

Histoire des droits d'enregistrement en France

Christophe de la Mardière

DANS **GESTION & FINANCES PUBLIQUES 2017/6 N° 6**, PAGES 107 À 111
ÉDITIONS **JLE**

ISSN 1969-1009

DOI 10.3166/gfp.2017.00130

Date de mise en ligne : 15/04/2019

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2017-6-page-107?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour JLE.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.



Christophe de la MARDIÈRE

Agrégé des facultés de droit

Professeur du Conservatoire national des arts et métiers,
titulaire de la chaire de fiscalité des entreprises

Histoire des droits d'enregistrement en France*

Mots-clés : fiscalité-droits d'enregistrement - histoire

Connus dès l'Antiquité, les droits d'enregistrement ont prospéré dans le droit féodal puis sous l'Ancien régime. Ils ont survécu à la Révolution et connu un « âge d'or » au XIX^e siècle.

L'enregistrement des actes juridiques remonte à la plus haute antiquité. On en trouve la trace en Égypte et en Grèce, mais surtout à Rome¹. Sous l'Empire, les actes privés étaient conservés dans des archives. La formalité de l'enregistrement était appelée *insinuatio*, terme que Félix Gaffiot, préjugant peut-être des errements de la procédure, traduit par « action de s'introduire dans un endroit sinueux »². Le français « insinuation » marque quant à lui l'idée de publier, notifier, faire connaître³. En droit romain toujours, à l'origine, l'enregistrement était facultatif, à l'exception des testaments, mais les citoyens y avaient souvent recours. En effet, non seulement la formalité permettait de conserver les actes, mais surtout elle leur donnait force probante. Au début du IV^e siècle, elle devint obligatoire pour les donations de biens d'une certaine valeur.

1 Avant la Révolution

L'enregistrement persista dans le sud de la Gaule, puis tomba en désuétude en même temps que la désagrégation de l'autorité politique. Il réapparut

au XII^e siècle dans la France méridionale, tandis que les coutumes l'ignoraient totalement⁴. La procédure était donc propre aux pays de droit écrit⁵. La formalité n'entra dans la législation qu'au XVI^e siècle, pour y adjoindre un impôt. Cependant, il existait, dès le XIV^e, des droits royaux sur les transactions commerciales⁶.

Mais ce sont surtout les féodaux qui ont profité de cette source de revenus. À l'origine, les concessions de terres que les seigneurs accordaient à leurs vassaux avaient pour condition que les biens ne soient pas transmissibles. Puis, on admit qu'ils puissent être cédés par voie de succession, en ligne directe et ensuite collatérale. Enfin, les mutations entre vifs furent tolérées. Mais, lors de chacune de ces cessions, le seigneur exigeait le paiement d'une redevance, qui constituait le prix de l'investiture du successeur⁷.

Les transmissions de fiefs, autrement dit des terres nobles, donnaient lieu au paiement du *droit de relief* en cas de succession. Cet impôt correspondait aux revenus d'une année produits par le fief. Tandis que le droit de *quint*, égal au cinquième de la valeur du bien, était dû sur les

* L'auteur manifeste sa vive reconnaissance, pour la précieuse relecture de cet article, à son collègue et ami Boris Bernabé, professeur d'histoire du droit à l'université Paris-Sud. Cette étude a été publiée à la *Revue de droit fiscal* 2017, n° 17, p. 21.

¹ E. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e éd., Larose, 1899, t. 1, p. 13 et s.

² F. Gaffiot, *Dictionnaire latin français*, Hachette, 1934, p. 830.

³ A. Rey (dir.), *Dictionnaire historique de la langue française*, Le Robert, 2006, t. 2, p. 1845.

⁴ E. Naquet, *op. cit.*, p. 14.

⁵ G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, Sevpem, 1965, t. 1, p. 442.

⁶ E. Naquet, *op. cit.*, p. 15.

⁷ E. Naquet, *op. cit.*, p. 15.

mutations entre vifs. La vente des terres roturières, les *censives*, était soumise aux droits de *lods* et *ventes*. À ce titre, un double impôt était dû, par le vendeur et par l'acheteur, nommé lods pour ce dernier, de *laudare* : permettre, consentir. Le droit de lods marquait donc l'autorisation donnée par le seigneur à l'acheteur d'acquérir le bien. Au fil du temps, l'acquéreur devient seul redevable des deux droits⁸. Enfin les *alleux* échappaient à toutes ces impositions car il s'agissait de terres libres, en ce sens qu'elles n'appartenaient pas à la hiérarchie féodale. Elles ne conféraient donc que des droits et pas d'obligations.

Le pouvoir royal, regardant avec envie les impositions seigneuriales⁹, établit en 1703 un droit du centième denier, car son taux était à l'origine de 1%¹⁰. Cet impôt portait sur toutes les cessions d'immeubles, y compris les alleux. Le fisc avait (déjà) la possibilité de rechercher les mutations secrètes. Les successions et donations en ligne directe étaient cependant exonérées. Les autres transmissions à titre gratuit étaient non seulement imposables, mais de plus sur une base brute, donc sans déduction des dettes, du moins pas toutes¹¹. D'autres actes tels que les baux étaient également imposables.

Comme en droit positif, la condition suspensive différait l'exigibilité du droit, à l'inverse de la condition résolutoire. L'avènement de cette dernière empêche aujourd'hui encore la restitution des droits. C'était également le cas au XVIII^e siècle, en cas de nullité du contrat. Comme l'explique Gabriel Ardant, l'enregistrement fut conçu dès le départ comme une péage juridique¹². Ainsi, lorsqu'on passe un pont à péage, il faut acquitter celui-ci ; et s'il l'on s'est trompé de chemin, que l'on traverse le pont dans l'autre sens, on est contraint de payer de nouveau. La loi du 22 frimaire an VII précisera que seules les conventions parfaites doivent être présentées à l'enregistrement. Si un contrat est anéanti par l'avènement d'une condition résolutoire, l'impôt n'est pas restituable car l'administration n'a pas à mesurer l'efficacité juridique de l'acte¹³.

La perception du centième denier se faisait par la formalité de l'insinuation, à savoir l'enregistrement des actes au greffe d'un tribunal, de manière à les rendre publics, pour ne pas dire valides. Si l'insinuation était une procédure très ancienne, en 1703, de légale elle devint également *bursale*, autrement dit, à une formalité civile fut adjointe une obligation fiscale. Pour preuve, si elle n'était pas réalisée, la sanction n'était plus la nullité de l'acte mais le prononcé d'une amende¹⁴. Le droit d'insinuation était dû lorsque celui de centième denier n'était pas exigible. Le premier

frappait particulièrement les donations, car ces actes étaient suspects lorsqu'ils étaient consentis à des étrangers à la famille¹⁵.

Autre impôt royal, le *droit de contrôle*, qui trouve sa source dans l'édit de Blois de 1581. Il s'agissait de prévenir les faux et antedates que pratiquaient les notaires. À cette fin, le roi créa de nouveaux offices, dont la vente lui assura des revenus, les caisses du royaume étant, comme d'habitude, exsangues. Au prétexte donc de vérifier la validité des actes juridiques, un impôt fut établi au XVII^e siècle, notamment sur les actes des notaires et des greffes. Les actes sous seing privé n'y étaient soumis que s'ils étaient produits en justice, mentionnés dans un acte public, ou enfin s'ils emportaient translation de propriété, usufruit ou jouissance¹⁶.

Mais l'impôt le plus lucratif résultait du contrôle des notaires. Un édit de 1693 le rendit obligatoire, en ce sens qu'un acte notarié ne pouvait conférer de droits s'il n'avait pas été soumis à la formalité¹⁷. Mais les notaires de Paris, déjà bien organisés, obtinrent que leurs actes fussent exemptés, en faisant au Trésor un prêt de 900 000 livres. Si bien que les riches provinciaux venaient dans la capitale faire passer leurs actes¹⁸. Des notaires de certaines provinces obtinrent le même avantage, en payant un abonnement, à savoir une somme forfaitaire censée représenter l'ensemble des droits dus. Le droit de contrôle est directement à l'origine de notre actuelle formalité de l'enregistrement. Le commis du fisc indiquait sur l'acte que celui-ci avait été contrôlé, il y mentionnait également le montant du droit payé, enfin il le datait et le signait¹⁹.

Un nouveau tarif des droits royaux fut établi en 1722. Il distinguait les droits fixes de ceux variables. Les droits fixes portaient sur les pures formalités et leurs montants différaient selon la nature des actes. Les droits variables distinguaient également entre la nature des actes, mais aussi selon qu'ils étaient attributifs ou déclaratifs de droits. Surtout, ces impositions variables étaient régressives : leur tarif diminuait à mesure que les valeurs déclarées augmentaient, ou encore devenait fixe à partir d'un certain montant. Ainsi, la vente d'un immeuble de 500 livres était taxée à 0,5%, tandis que celle d'un bien de 200 000 livres était imposée à 0,125%²⁰.

Cependant, les droits sur les actes ne comportant pas de valeur chiffrée, comme les testaments ou les contrats de mariage, tenaient compte du statut social des contribuables. Ainsi, un gentilhomme « qualifié » payait cinquante livres sur son testament, contre une livre et dix sous pour un journalier²¹. Sous la Révolution, ces distinctions sociales furent remplacées par les revenus des contribuables (*v. infra*). On trouvait déjà la distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation.

⁸ E. Naquet, *op. cit.*, p. 16. Cf. É. Bournazel et J.-P. Poly (dir.), *La mutation féodale*, PUF, coll. Nouvelle Clio, 3^e éd., 2004.

⁹ F. Esquirou de Parieu, *Traité des impôts considérés sous le rapport historique, économique et politique en France et à l'étranger*, Guillaumin, 1^{ère} éd., 1864, t. 3, p. 193.

¹⁰ Cf. J.-P. Poussou, « Centième denier », in L. Bély (dir.), *Dictionnaire de l'Ancien Régime*, PUF, 2005, p. 219-220.

¹¹ E. Naquet, *op. cit.*, p. 18.

¹² G. Ardant, *op. cit.*, p. 448.

¹³ A. Kurganski, « Les fondements du régime actuel des droits d'enregistrement », in H. ISAIA, J. SPLUNDER, (dir.) *Histoire du droit des finances publiques*, t. II, Economica, coll. Finances publiques, 1987, p. 402.

¹⁴ E. Naquet, *op. cit.*, p. 19.

¹⁵ G. Ardant, *op. cit.*, p. 447.

¹⁶ R. Stourm, *Les finances de l'Ancien régime et de la Révolution*, Guillaumin, 1885, t. 1, p. 420.

¹⁷ E. Naquet, *op. cit.*, p. 20.

¹⁸ F. Esquirou de Parieu, *op. cit.*, p. 196.

¹⁹ E. Naquet, *op. cit.*, p. 22.

²⁰ R. Stourm, *op. cit.*, p. 424.

²¹ R. Stourm, *op. cit.*, p. 409.

En effet, l'impôt du contrôle supposait la présentation d'un écrit au fisc, à l'inverse de celui du centième denier²².

Les droits royaux sur les actes juridiques étaient recouverts par la Ferme générale, dans des conditions ainsi décrites par Malesherbes, à l'occasion des remontrances de la cour des aides de 1775 : « Votre majesté saura que les droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier qui portent sur tous les actes passés entre les citoyens, s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés ; que les prétendues lois sur cette matière sont si obscures et si compliquées que celui qui paye ne peut jamais savoir ce qu'il doit, que souvent le préposé ne le sait pas mieux, et que l'on se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses suivant que le proposé est plus ou moins avide ; qu'il est notoire que ces droits ont eu, sous un fermier, une extension qu'ils n'ont pas eue sous d'autres, d'où il résulte évidemment que le fermier est le souverain législateur dans les matières qui sont l'objet de son intérêt personnel. » (...) « Un impôt établi sous le spécieux prétexte d'augmenter l'authenticité des actes et de prévenir les procès, force souvent vos sujets à renoncer aux actes publics et les entraîne dans des procès qui sont la ruine de leur famille »²³.

En dépit de ces terribles imperfections, les droits sur les actes juridiques avaient acquis, grâce à la Ferme générale, un haut degré de maturité fiscale²⁴. En témoigne la minutie des très nombreux règlements²⁵ et l'exactitude des registres tenus par les commis de la Ferme. De plus, ces impositions étaient moins impopulaires que les droits sur la consommation²⁶, ce qui explique qu'elles furent épargnées par la Révolution. Celle-ci conserva ainsi des impôts qui certes frappaient le capital, mais de façon indirecte. Atteindre sans détour la fortune aurait été contraire aux intérêts comme aux valeurs d'une bourgeoisie²⁷ qui, par la Révolution, se donnait les moyens juridiques de sa domination économique. De plus ces actes étaient faciles à imposer²⁸, puisqu'il fallait les présenter à l'autorité pour que celle-ci en augmente la force juridique. L'État aurait eu bien tort de ne pas taxer une richesse qui se présentait ainsi à lui.

2 Depuis la Révolution

La Révolution eut raison des droits seigneuriaux, qui furent définitivement abolis, sans indemnité, par le décret du 17 juillet 1793, lequel ordonna que les titres féodaux soient brûlés en place publique. Les taxes royales ont également été supprimées, mais pour être fondues dans une imposition unique, dénommée droit d'enregistrement. Cette

unification et ces simplifications furent réalisées par la loi des 5 et 19 décembre 1790. On soutint que celle-ci fut rédigée par Talleyrand. Ce texte, s'efforçant de ne rien dire du passé, prétendait établir un système totalement nouveau. Il avait le vœu de délivrer les citoyens des anciennes et injustes formalités. Or, comme l'a longuement montré René Stourm, la loi ne pouvait que reprendre les règlements de la Ferme²⁹. De même les agents de la régie de l'enregistrement étaient d'anciens commis des fermiers généraux, ayant survécu à l'épuration politique³⁰. Les premiers, comme les seconds, outre un traitement fixe, continuaient de percevoir un intéressement sur les droits perçus³¹. Cette pratique n'a cessé qu'en 1817.

La loi de 1790 distingue trois sortes d'actes. Les premiers déclarent une valeur dont la transmission est immédiate, comme une vente immobilière ; l'impôt est alors proportionnel à la valeur convenue entre les parties. La deuxième catégorie se rapporte à des actes dans lesquels aucune valeur n'est déclarée, soit parce que cela n'a pas lieu d'être, comme dans un contrat de mariage, soit parce que la valeur n'est pas encore déterminée, ainsi à propos d'un testament. Les droits sur les actes de cette nature étaient égaux au quinzième des revenus des contribuables, calculé selon la cote d'habitation de la contribution mobilière. La troisième catégorie intéressait de pures formalités, comme les procès-verbaux ou les exploits d'huissiers ; ces actes étaient soumis à un droit fixe.

Naïfs, les révolutionnaires pensaient qu'une loi nécessairement parfaite pourrait rendre les citoyens vertueux. Pour lutter contre les dissimulations de prix dans les ventes immobilières, la loi de 1790 prévoyait certes une amende du double droit, mais sans régler les modalités de son application. Dans le souci d'éviter toute inquisition, l'administration ne pouvait pas rechercher les mutations secrètes³².

Surtout le législateur révolutionnaire a supprimé les *retraits lignager et féodal*, procédures qui, sous l'Ancien Régime, se situaient entre la préemption et la rescision. Lorsqu'un bien acquis par succession était vendu, le retrait lignager permettait aux parents de l'ancien propriétaire de le racheter, en payant le prix convenu de la vente plus les frais. La règle avait pour but de conserver le bien au sein de la famille. Le retrait féodal permettait au seigneur d'écarter le vassal dont il ne voulait pas³³. Du fait de ces prérogatives, les parties à la vente d'un immeuble se gardaient bien de déclarer un prix inférieur à celui convenu. Leur abolition par la loi de 1790 conduisit bien sûr à une fraude considérable. De plus la Ferme

²² E. Naquet, *op. cit.*, p. 22.

²³ Cité par F. Esquirou de Parieu, *op. cit.*, p. 194.

²⁴ R. Stourm, p. 394.

²⁵ Lire, à ce propos, R. Stourm, *op. cit.*, p. 397, décrivant, quelle que soit l'époque, les contribuables à la sortie du bureau de l'enregistrement, « ahuris et mécontents », après avoir entendu le discours réglementé du receveur.

²⁶ R. Stourm, *op. cit.*, p. 437.

²⁷ G. Ardant, *op. cit.*, p. 442.

²⁸ G. Ardant, *op. cit.*, p. 445.

²⁹ R. Stourm, *op. cit.*, p. 403 et s.

³⁰ R. Stourm, *op. cit.*, p. 404 et 439.

³¹ R. Stourm, *op. cit.*, p. 430.

³² R. Stourm, *op. cit.*, p. 422.

³³ R. Stourm, *op. cit.*, p. 413.

générale pouvait recourir à l'expertise pour estimer la valeur des biens, procédure que la même loi supprima au motif d'abus commis sous l'Ancien Régime³⁴. L'expertise fut rétablie par la loi du 9 vendémiaire an VI (30 septembre 1797).

Le texte de 1790 ne contraignait pas à la déclaration des mutations verbales ou sous seing privé, si bien que seuls les actes notariés se trouvaient imposables³⁵. De plus, la régie de l'enregistrement, créée en 1791, fut également chargée des domaines. À ce titre, elle était beaucoup plus occupée à la confiscation et la vente des biens nationaux, qui rapportaient des milliards, plutôt qu'au contrôle des maigres droits d'enregistrement³⁶. Par exception, les exploits d'huissiers non enregistrés étaient nuls³⁷. La loi de 1790 eut la grande vertu, tout en supprimant les privilèges, de tenir compte des capacités contributives. Mais, sur le plan de la rentabilité budgétaire, ce fut un échec total, le coût du recouvrement ayant été supérieur au produit de l'impôt³⁸.

La grande loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) eut clairement pour but d'assurer de nouveaux revenus au Trésor³⁹. Pour preuve, les meubles devinrent imposables dans les successions, alors qu'auparavant celles-ci n'étaient frappées qu'à raison des immeubles⁴⁰. Mais la loi eut surtout l'avantage de codifier les textes et d'asseoir des principes. Son élaboration fut conduite avec l'aide de juristes et de feudistes⁴¹, ces spécialistes du droit féodal. Elle puisa dans les règlements de la Ferme et la loi de 1790⁴². Le texte de frimaire fut loué comme un chef d'œuvre de loi financière, par sa logique, sa simplicité et sa clarté. Troplong dit qu'elle était la plus noble des lois fiscales.

La loi a codifié le volet fiscal du droit civil et ses normes furent reprises dans le Code Napoléon⁴³. Cependant, certaines règles civiles n'ont pas été retenues par la loi de frimaire lorsqu'elles étaient contraires aux intérêts du Trésor. Ainsi, pour le droit civil, la résolution amiable du contrat a pour conséquence que celui-ci n'a jamais existé. Pour le droit fiscal à l'inverse, elle provoquait une nouvelle mutation, en sens inverse et taxable...⁴⁴. À l'identique, persistaient de vieilles règles, comme la non-prise en compte des dettes dans les successions.

La loi de frimaire reprit l'opposition entre les droits fixes et ceux proportionnels. Les premiers atteignaient les actes déclaratifs de propriété, usufruit ou jouissance. Tandis que les seconds frappaient les actes translatifs de ces mêmes droits, traduisant ainsi un mouvement de valeurs. Les contrats de mariage, par exemple, qui appar-

tenaient à la première catégorie, donnaient lieu à un droit fixe. Mais si une dot ou une donation était convenue à l'occasion du mariage, l'acte devenait translatif et donc soumis au droit proportionnel⁴⁵. De même, dans cet exemple, à un droit d'acte se superposait un droit de mutation. Le droit d'acte était dû à l'occasion de l'enregistrement d'un écrit. Le droit de mutation ne supposait pas nécessairement la rédaction d'un acte écrit, car il taxait une transmission de richesse. Cette distinction demeure, en droit positif, à propos des cessions d'actions cotées, qui ne sont imposables que lorsqu'elles sont constatées par un écrit.

La loi de frimaire était bien plus répressive que celle de 1790. La base imposable des ventes immobilières n'était plus le prix déclaré dans l'acte, mais la valeur vénale des biens⁴⁶, au besoin après une expertise contradictoire. Les ventes verbales ou sous seing privé devaient être déclarées. Les contre-lettres étaient frappées de nullité. L'administration pouvait à nouveau rechercher les mutations secrètes d'immeubles. La preuve de celles-ci était apportée par l'inscription au rôle de la contribution foncière, la mise en location du bien ou tout acte démontrant la propriété ou la jouissance. L'expertise permit de lutter efficacement contre les insuffisances de prix dans les ventes immobilières⁴⁷. Mais les revenus du contribuable ne servaient plus au calcul des droits. Les successions en ligne directe profitaient déjà d'un tarif réduit.

De très nombreux textes vinrent compléter la loi de frimaire. En 1874, on comptait ainsi 210 lois et décrets que devait faire appliquer la régie de l'enregistrement⁴⁸. La loi du 15 mai 1850, pour la première fois, imposa les transmissions des rentes sur l'État, par donation ou succession⁴⁹. La loi du 23 août 1871 autorisa l'administration à prouver les dissimulations de prix; elle taxa les baux et les polices d'assurance⁵⁰. Les cessions de fonds de commerce furent imposées à partir de 1872. Alors même qu'il s'agissait ainsi de mutations de biens meubles et non d'immeubles, le législateur n'eut pas besoin de revenir sur les principes posés par la loi de frimaire. Il lui suffit de prendre de simples mesures d'application⁵¹. À la fin du XIX^e siècle, la loi accorda des dispenses sur les actes des ouvriers et des paysans⁵². La législation, de la loi de frimaire jusqu'en 1900, s'efforça de taxer les conventions verbales au même titre que celles écrites, d'imposer au même tarif les meubles et les immeubles, enfin d'assurer une parfaite proportionnalité des droits⁵³.

Le XIX^e siècle marqua l'âge d'or des droits d'enregistrement, d'abord à raison de leur rende-

³⁴ R. Stourm, *op. cit.*, p. 414.
³⁵ R. Stourm, *op. cit.*, p. 403 et s.
³⁶ R. Stourm, *op. cit.*, p. 441.
³⁷ E. Naquet, *op. cit.*, p. 25.
³⁸ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 390.
³⁹ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 397.
⁴⁰ E. Naquet, *op. cit.*, p. 29.
⁴¹ E. Naquet, *op. cit.*, p. 29.
⁴² A. Kurganski, *op. cit.*, p. 392.
⁴³ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 397.
⁴⁴ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 399.
⁴⁵ R. Stourm, *op. cit.*, p. 411.
⁴⁶ E. Naquet, *op. cit.*, p. 34.
⁴⁷ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 411.
⁴⁸ E. Naquet, *op. cit.*, p. 35.
⁴⁹ E. Naquet, *op. cit.*, p. 37.
⁵⁰ G. Ardant, *op. cit.*, p. 448.
⁵¹ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 413.
⁵² E. Naquet, *op. cit.*, p. 40.
⁵³ E. Naquet, *op. cit.*, p. 40.

ment budgétaire, et surtout du fait de leur prestige. Ainsi la régie de l'enregistrement constituait la noblesse de l'administration fiscale. Tandis que celle des contributions directes en était la bourgeoisie. Le peuple se trouvait au sein des contributions indirectes, dont les agents avaient le sobriquet de « rats de cave »⁵⁴, pour passer leur temps à dénombrer et mesurer les tonneaux de vin. Il était courant que les étudiants en droit fissent des stages au sein de la noble régie, car c'était une très bonne école, à la fois civile et fiscale. Les droits d'enregistrement étaient très symptomatiques de la société bourgeoise du XIX^e siècle⁵⁵. Celle du bon père de famille, jaloux de son indépendance et de l'intégrité de sa fortune, qui protégeait ses intérêts en les opposant aux tiers, par cette publicité que constituait la formalité. Parce que l'enregistrement confère date certaine aux actes sous seing privé, les libéraux y ont vu la démonstration que l'impôt correspondait au prix des services publics. Nous savons combien cette idée a mal vieilli⁵⁶.

En 1901, les droits de succession devinrent progressifs, avant même l'instauration de l'impôt sur le revenu. En 1918, l'enregistrement des actes sous seing privé devint obligatoire dès lors que ceux-ci contenaient une convention synallagmatique emportant mutation. Deux décrets du 28 décembre 1926 vinrent codifier l'ensemble des textes relatifs à l'enregistrement, sans que la loi de frimaire n'en fut abrogée⁵⁷. En 1963, la TVA vint prendre une partie de la place occupée par les droits d'enregistrement dans le domaine de l'immobilier. En 1969, la formalité fusionnée de la publicité foncière et de l'enregistrement fut instaurée.

En droit positif, il ne reste pas grand-chose de la gloire passée des droits d'enregistrement. Leur productivité budgétaire est médiocre. La circonstance qu'une part de leur produit fut attribuée aux collectivités locales est révélatrice de leur condition. Car l'État n'a guère de peine, comme pendant la première guerre mondiale avec les quatre vieilles, à abandonner de vieilles impositions, injustes et improductives. En matière immobilière, les droits d'enregistrement subissent la concurrence croissante de la TVA. La seconde, au contraire des premiers, est un impôt jeune, intelligent et rentable. Ainsi, l'avènement d'une condition résolutoire n'empêche pas de récupérer la TVA versée à tort, au contraire des droits d'enregistrement. Mais il est très facile de tourner ceux-ci : il suffit, dans l'acte, de stipuler la condition comme suspensive et non résolutoire⁵⁸. Il est symptomatique que les ventes d'immeubles neufs soient soumises à la TVA, alors que celles de biens anciens relèvent des droits d'enregistrement : qui se ressemble s'assemble.

L'enregistrement des actes des sociétés poursuit moins des fins budgétaires qu'il ne sert de vecteur d'information : il permet d'avertir le fisc d'un changement important dans la vie sociale. De plus l'administration a une fâcheuse tendance à nier la valeur probante, pour ne pas dire juridique, des actes non enregistrés, en contradiction avec les fondements mêmes du droit civil. Si bien que le contribuable est conduit à réaliser la formalité pour être en mesure d'opposer ses actes à la DGFIP. Il semble qu'aujourd'hui l'on soit retourné quelque peu aux origines de l'enregistrement : il s'agit plus d'une formalité juridique que d'une source d'impositions. ■

⁵⁴ N. Delalande, A. Spire, *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte, coll. Repères, 2011, p. 18.

⁵⁵ G. Ardant, *op. cit.*, p. 444.

⁵⁶ Cf. Ch. de la Mardière, *Droit fiscal général*, Flammarion, coll. Champs Université, 2^e éd., 2015, p. 68 et s.

⁵⁷ A. Kurganski, *op. cit.*, p. 413.

⁵⁸ Par exemple, un particulier vend un terrain à bâtir sous la condition que l'acheteur obtienne un permis de construire. Cette condition doit être insérée dans l'acte de vente comme étant suspensive et non résolutoire. La vente sera suspendue à la délivrance du permis et non résolue par le refus de l'accorder.