

XIV. 2813.

Université de Liège

OUVERTURE SOLENNELLE DES COURS

17 OCTOBRE 1893

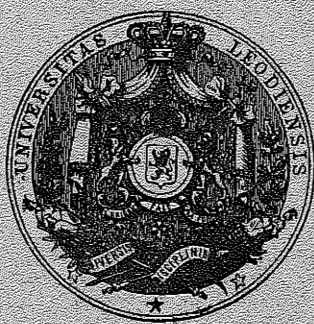
DISCOURS DE M. LE RECTEUR GALOPIN

SUR

LES DROITS DE SUCCESSION

RAPPORT SUR LA SITUATION DE L'UNIVERSITÉ

PENDANT L'ANNÉE 1892-1893.



LIÈGE

IMPRIMERIE H. VAILLANT-CARMANNE

8, Rue Saint-Adalbert 8.

1893



UNIVERSITÉ DE LIÈGE

OUVERTURE SOLENNELLE DES COURS

17 OCTOBRE 1893.

Université de Liège

OUVERTURE SOLENNELLE DES COURS

17 OCTOBRE 1893

DISCOURS DE M. LE RECTEUR GALOPIN

SUR

LES DROITS DE SUCCESSION

RAPPORT SUR LA SITUATION DE L'UNIVERSITÉ

PENDANT L'ANNÉE 1892-1893.



LIÈGE

IMPRIMERIE H. VAILLANT-CARMANNE

8, Rue Saint-Adalbert 8.

1893

MESSIEURS,

Selon une ancienne tradition, les règlements universitaires imposent au Recteur le devoir de traiter, dans la séance solennelle de rentrée, quelque question empruntée aux matières de son enseignement.

L'an dernier, à pareil jour, je vous ai entretenu de la législation organique du notariat et des principales réformes qui devraient y être apportées.

Je me propose aujourd'hui de vous présenter une vue générale de l'histoire et de l'état actuel de la législation fiscale sur les successions.

Je voudrais ainsi appeler votre attention sur une matière trop dédaignée des jurisconsultes, sur une science qui a été reléguée jusqu'à présent dans les études de notaires et les bureaux de l'administration de l'enregistrement.

Les impôts ou droits de succession ne sont qu'une variété des droits d'enregistrement. Or, on répète volontiers que la législation de l'enregistrement est une législation d'un ordre tout spécial, étrangère à l'économie générale du droit. D'ouï-dire, elle ne serait qu'une collection de tarifs incohérents destinés à

frapper la circulation juridique des richesses dans l'Etat, de la même façon que les lois de douane atteignent la circulation matérielle des marchandises de pays à pays.

Mon but est d'établir l'injustice de cette vieille réputation, de montrer, par l'exposé des principes de celle de ses branches que l'on dit particulièrement rebutante, que la législation de l'enregistrement constitue une théorie juridique intéressante, soit qu'on l'envisage en elle-même, soit qu'on l'étudie dans la combinaison si fréquente de ses principes avec ceux de la science du droit civil. Nul de ceux qui ont pratiqué les lois de l'enregistrement ne me désavouera, lorsque j'affirmerai que, le plus souvent, le règlement de la perception de l'impôt dépend entièrement d'un principe de pur droit civil, comme la conclusion d'un syllogisme découle de ses prémisses. Cette tutelle du droit civil sur le droit fiscal se manifeste partout, aussi bien dans la théorie des droits de succession que dans celle des droits établis sur les actes et les mutations entre vifs.

Le moment semble opportun pour vous entretenir de la science de l'enregistrement. A l'exemple de ce qui s'est fait dans d'autres pays, la nouvelle loi sur la collation des grades académiques a inscrit les éléments de l'enregistrement au programme du doctorat en droit. N'est-il pas sage d'empêcher que nos élèves, nourris des grands principes du droit romain et du droit civil moderne, n'abordent l'étude des lois fiscales avec un esprit de dénigrement systématique ?

C'est vous dire que je traiterai des droits de succession en juriconsulte, et non en économiste. Professeur de droit positif, je n'ai aucune compétence pour agiter devant vous les graves problèmes de la science financière. Et d'ailleurs, pourquoi ne pas l'avouer ? Ce n'est

pas comme œuvre économique que la matière de l'enregistrement mérite d'être relevée dans votre estime. Cet impôt procède moins de la théorie rationnelle que de la tradition historique. Il n'est point proportionnel aux facultés des individus, mais seulement aux mouvements de leurs propriétés. Or, tous les biens ne circulent pas avec la même fréquence. Un domaine qui reste dans le même patrimoine est affranchi des droits d'enregistrement, quelle que soit sa valeur; une petite propriété est atteinte autant de fois qu'elle circule. Les fortunes qui changent souvent de mains par suite de la mort du chef de famille, sont plus frappées que celles où les gens ont la vie longue. En dernière analyse, l'impôt de l'enregistrement ne se recommande principalement que de sa longue possession, et s'il a pris un développement si considérable de nos jours, ç'a été surtout, comme on l'a dit, à raison de la facilité que l'Etat trouve à percevoir des impôts au devant desquels les contribuables viennent en quelque sorte d'eux-mêmes. Mais combien d'impôts sauraient résister aujourd'hui à une critique sévère? Tous les hommes d'Etat ne s'accordent-ils pas à proclamer que de larges réformes fiscales s'imposent au même titre que les grandes réformes politiques?

La première trace de l'impôt de succession se trouve dans le droit romain (1). L'empereur Auguste l'organisa en l'an 6 après J. C., par la *lex vicesima hereditatium*, afin d'alimenter la caisse militaire (*ærarium militare*) qu'il avait instituée.

(1) DE VALROGER. *De l'impôt sur les successions chez les Romains. Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1859, p. 494-517; H. NAQUET. *Des impôts indirects chez les Romains*. p. 80-109; HIRSCHFELD. *Untersuchungen aus dem Gebiete der römischen Verwaltungsgeschichte*. I, p. 62-68.

La *lex vicesima hereditatium* frappait toutes les transmissions par décès, non seulement les successions testamentaires ou *ab intestat*, mais encore les legs ou fidéicommiss et les donations *mortis causa*.

L'impôt n'était établi sur l'actif héréditaire que déduction faite des frais funéraires et des dettes laissées par le défunt.

Les successions recueillies par les *proximi cognati*, c'est-à-dire les cognats des six premiers degrés et les *sobrino sobrinave nati*, n'étaient pas soumis à la taxe. Les successions dont l'actif net n'atteignait pas 100,000 sesterces, en étaient également affranchies.

A l'époque de Justinien, la *vicesima hereditatium* avait cessé d'exister depuis longtemps. On ignore le moment et les causes de sa suppression.

Au moyen âge, on voit reparaître l'impôt de succession. Mais il ne procède pas de la tradition romaine. Il naît uniquement des théories aristocratiques de la féodalité.

Ce n'est pas dans une assemblée de lettrés qu'il est nécessaire d'exposer la condition des personnes et des biens sous le régime féodal, la hiérarchie des terres, qui était l'un des traits les plus caractéristiques de ce régime. Chacun se rappelle la division des fonds en terres nobles ou fiefs et terres roturières ou censives, la distinction du domaine direct ou éminent, conservé par l'auteur de la tenure et du domaine utile concédé au vassal ou censier (1).

Au début de la féodalité, les concessions faites par les

(1) BEAUNE. *Droit coutumier. La condition des biens*; GLASSON. *Histoire du droit et des institutions de la France*, tome IV; VIOLLET. *Droit privé. Histoire du droit civil français*, 2^e édit., 1893.

seigneurs étaient rigoureusement personnelles, c'est-à-dire intransmissibles héréditairement et inaliénables entre vifs. Plus tard et insensiblement, on commença par tolérer les successions en ligne directe, puis en ligne collatérale, et on arriva enfin à autoriser les mutations entre vifs ou par testament. Les fiefs et les censives devinrent ainsi héréditaires et aliénables.

Cette transformation du fief et de la censive en biens patrimoniaux ne s'opéra point sans que leur caractère primitif laissât son empreinte dans l'organisation qui s'établit. En souvenir de l'ancienne intransmissibilité, le fief était censé revenir au suzerain à chaque mutation, et le nouvel acquéreur ou l'héritier devait, pour en être saisi, en recevoir lui-même l'investiture moyennant la prestation de la foi et hommage et le paiement d'un certain profit. Il en était de même en cas de transmission de censives; le nouveau propriétaire, pour obtenir l'ensaisinement, devait payer au seigneur un droit de saisine indépendant du cens annuel (1).

Ces profits seigneuriaux, prix de l'investiture ou de l'ensaisinement accordé au nouveau propriétaire, portaient des noms divers et avaient des objets différents suivant qu'il s'agissait de biens notables ou roturiers, de mutations à titre onéreux ou à titre gratuit. Le droit perçu sur les transmissions de fiefs par décès consistait généralement en une somme égale au revenu du fief pendant une année. Il s'appelait relief ou rachat; relief, parce que le vassal, en le payant, relevait le fief tombé des mains de son auteur, qui le tenait antérieurement; rachat, parce que le vassal était réputé racheter

(1) Cette explication traditionnelle de l'origine du profit féodal de rachat ou relief a été combattue récemment, mais sans aucun succès. *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1885, p. 440, et 1891, p. 604.

le fief retourné aux mains du suzerain. Le droit qui était payé par l'héritier d'une terre accensée s'appelait double cens, parce qu'il s'élevait généralement au double de la redevance annuelle.

Le droit de double cens disparut d'assez bonne heure, sous l'influence de la maxime coutumière : le mort saisit le vif (1); plus de nécessité d'ensaisinement, le mort saisissant le vif; dès lors plus de droits à payer au seigneur pour avoir la possession à laquelle on succédait en même temps qu'à la propriété même. Presque toutes les coutumes rédigées admirent la complète transmissibilité des censives sans le paiement d'aucun droit pécuniaire.

Dans la plupart des coutumes, le droit de relief n'était exigé que des successeurs en ligne collatérale; il ne l'était point des héritiers en ligne directe. Ferrière, Pothier, Denisart et d'autres anciens auteurs expliquent cette différence, en disant que l'hérédité des fiefs en ligne directe était introduite avant que les profits seigneuriaux eussent pris naissance. Cette explication est manifestement fautive. Dans ses savantes recherches sur l'origine des droits d'enregistrement (2), l'illustre Troplong a démontré par les témoignages les plus divers et les plus solennels, que le droit commun de la France avait été primitivement " de payer relief à toute

(1) Nous n'entendons pas soutenir, à l'imitation de Laurière, l'annotateur de Loysel, que cette maxime célèbre aurait été inventée en vue de soustraire les héritiers aux droits de mutation que les seigneurs exigeaient d'eux. Mais, si l'on doit reconnaître avec le savant M. Paul Viollet que la maxime n'intéressait originairement que le droit civil pur, il faut admettre aussi, avec le même auteur, que les légistes s'entendirent bientôt à en faire une arme de guerre contre le fisc au profit des roturiers.

(2) *Revue de législation et de jurisprudence*, 1839, p. 147.

mutation, même en ligne directe „, et que la dispense ne s'était introduite que dans la seconde moitié du XIII^e siècle. La vérité est que la fiscalité féodale sut généralement résister, pour les successions nobles, aux conséquences de la règle : le mort saisit le vif. Les légistes ne réussirent point à affranchir les successions de biens nobles comme ils avaient dégagé les successions roturières. Ils ne purent faire admettre l'exemption du relief qu'au profit des héritiers en ligne directe, et ils durent pour cela s'aider de textes pris à tort et à travers dans le *Corpus juris*, s'efforçant de prouver que le fils est censé être la même personne que son père, que les enfants sont en quelque façon copropriétaires, avec les auteurs de leurs jours, des biens de ceux-ci, et que dès lors entre de telles personnes la succession n'est pas, à vrai dire, une mutation (1). Les coutumes qui accordèrent la saisine à tous les héritiers légitimes sans distinction, en matière de fiefs comme en matière de censives, n'accordèrent la dispense du relief qu'aux seuls héritiers directs. C'est le cas de rappeler qu'il ne faut pas demander au droit purement coutumier des déductions d'une logique irréprochable.

Au début du XVIII^e siècle, le Trésor royal se trouvait épuisé par les guerres de la Ligue d'Augsbourg, qui avaient marqué la fin du siècle précédent. Et cependant la *Grande ligue* venait de se former ; la France allait devoir résister à l'Europe coalisée. Il fallait de toute nécessité assurer de nouvelles ressources au Trésor. L'établissement du droit de centième denier fut une des mesures que prit Louis XIV : „ afin de subvenir aux dépenses excessives de la guerre. „

(1) DUMOULIN, t. I, p. 123.

Le droit de centième denier était un impôt de 1 % qui se percevait sur toutes les mutations de biens immeubles entre vifs ou par décès. Créé à l'instar des droits seigneuriaux, il n'atteignait point les meubles, ni les mutations par décès en ligne directe (1); mais émanation pure et simple du droit de souveraineté de l'État, il frappait tous les immeubles sans distinction, les héritages de franc-alleu comme les fiefs et les censives.

Un principe fondamental de tout l'ancien droit fiscal était que les dettes du défunt ne pouvaient être déduites de la valeur de ses biens pour la liquidation de l'impôt. Cette règle de la non-distraktion des charges se concevait très bien dans la théorie des droits seigneuriaux. Les dettes contractées par le vassal ne pouvaient avoir pour effet d'amoindrir le profit de relief, puisque ce profit s'exerçait à titre de droit réel, en vertu du domaine direct que le seigneur suzerain avait retenu sur l'immeuble. Selon l'ancien adage, le seigneur n'avait que faire des dettes de son vassal. Le principe s'expliquait différemment quant au droit de centième denier, qui n'avait rien de féodal. On disait que ce qui faisait encourir l'impôt, ce n'était pas vraiment l'enrichissement du contribuable, mais la simple transmission de biens individuellement déterminés, et que, par conséquent, il importait peu que l'acquisition résultant d'une hérédité ou d'un legs fût purement gratuite ou accompagnée de charges; que, dans tous les cas, l'héritier ou le légataire n'en devenait pas moins propriétaire des choses lui laissées ou données, et que c'était pour cela qu'il devait payer l'impôt sur la valeur brute des biens qu'il acquérait.

(1) Sauf dans les coutumes où il était dû quelques droits au seigneur, lors des mutations en ligne directe; en pareil cas le droit était d'un demi-denier.

La rigueur de la règle était d'ailleurs universellement tempérée par cette circonstance que le centième denier et les profits seigneuriaux ne s'exerçaient pas sur les meubles. Or, comme, en général, les dettes suivaient ce genre de biens, il y avait une sorte de compensation pour le contribuable entre l'immunité des meubles et l'obligation de payer sur les immeubles, sans distraction des charges.

Lors de la Révolution, les droits seigneuriaux suivirent le sort de toutes les redevances féodales. D'abord déclarés rachetables, puis abolis sans indemnité, ils furent enfin anéantis sans retour par le décret du 17 juillet 1793, qui ordonna de brûler en place publique tous les titres entachés de féodalité.

Les diverses taxes royales furent également abolies par une loi des 5-19 décembre 1790, mais pour être remplacées par de nouveaux droits, sous l'unique dénomination de *droits d'enregistrement*.

La loi de 1790 n'eut qu'une durée éphémère. Toute la législation de la Révolution sur les droits d'enregistrement fut abrogée par la loi du 22 frimaire an VII, qui est encore aujourd'hui en France la loi organique des impôts sur les mutations par décès, comme sur les actes et les mutations entre vifs.

Les principes de cette loi sur notre matière des transmissions par décès se résument dans les propositions suivantes :

L'impôt atteint chacun des biens meubles ou immeubles de l'hérédité, dans leur individualité propre; l'immunité des meubles a cessé, mais ils ne sont tarifés qu'au quart du droit ordinaire (1);

(1) Depuis la loi du 18 mai 1850, il n'y a plus de distinction à

L'impôt frappe toutes les mutations par décès, en quelque ligne qu'elles s'opèrent; l'exemption des mutations en ligne directe a pris fin (1);

Le tarif est uniforme pour les parents collatéraux, même les plus proches, et les étrangers; seuls les parents en ligne directe et le conjoint survivant sont l'objet d'un tarif de faveur (2);

Quoique les meubles soient frappés en même temps que les immeubles, la perception de l'impôt continue de s'opérer sur l'actif brut, sans distraction des charges.

Lors de la chute du régime français dans les provinces belgiques et la principauté de Liège, l'un des premiers actes des commissaires généraux des puissances alliées

faire quant à la fixation des droits, entre les meubles et les immeubles.

La loi de frimaire consacrait le principe de l'immunité complète des rentes sur l'Etat. Art. 70, § 3, n° 3. Cette exemption n'existe plus depuis la loi du 18 mai 1850.

(1) L'établissement de l'impôt sur les mutations en ligne directe ne rencontra point de difficulté. Le rapport du célèbre Duchâtel, au Conseil des Cinq-Cents, ne renfermait que quelques mots, d'ailleurs très malheureux, sur cette importante innovation: " La Commission ne peut vous proposer d'affranchir les successions directes. Ces sortes de mutations sont dans une classe bien favorable... Tout ce qui s'opère par succession en ligne directe, semble autant appartenir aux lois de la nature qu'à celles de la société. Cependant, ajoutait le rapport, c'est la société qui autorise et qui protège les propriétés privées. On ne peut être propriétaire, on ne peut dire: J'ai le droit de recueillir ceci, qu'à la faveur de ses lois, et cette faveur ne peut être gratuite dans aucun cas, dès que la société a des dépenses publiques à faire pour assurer la garantie commune et protéger les propriétés privées. „ GARNIER, *Répertoire général*, 7^e édit., t. I, p. 34.

(2) Des tarifs de faveur ont été établis par une loi du 21 avril 1832: 1^o pour les frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces; 2^o pour les grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains.

fut de supprimer les droits d'enregistrement établis sur les successions en ligne directe (1). Ce n'était là qu'une mesure politique, toute de circonstance. Il s'agissait de s'attacher les populations; on les flattait par l'abolition des droits dont le régime français les avait frappées.

Sauf le droit de mutation en ligne directe, le système fiscal de la loi organique de l'an VII resta provisoirement en vigueur dans les provinces méridionales du nouveau royaume des Pays-Bas. Quant aux provinces septentrionales, elles étaient régies par une législation autochtone qui datait de 1805.

On sentit bien vite la nécessité d'établir une législation générale et uniforme. Le conseiller d'Etat Appellius fut chargé de sa rédaction. La nouvelle loi ne se fit pas sans peine. Le projet subit trois remaniements successifs. Il était inspiré du même esprit que la loi hollandaise de 1805, dominé par les mêmes principes. Les députés des provinces wallonnes, encore imprégnés des idées françaises, le combattirent avec vivacité. Dans la presse, l'*Observateur belge*, qui était systématiquement hostile à toutes les mesures d'origine néerlandaise, se signala par la violence de ses attaques. Néanmoins, le projet fut adopté par 70 voix contre 26. Il devint la loi du 27 décembre 1817, qui est encore aujourd'hui la base de notre législation fiscale sur les successions.

Le système de la loi de 1817 repose sur une distinction fondamentale entre les successions d'habitant du royaume et celles de non-habitant. Le terme habitant a une signification fixe et précise. Il s'applique à tout

(1) Art. 8 de l'arrêté du 2 mars 1814.

individu, indigène ou étranger, qui a établi le siège de sa fortune dans le royaume (1).

Le *de cujus* n'avait-il pas la qualité d'habitant du royaume au jour de son décès, son patrimoine n'est point passible de l'impôt de succession. Seuls les immeubles qu'il délaisse en Belgique donnent ouverture à un droit de mutation pareil à l'ancien droit de centième denier. Cet impôt s'appelle avec raison, comme en France, droit de mutation par décès. La loi n'en exempte pas les successeurs en ligne directe; elle se borne à leur octroyer un tarif de faveur : 1,40 % au lieu de 6,80 %.

L'ancien principe de la non déduction des charges reste entier. Durant les discussions, on avait proposé d'admettre la déduction des dettes hypothécaires et des contributions publiques établies sur les immeubles au jour du décès. Cela ne fut pas accepté. Le gouvernement fit valoir que le Trésor en éprouverait un préjudice considérable, particulièrement dans les provinces wallonnes où des Français possédaient encore une grande quantité de biens-fonds.

Le droit de succession proprement dit s'applique aux successions d'habitants.

Ici, nous retrouvons l'exemption accordée aux héritiers en ligne directe par l'arrêté des commissaires généraux. (Aux héritiers en ligne directe, la loi assimile, avec raison, le conjoint survivant qui a retenu des

(1) « Plusieurs sections ayant jugé nécessaire d'établir une définition du mot *habitant*, on a inséré dans la nouvelle rédaction celle que consacre la décision royale du 25 juin 1817, prise de l'avis du Conseil d'Etat, relativement à l'application de la loi sur la milice. » Second rapport de la Section centrale, le 16 décembre 1817. *Observateur belge*, t. XIII, p. 102.

enfants ou descendants de son union avec le défunt.) Aussi ce droit s'appelle-t-il droit de succession en ligne collatérale.

L'impôt est assis sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession, déduction faite des dettes. La perception s'opère d'une manière uniforme sur toute l'hérédité, quelles que soient la nature et la situation des biens qui la composent. La matière imposable, ce n'est plus, comme dans le système français, chacun des biens du défunt considérés individuellement, c'est l'hérédité elle-même, cet ensemble que les Romains appelaient *universum jus* et que nous nommons universalité ou patrimoine.

On observe de suite la différence qui doit exister entre le système français et celui de la loi de 1817, quant à la distraction des charges. Établi arbitrairement sur la transmission de biens individuellement déterminés, l'impôt français de mutation se perçoit sur la valeur réelle de chacun d'eux, sans aucune déduction des dettes laissées par le *de cuius*. Établi, au contraire, sur la transmission du patrimoine lui-même, notre droit de succession doit souffrir l'application de ce principe juridique qu'il n'y a de biens que dettes déduites : *bona non intelliguntur nisi deducto ære alieno*; si le passif du défunt n'est la charge d'aucun des biens de sa succession déterminément, il est la charge de son patrimoine tout entier et ne saurait en être séparé : *æs alienum universi patrimonii, non certarum rerum onus est*.

Le système de la loi de 1817 ne se recommande pas seulement de l'autorité d'un principe du droit civil; il est aussi l'application de l'une des règles fondamentales de l'économie politique : la répartition proportionnelle des contributions publiques. Le principe français de la non-déduction des charges opère ce résultat inique que

parmi les contribuables l'impôt va frapper les plus obérés de la contribution la plus lourde; son application dépasse toutes les bornes que la raison puisse avouer, lorsqu'il s'agit de la succession d'un insolvable.

L'exemple des Pays-Bas a entraîné les autres nations. En dehors de la France, il ne reste plus aujourd'hui en Europe que le canton de Zurich et la principauté de Monaco où la déduction du passif ne soit pas inscrite dans la loi pour le calcul de l'impôt sur les successions (1).

Le principe que le droit de succession est assis sur tout le patrimoine du défunt a été poussé à sa limite extrême par les auteurs de la loi de 1817. Ce ne sont pas seulement les immeubles situés en Belgique et tous les biens meubles indistinctement du défunt qui doivent être compris à l'actif de l'hérédité pour le règlement de l'impôt, il faut y faire figurer encore les immeubles que le défunt possédait en pays étranger. Or, comme dans tous les pays voisins il existe un impôt de mutation par décès pareil au nôtre, c'est-à-dire un impôt établi sur les transmissions immobilières opérées par le décès d'un non-habitant, il arrive que les héritiers d'un habitant du royaume qui recueillent des immeubles situés en pays étranger, subissent deux fois l'impôt sur la valeur des mêmes biens : le droit de succession en Belgique et le droit de mutation par décès à l'étranger.

Cette conséquence inique n'avait pas échappé à l'attention des députés des provinces méridionales. Ils l'avaient combattue au nom des principes généraux du droit. Les lois d'impôt sont purement territoriales; leur

(1) Cette réforme va être aussi réalisée en France. Voir le projet de loi présenté par MM. Boudenoot, Dubois, Eliez et Faure, à la séance de la Chambre des députés, le 30 novembre 1893.

empire ne peut pas s'étendre au delà de la frontière. L'opposition échoua par une raison politique qui fut révélée dans les discussions : on cherchait à dégoûter les sujets des provinces wallonnes de toute possession d'immeubles à l'étranger et particulièrement en France.

Aujourd'hui que les idées politiques sont moins étroites, il conviendrait de lever l'iniquité en autorisant tout au moins les héritiers à imputer sur le droit de succession liquidé au profit du Trésor belge, le montant du droit de mutation acquitté en pays étranger (1).

La loi de 1817 n'établit pas un tarif uniforme pour tous les successeurs. Elle tient compte des liens de parenté qui existaient entre eux et le défunt. Elle se rattache ainsi aux principes fondamentaux de la famille et de la propriété.

Le tarif du droit de mutation par décès est de 1,40 % pour les parents en ligne directe, et de 6,80 % pour tous les autres successeurs indistinctement.

Le tarif du droit de succession en ligne collatérale est de 13,80 %.. Il s'abaisse à 8,20 % pour les neveux, nièces, petits-neveux, petites-nièces, oncles, tantes, grands-oncles et grand' tantes, et à 6,80 % pour les frères et sœurs, mais seulement pour les uns et les autres, sur ce qu'ils auraient recueilli *ab intestat*; l'excédent reste sujet au droit ordinaire de 13,80 %.. Un tarif exceptionnel de 5,50 % est établi en faveur du conjoint survivant, qui est assujéti au droit de succession lorsqu'il n'existe pas de descendant de son union avec le défunt.

On doit regretter que la loi ne traite pas les neveux

(1) Un membre éminent du Sénat, M. Lammens, a sollicité cette réforme à diverses reprises. *Annales parlementaires* — Sénat — Session de 1891-1892, p. 84.

et nièces avec la même faveur que les frères et sœurs; il n'y a pas de raison pour leur enlever vis-à-vis du fisc le bénéfice de la condition spéciale qui leur est faite par la loi civile dans les vocations héréditaires. A cet égard la législation française est mieux conçue que la nôtre, elle assimile les neveux et nièces et les oncles et tantes aux frères et sœurs du défunt (1).

Le système de la loi de 1817 sur les successions divisées en nue propriété et en usufruit est d'une rigueur excessive. Et cela est d'autant plus regrettable que l'hypothèse de la transmission séparée de la nue propriété et de l'usufruit par succession se présente très fréquemment dans la pratique, soit en vertu des conventions matrimoniales du défunt, soit par suite de ses dispositions testamentaires. Quel est l'époux qui ne laisse à son conjoint un droit d'usufruit sur tout ou partie de ses biens ?

La règle est que la succession donne alors ouverture à un demi-droit sur l'usufruit et à un droit entier sur la nue propriété, ces deux droits à liquider l'un comme l'autre sur la valeur du plein domaine.

(1) Le tarif ordinaire de 13,80 % ne nous semble empreint d'aucune exagération, à l'égard des collatéraux éloignés : " Moins la succession est naturelle, a dit M. Thiers dans son beau livre sur la propriété, plus elle est une œuvre de conventions sociales qui protègent la propriété — plus elle doit à la société, c'est-à-dire au fisc qui la représente. „ Tel est aussi l'avis du *Nouveau dictionnaire d'économie politique* de M. Léon Say : " Nous ne verrions, y est-il dit V° Timbre-Enregistrement, aucun inconvénient à porter le droit successoral à 10 % en ligne collatérale ordinaire et à 15 % entre étrangers „ (aux quotités en principal on doit toujours ajouter en France deux décimes et demi). Voir aussi le projet déposé à la Chambre des députés par M. Boudenoot, le 30 novembre 1893.

Deux tempéraments d'équité sont introduits en faveur des héritiers qui recueillent une nue propriété dans une succession d'habitant. Ils peuvent obtenir un sursis de payement jusqu'à l'époque de l'extinction de l'usufruit, sous la condition de fournir des garanties suffisantes au fisc. De plus, la loi réduit au chiffre maximum de 19,50 %, le total des différents droits qui se trouvent exigibles au jour de l'extinction de l'usufruit, lorsque la même nue propriété a été l'objet de nouvelles mutations héréditaires pendant la vie de l'usufruitier.

Ce système est universellement critiqué.

Tout d'abord, la taxation établie à l'égard de l'usufruit est manifestement contraire à la justice et au bon sens. Pourquoi percevoir uniformément un demi-droit sur la pleine propriété, quel que soit l'âge de l'usufruitier, c'est-à-dire quel que soit le temps pendant lequel ce successeur du défunt exercera son droit de jouissance? Conçoit-on qu'un vieillard doive payer autant qu'un jeune homme, sur l'acquisition d'un droit purement viager? Sans doute, au commencement du siècle, il n'existait que des moyens très imparfaits d'apprécier les chances de durée de la vie humaine; mais aujourd'hui, grâce aux progrès de la statistique, les tables de mortalité fournissent des données d'une certitude largement suffisante. Les moyennes établies sont assez sûres pour servir de base aux opérations des grandes compagnies d'assurances, ainsi qu'à celles de la Caisse générale de retraite; à plus forte raison peuvent-elles permettre de déterminer les bases de la perception de l'impôt sur la valeur des droits d'usufruit.

Selon la plupart des domanistes, la perception que prescrit la loi du droit entier sur le plein domaine, au cas de transmission de nue propriété, s'explique juridiquement par la combinaison de deux principes, l'un

d'ordre civil, l'autre d'ordre fiscal : la nue propriété n'est pas autre chose que la propriété elle-même retardée seulement dans l'exercice de l'un de ses attributs, le droit de jouissance, *jus fruendi* ; le terme, *ex die*, apposé à l'exercice du droit des parties ne fait généralement pas obstacle à la perception de l'impôt. Cette conception subtile a le tort de faire abstraction complète d'un autre principe fondamental du droit fiscal, à savoir que la valeur imposable est toujours et uniquement la valeur vénale de la transmission au jour du décès. Or, la nue propriété étant absolument improductive comme son nom même l'indique, doit toute sa valeur à la perspective d'avoir un jour la jouissance des biens par la réunion de l'usufruit. C'est donc uniquement l'expectative de cette réunion qui doit donner ouverture à l'impôt au décès du *de cuius*. La théorie admise par la loi ne tient aucun compte à l'acquéreur de la nue propriété de la dépréciation positive qu'entraîne l'existence du droit réel d'usufruit, pour arriver à percevoir l'impôt *une fois et demie* sur la même succession.

A l'exemple de la loi d'Alsace-Lorraine du 12 juin 1889 (1), la réforme en matière de mutations de nue propriété et d'usufruit devrait consister en ce qu'il ne serait jamais dû qu'*un seul droit* sur les divers éléments dont se compose la propriété, et que la fraction du droit due par l'usufruitier varierait toujours suivant l'âge de celui-ci. On calculerait d'abord en capital la valeur de l'usufruit selon sa durée probable d'après les tables de mortalité, puis on la déduirait de la valeur entière des biens grevés pour la perception de l'impôt au regard du nu propriétaire.

(1) *Annuaire de législation étrangère*, 1890, p. 290. Voir encore le projet déposé à la Chambre française par M. Boudenoot, le 30 novembre 1893.

Il va de soi que dans cette réforme il ne pourrait plus être question de maintenir un sursis quelconque en faveur de l'acquéreur de la nue propriété; la fraction de droit à sa charge serait immédiatement exigible.

Ce système présenterait le grand avantage de simplifier les rapports des contribuables avec le fisc en écartant les difficultés qui se présentent journellement sur la suffisance des garanties offertes à l'Etat pour l'obtention du délai de paiement, et aussi sur les circonstances où les droits laissés en suspens peuvent devenir exigibles avant le décès de l'usufruitier.

Il est un principe odieux qui domine toute la législation de l'enregistrement et que la loi de 1817 applique expressément à la matière des successions. Je veux parler de la règle suivant laquelle la perception opérée conformément aux éléments de la déclaration du contribuable ne peut jamais être sujette à restitution. La loi ne permet pas au déclarant de faire la preuve qu'il s'est trompé, qu'il a versé dans une erreur excusable, peut-être invincible. On est pris au mot par le fisc; ce qui est écrit dans la déclaration de succession — les six semaines pour la rectification expirées — reste toujours écrit au profit du Trésor. Les héritiers ont déclaré, comme dépendantes de la succession, des propriétés que le *de cuius* avait aliénées à leur insu, dans un temps rapproché de son décès; ils n'ont pas mentionné dans la déclaration certaines dettes du défunt, qui leur étaient absolument inconnues. Plus tard, le nouvel acquéreur ou les créanciers héréditaires se font connaître et justifient de leurs droits. Dans ces cas et d'autres semblables (1), les héri-

(1) Par exemple, des valeurs ne sont entrées dans le patrimoine de l'héritier que sous une condition résolutoire qui vient à s'accomplir après la déclaration de succession.

tiers ne sont pas fondés à exiger la restitution des droits qu'ils ont payés en trop. La *condictio indebiti* n'a pas d'effet contre le fisc (1)!

Cette règle inique n'était pas reçue anciennement pour les droits seigneuriaux. Elle ne s'était introduite que dans la jurisprudence du centième denier, de la manière que voici. Autrefois les contributions publiques ne se percevaient pas directement au profit de l'État; elles étaient affermées à des traitants ou fermiers qui, moyennant une somme fixe versée au Trésor royal, à des termes convenus, les faisaient recouvrer à leurs risques et périls et pour leur propre compte. Ces fermiers très puissants, qui savaient faire au Roi de nombreuses avances, obtinrent de pouvoir compter sur des produits certains, de se trouver quittes de toute obligation éventuelle de restitution aux contribuables, à l'expiration de leur ferme. C'était, comme on disait alors, l'ordre de la régie des fermes qui avait fait passer sur les règles de la justice.

Le principe n'a plus d'excuse aujourd'hui. Les produits des droits de succession, comme ceux des autres impôts d'enregistrement, ne figurent que par approximation dans le budget des recettes. Il serait également facile d'évaluer en moyenne le montant des restitutions à opérer pour chaque exercice. En fait, et dès à présent, un grand nombre de restitutions sont opérées pour des perceptions irrégulières dans leur origine même et l'ordre de la comptabilité n'en est aucunement troublé. Cet ordre ne serait pas troublé davantage, si

(1) Nous devons à la vérité de reconnaître que certains jurisconsultes combattent cette interprétation des art. 60 de la loi de l'an VII et 23 de la loi de 1817, mais la jurisprudence paraît bien fixée dans le sens que nous indiquons. *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1893, p. 136.

l'on admettait le principe de la restitution, à l'égard des perceptions dont l'irrégularité objective ne se manifeste qu'après coup. Il suffirait de limiter la durée de l'action en restitution à un très bref délai : deux années, à compter du jour où les droits seraient devenus restituables (1).

La loi de 1817 comptait outre mesure sur l'honnêteté des contribuables; à part l'obligation qu'elle imposait aux déclarants d'affirmer la sincérité de leur déclaration sous serment, elle ne contenait aucune disposition préventive de la fraude; quant à la fraude accomplie, elle en laissait la répression sous l'empire des modes de preuve du droit commun, compatibles avec la procédure écrite alors en vigueur pour les matières fiscales. Elle n'empêchait point les héritiers d'é luder l'impôt par des renonciations fictives à communauté ou à succession; elle n'accordait au fisc le secours d'aucune présomption légale, soit à l'effet d'établir la consistance réelle de la succession, soit à l'effet de repousser les actes produits comme justification de dettes simulées ou éteintes; elle abandonnait tout au droit commun et à la garantie illusoire du serment (2).

L'obligation du serment avait été vivement combattue par les députés wallons lors de la discussion de la loi. Empruntée exclusivement à la législation hollandaise de 1805, contraire à nos mœurs nationales pour qui le fisc est un ennemi contre lequel tout semble permis,

(1) Cette réforme libérale a été introduite en Alsace-Lorraine par la loi du 12 juin 1889.

(2) Le serment exigé par la loi de 1817 n'avait pas le caractère *décisoire* qui lui appartient en droit civil; il ne mettait pas le déclarant à l'abri de poursuites ultérieures de l'administration, si la fausseté venait à en être découverte.

imposée comme formalité indispensable de toute déclaration de succession, elle fut au nombre des griefs de la Révolution de 1830. Le Gouvernement provisoire s'empressa de l'abolir. Et il fit sagement. Elle plaçait, en effet, l'honnête homme dans une situation plus difficile que l'individu malhonnête; elle n'atteignait que les citoyens consciencieux. Certes l'obligation du serment est en elle-même d'une justice absolue. Mais ce qu'il faut voir, c'est son injustice relative dans les matières fiscales; elle y est injuste, parce que l'on a la certitude que tous les contribuables ne prêteront pas le serment avec une égale bonne foi.

La loi de 1817 a été corrigée et complétée notablement par la loi du 17 décembre 1851.

De même que le texte définitif, le projet déposé par le ministère Rogier-Frère, en 1848, comprenait deux catégories distinctes de dispositions. Les premières tendaient uniquement à faire cesser l'exemption du droit de succession établie au profit des successions en ligne directe; elles les frappaient d'une taxe de 1 % sur les parts héréditaires et de 5 % sur les excédents. Les secondes avaient pour objet de combler les lacunes de la loi de 1817 et d'en corriger les imperfections; parmi celles qui étaient destinées à prévenir la fraude de l'impôt, figurait surtout le rétablissement du serment.

Le projet rencontra une vive opposition dans le pays. La Chambre des Représentants en vota néanmoins les dispositions fondamentales; elle ne repoussa que l'obligation du serment. Le Sénat y fut catégoriquement hostile; il rejeta la suppression de l'immunité des successions en ligne directe. Les adversaires du projet avaient représenté cette mesure comme injuste et vexatoire. Injuste, parce qu'elle frappait des héritiers qui ne font

point une acquisition véritable, les enfants ayant dès avant la mort de leurs parents sinon des droits à leur fortune, du moins une expectative dont la réalisation est assurée par la loi civile dans la mesure de la réserve. Vexatoire, car, d'un côté, elle mettait les enfants dans la nécessité de dresser un bilan exact de la fortune de leur père au moment de sa mort, et d'exposer pour ainsi dire ce bilan aux yeux du public, et, d'autre part, elle ouvrait une source intarissable de procès, en laissant au fisc la faculté absolue de requérir l'expertise des immeubles héréditaires, comme moyen de contrôle des évaluations des déclarants.

Le Gouvernement prononça la dissolution du Sénat. Mais les anciens sénateurs furent à peu près tous réélus. Une transaction vint à s'imposer. Le projet du Gouvernement fut amendé de manière à écarter les griefs tirés de son caractère vexatoire. Ainsi modifié, il fut adopté à la presque unanimité des voix.

Le système de la loi de 1851 sur la matière des successions en ligne directe, est de ne s'attacher qu'aux éléments notoires, actifs et passifs, du patrimoine du défunt.

Aux termes de cette loi, l'actif imposable d'une succession d'habitant en ligne directe ne peut comprendre que les immeubles situés en Belgique et les rentes et créances hypothécaires inscrites sur nos registres publics; en retour, le passif admissible ne peut consister que dans les rentes et dettes hypothécaires du défunt inscrites dans le royaume. Immeubles situés à l'étranger, meubles corporels et incorporels autres que les rentes et créances inscrites aux conservations d'hypothèques, dettes chirographaires quelconques, tout cela est indifférent au point de vue du règlement de l'impôt.

De plus, un procédé tout spécial d'évaluation des immeubles est institué afin de permettre aux héritiers de se mettre à l'abri d'une réquisition d'expertise. Le gouvernement est tenu de déterminer périodiquement, à l'aide des ventes publiques enregistrées, un certain chiffre appelé multiplicateur, qui permet de capitaliser le revenu cadastral. Cette capitalisation, librement acceptée par l'héritier, fixe d'une manière définitive la valeur vénale des immeubles pour la perception des droits.

Le tarif de la loi de 1851 est invariablement de 1,40 % sur toutes les transmissions en ligne directe.

Que faut-il penser de l'accusation d'atteinte à la propriété et de socialisme qui a été si souvent portée contre la loi de 1851 ?

Certes, de nos jours surtout, il est essentiel de proclamer que la succession en ligne directe n'est pas une institution arbitraire, dépendant uniquement de la volonté de la loi ; que, comme la propriété, elle est dans l'ordre providentiel dont la loi formule et ne crée pas les règles. Mais, dans le droit naturel, il n'y a pas que des principes concernant le droit privé ; il en est d'autres qui touchent au droit public ; il y a le principe de la souveraineté de l'Etat et de la légitimité de l'impôt nécessaire à l'accomplissement de sa mission. C'est une mesquine et routinière notion que l'impôt de succession serait uniquement le prix de la garantie assurée par l'Etat à la transmission héréditaire.

On doit se garder de tout extrême. Si l'impôt n'est point l'émanation d'un droit de propriété primordial de l'Etat sur les fortunes privées, il est plus que la simple rémunération d'un service rendu ou d'une sorte de prime d'assurance.

Au point de vue de la philosophie du droit, il faut

définir l'impôt, un prélèvement opéré sur les facultés individuelles, qui a pour cause et pour mesure la nécessité de subvenir aux dépenses des services qui rentrent dans la mission naturelle de l'Etat. Nécessaire à l'existence de l'Etat, l'impôt est légitime dans son principe, puisque cette existence elle-même constitue une nécessité. Tout impôt, quel qu'il soit, porte une atteinte au droit de propriété des particuliers; la seule condition extrinsèque de sa légitimité, est que la diminution de propriété qu'il entraîne, soit, autant que possible, égale pour tous.

Sans doute, les transmissions qui s'opèrent en ligne directe présentent ce caractère spécial qu'elles sont commandées par les lois naturelles, et qu'ainsi les héritiers semblent moins acquérir une propriété nouvelle que continuer celle à laquelle ils participaient du vivant de leur auteur. Mais qu'importe que la transmission soit volontaire ou nécessaire, puisque l'Etat, pour ses besoins légitimes, est rigoureusement fondé à saisir la richesse individuelle, dès qu'elle se révèle par quelque mode que ce soit. Le principe supérieur en matière d'impôt consiste à prélever la contribution sur toutes les manifestations de la fortune. A ce point de vue, il est indifférent que les successions en ligne directe se confondent ou non avec les successions collatérales. La transmission est certaine, la fortune apparaît dans un déplacement juridique, cela suffit. Le reste n'est plus que question de mesure et d'opportunité.

Les auteurs de la loi de 1851 sont aujourd'hui bien vengés des accusations passionnées d'autrefois. L'impôt de succession en ligne directe existe à présent chez la plupart des nations de l'Europe, sans que son établissement ait soulevé de protestations sérieuses. Il a été introduit même en Hollande et en Autriche; les Anglais

eux-mêmes l'ont appliqué à la propriété foncière, à laquelle ils attachent tant de prix.

La seconde partie de la loi de 1851 renferme un ensemble de dispositions communes aux trois espèces d'impôts : au droit de mutation par décès et au droit de succession en ligne collatérale comme au droit de succession en ligne directe. Elles tendent toutes à améliorer la condition du fisc en perfectionnant les procédés de la perception. Parmi les plus intéressantes, il convient de citer celles qui dérogent aux principes du droit civil sur la nature des conventions matrimoniales et sur l'effet rétroactif des renonciations à communauté et à succession ; celles qui excluent certains modes de justification des dettes portées au passif ; enfin celles qui organisent un système entier et complet de législation sur les modes de preuve admissibles au profit du fisc à l'effet d'établir les fraudes commises dans les déclarations.

Est-ce à dire que la perception se trouve organisée à présent de telle sorte que le droit de succession en ligne collatérale atteigne effectivement tous les biens qui y sont légalement soumis ? Il s'en faut de beaucoup ! La plupart des valeurs mobilières, cette portion si considérable et toujours croissante de la richesse publique, continuent d'y échapper : fonds d'Etats et de villes, actions et obligations de sociétés, créances commerciales et autres simplement chirographaires. Les héritiers se gardent de les déclarer et le fisc se trouve hors d'état d'en prouver la dissimulation. On soupçonne bien la fraude, mais il est pratiquement impossible de la démontrer. La possession de ces valeurs a, de sa nature même, un caractère occulte. Presque toujours, les éléments de preuve de leur existence entre les mains du

de cujus font défaut. Ce n'est guère que dans le cas où il est dressé un inventaire à la requête de quelque prétendant droit dans la succession, que le fisc se trouve en mesure d'opérer la perception sur le véritable solde actif de l'hérédité.

Des hommes politiques d'une haute autorité se sont préoccupés de cette question et l'ont signalée à l'attention publique. Elle a fait l'objet de débats très intéressants à la Chambre des Représentants durant les discussions budgétaires des années 1891 et 1892. MM. les députés Janson et Nyssens ont demandé catégoriquement l'attribution au fisc du droit d'intervenir à l'ouverture des successions collatérales, par voie de réquisition de scellés et d'inventaire. Que cette faculté exorbitante du droit commun (1) ne lui appartienne pas dans l'état actuel de la législation, c'est un point qui n'offre aucun doute, un point de doctrine et de jurisprudence, comme on dit au Palais lorsqu'une question n'est ni controversée, ni controversable. Aussi les débats ont-ils porté uniquement sur la législation à établir et non sur l'interprétation de la législation en vigueur.

Les idées de MM. Janson et Nyssens n'ont rencontré faveur, ni auprès du Gouvernement, ni auprès de la majorité du Parlement. M. Woeste a fait valoir avec raison que la réforme proposée serait odieuse et illusoire. Elle blesserait profondément les mœurs du pays; nos sentiments les plus intimes seraient révoltés par l'intrusion des agents du fisc au lit de mort de notre conjoint ou de nos collatéraux les plus chers, un frère ou une sœur. Dans la pratique, elle se trouverait inutile ou bien illusoire. Inutile, dans l'hypothèse assez rare de quelque conflit entre les diverses personnes appelées à

(1) *Belgique judiciaire*, 1863, p. 562 et 593.

la succession par la loi ou par la volonté du défunt. En pareil cas, l'intérêt civil de chacun des intéressés est une garantie suffisante de l'intérêt fiscal de l'Etat; les scellés et l'inventaire sont toujours requis par l'un ou l'autre des prétendants. Illusoire, dans l'hypothèse si commune d'un accord entre tous les successibles, en vue de frauder l'impôt. Leur première préoccupation, leur premier soin, dès l'instant du décès, ne serait-il pas, le plus souvent, de s'emparer de tous les titres et papiers du défunt, pour les mettre à l'abri des investigations du fisc? Quelquefois même ne verrait-on pas des mourants s'entendre avec leurs héritiers pour que ceux-ci puissent échapper à tout contrôle des agents de l'Etat? L'apposition des scellés à la requête du fisc ne serait opérée d'ordinaire que lorsqu'il serait trop tard.

La réforme proposée a été essayée dans quelques cantons suisses. Les renseignements que nous avons recueillis nous permettent d'affirmer qu'elle n'a pas donné de résultats sérieux.

Quoi que l'on imagine, il ne sera jamais possible de perfectionner les procédés de perception au point d'empêcher la dissimulation de la plupart des valeurs mobilières. Un droit de transmission, soit entre vifs, soit par décès, ne saurait être organisé d'une manière vraiment efficace sur des biens mobiliers, tels que les titres au porteur, dont la possession est toujours clandestine de sa nature même. On l'a si bien compris en France, qu'on y a établi un système spécial d'imposition, tout à fait distinct des droits d'enregistrement. Depuis 1872, la loi fiscale n'atteint plus seulement les valeurs mobilières dans leur circulation, qui d'ordinaire est occulte, elle les frappe, dans leur émission qui est toujours publique, entre les mains des sociétés et autres établissements créateurs, au moyen d'une taxe annuelle de 4 % sur

leurs revenus (1). Il faut signaler encore la loi toute récente du 28 avril 1893, qui a institué un droit de timbre sur toute opération de bourse ayant pour objet l'achat ou la vente, au comptant ou à terme, de valeurs de toute nature.

Un projet de codification des droits de succession et de mutation par décès avait été déposé par le Gouvernement durant la session législative extraordinaire de 1890 (2). Contrairement à la promesse formelle faite par le Ministre des finances, dans la séance du Sénat du 28 novembre 1887, ce projet n'introduisait aucune amélioration notable; il ne constituait qu'une œuvre doctrinale de réunion et de coordination des lois de 1817 et de 1851. Il est venu à tomber, par suite de la dissolution des Chambres législatives en 1892.

Il est permis d'espérer que le Gouvernement ne le représentera pas dans sa teneur primitive et que les Chambres qui seront élues par le nouveau corps électoral, sauront réaliser les nombreuses réformes que commandent les principes de justice et d'équité sociale dans la matière des impositions publiques.

(1) Lois des 29 juin 1872, 25 juin 1875 et 29 décembre 1890.

(2) *Annales parlementaires* — Chambre des Représentants. — Documents. — Session extr. de 1890, p. 36.
