire laisser l'Administration provoquer l'expertise dont personne, surtout à une époque comme la nôtre où la valeur des immeubles est très variable, ne peut prédire avec certitude les résultats. Si l'expertise tourne contre le redevable, ce n'est plus alors le demi-droit en sus auquel tout le monde est exposé, qu'il subira à titre de pénalité, mais le droit simple, s'il se ravise avant de laisser la procédure aller jusqu'au bout ou même le double droit, s'il persiste.

F I N

-:-:-:-:-:-:-:-:-:-:-

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS BIBLIOTHÈQUE

Cours terminé d'imprimer le 12 mai 1937.

Source : BIU Cujas