

DROITS D'ENREGISTREMENT  
2017-2018

Tome I

**F. WERDEFROY †**

Conservateur des hypothèques honoraire  
Ancien Inspecteur général au Ministère des Finances

*Mise à jour par*

**Gilles de FOY**

Avocat  
Maître de conférences à l'UCL-Mons

**Jean-Pierre HUPEZ**

Conseiller général au Service public fédéral Finances  
Conservateur des hypothèques  
Ex-Directeur régional de l'enregistrement de et à Bruxelles

**Xavier PACE**

Collaborateur scientifique à l'ULg (*Tax Institute*)

**Laurent STAS**

**Matthieu VAN MOLLE**

Notaire associé  
Chargé de cours à l'ULg  
Maître de conférences à l'ULB

*Coordination par*

**Matthieu VAN MOLLE**



Wolters Kluwer

Partie I  
Les droits d'enregistrement en général

# TITRE I. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

## TABLE DES MATIÈRES

### **Chapitre I**

<b>Introduction</b>	4
Section I. Caractéristiques et champ d'application	4
Section II. Place dans la législation fiscale	9
Section III. Aperçu historique	17
Section IV. Examen comparatif du produit des droits d'enregistrement	50

### **Chapitre II**

<b>Principes fondamentaux</b>	54
Section I. Principe de non-rétroactivité des droits d'enregistrement	54
§ 1. Principes généraux	54
§ 2. Applications concrètes	58
Section II. Caractère territorial des droits d'enregistrement	69
§ 1. Principes généraux	69
§ 2. Applications concrètes	70
Section III. Interprétation des lois relatives à l'enregistrement	78

## Chapitre I. Introduction

### *Section I. Caractéristiques et champ d'application*

**1. Définitions.** Selon la définition de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du C. enreg., modifié par la loi du 22 décembre 1989<sup>1</sup>, «*l'enregistrement est une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné ou sur tout autre support déterminé par le Roi*».

Tant à l'origine qu'étymologiquement, les droits d'enregistrement constituent un impôt sur la circulation juridique des biens entre vifs, perçu par le receveur de l'enregistrement à l'occasion de la formalité de l'enregistrement à laquelle certains actes ou écrits sont soumis, soit obligatoirement, soit volontairement. D'autres impôts peuvent aussi être perçus à cette occasion (voir n° 106<sup>2</sup>).

Cette règle n'a souffert aucune exception pendant plus de 400 ans.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1990, l'article 8*bis* du C. enreg. (inséré par la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales<sup>2</sup>) permet au Roi, pour certaines catégories d'actes qu'Il détermine, de dissocier la perception des droits d'enregistrement de la formalité de l'enregistrement, et de régler autrement la perception et le paiement des droits d'enregistrement, par exemple via le dépôt d'une déclaration périodique.

Une telle dissociation existait déjà pour les droits perçus en débet (voir art. 35, al. 2, et 160 C. enreg.; voir n°s 105 et 135<sup>2</sup>).

Dans l'idée du législateur de 1989, l'insertion de l'article 8*bis* dans le C. enreg. concerne en particulier les actes qui ne présentent aucun intérêt en matière de mise à jour de la documentation immobilière ou mobilière<sup>3</sup> puisque la documentation de l'administration était mise à jour à l'occasion de la formalité de l'enregistrement. On pouvait dès lors s'attendre à ce que cette possibilité de dérogation restât limitée aux actes des notaires et des huissiers de justice qui ne donnaient pas lieu à la perception de droits proportionnels, et qui ne formaient pas non plus titre translatif, déclaratif ou extinctif de droits réels portant sur des biens immeubles situés en Belgique. Voir toutefois sous les n°s 22<sup>19</sup>, nouveau, et 121<sup>2</sup>.

---

1. Loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 29 décembre 1989.

2. Cette loi a modifié et abrogé nombre de dispositions du C. enreg. Tous ses effets n'ont d'ailleurs peut-être pas été pris en compte correctement à ce jour (entre autres quant à: 1° l'article 212 (voir n° 416<sup>2</sup>); 2° les contrats de mariage, en particulier lorsqu'ils constatent des mutations immobilières (voir, dans l'édition 2012-13 du présent ouvrage, la Note du traducteur précédant le n° 1187 dans le Tome II, Titre VIII)).

3. Circ. n° 13/2009 du 9 juillet 2009, *www.fisconetplus.be*; *Rec. gén. enr. not.*, 2009, n° 26.110.

Une première exécution de l'article 8bis précité a concerné les protêts<sup>4</sup>. Elle n'a plus d'objet depuis que les protêts ne sont plus soumis à l'obligation de présentation à la formalité de l'enregistrement (voir n° 158, *infra*).

Actuellement, il reste seulement une application, laquelle résulte de l'arrêté royal du 28 novembre 2008. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, les exploits et procès-verbaux des huissiers de justice sont dispensés de la formalité de l'enregistrement à condition, d'une part, d'être enregistrables au droit fixe général, gratuitement ou en débet et, d'autre part, de ne pas faire mention d'un acte sous seing privé ou passé à l'étranger, non enregistré, translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit d'un immeuble situé en Belgique (art. 19, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, C. enreg.), ni d'un bail – ou d'un acte y assimilé – d'un immeuble situé en Belgique (art. 19, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, C. enreg.) (voir n° 135<sup>2</sup>, *infra*).

Il est clair que si le champ d'application potentiel de la dispense de formalité de l'enregistrement sans dispense de paiement des droits était, dès l'insertion de l'article 8bis précité, bien plus vaste que les deux modestes exécutions susvisées, il l'est bien davantage encore maintenant que, s'agissant des actes notariés translatifs ou déclaratifs de droits réels immobiliers, la mise à jour de la documentation de l'administration s'opère au sein des bureaux de la conservation des hypothèques pour tous les actes y transcrits (voir n° 2<sup>3</sup> et n°s 121<sup>2</sup> et s., *infra*)<sup>5</sup>.

**2. Impôt perçu à l'occasion d'une formalité – Droits fédéraux – Droits wallons – Droits bruxellois.** «*Cette formalité (l'enregistrement) donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement*» (art. 1<sup>er</sup>, al. 2, C. enreg.).

Simple rétribution de la formalité de l'enregistrement à l'origine, les droits d'enregistrement sont devenus un véritable impôt perçu au profit du Trésor fédéral ou, pour la majeure partie, des Régions (voir n° 25).

Le mot «enregistrement» fait normalement référence à un registre ou à un ensemble de feuillets assemblés, ce qui n'autorise que dans une mesure limitée l'usage de méthodes de travail plus modernes et plus rationnelles. Il y a longtemps déjà que l'on a renoncé à la copie intégrale et à la main des actes dans les registres de formalités. Pendant longtemps, l'acte ou l'écrit a été répertorié, à la main, dans un registre arrêté chaque jour, en y ajoutant la référence à une analyse, éventuellement dans une application informatique, ou au dépôt d'une copie de l'acte.

Afin de permettre une adaptation de la formalité aux avancées technologiques, l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du C. enreg. autorise le Roi à faire appel à d'autres supports pour la formalité de l'enregistrement. Evidemment, la sécurité juridique devra être garantie, tant quant à la date de l'enregistrement qu'à l'immutabilité des actes enregistrés (nombre de pages et de renvois).

C'est ainsi que, depuis le 1<sup>er</sup> mars 2014, l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de

4. Voir l'A.R. du 24 novembre 1998 portant exécution de l'article 8bis du C. enreg.

5. Si une telle extension était déjà juridiquement réalisable avant cette nouvelle organisation de la tenue de la documentation, l'on ne comprendrait pas que l'administration ne saisisse pas cette opportunité.

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

greffe, s'ouvre par les mots: «*La formalité peut être accomplie dans un registre tenu sous format électronique*»<sup>6</sup>. La raison d'un tel ajout échappe à la raison. Soit, conformément à l'analyse classique, stricte, rappelée ci-dessus, un registre est nécessairement papier et l'ajout relève de la *contradictio in terminis*, soit, dans une lecture évolutive mais linguistiquement moins stricte, voire incorrecte, un registre peut être électronique et le texte initial de l'article 1<sup>er</sup> du Code se suffisait à lui-même, auquel cas l'ajout des mots «*ou sur tout autre support déterminé par le Roi*» à l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code, par la loi du 22 décembre 1989 était sans doute inutile, et la modification de l'arrêté d'exécution plus encore...

Quant aux actes sous seing privé, l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement est une manière de donner à l'acte ou l'écrit date certaine (art. 1328 C. civ.) (n° 93, *infra*). Il permet de faire, à l'égard des tiers, la preuve de l'existence de l'acte ou de l'écrit à la date de l'enregistrement.

L'enregistrement ne dit rien du contenu ou de la validité de l'acte (n° 91, *infra*). L'enregistrement d'un acte ou d'un écrit rendait immuable le nombre de feuilles (recto et verso forment une seule feuille) et le nombre de renvois (renvoi du corps de l'acte vers la marge, avec un même signe, paraphé et approuvé ou pas par les parties). Une automatisation devrait offrir les mêmes garanties que la formalité ainsi conçue<sup>7</sup>.

Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2014, en commençant par un notaire et en l'étendant progressivement à tous les notaires du Royaume entre avril et décembre 2014, les actes notariés sont présentés, en principe<sup>8</sup> et via une architecture informatique assez complexe, en version «pdf» à la formalité<sup>9</sup>. Le notaire reçoit l'acte en retour, avec les références de la formalité et, hormis s'agissant des droits localisés en Région flamande (voir n° 2<sup>2</sup>), avec la quittance, le tout via l'application aussi.

La possibilité de dérogation offerte par l'article 8*bis* du C. enreg. n'empêche pas les droits d'enregistrement de rester un impôt perçu à l'occasion d'une formalité et qui, sauf en Région flamande (voir n° 2<sup>2</sup>), continue à être perçu, à concurrence de 90 à 95 % peut-être, selon la technique de la formalité de l'enregistrement.

Les droits d'enregistrement sur les exploits et procès-verbaux d'huissiers de justice dispensés de la formalité sont perçus à l'occasion de la présentation trimestrielle

---

6. 1<sup>re</sup> phrase, nouvelle, ajoutée par l'A.R. du 26 janvier 2014 complétant l'A.R. du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, *M.B.*, 30 janvier 2014.

7. L'A.R. précité du 24 novembre 1998 portant exécution de l'article 8*bis* du C. enreg. prévoyait le paiement des droits d'enregistrement à l'occasion du dépôt d'une déclaration en triple exemplaire. Un extrait du répertoire des actes de protêt devait être annexé par le dépositaire central à la déclaration qui devait être conservée par le receveur.

8. La réglementation prévoit la subsistance de la présentation papier en cas de force majeure ou de dysfonctionnement technique de l'application *ad hoc*.

9. L'option prise de travailler avec un fichier «pdf» d'une expédition qui, *de facto*, ne résulte pas nécessairement d'un scannage de la minute (voir nos 121<sup>2</sup> et s.) ne garantit évidemment rien quant au nombre de feuillets ou de renvois. Et l'on n'imagine pas un fichier avec des «renvois» (mis en «commentaire»?).

du répertoire (art. 180 C. enreg.) (n° 469, *infra*). Ceci se fait selon un formulaire repris en annexe à l'arrêté royal du 28 novembre 2008 (n° 466, *infra*). Les droits dus sont versés sur le compte courant du bureau de l'enregistrement compétent, le premier jour ouvrable après la date de clôture du trimestre.

Le plus souvent, la formalité de l'enregistrement est délivrée pour des actes enregistrables en raison du rendement de l'impôt qui y est attaché et qui étaient nécessaires<sup>10</sup> à la mise à jour de la documentation. Cependant, toute personne intéressée peut également présenter volontairement à l'enregistrement des actes ou écrits et bénéficier ainsi, sur le plan civil, des avantages liés à la formalité.

## **2<sup>2</sup>. Impôt perçu autrement qu'à l'occasion d'une formalité – Droits flamands.**

La Région flamande a repris, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2015, le service de l'impôt des droits d'enregistrement régionalisés (voir Tomes III et IV). Dès lors que la formalité, dont les effets civils ne sont pas à sous-estimer, reste fédérale et qu'il allait se produire, *de facto*, un découplage de la formalité et de la perception. La Région flamande a voulu moderniser sa législation et a modifié, entre autres, les règles de perception. Quant à la modernisation recherchée, voir Tome IV, consacré à la Région flamande. Quant à la perception, la Région flamande a opté pour un enrôlement après réception de l'acte enregistré par les services fédéraux de l'enregistrement (l'«*Administration Sécurité juridique*», créée au 1<sup>er</sup> janvier 2015<sup>11</sup>). La technique de l'enrôlement, quoique totalement surannée (on trouve déjà un rôle à Paris au XIII<sup>e</sup> siècle), reste encore (provisoirement?) appliquée en matière d'impôts directs, pour lesquels la constitution d'un titre exécutoire devrait être adaptée à notre époque. La Région flamande a pourtant opté pour cette technique, inconnue jusqu'alors en droits d'enregistrement et en droits de succession (la Région flamande a fait le même choix pour ces derniers droits aussi).

## **2<sup>3</sup>. Impôt perçu autrement qu'à l'occasion d'une formalité – Prospective.**

Au n° 22<sup>19</sup> et davantage aux n°s 121<sup>2</sup> et s., nous commentons la réforme introduite (très) progressivement le 1<sup>er</sup> avril 2014 (le «DER») qui a consisté en la présentation dite «électronique» à la formalité. Il s'agit seulement de l'envoi d'un fichier «pdf», pas d'une réforme plus ambitieuse qui eût consisté à travailler avec l'acte électronique lui-même ni à utiliser pleinement le potentiel qu'offre l'article 8*bis* du C. enreg. Gageons que dans un avenir proche, l'exécution de l'article 8*bis* sera étendue à tous les actes qui ne présentent (quasi) aucun intérêt documentaire et même à ceux qui, tout en présentant un tel intérêt, font par ailleurs déjà l'objet d'une transcription hypothécaire. Cela pourrait se concevoir en utilisant davantage aux fins de l'enregis-

10. Nécessité de présentation à l'enregistrement qui sous cet aspect n'existe plus pour les actes à présenter simultanément à la transcription hypothécaire (voir n°s 1, 22<sup>19</sup>, 121<sup>2</sup> et s.).

11. Arrêté du président du Comité de direction du S.P.F. Finances du 18 décembre 2014 établissant les tâches dont l'Administration Sécurité juridique est chargée, et déterminant les compétences ainsi que le siège de ses services opérationnels, *M.B.*, 31 décembre 2014, 2<sup>e</sup> éd., p. 107.070 et s. (arrêté modifié depuis lors).

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

tremement et du contrôle de la perception un répertoire revu et amélioré, en y intégrant les éléments nécessaires à cette fin. En effet, mis à part peut-être pour de rares actes très complexes (pour lesquels les développements informatiques seraient éventuellement disproportionnés), pourquoi encore soumettre à la formalité de l'enregistrement ce qui fait déjà l'objet d'une transcription par exemple? Pour rappel, une dispense de présentation à la formalité de l'enregistrement sur la base de l'article 8bis du C. enreg. ne dispense pas du paiement des droits éventuellement dus.

Notons quand même l'intérêt du système «DER» lorsqu'il permet de récupérer les «métadonnées» (voir n° 121<sup>2</sup>, *infra*).

**3. Impôt sur la circulation juridique des biens entre vifs.** Les droits d'enregistrement constituent également un impôt sur la circulation juridique des biens entre vifs. L'objet de l'impôt est le *negotium* lui-même, et non l'*instrumentum* comme pour l'ancien droit de timbre<sup>12</sup> (Rapport au Roi, art. 12 C. enreg.). Pour la perception, il faut tenir compte de la convention réellement conclue entre parties sous réserve d'un cas d'abus fiscal (voir n°s 22<sup>17</sup> et 543<sup>3</sup>). Lorsqu'un acte est inexact ou incomplet, la matière imposable peut aussi être recherchée en dehors de celui-ci (art. 203 et 204 C. enreg.).

Les droits d'enregistrement sont le type même d'un impôt à caractère juridique, structuré et élaboré selon le schéma du droit civil. Les droits d'enregistrement ont même été présentés comme le droit civil tarifé. Les concepts et les disciplines juridiques du droit privé ont inspiré le législateur fiscal pour la tarification, l'organisation et la délimitation du champ d'application des droits d'enregistrement. C'est la naissance de l'acte juridique, et non son exécution, qui est le fait générateur de l'impôt.

L'inexécution ou la résolution d'une convention restait en général sans effet sur la matière imposable. Les Régions ont, chacune pour ce qui la concerne, remis ce principe en cause en y prévoyant des exceptions (voir n° 431<sup>2</sup> et Tome III, *infra*, pour respectivement certaines ventes, certains partages et certaines donations en Région wallonne ou en Région bruxelloise et pour certaines ventes en Région flamande).

A côté de cela, on compare aussi les droits d'enregistrement à la T.V.A., qui est également un impôt établi sur les opérations juridiques, mais qui a essentiellement une assise économique. Le fait générateur de cet impôt est la livraison ou la mise à disposition de biens, sans que la nature du contrat (vente, partage, échange, apport en société, etc.) dont cette livraison ou cette mise à disposition est l'exécution n'ait d'importance sur le taux applicable.

Exceptionnellement cependant, il arrive que l'influence du droit civil soit écartée pour des raisons d'équité, de réalité économique ou pour organiser la lutte préventive contre la fraude ou contre l'évasion fiscale (voir entre autres art. 16, 48, 109, 3°, 113, 129, 130 C. enreg.).

---

12. L'ancien droit de timbre a été remplacé par le droit d'écriture à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 (voir la loi du 19 décembre 2006 transformant le Code des taxes assimilées au timbre en Code des droits et taxes divers, abrogeant le Code des droits de timbre et portant diverses autres modifications législatives, *M.B.*, 29 décembre 2006, 6<sup>e</sup> éd.).



**4. Champ d'application.** Bien que la circulation juridique des biens au sens large constitue le point de départ de la perception des droits d'enregistrement, leur champ d'application est cependant, en théorie comme en pratique, fortement limité par les tempéraments de la loi.

A l'heure actuelle, seuls quelques actes juridiques bien spécifiés sont encore expressément tarifés. Les autres sont soumis au droit fixe général (50 EUR depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2013, voir n° 647), conçu en son temps, dans une certaine mesure<sup>13</sup>, comme le salaire pour la formalité.

En outre, il n'existe aucune obligation générale de faire enregistrer. Les opérations juridiques qui font l'objet d'une obligation de présentation à l'enregistrement ont été essentiellement choisies par le législateur parmi celles qui, indépendamment de leur nature ou de la nature des biens qui en font l'objet, présentent un caractère public marqué ou qui offraient un intérêt particulier pour la documentation de l'administration.

Les opérations juridiques prises en considération pour la perception sont incontestablement marquées par le droit civil et sont limitées, pour plus de 90 à 95 %, à celles qui sont révélées par les actes notariés, par les actes des huissiers de justice ou par certaines décisions judiciaires ou à celles qui portent sur des biens immeubles, à l'exception cependant des nouvelles constructions (et le cas échéant du sol y attenante) et des immeubles par destination. Les opérations commerciales proprement dites tombent normalement en dehors du champ d'application des droits d'enregistrement, et forment une matière imposable réservée à la T.V.A. (n° 24, *infra*).

## *Section II. Place dans la législation fiscale*

**5. Impôt indirect – Impôt au comptant.** *Du point de vue administratif*, les droits d'enregistrement font partie des impôts indirects. Ils ne trouvent pas leur origine dans des situations ou des événements permanents ou périodiques, mais dans des actes isolés et/ou accidentels. Cela rend normalement impossible un recouvrement périodique ou par voie de rôle<sup>14</sup> à charge de contribuables connus à l'avance, particularité propre aux impôts directs. C'est pourtant la technique choisie par la Région flamande depuis qu'elle est en charge de l'ensemble de la procédure des droits d'enregistrement régionalisés qui lui reviennent en vertu des règles de localisation (voir n° 2<sup>2</sup>, *supra* et Tomes III et IV).

13. Il est toutefois clair qu'il s'agit bien d'un impôt (voir n°s 2 et 10).

14. «*Rôle d'impôt, de la taille*. Répertoire établi par l'administration et contenant la liste des contribuables assujettis au paiement d'un impôt direct ainsi que l'indication de la somme due par chacun d'eux» (v° *Rôle*, sous B, 2, b), <http://www.cnrtl.fr/lexicographie/r/%C3%B4le>).

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

De ce point de vue, les droits d'enregistrement peuvent être considérés comme des impôts au comptant. Ils sont en principe perçus à l'occasion de la formalité de l'enregistrement (art. 1<sup>er</sup> et 169<sup>ter</sup>, nouveau, C. enreg.), excepté:

- 1° pour l'enregistrement en débet prévu à l'article 35, alinéa 2, du C. enreg. pour les arrêts et jugements des cours et tribunaux;
- 2° lorsqu'il est fait application de l'article 8<sup>bis</sup> du C. enreg.; et
- 3° pour les droits localisés en Région flamande (voir n° 2<sup>2</sup> et Tomes III et IV).

Avant l'insertion dans le Code de l'article 169<sup>ter</sup> précité, l'article 5 du C. enreg., abrogé à cette occasion, posait le principe du paiement préalable. La loi du 22 décembre 2009 avait modifié l'article 5 du C. enreg. en donnant au Roi le pouvoir de déterminer que pour les actes authentiques ou certaines catégories d'actes authentiques, le paiement des droits et amendes pouvait avoir lieu après l'enregistrement de l'acte (n° 104, *infra*). Si le Roi avait usé de cette possibilité, *quod non*, il aurait fallu nuancer davantage encore le fait de considérer les droits d'enregistrement comme des impôts au comptant.

L'article 5 du C. enreg. a donc été abrogé, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2015, par la loi du 26 mai 2016 (*sic*)<sup>15</sup>.

En faisant du paiement préalable une simple modalité de paiement des droits, l'article 169<sup>ter</sup> du C. enreg. a peut-être fragilisé cette exigence, même si, pour les droits pour lesquels s'applique l'article 169<sup>ter</sup> précité, la qualification de la dette d'impôt et donc le caractère d'ordre public de la disposition relative au paiement préalable reste pleinement applicable à notre sens (voir nos 104, 203 et 345, *infra*). Voir aussi sur l'abrogation de l'article 5, nos 104 et 104<sup>2</sup> et, sur l'insertion de l'article 169<sup>ter</sup> du C. enreg., n° 104<sup>2</sup>.

**6. Impôt direct.** *Du point de vue économique*, les droits d'enregistrement se rangent parmi les impôts directs. Leur répercussion sur la personne qui n'est pas considérée par la loi comme le débiteur de l'impôt est très limitée. La circulation des biens et des capitaux, prise en considération pour la perception des droits d'enregistrement, a le plus souvent un caractère ponctuel, s'interrompant pour des années une fois l'opération imposable réalisée. Cette relative inertie empêche le débiteur de l'impôt de répercuter facilement celui-ci sur un autre contribuable.

Entre parties à l'acte cependant, la volonté du débiteur de l'impôt de répercuter celui-ci sur l'autre joue également un rôle pour les droits d'enregistrement. Lors de la revente, si c'est bien l'acheteur qui paie l'impôt, du point de vue économique cependant, c'est généralement le vendeur qui le supporte en définitive, du fait de son imputation sur le prix de vente lors de la formation du prix<sup>16</sup>.

---

15. Par l'article 2 de la loi du 26 mai 2016 portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, suite au transfert du service des droits d'enregistrement régionaux à la Région flamande, *M.B.*, 9 juin 2016; l'article 8 de cette loi fixe la date à laquelle elle a produit ses effets.

16. MASOIN, *Théorie économique des finances publiques*, p. 321.

**7. Impôt sensible à la conjoncture.** Les droits d'enregistrement prennent place parmi les impôts sensibles à la conjoncture. Chaque changement de conjoncture peut influencer favorablement ou défavorablement le rendement des droits d'enregistrement. Ceux-ci s'adaptent facilement au développement progressif de la vie économique, surtout dans le secteur immobilier. Et l'effet élastique de la conjoncture sur le rendement de l'impôt se produit assez rapidement, car la perception s'opère au moment même où la conjoncture change, contrairement à ce qui se passe pour les autres impôts sensibles à la conjoncture, comme la plupart des impôts sur les revenus. A noter que depuis un certain temps, vu le différentiel d'augmentation entre la valeur des immeubles et la croissance économique, le produit des droits d'enregistrement frappant les opérations immobilières a connu un découplage relatif d'avec la conjoncture. La réforme des droits de donation mobilière et plus encore les rapatriements massifs de capitaux depuis la première «déclaration libératoire *unique*» et les premiers pas timides de vraie coopération anti-évasion fiscale au plan européen (et de l'OCDE) ont également contribué à ce découplage. Les chiffres produits aux n<sup>os</sup> 24 et 25, *infra*, illustrent cette évolution.

**8. Impôt objectif.** Par leur structure, les droits d'enregistrement constituent un impôt objectif. La détermination du montant de la dette d'impôt ou du tarif d'imposition ne tient normalement pas compte de la situation personnelle du contribuable (état civil, charge de famille, etc.). Ils visent l'opération imposable et non le contribuable.

Dans une mesure assez limitée, le législateur prend en considération quelques éléments personnels du contribuable pour la perception. C'est entre autres le cas pour: le taux réduit accordé lors de l'acquisition d'une habitation modeste par des personnes ne possédant pas d'autres biens immeubles; la progressivité et la réduction d'impôt pour enfants à charge en matière de donations et, en Région flamande, en matière de partages; le tarif réduit ou l'exemption pour les donations d'entreprises; la réduction de la base imposable au droit de partage en Région flamande. Cependant, même pour les droits de donation, l'accent est mis davantage sur la transmission des biens donnés que sur l'enrichissement du donataire. Pour la perception de ces droits, contrairement aux droits de succession, il n'est normalement pas tenu compte des charges imposées au donataire et, en règle, il n'était pas non plus appliqué d'abattement lors de la perception. Complexifiant les règles, les Régions flamande et bruxelloise ont pourtant introduit des abattements et des exemptions (voir Tomes III et IV).

**9. Impôt sur le capital.** La plupart des droits d'enregistrement sont, en raison de la manière dont ils affectent la matière imposable (tarif et base imposable), un impôt sur le capital, le seul (pour l'instant), avec les droits de succession et la taxe annuelle compensatoire des droits de succession, connu en Belgique. Ils ne visent cependant pas le capital au repos mais bien le capital en mouvement. Les mouvements de capitaux qui sont visés pour la perception peuvent cependant prendre diverses formes, ce qui se traduit au niveau de la perception: droit de mutation pour le passage du capital d'un certain patrimoine à un autre (et, précédemment, droit d'apport pour l'apport en société; le droit d'apport a été réduit à rien depuis 2006; voir n<sup>o</sup> 999, *d*)).

**10. Impôt ou rétribution?** Selon plusieurs auteurs, les droits d'enregistrement sont la rémunération perçue en raison de services rendus aux citoyens par le pouvoir exécutif ou judiciaire pour garantir la sécurité juridique et l'immutabilité des conventions intervenues entre eux (n° 11, *infra*). Les droits d'enregistrement sont, habituellement du moins, associés à une formalité qui peut procurer aux intéressés des avantages appréciables en argent. Les droits d'enregistrement sont-ils dès lors un véritable impôt ou une rétribution?

L'article 1<sup>er</sup> du C. enreg. est clair sur ce point. Les droits d'enregistrement sont des impôts soumis aux principes fondamentaux de perception de l'impôt, en particulier aux articles 170 à 172 de la Constitution<sup>17</sup>.

Cette classification est également justifiée d'un point de vue scientifique.

Les rétributions doivent être distinguées des véritables impôts en ce qu'elles sont la contrepartie de services rendus individuellement – et doivent être proportionnées à ceux-ci – par les pouvoirs publics auxquels les citoyens ont toute liberté de ne pas faire appel<sup>18</sup>. Les impôts au contraire ne supposent en général aucune contre-prestation directe fournie par les pouvoirs publics.

Pour la plupart des droits d'enregistrement, il n'existe pas de lien de causalité entre les droits perçus et la formalité. Si, d'une certaine manière, on peut parler de rémunération des services publics, il n'y a cependant aucune rémunération de services ayant un caractère individuel. Les droits d'enregistrement visent seulement un service public collectif, c'est-à-dire l'aide qui peut être apportée par l'Etat à la vie juridique en général. Tel est le cas même pour le droit fixe général, parfois encore présenté comme le salaire pour l'accomplissement de la formalité, alors qu'il peut être dû sans que la formalité ne soit exécutée. Dans l'esprit du législateur, le service rendu par l'autorité publique aux citoyens n'est pas la cause mais l'occasion de la perception: la formalité elle-même est gratuite. Ainsi, dans le cadre de la reportabilité en Région flamande, il se peut qu'à l'occasion de la formalité, il n'y ait pas de droit à payer effectivement, pas même le droit fixe général (Tome III, n° III/71, *infra*).

L'Etat assure gratuitement le service de l'impôt pour les droits régionalisés, aussi longtemps que la Région attributaire ne reprend pas ce service<sup>19</sup>. Sauf application d'une disposition tarifaire particulière relative à un droit fédéral, l'Etat ne perçoit rien pour son propre compte lorsqu'un droit régional s'applique. Sous l'empire de la législation actuelle, il en va ainsi même après la reprise du service de l'impôt par les Régions. Ainsi, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, un acte de vente d'un immeuble situé

---

17. VAN HOUTTE, *T. Not.*, 1954, p. 113.

18. Cass., 20 février 1986, *F.T.S.*, n° 53, 109 et n° 77, 83; A. TIBERGHEN, *Introduction au droit fiscal belge*, n°s 14 et 174; PEETERS, *R. W.*, 1987-88, col. 241 et s.; VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, n° 6; A. TIBERGHEN, *Handboek voor Fiscaal Recht*, 2004, n° 0009, 5; B. PEETERS, «Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie», in X., *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum disciplinarumque Karel Rimanque*, Anvers, Intersentia, 2007, p. 532-533.

19. Art. 5, § 3, al. 1<sup>er</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

en Région flamande et donnant lieu à la perception du droit de transmission à titre onéreux au profit de ladite Région est enregistré par l'administration fédérale sans que celle-ci ne perçoive rien, sauf éventuellement le droit fixe spécifique d'annexe (art. 158 C. enreg. tel que rétabli par la loi du 21 décembre 2013; voir n° 22<sup>19</sup> et Tome II, Titre XI, n°s 1315<sup>5</sup> et s.).

Les raisons pour lesquelles les droits d'enregistrement sont appelés «droits» et non «impôts» sont purement historiques. La dénomination «droits» est généralement réservée aux anciens impôts (droits de succession, droits d'enregistrement, droits de timbre (entre-temps remplacés pour l'essentiel par les droits d'écriture; voir *infra*), droits de greffe, droits d'hypothèque, ...), tandis que le mot «impôts» désigne habituellement des impôts plus récents: impôt sur les revenus, T.V.A., etc.<sup>20</sup>.

Mais cette règle n'est pas générale. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les droits de timbre ont été remplacés par le «droit d'écriture», repris dans le livre I<sup>er</sup> du Code des droits et taxes divers.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, les droits d'enregistrement deviennent, pour les droits attribués à la Région flamande, des «registratiebelastingen», c'est-à-dire des «impôts d'enregistrement». Dans la suite du texte, il reste question des droits, hormis pour les commentaires spécifiquement consacrés aux «droits» flamands. L'on peut d'ailleurs se demander si les Régions ont le pouvoir de modifier la dénomination même des impôts visés explicitement par la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée.

**10<sup>2</sup>. Impôt régional.** A l'examen des aspects économiques, financiers ou fiscaux de la régionalisation ou de la fédéralisation de l'Etat, les droits d'enregistrement apparaissent comme un impôt pour lequel la mobilité des biens qui font l'objet des opérations imposables est très faible, comme les immeubles, de sorte qu'ils sont facilement localisables.

C'est la raison pour laquelle les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles ont été repris, avec d'autres impôts comme les droits de succession, par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions dans la liste des impôts régionaux servant au financement des Régions<sup>21 22</sup>.

Dans la version initiale de la loi spéciale de 1989, le produit de certains droits d'enregistrement était attribué seulement partiellement aux Régions. Une loi spéciale de 2001<sup>23</sup> a profondément revu la loi de 1989 pour étendre entre autres la régionalisation en la matière.

20. A. TIBERGHEN, *o.c.*, n° 69.

21. P. VAN ORSHOVEN, *A.F.T.*, 1990, p. 126; G. BAETEMAN, *Not. Fisc. M.*, 1995, p. 16; PEETERS, *A.F.T.*, 1994, p. 201.

22. A noter que seule une partie des droits sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles était alors ristournée aux Régions.

23. Loi spéciale du 13 juillet 2001 relative au refinancement des Communautés et à l'élargissement des compétences fiscales régionales, *M.B.*, 3 août 2001.

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

A côté des droits précités, les droits d'enregistrement suivants ont ainsi été ajoutés à la liste des impôts régionaux, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002:

- 1° les droits d'enregistrement sur les constitutions d'hypothèques sur les immeubles situés en Belgique; et
- 2° les droits d'enregistrement sur les partages et les opérations assimilées portant sur un immeuble situé en Belgique; et
- 3° les droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles et immeubles.

En cas de donation par un habitant du Royaume, ce n'est pas la situation de l'immeuble qui importe mais bien le domicile fiscal du donateur (Tome III, n° III/302, *infra*).

La loi spéciale de 1989, revue, ne vise plus les transmissions à titre onéreux de biens immeubles mais *les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique à l'exception des transmissions consistant en des apports en société de biens immeubles sauf pour ce qui est de l'apport dans une société belge d'un immeuble d'habitation par une personne physique*.

Pour un commentaire plus approfondi de la loi spéciale de 1989, revue en particulier par celle du 13 juillet 2001, voir Tome III, n° III/2, *infra*.

Il va de soi que la reprise du service de l'impôt des droits ainsi régionalisés, par une ou plusieurs des Régions, requiert la mise en place des collaborations nécessaires, entre la ou les Régions concernées et l'Etat fédéral. C'est dans ce cadre que s'inscrit l'Accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale concernant la Structure de Coordination de l'information patrimoniale<sup>24</sup>.

**11. Avantages.** C'est surtout leur facilité de recouvrement qui plaide fiscalement en faveur des droits d'enregistrement. Les actes et les opérations visées ont un caractère essentiellement public, et ce sont en pratique les officiers publics concernés qui assurent le recouvrement de l'impôt. La nature des opérations imposables crée généralement un terrain psychologiquement favorable pour la perception de l'impôt, une caractéristique encore accentuée par le fait que les droits d'enregistrement existent déjà, sous l'une ou l'autre forme, depuis des siècles, se fondant ainsi dans la tradition populaire.

Les droits d'enregistrement ont également un effet positif inattendu. L'analyse des opérations juridiques, telle qu'elle résulte de l'organisation structurelle des droits d'enregistrement, oblige les fonctionnaires instrumentants à rédiger leurs

---

24. *M.B.*, 25 septembre 2014, 2<sup>e</sup> éd.; approuvé par l'article 6 de la loi du 17 mai 2014, *M.B.*, 3 juillet 2014. Voir aussi le décret flamand du 19 décembre 2014 et le décret wallon du 26 février 2015 portant (tous deux) assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale concernant la Structure de Coordination de l'information patrimoniale, respectivement *M.B.*, 16 janvier 2015 et 9 mars 2015, ainsi que l'ordonnance (bruxelloise) du 19 mars 2015 (à l'intitulé identique pour le reste), *M.B.*, 2 avril 2015.

actes avec clarté et précision. Ainsi, la rencontre du droit civil avec le droit fiscal est-elle un facteur non négligeable dans l'évolution du premier<sup>25</sup>.

La perception des droits d'enregistrement présente aussi des avantages liés à la formalité de l'enregistrement. Outre qu'elle donne la date certaine à l'acte sous seing privé, elle permet à l'administration de constituer une documentation unique en son genre, qui sert de base à la tenue des registres cadastraux, qui peut aussi être utilisée à l'occasion du contrôle d'autres impôts, comme les droits de succession notamment, et qui peut encore rendre de bons services aux particuliers, comme par exemple la délivrance de titres de propriété (art. 144 C. succ.) (voir aussi n° 102, *infra*). Pour tous, la formalité de l'enregistrement est depuis bien longtemps un moyen d'empêcher que les actes enregistrés ne soient ant-datés, falsifiés ou modifiés.

La dernière réforme en date – la mise en œuvre de l'application «DER» (voir nos 22<sup>19</sup> et 121<sup>2</sup>) – amoindrit cette sécurité dans la mesure où ce n'est plus la minute mais une expédition de l'acte qui est présentée à l'enregistrement.

Si cette moindre sécurité est à relativiser car la publicité hypothécaire, base de l'opposabilité aux tiers, est depuis longtemps fondée sur la publicité des expéditions, il reste que lorsque l'on modernisera vraiment la formalité, en travaillant entre autres, s'agissant des actes notariés, avec l'acte électronique lui-même plutôt qu'un simple fichier «.pdf» reprenant une expédition de l'acte, la sécurité juridique sera bien davantage une réalité. Ainsi, par exemple, sauf application de l'article 16, dernier alinéa, nouveau, de la loi du 25 ventôse an XI (16 mars 1803)<sup>26</sup>, il ne sera plus possible de rajouter une clause précédemment omise, involontairement ou pas, telle une dispense d'inscription d'office, par exemple, avant le dépôt effectif d'un acte pour sa transcription.

**12. Justification.** Quant à la justification de principe des droits d'enregistrement, les opinions divergent.

Certains considèrent les droits d'enregistrement uniquement comme un instrument fiscal particulièrement souple pour remplir les caisses du Trésor, sans aucune autre considération juridique ou philosophique<sup>27</sup>.

Cependant, on tente généralement, pour justifier la perception de droits d'enregistrement, d'établir un lien entre le moment de la perception, à savoir le moment où l'intervention des pouvoirs publics dans le déroulement des opérations juridiques est sollicitée, et les coûts du maintien d'institutions garantissant et permettant cette

25. VAN HOUTTE, *o.c.*, n° 34; HARMEL, *Rec. gén. enr. not.*, 1945, n° 18.490.

26. Inséré, avec effet au 1<sup>er</sup> avril 2014, par l'article 80 de la loi du 21 décembre 2013 (voir n° 22<sup>19</sup>): «*Au plus tard avant la transcription au bureau des hypothèques ou, s'il s'agit d'un acte qui n'est pas soumis à cette formalité de transcription, avant son enregistrement, le notaire instrumentant peut, sous sa responsabilité, apporter au pied de la minute des corrections ou ajouts pour rectifier une erreur ou omission matérielle, sans porter atteinte à la portée de la convention. Chaque expédition ultérieure de l'acte mentionne ces corrections ou ajouts.*»

27. PILON, *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, n° 8; BORDEWIJK, *De theorie der belastingen*; NAQUET, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, I, p. 80.

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

intervention, indispensable pour la bonne exécution des conventions et des actes juridiques<sup>28</sup>.

C'est clairement dans cette optique que les droits d'enregistrement ont été créés par la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798). Sous l'influence de la philosophie du «contrat social», la conception selon laquelle il fallait voir un rapport d'échange dans la perception de l'impôt régna de façon générale dans les années qui suivirent la Révolution française. Depuis lors cependant, les idées ont évolué. Bien que l'existence des droits d'enregistrement reste généralement justifiée de manière classique, le service rendu par les pouvoirs publics n'est cependant plus autant présenté comme la cause, mais plutôt comme l'occasion équitable et favorable de lever l'impôt<sup>29</sup>.

**13. Critique – Impôt élitiste.** On a parfois pu reprocher aux droits d'enregistrement leur caractère trop élitiste, car les tranches d'imposition y étaient loin d'être juridiquement justifiées et la multiplication au fil du temps de règles d'imposition souvent compliquées était inversement proportionnelle à la forte diminution de leur rendement.

Ce reproche était certes justifié à l'époque où la législation sur les droits d'enregistrement prévoyait des tarifs différents pour les divers types d'opérations participant de la circulation juridique des biens, telle qu'une obligation contractée, une mainlevée accordée ou une transmission effectuée, et cela aussi bien pour les biens meubles que pour les biens immeubles. Du fait de la réduction sensible du champ d'application des droits d'enregistrement proportionnels, en même temps que la simplification des règles de perception, du moins jusqu'à leur régionalisation, cette critique est devenue bien plus faible. Cependant, certains déplorent toujours que le réflexe civiliste des droits d'enregistrement l'empêche d'avoir un regard suffisant sur la réalité économique des opérations visées. D'autres jugent par ailleurs que les règles du droit fiscal, un peu trop compliqué du fait de la réalisation des vœux des milieux économiques et de la mise en œuvre des orientations voulues par les gouvernants, favorisent le développement de montages destinés à éluder l'impôt et de barrières préventives d'imposition toujours plus complexes.

Naturellement, les droits d'enregistrement, comme d'ailleurs tous les impôts objectifs, sont la cible de philosophes du droit fiscal qui souhaitent axer celui-ci sur la capacité contributive et dès lors se baser, pour la perception, en premier lieu sur le sujet de l'impôt lui-même. Tout au plus ceux-ci estiment-ils que les droits d'enregistrement sont acceptables en tant que correctif des impôts sur les revenus, en d'autres termes comme une sorte de taxation indiciaire des revenus imposables non déclarés, avec cette critique que les tarifs d'imposition sont insuffisamment différenciés du point

---

28. BASTINE, *Droit fiscal*, I, n° 19; MATON, *Principes généraux*, p. 210; CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, *Dictionnaire, Introduction*.

29. HARMEL, «Science et technique des droits d'enregistrement», *Rec. gén. enr. not.*, 1945, n° 18.490; SICKENGA, *Geschiedenis der Nederlandse Belastingen sedert 1830*, p. 137; Rapport au Roi précédant l'arrêté du 31 mars 1936 modifiant le régime fiscal des actes judiciaires.



de vue social et ne tiennent aucun compte du caractère bénéficiaire ou déficitaire de l'opération juridique imposable<sup>30</sup>. Cette théorie semble cependant bien dépassée.

**14. Critique du tarif.** Plus réaliste est la critique des auteurs qui soulignent l'influence des droits d'enregistrement sur la matière imposable et qui, à ce titre, mettent les tarifs élevés au pilori. Ils craignent que cet impôt ne soit un obstacle à la liberté et au dynamisme du marché immobilier. Dès lors que l'acheteur ne peut plus répercuter l'impôt sur le vendeur lors de la formation du prix, l'incitation à vendre ou à acheter disparaît<sup>31</sup>.

Cette critique doit toutefois être nuancée. Un impôt n'est jamais totalement neutre, qu'il touche les revenus, l'emploi ou le patrimoine. Il peut toujours avoir un effet sur le comportement économique du contribuable<sup>32</sup>.

En période de haute conjoncture, en cas de développement favorable ou de surchauffe du marché immobilier, les droits d'enregistrement peuvent être perçus sans inconvénient majeur, et même jouer un rôle bénéfique et stabilisateur. Cependant, en période de stagnation du marché immobilier, les droits d'enregistrement peuvent, cumulés aux autres frais d'acquisition et aux autres impôts fonciers, constituer un frein. Mais, même dans ce cas, la raison profonde de la stagnation se trouve souvent ailleurs. Il appartient alors au législateur, dans les limites de ses contraintes budgétaires et au moyen d'incitants déterminés, d'agir sur les facteurs défavorables au marché immobilier, en utilisant éventuellement la fiscalité immobilière<sup>33</sup>. Voir aussi n° 7, *in fine, supra*.

### Section III. Aperçu historique

**15. Origine.** On prétend que les impôts que nous connaissons aujourd'hui comme les droits d'enregistrement, étaient déjà connus dans l'antiquité sous l'une ou l'autre forme, tant en Egypte, qu'à Athènes ou à Rome. Il n'existe cependant pas de lien direct entre ces impôts et les droits d'enregistrement actuels. Leur origine doit plutôt être recherchée dans les impôts instaurés à l'époque féodale et plus tard par les rois de France, parmi lesquels on peut principalement citer les «*droits de contrôle*», l'«*insinuation*» et le «*centième denier*»<sup>34</sup>.

30. DE VISSCHERE, *Het Belgisch belastingwezen en zijn grondbeginselen*, n°s 57-91.

31. MASOIN, *Théorie économique des finances publiques*, p. 321. Vu le différentiel d'évolution de la valeur des immeubles et de la croissance économique depuis au moins vingt ans, cette critique a perdu de plus en plus de sa pertinence. Elle ne saurait en regagner que si une stagnation des prix devait s'observer, dans la durée, *quod non* à ce jour.

32. SCAILTEUR, *Rec. gén. enr. not.*, 1954, n° 19.387 et 1957, n° 19.857.

33. JANSSENS, *Notarius*, 1985, p. 38, 128 et 224; *id.*, 1988, p. 172.

34. J.-P. MASSALOUX, *La Régie de l'Enregistrement et des Domaines aux XVIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles, Etude historique*, Genève, Librairie Droz, 1989.

**16. Droits seigneuriaux sur les terres données en jouissance aux nobles et aux paysans.** Le morcellement des propriétés terriennes à l'époque féodale se produisait de deux manières: d'une part, des terres étaient données en fief par les seigneurs aux nobles en échange de leur promesse d'effectuer un service militaire; d'autre part, les paysans recevaient la jouissance de terres à charge pour eux de payer le cens.

Le droit du vassal sur son fief et le droit du paysan sur sa terre étaient en principe inaliénables; ils pouvaient néanmoins être cédés moyennant le paiement d'une indemnité au seigneur et le consentement de celui-ci. En cas de cession d'un fief à titre onéreux, un «*droit de quint*» (20 %) était dû; pour les actes à titre gratuit, un «*droit de relief*» (correspondant à une année de revenu de la terre) était perçu. La cession du droit de jouissance du paysan n'était taxable que lorsqu'elle s'effectuait à titre onéreux. Dans ce cas, un «*droit de lods et ventes*» était perçu, égal en général à 1/12 du prix.

Les droits féodaux peuvent difficilement être assimilés à des impôts. Ils étaient seulement une manifestation du droit de propriété du seigneur. Néanmoins, leur influence sur le développement ultérieur des droits d'enregistrement a été très grande. Ainsi les droits de cession actuels sont en grande partie calqués sur ces droits, et différentes dispositions du C. enreg. trouvent leur origine dans la législation féodale (p. ex. le régime de la déclaration de command).

**17. Droits de contrôle.** Les droits de contrôle datent du XVI<sup>e</sup> siècle. Par une ordonnance de juin 1581, Henri III instaura l'obligation, à peine de nullité, de soumettre au contrôle de l'autorité les actes notariés portant convention translatrice de biens immeubles. Il voulait ainsi empêcher que de trop nombreux actes soient falsifiés ou antidatés, ce qui était monnaie courante à l'époque. Les actes notariés étaient soumis à une formalité consistant en l'analyse de l'acte avec mention du nombre de rôles et de renvois, par le fonctionnaire désigné à cet effet, appelé «*contrerolleur*», qui attestait de l'accomplissement de la formalité.

La formalité de l'enregistrement moderne présente de nombreuses et étonnantes similitudes avec cette formalité.

La formalité du contrôle fut élargie sous Louis XIV. Les exploits des huissiers de justice y furent soumis, de même que les actes sous seing privé, qui ne pouvaient produire d'effets juridiques tant qu'ils n'avaient pas été «*contrôlés*» (édits d'août 1669, mars 1693 et octobre 1705).

Le contrôle des actes donnait lieu à la perception d'un droit proportionnel, fixe ou gradué modéré, présenté comme un salaire pour la formalité, alors que la motivation fiscale n'y était nullement étrangère.

**18. Insinuation – Centième denier.** L'insinuation laïque est, sous l'Ancien Régime, l'inscription sur un registre public d'actes de nature non ecclésiastique, notamment ceux concernant la mutation des biens immobiliers. Elle a pour but de rendre publics ces actes afin d'éviter tout préjudice à ceux qui n'en auraient pas eu connaissance.

Dans le cas d'un acte notarié, elle peut être à la charge du notaire ou des parties, auquel cas l'acte indique qu'il est sujet à insinuation<sup>35</sup>.

Mise en place par l'ordonnance de Villers-Cotterêts en 1539, l'insinuation est revisitée par l'édit des insinuations laïques de décembre 1703, lequel la généralise et la rend obligatoire pour une liste d'actes. A partir de cette date, on distingue deux insinuations:

1. l'insinuation au centième denier pour la mutation de biens immobiliers. Le *centième denier* était né des besoins d'argent sans cesse renouvelés de Louis XIV. En 1539, François I<sup>er</sup> avait instauré une mesure de publicité pour les donations de biens immeubles – la notification – dont l'origine remonte au droit romain, et dont l'actuelle transcription dans les registres des conservateurs des hypothèques se rapproche assez bien. Cette formalité était pratiquement tombée en désuétude. Servant de prétexte à un nouvel impôt, elle fut remise en vigueur par Louis XIV (1703) et étendue à toutes les conventions translatives de biens immeubles. L'impôt prélevé à cette occasion s'élevait à 1 % (le *centième denier*) et n'était rien d'autre qu'une imitation, en faveur du Trésor, des droits féodaux qui étaient dus au seigneur pour les mêmes opérations. Leur champ d'application était cependant plus large car la cession de biens libres était aussi soumise à l'impôt. Le tarif était du centième de denier (1 %) pour la mutation de biens immobiliers. L'héritage en ligne directe, la transmission par contrat de mariage et les donations caritatives étaient exonérés. L'octroi d'un usufruit était taxé au demi-centième de denier (0,5 %);
2. l'insinuation suivant le tarif concernait tous les autres actes. Les droits applicables dépendaient de la qualité des parties concernées<sup>36</sup>.

**19. La loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798).** La Révolution abolit – mais aussi recycle – les droits féodaux et les impôts royaux. Leur productivité séduisait en effet les nouveaux dirigeants qui, par une loi du 19 décembre 1790 et sur le modèle des droits et impôts abolis, instaurèrent un «nouvel» impôt: les droits d'enregistrement. Cette loi, qui se présente comme une tentative très maladroitement d'adapter un impôt révolu à l'air du temps, fut complètement modifiée par la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) qui restera pendant plus de 100 ans le fondement des droits d'enregistrement en France et dans les pays avoisinants.

Les principes de base de la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) peuvent être résumés comme suit:

- *obligation de faire enregistrer: obligation directe* pour les actes authentiques (actes notariés, actes des huissiers de justice, actes judiciaires et actes administratifs) et les actes sous seing privé portant convention translatrice ou loca-

35. V<sup>os</sup> «Insinuation» et «Insinuation laïque», in Denis DIDEROT (dir.), *Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*, vol. 8.

36. V<sup>o</sup> «Insinuation laïque», in Marcel MARION, *Dictionnaire des institutions de la France aux XVII<sup>e</sup> et XVIII<sup>e</sup> siècles*, Ayer Publishing, 1968.

## CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

tion de biens immeubles (art. 20 de la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798)).

*Obligation indirecte* pour les autres actes qui, généralement, ne pouvaient être produits devant les autorités administratives ou judiciaires qu'après avoir été préalablement enregistrés;

- *tarifs*: fixe et proportionnel. Seules les opérations contenant un mouvement de valeurs, par cession, délivrance ou obligation, étaient soumises au droit proportionnel. Les tarifs étaient différents selon la nature des biens, la nature des droits et le caractère onéreux ou gratuit de l'opération;
- *garantie quant au recouvrement*: revenant sur la confiance naïve que le législateur de 1790 avait placée dans le contribuable, la loi de frimaire contenait différentes dispositions préventives de fraude fiscale: sanctions, présomptions fiscales, perception complémentaire sur la valeur des biens, avec compétence pour l'administration de requérir l'expertise de contrôle, etc.

**20. Evolution en Belgique jusqu'en 1939.** La loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) était d'application dans les provinces belges qui, quelques années auparavant, avaient été rattachées à la République française par le décret du 2 octobre 1795. Maintenu sous le Royaume-Uni des Pays-Bas, elle fut également reprise par le jeune Etat belge. Elle fut maintenue pendant plus de 100 ans dans notre législation fiscale. Nombre de motifs politiques, sociaux, économiques et financiers furent cependant régulièrement à la base d'ajouts, de remaniements et de modifications de la loi organique. Il n'est pas possible d'énumérer ici tous les différents changements. De manière synthétique, on peut toutefois généralement les ranger dans l'une des rubriques suivantes:

- *aménagement des droits d'enregistrement à des fins non fiscales*: mesures en faveur de la petite propriété (lois des 9 août 1889, 21 mai 1897, 11 octobre 1919 et 31 mars 1936); remembrement rural (loi du 17 juin 1887); encouragement des ventes publiques de matières premières dans les ports (loi du 5 juillet 1860); expansion et concentration industrielle par transformation et fusion de sociétés (loi du 23 juillet 1927, etc.); promotion du marché immobilier (A.R. des 15 octobre 1934 et 14 octobre 1935); encouragement et protection du crédit (A.R. des 22 août 1934 et 7 janvier 1936);
- *élargissement de la matière imposable*: enregistrement obligatoire des actes portant cession de fonds de commerce (loi du 24 octobre 1919) et de navires et bateaux (loi du 2 janvier 1926); instauration d'un droit d'enregistrement proportionnel particulier sur les partages (loi du 15 mai 1905) et sur les apports en société (loi du 20 août 1913);
- *nouvelles mesures visant à assurer le paiement de l'impôt*: introduction de la notion de fraude (lire, dans une mesure certaine, en langage contemporain: «évasion») fiscale (loi du 11 octobre 1919); répression de la simulation et de la dissimulation de prix (lois des 11 octobre 1919 et 14 octobre 1935); élargissement des moyens d'investigation (lois des 11 octobre 1919, 13 novembre 1934 et 28 juillet 1938);

- *tentatives de simplification*: suppression de l'obligation de présenter à l'enregistrement les actes sous seing privé produits en justice (A.R. du 22 août 1934); réforme du régime fiscal des actes judiciaires (A.R. du 31 mars 1936);
- *instauration de différentes exemptions fiscales*. En particulier sur le plan social.

**21. Codification de 1939.** Les nombreuses modifications intervenues depuis le 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) avaient transformé la législation relative aux droits d'enregistrement en une masse incohérente de textes et de dispositions, dispersés en plus de 700 lois différentes. On comprend la nécessité de coordonner ces différentes lois en un seul code, et d'éliminer toutes les dispositions désuètes, surabondantes ou inutiles ainsi accumulées.

Cette codification fut réalisée par l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939<sup>37</sup>, confirmé par la loi du 16 juin 1947<sup>38</sup>.

Le nouveau code, élaboré par les fiscalistes les plus renommés de Belgique, avait surtout pour objectif une *simplification* et une *classification méthodique* de la matière imposable. Des résultats tangibles sur ce plan furent obtenus grâce à l'application d'une double formule:

- a. suppression de l'obligation générale de faire enregistrer les actes administratifs et de l'obligation de faire enregistrer les actes à usage civil;
- b. limitation des exemptions fiscales et des tarifs réduits, ainsi que regroupement simplificateur des tarifs des différents droits fixes spécifiques.

**22. La loi du 23 décembre 1958.** La tentative de simplification du C. enreg. fut fort logiquement prolongée par la loi du 23 décembre 1958.

Sans que cela n'influence sérieusement le rendement des droits d'enregistrement, le champ d'application des droits d'enregistrement proportionnels fut réduit à quelques actes juridiques bien déterminés: la cession, le partage et la location de biens immeubles; la constitution d'hypothèques et la mainlevée d'inscriptions hypothécaires; l'apport en société et les actes de prorogation de sociétés; les donations, les condamnations de sommes et les ventes publiques d'objets mobiliers corporels.

L'objectif était double: moderniser et simplifier. D'une part, dans le domaine des droits d'enregistrement, il y avait certaines taxes qui étaient dépassées par l'évolution de la législation fiscale, en particulier des taxes assimilées au timbre, ou dont le rendement était insignifiant (la cession à titre onéreux de biens meubles corporels ou incorporels; la location de biens meubles; le cautionnement).

D'autre part, simplifier le statut fiscal de certaines opérations par déplacement de l'objet de l'impôt: droit de constitution d'hypothèque et de mainlevée d'inscription hypothécaire au lieu du contrat constitutif d'une obligation, de cession de créance, de constitution de rente ou de quittance.

---

37. M.B., 1<sup>er</sup> décembre 1939.

38. M.B., 14 août 1947.