RÉPÉTITIONS ÉCRITES
pour la Préparation de tous
les EXAMENS de DROIT

1924 - 1925

RÉPÉTITIONS ÉCRITES

DE

Science Financière

rédigées d'après le Cours

de

Mr. Allix

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

Doctorat Politique-Économique

"LES COURS DE DROIT"
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
RÉSUMÉS; — QUESTIONS D'EXAMENS,
PRÉPARATION PAR CORRESPONDANCE.

3, place de la Sorbonne (AU PREMIER)
— PARIS —

Source : BIU Cujas

Source : BIU Cujas

Science financière.

1.- Les impôts directs en France.

Double intérêt de l'étude des impôts directs en France.

2/ Intérêt théorique - Examen des fondements théoriques de l'impôt direct.

L'étude des impôts directs en France présente actuellement un double intérêt. Notre système d'impôts directs a subi récemment une réforme profonde, par toute une série de lois dont les principales s'échelonnent entre 1914 et 1920. Cette réforme ne s'est pas limitée à une simple mise au point, à une simple refonte des impôts existants pour les adapter aux besoins actuels, elle a fait à peu près complètement table rase du passé : elle a supprimé plusieurs des vieilles contributions directes pour les remplacer par des impôts nouveaux, et elle a incorporé celles de ces contributions qu'elle conservait dans un système fiscal entièrement différent de celui qui fonctionnait jusqu'alors.

Ce système fiscal n'est pas absolument nouveau en soi, car la France n'a fait que suivre la voie où la plupart des pays s'étaient engagés avant elle ; cependant c'est un système nouveau, pour nous, en ce sens qu'il repose sur des principes diamétralement opposés à ceux sur lesquels étaient basées nos vieilles contributions, qui datatent de plus d'un siècle.

C'est ainsi qu'il a substitué à l'impôt sur les signes extérieurs, l'impôt perçu d'après la déclaration du contribuable ; à l'impôt réel l'impôt personnel ; à l'impôt proportionnel l'impôt progressif. Ce sont donc les principes fondamentaux de l'imposition directe que la dernière réforme fiscale française a remis en discussion de sorte que cette étude présente un intérêt théorique de premier ordre, puisqu'elle amène à reviser, à soumettre à nouvel examen, les fondements théoriques mêmes de l'impôt direct.

b) Intérêt pratique - Examen de la jurisprudence fiscale.

L'intérêt de cette étude n'est pas moindre au point de vue pratique ; les nouvelles lois fiscales ne pouvaient évidemment que poser des règles générales, édicter des dispositions d'ensemble, sans être à même de prévoir et de résoudre tous les cas d'espèces, toutes les difficultés de détail que soulèverait l'application d'un régime dont on n'avait pas encore fait l'expérien-

Source : BIU Cujas

ce. Tous ces cas spéciaux, toutes ces difficultés pratiques, pour lesquelles la loi ne fournissait pas de solution, il a fallu qu'elles soient tranchées par des solutions juridictionnelles, contenues dans les arrêts des Conseils de préfectures et du Conseil d'Etat, par des solutions administratives, contenues dans les instructions générales de l'Administration des Contributions directes et surtout dans les réponses que l'Administration fait aux questions écrites qui lui sont posées par les membres du Parlement, par la voie du Journal Officiel, questions et réponses qui sont publiées dans ce journal, et qui constituent une source de documentation, à laquelle il faut avoir constamment recours.

Cette jurisprudence, qui est très abondante, très vivante, parce qu'elle s'inspire directement des réalités pratiques, est actuellement en pleine formation. Elle est doublement intéressante, puisque d'une part, c'est elle qui fixe le sort du contribuable et que d'autre part elle permet de dégager des tendances et de voir dans quel sens et dans quel esprit l'administration et les tribunaux administratifs complètent l'œuvre législative déjà effectuée et amorcent les solutions législatives futures. Aussi à côté des principes fera-t-on, dans le cours, une très large place aux questions de jurisprudence fiscales. Enfin, bien que cet enseignement soit consacré spécialement aux impôts directs en France, il comprendra aussi une partie de finances comparées.

Avant d'aborder l'histoire des impôts directs en France, et d'étudier successivement les différents impôts directs actuels, il est nécessaire au préalable de se demander ce qu'on doit entendre par impôts directs, et de rechercher quel est le rôle et quelle est la place des impôts directs dans un système fiscal. C'est à ces deux questions préliminaires que sera consacrée l'introduction.

Introduction.

I.- Définition de l'impôt direct et de l'impôt indirect.

Qu'est-ce qu'un impôt direct? Difficulté que présente la distinction des impôts en directs et indirects.

C'est une tradition consacrée par l'usage et sanctionnée également par la pratique administrative, que de distinguer les impôts en impôts directs et en impôts indirects. Tout le monde est d'accord sur ce point qu'un impôt général sur le revenu global est un impôt direct, qu'un impôt sur les boissons est un impôt indirect. Cependant lorsqu'on s'attache à dégager une définition précise, on constate de nombreuses et d'assez profondes divergences entre les auteurs, si bien que certains ouvrages modernes, pour se tirer d'embarras,

Source : BIU Cujas

ont purement et simplement abandonné la division traditionnelle pour classer les impôts en impôts sur la propriété, et impôts sur la consommation, ou encore en impôts sur la fortune, impôts sur la circulation et impôts sur la consommation. Ce n'est pas une façon de résoudre la difficulté que de l'esquiver, sans compter que cette nouvelle classification a le tort d'aller à l'encontre de toutes les idées reçues et des classifications auxquelles on se réfère constamment dans les discussions politiques et fiscales.

Définition des impôts directs et indirects, donnée par l'Instruction générale de l'administration des finances

Si l'on ouvre l'Instruction générale de l'administration des finances, du 1 Juin 1859, on voit qu'elle donne des impôts directs et des impôts indirects les définitions suivantes: "La contribution directe s'entend de toute imposition, «qui est assise directement sur les personnes ou les propriétés, «qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs, et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les impôts indirects sont ainsi nommés, parce qu'au «lieu d'être établi directement et nominativement sur la per«sonne, ils reposent en général sur des services rendus et ne «sont dès lors qu'indirectement payés par celui qui veut con«sommer la chose, ou user du service frappé de l'impôt". Cette définition qui est un peu compacte et qui d'ailleurs reproduit à peu de chose près les termes d'une instruction précédente, présentée à la Constituante en 1789, montre que ses auteurs ont réfléchi à la nature des deux catégories d'impôts; cependant ils ont eu le tort, de crainte de n'y rien omettre, d'emprunter à différentes théories, pour les résumer dans une seule et même formule, des critériums extrêmement disparates, si bien que cette formule, sans être foncièrement inexacte, est cependant imprécise et approximative.

Critique de cette définition.

Non seulement les auteurs de l'Instruction de 1859 ont fait entrer dans leur définition l'idée, empruntée à un économiste anglais Mac Culloch, que l'impôt indirect représente le prix d'un avantage social, ou d'un service rendu, "qu'il repose en général sur des services rendus," idée qui est insoutenable pour les impôts de consommation et qui est tout à fait arbitraire en ce qui concerne les taxes sur les formalités juridiques ou les mutations; ils ont surtout mélangé deux éléments de distinction essentiellement différents, à savoir un fait purement administratif, l'emploi ou le non emploi de rôles nominatifs et un phénomène purement économique, le fait de la translation ou de la non translation de l'impôt. Or, ces deux éléments ne s'accordent pas toujours; il y a des impôts perçus au moyen de rôles nominatifs qui donnent lieu à translation, et réciproquement, il y a des impôts qui ne sont pas perçus au moyen de rôles nominatifs et qui excluent toute possibi-

Source : BIU Cujas

lité de translation de la part de celui qui les paie, et qui en garde définitivement la charge. En réalité l'instruction générale rassemble deux définitions différentes et qui ne coïncident pas du tout nécessairement, à savoir une définition administrative, et une définition scientifique, financière ou économique, basée sur la nature des impôts: une définition qui relève de la technique financière, et une autre définition, qui relève de la science des finances. Ce sont ces deux définitions, définition administrative et définition théorique qu'il faut commencer par distinguer, et par séparer soigneusement

Définition administrative des impôts directs et des impôts indirects.

Au point de vue administratif sont impôts directs en France les impôts ressortissant à l'Administration des contributions directes, sont impôts indirects perçus par les autres administrations fiscales, à savoir l'administration de l'Enregistrement, des Domaines, et du Timbre, l'administration des Contributions indirectes, et l'administration des Douanes. Il importe, pour le signaler au passage, de ne pas confondre contributions indirectes et impôts indirects. Les contributions indirectes sont bien des impôts indirects, mais ce ne sont pas les seuls impôts indirects. Sont également impôts indirects les impôts perçus par l'Administration des Douanes.

Impôts perçus par l'administration des Contributions directes.

Les impôts ressortissant à l'Administration des Contributions directes sont actuellement, en premier lieu, les impôts cédulaires sur les différentes branches de revenus, à l'exception de l'impôt sur le revenu des valeurs et des capitaux mobiliers et de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements; ces impôts sont l'impôt foncier des propriétés bâties et non bâties, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les traitements publiques et privés, indemnités émoluments, salaires, rentes et pensions viagères, et enfin l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

a) impôts cédulaires sur les différentes branches de revenus.

b) impôt complémentaire sur le revenu global.

En second lieu l'administrations des Contributions directes perçoit l'impôt complémentaire sur le revenu global, qui est un impôt de superposition frappant l'ensemble des revenus, dont chacun des éléments, salaires, revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, etc. a déjà été frappé individuellement par l'un ou l'autre des impôts cédulaires.

c) taxes assimilées aux Contributions directes

En troisième lieu, l'Administration des Contributions directes perçoit un assez grand nombre d'impôts secondaires, qu'on appelle les taxes assimilées aux Contributions directes. Ces taxes formant un lot assez bigarré dans lequel on peut distinguer en premier lieu des

Source : BIU Cujas

taxes somptuaires, telles par exemple, que l'impôt sur les chevaux et voitures autres que ceux des entrepreneurs de transports publics, l'impôt sur les cercles et lieux de réunions, l'impôt sur les gardes-chasse commissionnés; en second lieu, des taxes représentatives, perçues en remplacement d'autres impôts qui n'atteignent pas certaines catégories de contribuables; par exemple la redevance des mines pour les exploitations minières, qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la taxe des biens de main-morte, qui tient lieu de droits de succession pour les collectivités, associations, sociétés qui ne sont pas appelées à les payer, puisqu'elles ne meurent pas. Enfin, des taxes proprement dites qui représentent le prix d'un service rendu ou le prix d'une mesure de contrôle, exigé par l'Administration: taxe de vérification des poids et mesures, taxe de surveillance des fraudes sur les aliments et sur les engrais, taxe de visite des pharmacies, taxe d'inspection des fabriques et des dépôts d'eaux minérales. Ce sont là des rétributions que l'Etat se fait payer pour exercer un certain contrôle dans l'intérêt du contribuable ou de l'intérêt de la collectivité.

La contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

En dehors de tout classement, il faut signaler la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre qui ne subsiste plus maintenant que pour la liquidation et le recouvrement de l'arriéré, contribution que le législateur avait classée également parmi les taxes assimilées aux contributions directes.

Sont donc impôts indirects tous les impôts autres que ceux qui viennent d'être énumérés.

Importance pratique de la distinction administrative des impôts.

a) au point de vue du contentieux.

Cette distinction administrative a une importance pratique considérable. Tout d'abord au point de vue du contentieux. Le contentieux des impôts indirects relève des tribunaux administratifs, conseils de préfectures au premier degré, conseils d'Etat en appel des arrêts des conseils de préfectures. Le contentieux des impôts indirects relève des tribunaux judiciaires, du tribunal civil pour les droits d'enregistrement et les contributions indirectes, et en principe du juge de paix, avec appel au tribunal civil, en ce qui concerne les droits de douane.

Les règles de procédure, qui sont toujours en matière fiscale des règles simplifiées ne sont pas les mêmes devant les tribunaux administratifs, juges du contentieux de l'impôt direct, et devant les tribunaux judiciaires juges du contentieux des impôts indirects. Si, par conséquent le recouvrement d'un impôt vient par décision du législateur, a être transféré de l'administration des

Source : BIU Cujas

contributions directes à une autre régie, ou inversement, les règles de compétence en matière de contentieux ainsi que les formes de la procédure, se trouvent par là même également modifiées. La taxe sur les vélocipèdes, la taxe sur les automobiles, qui étaient autrefois des taxes assimilées aux contributions directes ont vu leur contentieux passer des tribunaux administratifs aux tribunaux judiciaires, lorsque la première, en 1907, la seconde en 1920, ont été confiées à l'administration des contributions indirectes. Un nouveau changement de compétence se produirait si ces deux taxes, autrefois taxes assimilées aux contributions directes, par conséquent impôts directs, et devenus aujourd'hui impôts indirects, étaient redonnées dans l'avenir à l'administration des contributions directes

b) au point de vue de l'assiette.

En second lieu la distinction administrative présente de l'intérêt au point de vue de l'assiette des impôts: Les impôts directs sont mis en recouvrement au moyen de rôles nominatifs. Le rôle nominatif est la liste nominative et alphabétique des contribuables à un certain impôt, avec en regard du nom de chacun d'eux, l'indication des facultés imposables pour lesquelles il est cotisé et l'indication du montant de l'impôt qu'il a à payer au fisc. Au contraire les autres administrations fiscales, enregistrement, contributions indirectes et douanes ne recouvrent pas leurs impôts au moyen de rôles nominatifs; l'impôt est liquidé, au moment même où est constaté le fait imposable, que le contribuable d'ailleurs est la plupart du temps obligé à faire connaître au fisc, en faisant une déclaration. Ainsi l'importateur est tenu de déclarer à la douane les produits qu'il fait entrer en France, l'héritier est tenu à déclarer à l'enregistrement la succession qu'il est appelé à recueillir; celui qui fait circuler des boissons est astreint à le déclarer à la recette buraliste et à se munir d'un titre de mouvement, et c'est sur la base de ces déclarations que sont liquidés les droits de douane, les droits de succession, les droits de circulation.

c) au point de vue de la perception.

Enfin cette distinction présente un troisième intérêt en ce qui concerne la perception de l'impôt. En effet, la différence entre le procédé de détermination de la matière imposable conduit à une différence dans l'organisation des services, notamment dans les services de la perception. Pour les impôts directs, comportant l'emploi de rôles nominatifs, le service de l'assiette est distinct du service de la perception; le service de l'assiette est confié à l'administration des contributions directes,

Source : BIU Cujas

qui disait que les impôts directs et les impôts indirects sont « comme deux sœurs également aimables, quoique dissemblables, l'une blonde et l'autre brune, auxquelles un Ministre des Finances avisé doit savoir faire sa cour en même temps ».

Avantages et inconvénients des impôts directs et des impôts indirects.

Théoriquement l'impôt direct apparaît comme l'impôt le plus scientifique et le plus rationnel. En vertu tout impôt consiste dans le prélèvement que l'Etat effectue sur les facultés du contribuable pour subvenir aux dépenses publiques, le procédé le plus normal semble être de déterminer, par une méthode appropriée, avec exactement qu'on pourra, le montant de ces facultés et de les soumettre à un certain tarif; on obtient ainsi directement le résultat auquel l'impôt indirect ne conduit que par une voie détournée, à savoir prélever une certaine somme d'impôts en relation équitable avec le chiffre des facultés du contribuable.

Avantage de l'impôt direct.

Précisément parce qu'il suppose la connaissance aussi exacte que possible des facultés imposables l'impôt direct est le seul qui permette de réaliser, ou du moins de chercher à réaliser, dans la mesure où elle est accessible la justice fiscale. Si l'on connaît, par exemple, le revenu des différents contribuables, on pourra rechercher quelle est la formule de tarification la plus juste, opter entre une tarification proportionnelle, qui demande le même tant pour cent à tous les revenus, grands ou petits, et une tarification progressive, qui prend une fraction plus grande des gros revenus qu'elle ne le fait des petits, qui taxe à 25 % les gros, à 10 ou à 5 % seulement les petits. On pourra exonérer complètement les petits dans la mesure où ils constituent le minimum d'existence indispensable, on pourra tenir compte de la nature des revenus, taxer plus lourdement ceux du capital que ceux du travail; on pourra même aller plus loin, en tenant compte, non seulement de la grandeur absolue des facultés imposables, mais de la situation personnelle de celui qui en jouit, le surtaxer s'il est célibataire, le dégrever au contraire s'il est chargé de famille. Il y a là toute une technique de l'impôt direct qui, en se perfectionnant avec les progrès de la science financière, tend à adapter d'une façon de plus en plus équitable les charges fiscales à la capacité contributive des individus.

L'impôt direct rappelle au contribuable son devoir fiscal.

Dans le même ordre d'idées, l'impôt direct présente encore une autre qualité, sur laquelle on n'a pas toujours suffisamment insisté autrefois et que met bien en lumière le manuel de Bela Földes (Finanzwissenschaft, Jena 1920 p. 336 et suiv.): l'impôt direct est le seul qui rappelle

Source : BIU Cujas

d'une façon en quelque sorte tangible, aux sujets de l'Etat leur devoir fiscal et qui mette en évidence le lien de subordination qui relie l'individu à la collectivité et qui l'oblige à prendre sa part des charges publiques. Le contribuable qui paye l'impôt direct a le sentiment de l'obligation morale et sociale, qui pèse sur lui, tandis que nul n'aura l'idée de dire, quand il entre dans un café pour prendre une consommation, qu'il va payer ses impôts, ce qui cependant est exact.

Il est nécessaire que le contribuable ait conscience de la charge fiscale qui pèse sur lui.

Or, il est nécessaire que le contribuable ait conscience de la charge fiscale qui lui incombe. Il est ainsi rappelé au sentiment du devoir civique qu'il est toujours porté à oublier; ensuite, ressentant le poids de l'impôt, il est amené à mesurer les conséquences du gaspillage financier et à exiger de ceux qui le gouvernent l'observation d'une politique d'économie rigoureuse. Au contraire, celui qui ne paie pas l'impôt, où (ce qui revient au même) qui ne s'aperçoit pas qu'il le paie, ou qui ne s'en aperçoit qu'insuffisamment, sera toujours porté à réclamer à l'Etat des dépenses, dont il espère tirer profit, et dont il suppose qu'il ne supportera pas les charges. Une des critiques que l'on peut faire à la politique fiscale actuellement suivie, c'est justement qu'elle accorde aux petits contribuables des exemptions excessives en matière d'impôts directs en les chargeant par contre de lourds impôts indirects dont ils ne sont pas à même de mesurer exactement le poids.

Stabilité relative du rendement de l'impôt direct.

L'impôt direct a encore un autre avantage, à savoir la stabilité relative de son rendement, stabilité qui se conçoit assez facilement. En effet le premier effet d'une crise est de paralyser les affaires, de réduire la consommation de resserrer les dépenses, c'est-à-dire de restreindre toutes les occasions qu'a le fisc de percevoir l'impôt indirect. Au contraire, ce n'est que lentement, et si la crise se prolonge, qu'elle influera sur le rendement des impôts directs; encore ne le fera-t-elle que dans une proportion beaucoup moindre. Parmi les revenus, qui sont soumis à l'impôt direct, il en est un certain nombre qui sont plus ou moins stables; ainsi les revenus fonciers sont stabilisés pendant une période plus ou moins longue par les conditions des baux en cours, les revenus des créances, des valeurs à revenu fixe, les traitements et les salaires ne varient pas du jour au lendemain.

Source : BIU Cujas

Exemple de la solidité de l'impôt direct comparé à l'impôt indirect.

M. Stourm dans son livre sur "les systèmes généraux d'impôts" montre quelle a été cette solidité de l'impôt direct dans le passé par l'exemple de la crise de la guerre de 1870 et par celui de la crise économique et financière, qui a sévi en France pendant les années 1881-1882 et suivantes, après le krach de l'Union générale. Tandis que dans les années 1870 à 1872 les impôts indirects ont donné des moins-values moyennes annuelles d'environ 150 millions, le produit des impôts directs s'est au contraire maintenu d'une façon tout à fait remarquable. Le produit a été de 586 millions en 1870, de 581 millions en 1871, de 604 millions en 1872, avec une plus-value sur les prévisions budgétaires de plus de 3 millions en 1870, une moins-value de moins de 13 millions en 1871 et enfin une plus-value d'un peu plus de 5 millions en 1872.

Même constatation lors de la crise de 1881; la plus-value des contributions directes se chiffre en 1883 par 7 millions, par 3.600.000 en 1884, par 2 700 000 en 1885 et 2 700 000 en 1886. A ces plus values s'opposent, en ce qui concerne les impôts indirects, des moins values de 68 millions en 1883, de 46 millions en 1884, de 31 millions en 1885, de 65 millions en 1886. C'est là un exemple frappant de ce que M. Stourm appelle la solidité de l'impôt direct.

Cause de la fixité du rendement des anciennes contributions directes.

Cette stabilité tend cependant à s'atténuer un peu, à mesure que la technique fiscale, en serrant de plus près les facultés imposables, arrive à donner plus de souplesse à l'impôt direct. La fixité très remarquable du rendement des anciennes contributions directes est due en partie à deux causes particulières; la première, c'est que plusieurs de ces contributions étaient des impôts de répartition, c'est-à-dire, des impôts dont le produit, par définition même, ne change pas tant que le contingent législatif, autrement dit la somme totale d'impôt que le Parlement décide de demander à la totalité des contribuables, n'est pas modifié. Or, c'est un fait d'expérience, qu'il est plus facile de relever le tarif d'un impôt de quotité que d'augmenter le contingent d'un impôt de répartition. En fait, les contingents des impôts de répartition sont plus ou moins immuables; ou du moins quand ils varient ce n'est la plupart du temps que dans le sens de la réduction.

En second lieu, les anciennes contributions

Source : BIU Cujas

directes étaient assises sur des signes extérieurs, qui n'avaient que des relations assez lointaines avec les facultés imposables, dont ils étaient censés témoigner, facultés qui pouvaient varier, sans que variât corrélativement le signe extérieur, qui était censé les exprimer. Ainsi lorsque l'impôt des patentes était assis non pas sur les bénéfices industriels ou commerciaux, directement appréciés, mais sur l'importance de l'usine ou de son outillage, le ralentissement des affaires qui atteignait les bénéfices industriels n'atteignait pas l'importance de l'établissement et n'avait pas d'influence sur le rendement de l'impôt ; de même, un surcroît d'activité économique, entraînant un accroissement des bénéfices, n'avait pas directement d'action sur le produit de l'impôt qui était établi sur l'importance matérielle et technique de l'exploitation, laquelle n'était pas nécessairement accrue dans la période de prospérité.

Au contraire, lorsque l'impôt est assis non plus sur un système de signes extérieurs, tel que la valeur locative de l'établissement, le nombre des machines, des broches ou des cuves, mais sur le bénéfice industriel ou commercial lui même, déclaré par le contribuable, les années de prospérité ou de crise commerciales agissant sur le montant des bénéfices, agissent par cela même sur le rendement de l'impôt. C'est ainsi qu'en Angleterre où fonctionne l'impôt sur le revenu, on constate un fléchissement très net de l'income tax dans les mauvaises années commerciales ; malgré tout, l'impôt direct est plus stable que l'impôt indirect.

Inconvénients de l'impôt direct corrélatifs à ses avantages.

Le rendement de l'impôt direct n'augmente pas proportionnellement au progrès de la richesse publique.

A ces avantages de l'impôt direct s'opposent des inconvénients corrélatifs ; la stabilité de l'impôt, qui est excellente dans les périodes de crise, est fâcheuse dans les périodes de prospérité ; l'impôt direct se ressent plus lentement et moins fortement que l'impôt indirect des progrès de la richesse publique, lesquels se traduisent d'abord par une circulation plus active, par des consommations plus larges ; tous les éléments nouveaux de la richesse commencent à circuler et par flotter plus ou moins longtemps, par donner lieu à des transactions de toutes sortes dont l'impôt direct peut faire son profit, avant de venir se fixer à titre durable en terres, en maisons, en valeurs mobilières. On peut même dire que les transforma-

Source : BIU Cujas

tions de la vie économique, qui supposent un nombre croissant d'échanges entre les individus, multiplient les occasions de payer l'impôt indirect même indépendamment de tout progrès de la richesse.

L'ostensibilité de l'impôt direct le rend impopulaire 1° par son assiette

D'autre part le caractère ostensible de l'impôt direct en rappelant le contribuable au sentiment de son devoir fiscal, tend à faire de cet impôt un impôt impopulaire; c'est lui qui soulève le plus de protestations parce qu'il met directement le contribuable en relation avec le fisc. Tout d'abord son assiette suppose des formalités plus ou moins gênantes, non seulement pour certaines catégories d'"assujettis" mais pour tous les contribuables qui y sont soumis, surtout avec les méthodes modernes d'évaluation des facultés imposables, qui de plus en plus substituent à l'interprétation des signes extérieurs et aux présomptions légales la déclaration des contribuables, vérifiée et contrôlée par le fisc, déclaration qui oblige le contribuable à communiquer "le secret de ses affaires", et qui est considérée suivant une formule devenue de style comme "inquisitoriale et vexatoire"

2° par son mode de perception

En second lieu l'impôt direct se présente par son mode de paiement, sous la forme d'une note à payer, sous la forme d'un avertissement d'avoir à passer à la caisse du percepteur, de sorte qu'il se rappelle d'une façon brutale à la mémoire du contribuable qui, l'acquittant sinon en une seule fois, du moins en un petit nombre de fois, a l'impression très nette de l'importance du sacrifice qui lui est demandé. Dans ces conditions, il est difficile d'accroître l'impôt direct sans se heurter à des résistances acharnées, d'autant que c'est le seul mode d'impôt qui, parce qu'il pèse directement sur les facultés contributives parce qu'il prend directement une part du revenu ou du capital, soit de nature à éveiller parmi les classes possédantes la crainte d'une spoliation ou d'une confiscation de la fortune. Le rapport de la Commission des Finances de la Chambre italienne au sujet du budget 1923-1924, constate que les populations italiennes ont supporté avec une assez grande résignation les taxes indirectes, cependant extrêmement lourdes qui avaient été nécessaires pour subvenir aux charges laissées par la guerre, et que c'est à propos des impôts directs

Source : BIU Cujas

bien qu'ils aient moins augmenté que les impôts indirects, que se sont produits des troubles, des émeutes même des grèves de contribuables parmi les classes possédantes.

Il convient d'ailleurs de remarquer que les résistances à l'impôt direct et à son accroissement seront plus ou moins grandes, suivant le degré d'éducation civique d'un peuple. En Angleterre, l'income taxe a triomphé depuis longtemps des préventions qui l'avait accueilli au début; aujourd'hui, il est admis par tous que le taux en varie suivant les besoins de l'Etat, que dans les années où la situation exige des ressources supplémentaires on augmente le tarif de l'income tax; de sorte que l'impôt direct n'est pas insusceptible d'augmentation, dans un pays où il est acclimaté.

L'impôt direct porte atteinte au principe de l'universalité de l'impôt.

L'impôt direct précisément parce qu'il fait acception des situations individuelles comporte toujours des privilèges et des exonérations, qui portent atteinte au principe essentiel en matière fiscale, de l'universalité de l'impôt. Ces privilèges et ces exonérations varient suivant les époques, suivant la classe dominante, à chaque époque et ont toujours pour effet de soustraire une partie des citoyens aux charges publiques; aux époques aristocratiques, ce sont les classes nobles qui arrivent à faire octroyer de larges immunités, des privilèges fiscaux, de façon à faire retomber la charge de l'impôt sur les classes laborieuses; aux époques démocratiques, au contraire, ce sont les classes populaires, qui réclamant ces immunités et s'efforcent de reporter sur les riches le fardeau presque exclusif des impôts.

Un bon système d'impôts directs suppose une technique financière avancée.

Enfin, pour être bien organisé, un système d'impôts directs suppose une technique financière déjà très avancée, et même dans ce cas, ne parvient jamais à éviter complètement les lacunes. Dans les civilisations primitives, il n'y a guère qu'une seule forme de la richesse (il est vrai que c'est la principale), qui puisse être facilement connue et saisie par l'impôt, c'est la richesse foncière, les autres formes de richesse sont, ou trop peu importantes ou trop insaisissables pour être atteintes efficacement par des taxes directes; il n'y a guère que les taxes indirectes qui puissent atteindre les bénéfices du commerçant ou de l'artisan; même actuellement avec les procédés perfectionnés dont dispose la technique fiscale moderne, l'impôt direct ne saisit encore

Source : BIU Cujas

que très imparfaitement la richesse mobilière; le revenu des professions libérales, surtout le revenu des valeurs mobilières arrivent à s'y soustraire dans une assez large mesure.

Avantages et inconvénients de l'impôt indirect.

Tout opposés sont les avantages et les inconvénients de l'impôt indirect. Un des caractères de l'impôt indirect, c'est la grande élasticité de son rendement; son produit se ressent de toutes les fluctuations économiques; il donne des plus-values dans les périodes d'essor, des moins-values dans les périodes de dépression.

Elasticité du rendement des impôts indirects.

Les impôts indirects sont beaucoup plus aisément supportés par le contribuable.

L'impôt indirect est beaucoup moins ostensible que l'impôt direct, et par suite, beaucoup plus aisément supporté par le contribuable. Celui qui paie l'impôt indirect n'en a pas la plupart du temps une conscience nette, il ignore presque toujours quel en est le montant exact, parce que l'impôt est soit inclus dans le prix d'achat d'un produit, soit plus ou moins confondu dans les débours d'une opération. De plus, il est payé au moment et à l'occasion d'une dépense, au moment où le contribuable a déjà sa bourse ouverte, et où il lui est moins désagréable d'y prélever un léger supplément pour le fisc que de l'ouvrir pour donner quelque chose au percepteur.

Il est perçu d'une façon continue et par petites fractions

Enfin comme l'impôt indirect s'applique aux achats et aux opérations les plus diverses, il est perçu d'une façon pour ainsi dire continue et par petites fractions; c'est en quelque sorte, la transposition, dans le domaine de l'impôt, du système de la tirelire, des timbres épargne; de même qu'on finit par économiser sou par sou, sans s'en apercevoir, une somme relativement importante, de même on arrive, par petites fractions, à acquitter un total d'impôts indirects qui atteint un chiffre respectable.

En ce qui concerne les taxes de consommation, les fabricants ou les producteurs qui les acquittent les paient sans grande difficulté, parce qu'ils se disent qu'ils ont toute chance de les rejeter sur les consommateurs, auxquels ils demanderont des prix de vente, augmentés du montant de l'impôt, dont ils ont fait l'avance. Quant aux consommateurs bien qu'il n'y ait dans la fiscalité moderne de prix dans lesquels n'entre pas pour une fraction si minime soit-elle, une part d'impôt, ils ignorent lorsqu'ils achètent une marchandise, la part du

Source : BIU Cujas

prix qui va au fisc et celle qui va aux fournisseurs et sont naturellement portés à rendre les "mercantis" responsables de la cherté ; c'est là une illusion que les Gouvernements ne s'attachent pas toujours spécialement à dissiper. C'est principalement à propos des taxes de consommation qu'on a employé l'expression d'anesthésie fiscale et que Taine a pu dire dans ses "Origines de la France contemporaine", qu'avec l'impôt indirect, le fisc plume l'oie sans la faire crier.

La même observation vaut également pour les droits de mutation ; le particulier qui achète un immeuble 100.000 francs, consentira plus facilement à ajouter aux 100 000 francs qu'il est obligé de décaisser, une douzaine de mille francs pour le fisc, qui viendront s'ajouter aux honoraires du notaire et des hommes d'affaires, que s'il lui fallait prendre ces 12 000 francs dans sa caisse pour aller les verser au percepteur. Si, dans une semblable hypothèse l'impôt n'est pas dissimulé dans le prix lui même, il n'est du moins qu'un des faux-frais d'une opération que le contribuable a jugée avantageuse et qu'il réalise à son profit. Aussi, à raison de la facilité relative, avec laquelle il est supporté, l'impôt indirect est-il une ressource indispensable aux Etats modernes, qui parviennent toujours à découvrir quelque objet qui n'avait pas encore été taxé, et qui pouvoir fournir matière à un impôt nouveau. On obtient ainsi des ressources supplémentaires, alors qu'on n'obtiendrait pas l'assentiment des contribuables pour un relèvement excessif des impôts directs ; la force de l'impôt indirect, dit Belá Földès, réside dans la faiblesse de la conscience civique.

Mais la perception des impôts indirects nécessite des contrôles et des surveillances supportés impatiemment par les assujettis.

Il ne faut cependant pas aller trop loin et exagérer la clandestinité de l'impôt indirect et la bonne grâce avec laquelle le contribuable l'accepte. Si le consommateur n'est guère à même d'apprécier l'importance des impôts qu'il est amené à payer au fur et à mesure de ses besoins et s'il est dispensé de tout contact avec le fisc, il n'en est pas de même des "assujettis", c'est-à-dire des producteurs et des fabricants, des commerçants, des transporteurs qui opèrent sur les articles taxés. La difficulté pour la régie est, dans ce cas, de découvrir et de constater les faits imposables, qui sont des faits intermittents et dispersés. C'est une difficulté très différente de celle que doit surmonter l'administration des contributions directes, qui a à vérifier des situations de for-

Source : BIU Cujas

rune et à établir exactement leur consistance en capitaux ou en revenus. Cette découverte des faits imposables à l'impôt indirect nécessite les contrôles à la circulation et à la production des surveillances des fabriques, des magasins, des lieux de dépôt, contrôles et surveillances qui s'effectuent par des visites régulières qu'on appelle l'exercice, voire même par l'institution dans certaines fabriques de postes d'agents en permanence. Lorsqu'il s'agit de taxes élevées sur la production ou la circulation de denrées dont la production est extrêmement disséminée, et intéresse par suite de nombreux contribuables; (vins, cidres, alcools), l'impôt indirect arrive parfois à soulever des réclamations encore plus vives que l'impôt direct. L'hostilité du pays contre les droits réunis, c'est-à-dire les droits sur les boissons, a été au nombre des causes qui ont entraîné la chute du régime impérial; de nos jours il suffit de signaler l'impopularité de l'impôt sur les bouilleurs de cru, qui représentent en France une véritable armée de petits récoltants.

Les frais de perception de l'impôt indirect sont, en général plus élevés que ceux de l'impôt direct.

La surveillance de la régie n'est pas seulement pénible pour les assujettis, elle nécessite un très nombreux personnel, de sorte que les frais de perception de l'impôt indirect sont plus élevés, en général que ceux de l'impôt direct.

Quoi qu'il en soit, l'impôt indirect est d'un rendement très élastique et il est plus commode à lever à raison de ce qu'il s'incorpore au prix de vente et se fractionne par petites sommes.

L'impôt indirect fait participer toutes les classes aux dépenses publiques.

L'impôt indirect présente encore l'avantage d'être payé par tout le monde; par sa nature même, il exclut toutes les exemptions, toutes les modérations auxquelles se prête l'impôt direct. Précisément parce que c'est un impôt anonyme qui frappe le consommateur impersonnel, tandis que l'impôt direct frappe toujours une personne dénommée, l'impôt indirect fournit ainsi un moyen de faire participer aux dépenses publiques des classes qui, autrement, en bénéficiant des exemptions à l'impôt direct, se trouveraient dans la situation incontestablement immorale de ne payer aucune espèce de contribution, si minime soit-elle.

Par contre l'impôt indirect a un défaut

Source : BIU Cujas

capital. Il apparaît comme très peu satisfaisant au point de vue de la justice fiscale. C'est là d'ailleurs un point très controversé entre ses partisans et ses adversaires dont il est nécessaire avant de conclure d'exposer les arguments.

Comparaison entre l'impôt direct et l'impôt indirect au point de vue de la justice fiscale.

Arguments des partisans de l'impôt direct.

1° il n'est pas injuste.

L'argument des partisans de l'impôt indirect tourne autour de deux idées. D'une part, l'impôt indirect n'est pas injuste parce que les dépenses qui donnent lieu à son paiement sont généralement en rapport avec la situation de fortune du contribuable, de sorte qu'au total, dépensant d'autant plus on paiera également d'autant plus d'impôts indirect qu'on est plus riche. D'autre part, l'impôt indirect n'est pas injuste parce qu'il est volontaire; les consommations ou les opérations sur lesquelles il porte sont plus ou moins facultatives pour l'intéressé auquel il est par conséquent loisible de réduire sa part d'impôts en limitant ou en supprimant ses consommations taxées. On ne le paye, en somme que parce qu'on le veut bien, du moins lorsque l'impôt indirect épargne les denrées de première nécessité, qu'il n'est pas de bonne fiscalité d'imposer. Lorsque on fait, avec raison, le procès des taxes qui frappent les denrées de première nécessité cette critique ne vaut donc pas contre l'impôt indirect en général; elle vaut seulement contre de très mauvais impôts indirect, considérés comme tels par tout le monde.

Paul Leroy-Beaulieu s'est attaché tout particulièrement à justifier la première idée, en faisant remarquer que très souvent on a le tort de ne considérer que les consommations personnelles du contribuable, que les dépenses qu'il fait pour lui-même et pour les siens, sans s'attacher à son train de maison. Il est certain, comme le font remarquer les adversaires de l'impôt indirect qu'un contribuable riche ne consommera pas plus de sel, pas sensiblement plus de vin, de café ou d'alcool, qu'un contribuable peu fortuné; quelquefois même le riche ne consommera pas d'alcool ou de tabac, alors qu'un contribuable peu fortuné en fera usage. En tous cas, il est certain que l'écart entre leurs consommations personnelles, et par conséquent entre leurs impôts indirects respectifs, sera moindre que l'écart réel de leurs fortunes. Seulement le riche à un train de maison que n'a pas le pauvre et il supportera l'impôt sur la consommation de

Source : BIU Cujas

des invités et de ses domestiques. De même le célibataire pourra employer à des dépenses d'agrément, qui supportent l'impôt, la même somme que le contribuable père de famille consacrera à l'entretien de ses enfants, de sorte que si l'on fait le total des sommes payées au fisc de part et d'autre, on trouvera, plus souvent qu'on ne l'imagine, qu'elles sont en équitable relation avec le revenu, et que l'impôt indirect n'est pas ainsi qu'on le lui reproche, progressif à rebours.

Quant au caractère facultatif de l'impôt indirect, il ne saurait encore une fois, s'entendre des impôts qui frappent les produits de première nécessité, dont il est, par définition, impossible de se passer. Mais un système rationel de contributions indirectes doit laisser ces objets hors de son emprise et sur ce point l'accord de principe est unanime.

En ce qui concerne les autres consommations, il est exact que si l'on paie l'impôt sur des consommations absolument superflues, sur des dépenses de luxe pur, c'est qu'on le veut bien. Même pour les consommations courantes, mais non indispensables comme le vin, la bière, l'alcool qui sont par excellence matières à taxation indirectes, le contribuable est maître de régler lui-même sa dépense, partant sa dette d'impôt. Les impôts sur l'alcool et le tabac sont le type des impôts volontaires et si ces impôts sont progressifs à rebours, c'est, comme on l'a dit au Sénat en 1918, seulement pour les ivrognes.

Critiques des détracteurs des impôts indirects. Improportionalité de l'impôt indirect

A cette thèse s'opposent les critiques des détracteurs de l'impôt indirect qui disent que ces impôts sont inversement proportionnels aux facultés contributives progressifs à rebours, ou encore, qu'ils ont plus ou moins le caractère d'une capitation, en ce sens qu'ils infligent des charges semblables à des contribuables, dont les situations de fortune sont extrêmement dissemblables. Cette progressivité à rebours est, dit-on, d'autant plus regrettable que le seul moyen rationel qu'on aperçoive pour la corriger, et qui serait de faire varier les tarifs d'après la qualité des produits de façon à taxer davantage les articles, qui entrent dans la consommation des riches, que ceux qui entrent dans la consommation du pauvre, est, à peu près impraticable, à raison de difficultés et complications techniques qu'il entraînerait, en effet, la plupart du temps, on est obligé de taxer à la quantité, au poids

Source : BIU Cujas

ou au volume, ce qui souligne l'improportionalité de l'impôt indirect

A ce point de vue, il faut faire une discrimination entre les différents impôts indirects.

Dans la forme absolue où cette thèse est généralement présentée, elle a le tort de mettre en quelque sorte tous les impôts indirects dans le même sac et d'additionner, comme on le fait généralement dans les discussions parlementaires, des impôts extrêmement différents les uns des autres, pour les englober dans la même condamnation. On ne saurait mettre sur le même plan les impôts sur les actes et mutations, d'une part, et les taxes de consommation d'autre part, et, parmi les taxes de consommation on ne saurait également envisager de la même façon des taxes sur des consommations essentielles. La riposte des partisans des impôts indirects consiste précisément à distinguer, d'une façon plus ou moins subtile, entre les impôts de consommation, les impôts sur les choses nécessaires et les impôts sur les choses superflues, et à montrer que dans la fiscalité française la part des premiers est infime par rapport à la part des seconds.

Les critiques adressées à l'impôt indirect, du point de vue de la justice fiscale sont exactes dans leur ensemble.

Cependant les critiques que l'on adresse du point de vue de la justice fiscale à l'impôt indirect, si grossies et si exagérées qu'elles soient pour les besoins de la polémique, doivent être tenues pour suffisamment exactes dans leur ensemble. Tout d'abord le moins qu'on puisse dire c'est qu'en général l'impôt indirect, même s'il n'est pas progressif à rebours, est du moins sans proportions définies avec les facultés du contribuable. Que l'on considère les taxes sur la circulation des richesses, les droits d'actes ou de mutation, perçus par l'enregistrement : un contribuable modeste peut être amené à vendre une propriété pour en acheter une autre, à entamer une procédure, tandis qu'une personne beaucoup plus riche ne changera pas la composition de sa fortune, n'aura pas de procès à soutenir et par conséquent pas de droits de mutation, pas de droits sur les formalités judiciaires à acquitter. Quant aux taxes de consommation, la consommation n'est pas toujours proportionnelle aux facultés. A égalité de revenus, il arrive qu'un contribuable consomme plus qu'un autre, voyage plus qu'un autre, qui préfère épargner. L'impôt indirect, parce qu'il atteint les dépenses, exonère l'épargne, c'est-à-

Source : BIU Cujas

dire l'élément sur lequel il paraît le plus légitime de prélever l'impôt, car la logique veut que pour lever l'impôt, on cherche l'argent là où il se trouve. Il est vrai qu'on a fait valoir que c'était là une sorte de prime à l'économie, à la bonne gestion, qu'il était de l'intérêt social même d'encourager; mais on oublie que l'épargne n'est pas toujours possible, ni la consommation toujours volontaire. Le contribuable marié et chargé d'enfants dépensera nécessairement, à égalité de revenus, plus que le contribuable qui n'a pas de charges de famille. Sans doute, il y a quelque chose d'exact dans l'observation de Leroy-Beaulieu, que les riches, les célibataires seront repris par l'impôt indirect à l'occasion de leur train de maison, de leurs dépenses d'agrément; c'est un sacrifice extrêmement inégal, et c'est ce qu'il ne faut pas perdre de vue, que de payer l'impôt sur ses jouissances ou de l'acquitter sur ses dépenses indispensables.

Critiques auxquelles donne lieu la distinction entre le nécessaire et le superflu, au point de vue fiscal.

En second lieu, la distinction entre le nécessaire et le superflu ne va pas sans donner lieu à quelques objections. Tout d'abord une objection de fait: En réalité, les objets de première nécessité n'échappent jamais complètement à l'impôt indirect, d'une part parce que le législateur est obligé[1] d'étendre les impôts aux articles de consommation populaire, d'autre part parce que les droits de douane protecteurs s'ils sont efficaces, relèvent directement ou indirectement les prix des choses protégées, parmi lesquelles figurent toujours des articles de première nécessité. Les prix du blé de la viande, du vêtement, etc. sont influencés par les droits de douane à l'importation, bien qu'en France nous n'ayons pas de contributions indirectes sur le blé, la farine, le pain ou la viande.

[1] S'il veut réaliser de grosses recettes,

A côté de cette objection de fait se présente une objection de nature théorique, à savoir qu'on peut discuter à perte de vue sur la distinction à établir entre les choses nécessaires et les choses superflues. La théorie qui consiste à dire que les impôts de consommation pour être à la fois justes et productifs, doivent porter, à l'exclusion des choses nécessaires, sur les consommations d'usage largement répandu, mais non indispensables, ne tranche

Source : BIU Cujas

pas la question. En effet, si l'on se met aisément d'accord sur le caractère superflu, même nocif, de la consommation du tabac ou de l'alcool, on pourra, au contraire, être en désaccord complet en ce qui concerne l'usage du vin, de la bière, et de beaucoup d'autres produits, d'autant plus qu'un ascète peut considérer qu'on peut vivre de pain sec et d'eau claire, et qu'on est facilement ascète, quand il s'agit de régler le régime d'autrui.

Pour distinguer entre le nécessaire et le superflu; il faut faire intervenir la notion du "standard of life".

Pour arriver à une appréciation équitable il faut suivre M. Allix, porter la question sur un terrain différent de celui sur lequel on la place ordinairement, il faut abandonner la distinction assez fuyante entre les choses superflues et les choses nécessaires, et renoncer à ce raisonnement un peu trop facile et même un peu cynique lorsque ce sont les classes possédantes qui le tiennent à l'égard des classes non possédantes, à savoir qu'on peut se dispenser de payer l'impôt indirect en se dispensant de consommer La notion à faire intervenir est celle du standard of live, c'est-à-dire qu'il y a dans chaque pays, pour chaque catégorie sociale, un certain niveau d'existence, qui doit être considéré comme le niveau normal. Il est clair que ce niveau normal d'existence varie dans le cours du temps, et que l'ouvrier ou le paysan de la France actuelle ne s'accommoderaient plus du régime de leurs devanciers d'il y a cinquante ou soixante ans, qui se contentaient de consommer de la viande une seule fois par semaine. Aujourd'hui, une consommation modérée de sucre, de vin, de café, de tabac et même de l'alcool font partie de la ration usuelle du travailleur, et la réduction de cette ration, serait considérée par lui, non pas comme un renoncement à un certain luxe, mais comme une privation positive. Or, il est parfaitement exact que, pour vivre, suivant leur condition, pour s'assurer un genre de vie en rapport avec les usages sociaux, les très petits contribuables paient une part d'impôts indirects relativement plus considérable, parce que ce genre de vie, absorbe la plus grande portion de leurs ressources, tandis que le riche aura non seulement de quoi s'assurer une existence convenable, mais disposera sur son Budget person-

Source : BIU Cujas

nel de facultés qu'il pourra consacrer au superflu et au raffinement

En outre l'argument de l'impôt volontaire ne peut s'appliquer, si contestable soit-il qu'aux taxes qui frappent certains articles de consommation déterminés, mais non aux taxes générales de consommation comme un impôt sur le chiffre d'affaires, puisque celui-ci atteint la généralité des dépenses. A moins de ne rien consommer du tout on ne peut l'esquiver puisqu'il frappe toutes ou presque toutes les consommations. Il est vrai qu'on peut dire qu'une taxe générale sur les dépenses est une taxe proportionnelle en ce sens que le riche dépense plus que le pauvre, mais on revient alors à l'objection, qui est à la base même de la théorie de l'impôt progressif que le sacrifice n'est pas égal lorsqu'une somme déterminée d'impôts est prise sur le nécessaire ou lorsqu'elle est prise sur le superflu.

Les taxes de consommation sont des impôts de vie chère.

Pour clore ce débat, il suffit du reste de faire une simple constatation de fait : les consommations tendent à élever le prix des produits ce sont en somme des impôts de vie chère, et c'est une vérité d'évidence que la vie chère est plus pénible, plus pesante aux petites bourses et aux gens qui ont des charges de famille qu'aux grosses fortunes et aux contribuables qui n'ont pas de charges de famille.

Comment Naumann a mis en lumière l'improportionnalité des impôts indirects.

D'ailleurs l'improportionnalité des impôts indirects, qui grèvent les dépenses de nourriture, d'éclairage et de tabac, a été mise en lumière d'une façon extrêmement intéressante dans une étude qui remonte à 1896, due à M. Naumann : die persoenlichen Steuern vom Einkommen, Lübin gen. 1896. Il a examiné quelle était la proportion respective des consommations taxées dans des budgets de familles d'importances diverses. Après avoir dépouillé un certain nombre de budgets de familles allemandes, il arrive aux constatations suivantes. Le contribuable allemand, qui a un revenu de 800 à 1200 marcks, paie en impôts sur le sucre et le sel 0.58 % de son revenu, en impôts sur les boissons 1,25 %, en impôt sur le tabac 0,23 %, en impôt sur le pétrole 0,07 %, en impôt sur le pain et la farine, impôts dans lesquels il

Source : BIU Cujas

tient compte de la répercussion des droits de douane, 1,29 % soit au total 3,60 % de son revenu.

L'auteur a également étudié les échelons intermédiaires, pour arriver finalement à un budget représentant un revenu de plus de 10.000 marks. Dans un tel budget l'impôt sur le sucre et le sel est de 0,13 %, sur les boissons de 0,65 %, sur le tabac de 0,13 %, sur le pétrole de 0,7 %, sur le pain et la farine de 0,12 %. Le total des impôts payés pour ces différentes consommations représente 1,09 % d'un revenu de 10.000 tandis qu'ils représentent 3,60 % d'un revenu de 800 à 1.200 marks.

En appliquant fictivement le taux des tarifs fiscaux allemands à des budgets de familles françaises, belges, suisses, de façon à avoir des bases variées de répartition de la consommation, laquelle naturellement varie d'un pays à un autre, Naumann aboutit à des résultats toujours dans le même sens. Enfin, en prenant la moyenne de 703 budgets de familles de pays divers, il arrive à ce résultat que, tandis que pour un budget de famille de plus de 10.000 marks de revenus l'impôt indirect ne prend que 0,93 % de ce revenu, il prend 3,19 % d'un revenu de 800 à 1200 marks et 5,18 % d'un revenu inférieur à 800 marks. Bien que ces chiffres aient perdu toute espèce de valeur absolue, qu'ils ne soient plus exacts en soi, parce que dans tous les pays, depuis 1896, le taux des impôts indirects a été maintes fois modifié, ces chiffres conservent du moins toute leur valeur relative, ils sont toujours instructifs, comme points de comparaison, et mettent très nettement en lumière la progressivité à rebours des taxes sur les consommations usuelles.

Conclusion les avantages et les inconvénients relatifs des impôts directs et des impôts indirects.

Au terme de cet examen, on arrive à cette double conclusion que l'impôt direct est infiniment supérieur au point de vue de la justice et de la morale, et que l'impôt indirect est indispensable aux finances modernes, à raison de son élasticité et de la moindre résistance qu'il soulève chez le contribuable. Ces deux sortes d'impôts étant destinés à coexister dans les budgets modernes, il convient maintenant de voir

Source : BIU Cujas

quelle place et quel rôle respectifs ils doivent y tenir A cet égard, il convient de dire quelques mots de deux théories un peu spéciales celle de Stein et celle de Schæffle.

Théorie de Stein sur la place et le rôle respectifs des impôts directs et des impôts indirects.

Stein est un des premiers auteurs qui aient traité de la science financière, envisagée comme science distincte, il a publié en 1860 un "Lehrbuch der Finanz Wissenschaft" qui a vieilli aujourd'hui. D'après les idées de Stein, l'objet des impôts directs est de frapper les revenus du capital tandis que celui des impôts indirects serait d'atteindre les revenus du travail par le moyen détourné des taxes de consommation qui frappent les consommations nécessaires aux travailleurs pour se maintenir en état de santé et en état d'activité physique. Cette théorie de Stein n'a plus guère qu'un intérêt de curiosité historique ; la fragilité en saute immédiatement aux yeux. D'abord, les taxes sur les consommations atteignent aussi bien le capitaliste que l'ouvrier, l'oisif aussi bien que le travailleur, de sorte qu'on ne peut pas dire qu'elles ont pour but essentiel de frapper les revenus du travail. D'autre part, les impôts directs ne se limitent pas nécessairement aux revenus du capital, ils ne sont pas impuissants à saisir les revenus du travail et ils les saisissent même beaucoup mieux beaucoup plus équitablement par le moyen des impôts sur les revenus professionnels, des impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, des impôts sur les salaires et sur les traitements, que ne peuvent le faire les impôts indirects par la voie détournée de taxes de consommation. Stein d'ailleurs est obligé d'en convenir et il lui arrive constamment de se contredire dans l'exposé de sa thèse

Théorie de Schæffle. Les impôts indirects complètent les impôts indirects en individualisant les charges fiscales.

Plus intéressante, quoiqu'également critiquable est la théorie de Schæffle dans son ouvrage en deux volumes sur les impôts, paru en 1897 Pour Schæffle, les impôts directs et les impôts indirects remplissent des fonctions complémentaires les unes des autres ; l'impôt indirect complète l'impôt direct en saisissant certaines facultés que ce dernier n'est pas parvenu à saisir, parce que tout

Source : BIU Cujas

système d'impôts directs si perfectionné qu'il soit comporte toujours des fissures, laisse toujours place à des évasions. En second lieu, c'est là partie vraiment originale du point de vue de Schæffle, les impôts indirects complètent les impôts directs en individualisant en quelque sorte les charges fiscales, c'est-à-dire en les adaptant aux facultés de chaque individu, tandis que l'impôt direct ne peut jamais réaliser qu'une adaptation moyenne, approximative. En effet, ce dernier impôt ne peut apprécier les capacités contributives du redevable que d'après certaines données quantitatives, par exemple le chiffre des revenus, le nombre des enfants, qui donnera une indication des charges de famille, etc. Tous les redevables qui auront la même capacité contributive, mesurée quantitativement, c'est-à-dire, qui auront le même chiffre de revenus, la même importance de charges de famille, paieront le même impôt. Or, des facultés imposables, égales quantitativement, peuvent être très différentes au point de vue qualitatif, et l'impôt direct ne peut pas tenir compte de ces différences qualitatives. Ainsi, avec un même chiffre de revenus, une personne valide aura plus de facilité à payer son impôt qu'une personne malade, qui a constamment à faire des dépenses de médecin et de médicaments; ainsi encore une personne entendue dans ses affaires paiera également plus facilement l'impôt qu'une personne qui ne sait pas suffisamment gérer son ménage. C'est ici que l'impôt indirect est appelé à jouer un rôle compensateur, un rôle de régulateur en quelque sorte à la seule condition que, d'une part, il fasse une place suffisamment large aux taxes sur les dépenses de luxe, qui pourraient dans un système fiscal plus avisé que les systèmes contemporains, être mise davantage à contribution. Celui qui est surtaxé à l'impôt direct tendra naturellement à réduire ses consommations, à restreindre ses dépenses, par conséquent ses occasions de payer l'impôt indirect; au contraire, celui qui sent plus légèrement le poids de l'impôt direct consommera davantage, dépensera davantage, par conséquent rendra à l'impôt indirect ce que l'impôt direct lui avait

Source : BIU Cujas

laissé en trop. Cette adaptation paraît même aux yeux de Schæffle, d'autant plus parfaite qu'il range au nombre des impôts indirects les taxes sur l'enrichissement que précédemment nous avons exclues en les considérant comme des impôts directs sur le capital. Dans la conception de Schæffle, ces taxes sont destinées à jouer le même rôle compensateur vis à vis du contribuable qui ne dépense pas, du contribuable qui épargne, que les taxes de consommation vis à vis du contribuable qui dépense. Ainsi par l'effet de l'impôt indirect, le contribuable adaptera de lui-même d'une façon en quelque sorte automatique, les charges fiscales de sa situation individuelle, tandis que l'impôt direct ne peut pas faire état de toutes les données spéciales à tel ou tel individu, mais seulement des données moyennes, qui s'appliquent à telle ou telle catégorie de contribuables.

La doctrine de Schæffle reposa sur une base fragile, le caractère facultatif de l'impôt indirect.

En somme c'est sur le caractère facultatif de l'impôt indirect, sur la possibilité pour le contribuable d'en adapter le montant à ses convenances ou à sa condition que repose la doctrine de Schæffle, c'est-à-dire sur une base dont on a déjà signalé la fragilité. On a vu, en effet, qu'en fait l'impôt indirect pour être productif, est obligé de ne pas se limiter aux dépenses purement facultatives et qu'il n'y a pas de relations définies entre les facultés imposables du contribuable et les dépenses de consommation qu'il fait, et dont certaines sont plus ou moins incompressibles. Enfin, le montant d'impôts indirects qu'il paie variera suivant qu'il préfère une consommation à une autre, taxées à un tarif différent. Loin de rendre la taxation plus équitable dans son ensemble, plus adéquate aux facultés, l'impôt indirect la rend, au contraire, plus arbitraire.

En réalité c'est l'impôt direct qui corrige l'injustice de l'impôt indirect

D'autre part le reproche que Schæffle adresse à l'impôt direct de ne réaliser qu'une adaptation moyenne, approximative de la charge fiscale, est tout à fait excessif; les règles collectives comme les règles d'impôts, qui fixent la situation de la masse des contribuables ne peuvent évidemment réaliser qu'une justice moyenne, et c'est déjà très beau si elles y parviennent. Il est certain qu'on ne peut leur demander de

Source : BIU Cujas

pénétrer dans les innombrables détails des situations individuelles, de telle façon que c'est en prenant à peu près exactement le contre-pied de la thèse de Schäffle que l'on est dans la vérité; on peut dire que c'est l'impôt direct qui complète l'impôt indirect et en corrige l'injustice, que c'est l'impôt direct qui joue vis à vis de l'impôt indirect le rôle de régulateur, de mécanisme compensateur.

Les impôts indirects étant indispensables aux budgets, parce que très productifs, parce que faciles à lever à cause de leur dispersion, mais étant souvent injustes, l'impôt direct par une gradation appropriée de ses tarifs pourra parvenir à rétablir un juste équilibre. C'est ce que met en évidence d'une façon très frappante Naumann, quand il montre les résultats de la combinaison des impôts indirects et de l'impôt prussien sur le revenu, dont les tarifs sont progressifs. On a vu qu'au-dessous d'un revenu de 10.000 marks le pourcentage d'impôts indirects, payés par le contribuable est de 1,09 %; il est, pour un revenu de 4 à 10.000 marks de 1,52 %; pour un revenu de 2 à 4000 marks de 1,64 %; pour un revenu de 1200 à 2000 marks de 2,65 % et pour les revenus au dessous de 800 marks de 4,43 % Ce sont des impôts qui, dans l'ensemble, sont nettement progressifs à rebours puisque l'on passe d'un pourcentage de 1,09 % pour un revenu supérieur à 10000 marks à 4,43 % pour un revenu de moins de 800 marks.

A cette charge fiscale, constituée par l'impôt indirect va se superposer la charge fiscale progressive en raison directe des facultés représentée par l'impôt sur le revenu. Cette charge sera de 3 % pour les revenus de plus de 10.000 marks, de 2,51 % pour les revenus de 4 à 10000 marks, de 1,82 % pour les revenus de 2 à 4000 marks, de 1.40 % pour les revenus de 1.200 à 2000 marks, de 0,62 % pour les revenus de 800 à 1.200 marks, et enfin de 0 % pour les revenus au dessous de 800 marks, lesquels sont complètement affranchis de l'impôt direct.

Si l'on additionne les deux chiffres, on voit que le total des charges directes et indirecte est pour un revenu de plus de 10.000 marks de 4,09 % pour un revenu de 4000 à 10.000 marks

Source : BIU Cujas

de 4,03 %, pour un revenu de 2 à 4000 marks de 3.46 %, pour un revenu de 1.200 à 2000 marks de 4,05 %, pour un revenu de 800 à 1.200 marks de 4,22 % et pour les revenus au-dessous de 800 marks de 4,43 %. On voit par ces chiffres de l'impôt direct a rétabli la proportionnabilité approximative de la charge fiscale aux environs de 4 % du revenu.

Cet exemple permet de constater d'abord que des impôts directs progressifs sur la fortune ne font souvent, que compenser la progressivité à rebours des impôts indirects et rendre le fardeau total, qui pèse sur les contribuables, sensiblement proportionnel à ces facultés; la progressivité de l'impôt direct n'est souvent qu'un moyen de rendre proportionnel l'ensemble du système fiscal.

Si donc on se prononce en faveur de la progressivité des charges fiscales prises dans leur totalité, il sera nécessaire que l'impôt direct occupe dans la fiscalité une place importante de façon à faire plus que neutraliser simplement la progressivité à rebours de l'impôt indirect.

En somme, il n'y a dans la conception de Schäffle qu'un seul point exact à retenir c'est que l'impôt indirect peut servir à atteindre des facultés qui sont parvenues à se soustraire à l'impôt direct.

Nous sommes maintenant à même, par les observations qui précèdent, de résumer et de préciser le rôle respectif des deux catégories d'impots.

Rôles respectifs de l'impôt direct et de l'impôt indirect.

L'impôt direct est un élément indispensable de la fiscalité pour des raisons de commodité pratique; il est élastique et se ressent de tous les progrès de la richesse, il est plus facile à augmenter que l'impôt direct, d'abord parce que plus disseminé, plus dissimulé, ensuite parce qu'il est plus aisé de découvrir de nouvelles taxes indirectes de nouvelles matières non encore imposées tandis que le domaine des impôts sur le capital ou sur les revenus est forcément limité.

En second lieu, l'impôt indirect a pour ainsi dire une fonction de récupération, c'est à dire qu'il fait contribuer aux charges publiques des facultés qui n'ont pas été atteintes par l'im-

Source : BIU Cujas

pôt direct ; telle d'une part la fortune mobilière, qui grâce surtout à sa mobilité, grâce surtout à la facilité avec laquelle se dissimulent les titres au porteur parvient, non pas sans doute en totalité, mais du moins partiellement à se soustraire aux investigations du fisc ; d'autre part, les petits revenus qui, en fait, échappent toujours au fisc et qui dans les systèmes fiscaux modernes sont légalement exemptés d'impôts. Comme ces exemptions tendent à être excessives dans les pays démocratiques, sans l'impôt indirect la classe, qui représente la puissance électorale et le nombre ne supporterait aucun impôt et les dépenses publiques seraient fixées par les représentants de ceux qui ne les paient pas. C'est là une excuse à l'énormité des impôts indirects dans certains pays.

D'ailleurs, il vaudrait mieux que les immunités en matière de contributions fussent moindres, et que corrélativement les impôts indirects fussent moins élevés. En effet, l'impôt direct est le seul qui donne véritablement satisfaction aux aspirations de justice qui sont celles des peuples modernes.

Il remplit vis à vis des impôts indirects un rôle de régulateur, il peut servir à corriger à redresser les inégalités de la taxation indirecte, il est également le seul qui techniquement puisse respecter cette règle, essentielle en matière de fiscalité, que l'impôt doit être fixé en raison des facultés et réaliser dans la mesure du possible le principe de l'égalité de sacrifice devant l'impôt.

Cependant l'impôt direct présente un danger et un inconvénient ; le danger c'est qu'il soit détourné de son but financier et employé dans un but de révolution sociale comme instrument de confiscation à l'égard des classes possédantes ; l'inconvénient, c'est que pour être assis d'une façon équitable l'impôt direct suppose une connaissance aussi exacte que possible des facultés imposables, connaissance qui ne peut être obtenue qu'au moyen de contrôles et d'investigations minutieuses, auxquels les contribuables se prêtent malaisément.

Source : BIU Cujas

Conclusion.

Avec les progrès de l'éducation sociale, l'impôt direct doit tendre à occuper une place de plus en plus importante dans le système fiscal, il doit en être considéré comme l'assise fondamentale dans les pays à finances progressives.

C'est d'ailleurs ce que confirme un coup d'œil jeté sur l'histoire des finances modernes. La controverse au sujet des impôts directs et des impôts indirects qu'on a résumée, en se plaçant au point de vue doctrinal, n'est pas une simple discussion académique, elle se présente sous la forme d'une lutte politique, d'une lutte qui met en présence des intérêts de classes.

La politique financière de l'Angleterre au cours du XIXe siècle

La politique financière de l'Angleterre pendant le 19e siècle surtout à partir de 1840, se caractérise par un effort continu, persévérant pour développer l'impôt direct et pour en faire en quelque sorte l'épine dorsale du système anglais. Cet effort s'est manifesté principalement de trois façons, d'une part, par le rétablissement en 1842 de l'income tax et son renforcement progressif depuis lors; d'autre part, par la réduction des taxes de consommation et la transformation du régime douanier, enfin par le développement des droits de succession.

Rétablissement de l'income tax en 1842.

Le rétablissement de l'income tax, à titre définitif, a été effectué par Robert Peel en 1842. Cet impôt n'avait été imaginé de 1797 à 1816, avec une interruption de 1802 à 1803, que comme un simple expédient pour financer la guerre contre Napoléon 1er. Son rétablissement marque un des épisodes les plus saillants de la lutte entre les classes possédantes, principalement les propriétaires fonciers et les classes laborieuses. Les classes possédantes seront mises à contribution par l'income tax, tandis qu'au contraire, les classes laborieuses seront soulagées d'une partie des charges, qui pesaient jusqu'alors sur elles, par la suppression des corn-law et par l'instauration du libre échange. Depuis lors, l'income tax est devenu suivant un mot de Lloyd George, le centre et l'ancre de salut du système financier britannique. Son tarif, qui est voté annuellement, est modifié suivant la situation budgétaire; lorsqu'une crise ou une guerre exige des ressources exceptionnelles,

Source : BIU Cujas

c'est à l'income tax qu'on s'adresse, en relevant plus ou moins fortement ses tarifs. D'autre part, des réformes successives ont eu pour objet d'en déplacer le fardeau, en chargeant principalement les grosses fortunes, en soulageant au contraire les petits contribuables.

Réduction des taxes de consommation et transformation du régime douanier.

La proportion des impôts de consommation a diminué parallèlement à l'extension que prenait l'income tax. Avant 1914, les impôts de consommation anglais pesaient à peu près exclusivement sur quatre articles: les spiritueux, le tabac, la bière et le thé. Les spiritueux étaient taxés de plus en plus lourdement, par contre, les droits sur le tabac, le thé et la bière étaient extrêmement modérés, et la plupart des objets de première nécessité comme le sucre, étaient complètement indemnes.

Développement des droits de succession. La taxe sur les plus-values.

Enfin, par les réformes de 1897 et de 1907, les droits de succession étaient considérablement relevés et imposaient un tribut très lourd à la fortune acquise que Lloyd George s'est attaché à atteindre encore d'une autre façon, en 1910, avec les taxes sur les plus-values foncières. C'est cette politique, qu'on ne peut d'ailleurs sainement apprécier, que si l'on se rappelle qu'en Angleterre la fortune est beaucoup plus concentrée qu'en France, qui a conduit en 1910, à un conflit fameux entre les deux Chambres anglaises, conflit qui s'est terminé par la défaite de la Chambre des Lords, qu'une réforme constitutionnelle de 1911 a privé à peu près complètement de ses droits financiers.

Les modifications du régime fiscal britannique pendant la guerre.

La guerre de 1914 a amené en Angleterre comme ailleurs un accroissement général de tous les impôts. Partant de ce principe, que dans une guerre tout le monde doit payer, les Anglais n'ont pas hésité à accroître considérablement les taxes de consommation, à multiplier le nombre des objets taxés, à frapper en particulier très lourdement les deux articles de consommation nationale, le thé et la bière. Cependant ils sont restés fidèles à leur méthode, en demandant la majeure partie des ressources fiscales nécessaires à une augmentation de près du double des droits de succession et à un relèvement de l'income tax, qui a été porté à un taux d'à peu près six fois ce qu'il était avant 1914. Les impôts directs, qui représentaient 57% des recettes totales du budget

Source : BIU Cujas

anglais en 1914 représentent 75,5 % en 1918, 79,9 % en 1919, 65,3 % en 1920, c'est-à-dire malgré une certaine compression, un chiffre considérable, puisqu'il est dans la proportion de 2 à 1 par rapport aux impôts indirects

La politique financière de la France.

a) Sous l'Ancien Régime.

A l'inverse de la politique financière anglaise, la politique française a eu général témoigné d'une prédilection marquée pour l'impôt indirect. Sous l'ancienne monarchie, les impôts directs sont mal organisés et sont viciés par les privilèges. Colbert ne pouvant parvenir à les réformer, ne pouvant en particulier parvenir à mettre fin aux immunités fiscales des classes privilégiées fut amené à donner la préférence aux taxes indirectes, qui avaient le mérite d'être payées par tout le monde, et qui pour cette raison étaient à la fois plus productives et plus justes. Cette politique, qui fut encore exagérée dans un but exclusivement fiscal par les successeurs de Colbert finit par mettre de telles entraves à l'activité économique qu'à la fin du 17e siècle, on fut obligé, pour satisfaire aux besoins de plus en plus pressants des finances publiques, de créer de nouveaux impôts directs.

b) Sous la Révolution et les Gouvernements qui ont succédé.

Les Physiocrates, tant à raison des constatations de fait auxquelles donnaient lieu les abus de la taxation indirecte, que par conviction théorique, furent violemment hostiles à toute forme d'impôts, autre que l'impôt direct. La Constituante s'inspira de leur doctrine et la Révolution limita aussi étroitement que possible le champ des contributions indirectes.

L'œuvre financière principale des Gouvernements qui ont succédé à la Révolution a été précisément de construire le système des impôts indirects en s'inspirant d'ailleurs des traditions de l'ancienne monarchie spécialement des traditions de la ferme générale, qui avait organisé le système de perception des impôts indirects; le monopole des tabacs, l'impôt sur le sel sont rétablis, les droits sur les boissons réapparaissent sous le nom de droits réunis au cours du premier Empire, et sous le nom de contributions indirectes sous la Restauration, avec la loi célèbre du 28 avril 1816

Source : BIU Cujas

qui restera, pendant à peu près un siècle, le véritable code fiscal des boissons. Les contributions directes réorganisées au point de vue administratif sur des bases plus solides que sous la Révolution sont par contre maintenues aussi modérées, surtout aussi discrètes que possible; et cette politique est conforme aux aspirations ainsi qu'aux intérêts des grands propriétaires fonciers, qui sont la classe dirigeante sous la Restauration, et de la bourgeoisie qui leur succède sous la monarchie de Juillet.

La République de 1848, qui débuta par une quasi banqueroute, se préoccupa d'imposer quelques charges à la fortune mobilière, qui était restée jusque là à peu près indemne, mais elle ne put pas faire œuvre de réforme fiscale. Sous le second Empire, il y a un soulagement du consommateur, grâce au libre échange, mais aucune grande transformation n'est encore effectuée dans le régime des impôts français.

c) sous la troisième République.

Sous la troisième République l'opposition entre les deux politiques fiscales de l'impôt direct et de l'impôt indirect devient beaucoup plus aigue. A cet égard, on peut distinguer trois périodes, celle de 1870 à 1880, celle de 1880 à 1914, enfin la période de guerre et d'après guerre.

d) période de 1870 à 1880. Taxation des valeurs mobilières; accroissement des impôts indirects.

La nécessité de rétablir nos finances qui avaient été ruinées par la guerre de 1870, provoqua au sein de l'Assemblée Nationale un grand débat entre les partisans de l'impôt sur le revenu, conçu à la façon de l'income tax anglais et les partisans des taxes de consommation, dont Thiers et Pouyer Quertier firent triompher le point de vue. Une seule mesure nouvelle fut adoptée par l'Assemblée Nationale en matière de taxation des revenus: le revenu des valeurs mobilières, qui par une lacune assez significative, n'avait pas encore été soumis à l'impôt, fut taxé par une loi du 29 Juin 1872, à part cette inovation, dont on a pu écrire qu'elle constituait le seul apport sérieux du 19e siècle à la législation fiscale issue de l'ancien régime, toutes les ressources nouvelles furent demandées aux contributions indirectes, contribution sur le papier, contribution sur les allumettes, sur la chicorée, sur la dynamite, sur les huiles, sur les bougies; augmentation des droits sur le sel, sur le sucre, sur les boissons, sur les transports, etc.

Source : BIU Cujas

c) de 1880 à 1914.

Aux environs de 1880, une orientation nouvelles se dessine; on entre résolument dans la voie des dégrèvements sur les taxes de consommation; l'impôt sur la chicorée, l'impôt sur le papier disparaissent; les droits sur les sucres et ceux sur les boissons sont modérés à plusieurs reprises; l'impôt sur les transports en petite vitesse est supprimé en 1878, celui sur les tranports en grande vitesse est réduit en 1892. Des lois de 1897 et 1900 réalisent un nouveau dégrèvement des boissons hygiéniques dont les charges fiscales sont partiellement transférées à l'alcool, auquel sont infligées de très lourdes surcharges. En même temps, on s'efforce de reporter sur la fortune acquise, une partie du fardeau des impôts; les droits de succession sont relevés et rendus progressifs par la loi du 25 février 1901 et une campagne vigoureuse est entreprise pour la réforme des contributions directes et pour leur remplacement par un impôt général sur le revenu ou sur les revenus, dont on ne sait pas encore très bien, à ce moment, s'il sera du type prussien (Einkommensteuer), ou du type de l'impôt cédulaire sur les revenus comme l'income tax anglais. Cette campagne qui fut très acharnée et très longue n'aboutit qu'à la veille de la guerre; c'est seulement le 15 Juillet 1914 qu'intervint la première des lois qui ont réformé la fiscalité directe dont la transformation n'a été achevée qu'au cours de la guerre avec la loi de 1917.

Position respective des partis politiques en face de la question de la réforme fiscale.

La polémique qui s'est engagée au cours de cette période autour de l'impôt sur le revenu a fait apparaître nettement la position respective des partis. Les partis avancés considèrent les impôts indirects improportionnels aux facultés comme des impôts anti-démocratiques, qui conduisent à l'oppression de ceux qui ne possèdent pas par ceux qui possèdent; au contraire les impôts directs par toutes les combinaisons extrêmement variées auxquelles ils se prêtent, exemption des petits revenus, discrimination des revenus suivant leur source; déduction des charges de famille, progressivité des tarifs, etc. peuvent être et doivent être à l'époque moderne, rendus démocratiques. Par contre, au dire des partis conservateurs, si l'on réforme l'impôt direct dans le sens démocratique en substituant à l'impôt direct l'impôt personnel, en soumet-

Source : BIU Cujas

tant le contribuable à la déclaration et en surtaxant les riches, on risque fatalement de tomber dans l'excès et d'en arriver à la quasi confiscation des fortunes, grosses ou moyennes, c'est-à-dire à l'oppression de ceux qui possèdent par ceux qui ne possèdent pas. D'où la nécessité, de combattre les solutions démocratiques de la question des impôts et de maintenir très large la part des impôts indirects pour limiter le domaine de l'impôt direct et par suite le danger qui s'attache à l'impôt direct lui-même.

f) période de guerre et d'après guerre.

La guerre de 1914 et ses conséquences ouvrent une période nouvelle dans l'histoire des impôts français. D'une part, la réforme des contributions directes n'a été amorcée qu'en 1914, et comme le nouveau système d'impôt sur le et sur les revenus, ne pourra produire tous ses résultats qu'avec le temps et qu'on est obligé de procéder avec ménagement, il est impossible de lui faire jouer d'emblée le rôle que joue l'income tax en Angleterre. Cependant les tarifs de l'impôt français sur le revenu et les revenus sont relevés, notamment par la loi du 25 Juin 1920, qui relève également le tarif des droits de succession. D'autre part, la nécessité de se procurer, trop tardivement d'ailleurs, d'énormes ressources fiscales et de s'adresser à des impôts largement productifs oblige à recourir principalement à la création de nouvelles taxes indirectes et à l'augmentation des taxes existantes: création en 1918 de la taxe sur les paiements, qui sert pour ainsi dire de prélude à la taxe sur le chiffre d'affaires, instituée par la loi du 25 Juin 1920; relèvement des droits d'enregistrement et de mutation, de l'impôt sur les boissons hygiéniques, des impôts sur le tabac, sur l'alcool; création de la taxe sur les spectacles, réajustement des droits de douane, etc.

Proportion dans la fiscalité française du rendement des deux catégories d'impôts.

En 1901, les produits respectifs des impositions directes et des impositions indirectes étaient dans la proportion d'environ 1 pour les impôts directs contre 2 pour les impositions indirectes. La politique fiscale, suivie depuis lors, a modifié cette proportion au profit des impôts directs; avant la loi de 1920, elle était environ de 2 pour les impôts directs contre 3 pour les impôts indirects. La loi du 25 Juin 1920 a augmenté les impôts indirects d'environ 6 milliards contre 2 milliards d'augmentation des impôts directs; elle a ramené la proportion entre les deux sortes de taxes approximativement à 1 d'impôts directs

Source : BIU Cujas

contre 3½ d'impôts indirects, c'est-à-dire qu'elle a rendu aux impositions indirectes une part proportionnelle un peu plus grande qu'en 1901.

Le rendement total des impôts d'après le projet de budget de 1925.

Si l'on prend les chiffres inscrits au projet de budget de 1925, projet qui fait état d'un certain relèvement des impôts directs, sous forme de création d'un impôt sur la plus-value des fonds de commerce et des immeubles, et de relèvement des droits sur les donations entre vifs; tandis que, d'autre part, il escompte une certaine atténuation des impôts indirects, le rendement total des impôts et produits des monopoles est prévu pour 28.500 millions (exactement: 28.349.219.656 francs. Ce chiffre toutefois comprend le produit total de la vente du tabac, des allumettes et des plaques de briquets; or, les prix de vente de l'Etat ne représentent que pour partie la perception d'un impôt; pour avoir ce que représente le prélèvement d'impôt, il faut déduire du produit des monopoles, la valeur marchande des produits fournis. En admettant très approximativement que l'impôt représente 40 % du prix perçu par les monopoles, il y aurait donc lieu de déduire du produit total des monopoles, qui est de 2.615 millions, une somme de 1.569 millions, soit 60 % représentant la valeur de la marchandise, de sorte que le total des recettes fiscales proprement dites est ramené à 26.779 millions

Rendement des impôts directs.

Le montant des impôts directs dans lesquels conformément à la définition donnée on fera entrer tous les impôts sur les revenus, ou sur le revenu global, y compris l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et des créances, la taxe des biens de main-morte, la redevance des mines, le nouvel impôt projeté sur les plus-values, les droits de donation et les droits de succession représentent 9.778 millions sur un ensemble de recettes fiscales de 26 800 millions, en chiffres ronds. Ceci fait ressortir une proportion des impôts directs par rapport à l'ensemble des recettes fiscales, de 36,57 %. Les impôts indirects dans leur ensemble fournissent donc 63,45 % du total des recettes fiscales. Le rapport des impositions directes aux impôts indirects ressort donc dans le budget de 1925 à un peu plus de 1, pour les impôts directs contre un peu moins de 2 pour les impôts indirects.

Rendement des impôts indirects.

Exagérations commises dans

Toutefois l'appréciation de ces chiffres donne lieu à des divergences et à des exagérations en

Source : BIU Cujas

L'appréciation des chiffres du rendement des deux catégories d'impôts

sens contraire, contre lesquelles il est important de se prémunir. L'exagération qui est commise par les partis politiques avancés, consiste à dire que, les impôts indirects représentant les 2/3 de la totalité des ressources fiscales, les 2/3 de nos impôts sont progressifs à rebours, de sorte que la fiscalité française serait absolument écrasante pour les petits contribuables. L'exagération inverse consiste à opérer dans la masse des impôts indirects une foule de discriminations plus ou moins arbitraires, de façon à réduire à l'excès la part de ceux qui sont véritablement susceptibles d'encourir les critiques.

Le classement des impôts, d'après M. François Marsal.

C'est une exagération que paraît avoir commise M. François Marsal, dans une communication récente faite à Bordeaux le 16 Novembre 192[illegible] M. François Marsal en modifiant le classement traditionnel des impôts distingue :

1° D'une part, les impôts assis sur le capital ou sur les revenus du capital ou du travail qui, en se référant aux chiffres inscrits dans le projet de budget de 1925 représenteraient 51,63 % du total des recettes budgétaires.

2° Les impôts qu'il appelle les impôts de défense économique, qui sont constitués par les droits de douane et qui représenteraient 8,72 %.

3° Enfin, les impôts sur les produits non indispensables, à savoir : l'alcool, le tabac, les produits de luxe, plus un lot d'impôts divers, qui figureraient dans le total pour 21,96 % ce qui, par voie d'élimination successives réduirait les impôts sur les consommations courantes, c'est-à-dire les seuls qui soient véritablement discutables et qui encourent le reproche d'être progressifs à rebours, à la proportion de 18,59 %, proportion évidemment assez faible en regard des 51,63 % afférents aux impôts sur le capital ou les revenus du capital ou du travail.

Objections à ce classement

Cette analyse soulève plusieurs objections. La proportion de 51,63 % pour les impôts sur le capital et sur les revenus paraît avoir été obtenue par M. François Marsal en additionnant les 9.773 millions d'impôts directs indiqués précédemment avec 4.662 millions environ de droits de timbre, de droits d'enregistrement et de mutation. Or, si ces impôts sont à distinguer des taxes de consommation, contrairement à ce que font les partis avancés, ils sont également à distinguer des impôts

Source : BIU Cujas

directs proprement dits. Ce sont des taxes sur la circulation des richesses, dont on ne peut prétendre qu'elles soient comme le soutiennent les partis avancés, progressives à rebours, ni qu'elles soient comme semblent l'admettre les partis conservateurs, en raison directe des facultés, et dont on peut simplement constater qu'elles sont sans relation définie avec les facultés contributives.

Un impôt progressif à rebours peut être bon, si son improportionnalité est corrigée par d'autres impôts.

En second lieu il importe de dissiper une confusion, qui est à la base de la plupart des raisonnements présentés au sujet des impôts directs et des impôts indirects. Il est fort possible qu'un impôt progressif à rebours soit un très bon impôt, à condition que son improportionnalité soit corrigée dans l'ensemble du système fiscal par d'autres impôts, qui rempliront une fonction de redressement et rétabliront l'équilibre. En sens inverse, un impôt peut être excellent, sans qu'il doive nécessairement s'en suivre qu'il n'est pas improportionnel, progressif à rebours.

Les impôts de défense économique, sont des impôts de consommation et progressifs à rebours.

Cette observation s'applique en premier lieu aux impôts que M. François Marsal appelle les impôts de défense économique. Il ne s'agit évidemment pas de supprimer les impôts de défense économique, c'est-à-dire les droits de douane et de revenir à une politique de libre échange, qui serait incompatible avec l'état des relations économiques internationales ; cependant on est obligé de constater que les charges de cette défense économique, qui intéresse tout le monde, patrons et ouvriers, riches et pauvres, sont particulièrement lourdes pour les classes peu aisées ; les taxes douanières fonctionnent comme les taxes de consommation avec lesquelles il y a lieu de les additionner ; de sorte que le chiffre de 18,59 % qui représenterait d'après M. François Marsal, la part des impôts sur les consommations courantes, doit être accru de 8,70 % afférents aux impôts de défense économique, c'est-à-dire aux droits de douane ; le total est ainsi porté à 27,31 %.

Les impôts sur l'alcool et le tabac doivent figurer parmi les impôts de consommation, progressifs à rebours.

La même observation vaut également encore qui concerne les droits sur l'alcool et sur le tabac. On est ici en présence d'impôts excellents, qui frappent des consommations non nécessaires, même nuisibles, qui ont l'avantage d'être très productifs et qui sont le type des impôts indirects facultatifs. Il n'en reste pas moins que l'alcool et le tabac, étant des articles de consommation courante et

Source : BIU Cujas

populaire, ce qui explique que ce sont des matières de prédilection pour le fisc, la taxation de ces articles grève plus lourdement, d'une façon relative, le budget des petits contribuables que celui des riches.

Il est possible que ces impôts soient des impôts sur le vice, par conséquent très légitimes, cependant il est certain qu'ils taxent plus sévèrement le vice du pauvre que celui du riche, de sorte qu'ils rentrent aussi dans la catégorie des impôts progressifs à rebours.

En se servant des chiffres de M. François Marsal, on arrive ainsi à compter parmi les impôts anti-démocratiques 18,59 % des taxes sur les consommations courantes, 8,72 % de taxes douanières, qui sont également des taxes de consommation, environ 10 % représentant la part de l'impôt sur le tabac et l'alcool ainsi dans les 36 % où M. Marsal fait figurer tous les impôts sur les consommations non indispensables, impôts sur le luxe et impôts divers; au total, 37,31 %.

Part respective des différentes catégories d'impôts dans le rendement total.

On aurait donc: 36,57 % d'impôts directs, 37,31 % d'impôts indirects surchargeant les petits contribuables et 26,12 % d'impôts somptuaires, d'impôts sur la circulation et divers n'ayant pour la plupart aucune relation définie avec la situation de fortune des contribuables.

Ce résultat est, d'ailleurs, à peu près celui auquel on arrive en dépouillant d'une autre façon les chiffres inscrits au projet de budget de 1925.

Sur un total de recettes fiscales de 26.800 millions, tous les impôts directs, cités précédemment, figurent pour 9.778 millions, soit 36.57 %. Le timbre et l'enregistrement, moins l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les droits sur les donations et les successions figurent pour 4.662 millions soit, 15,64 % Les impôts somptuaires comprenant, par exemple, les impôts sur les chevaux et voitures des particuliers, la taxe sur les garde-chasses commissionnés, les droits sur les cercles et lieux de réunion, les timbres de permis de chasse et des cartes d'entrées dans les casinos, les taxes sur les billards, sur les spectacles, sur les jeux, les cartes à jouer, la taxe sur les automobiles figurent pour 401. 355.000 francs, soit 1,50 % du total.

Viennent ensuite les taxes de consommation: douanes, 2 382 millions ½, soit 8,50 %, la taxe sur le chiffre d'affaires, 4 443 millions, soit 16,43 % impôts sur les boissons hygiéniques, sur le sucre, 1.141 millions, soit 4.26 %, les droits sur l'alcool,

Source : BIU Cujas

1.681 millions, soit 6,27 % enfin l'impôt sur le tabac et les allumettes, calculé à 40 % du prix de vente, 1046 millions, soit 3,90 % ; soit pour l'ensemble des taxes de consommation, 39,36 %.

En arrondissant un peu les chiffres, on arrive aux résultats suivants : impôts directs, 36,5 % ; impôts somptuaires : 1,5 %.

Comme ces impôts somptuaires frappent la possession du superflu, on peut les ajouter aux impôts directs pour avoir la proportion des impôts, qui sont en raison des facultés contributives, laquelle est de 38 %. Les impôts indirects tendant à être improportionnels au détriment des petits contribuables, figurent pour 39,5 % ; les impôts sans relation définie avec les facultés imposables : droits de timbre ou d'enregistrement, pour 16,5 % et les impôts divers, 6 %.

Il est certain, que dans cet ensemble, la part des impôts, qui sont assis en raison directes des facultés est assez restreinte, tandis que, au contraire, la part des impôts non proportionnels est assez large.

Comment peut se défendre la fiscalité française actuelle.

C'est, à notre avis, un très mauvais moyen pour défendre le système fiscal français que de chercher par des analyses plus ou moins subtiles et des distinctions plus ou moins contestables à nier des faits, dont la réalité est apparente. Il y a un argument beaucoup plus fort à fournir, en faveur de la fiscalité française actuelle, c'est que, à ce poids très lourd des impôts indirects correspond un véritable abus des modérations et des dégrèvements à la base, en matière d'impôts directs. Une grande partie des contribuables ne paient pas ou ne paient presque pas d'impôts directs. On peut dire en particulier que la presque totalité de la classe salariée ne paie pas du tout d'impôts sur le revenu. A Paris, par exemple, un ouvrier marié et ayant deux enfants peut gagner jusqu'à 14.000 francs de salaire, sans être obligé de rien verser à la caisse du percepteur.

Ces faveurs, faites aux petits et moyens contribuables, entre les mains desquels, en France, se concentre la plus grande partie de la fortune, empêchent les impôts directs de pouvoir prétendre à la productivité qu'ils atteignent dans un pays comme l'Angleterre, où la fortune est extrêmement concentrée. Si l'on prétendait comme la

"Les Cours de Droit" RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
3 PLACE DE LA SORBONNE K

Source : BIU Cujas

suggestion en est souvent faite ; sans toucher au système de dégrèvement et de modérations à la base en matière d'impôts indirects pour en reporter la charge sur l'impôt direct, on arriverait à ce résultat, que les classes, qui représentent le nombre, par conséquent la puissance électorale, seraient à peu près soustraites à toute espèce d'impôt, on supprimerait l'impôt indirect. Elles voteraient les dépenses dont elles ne supporteraient pas les charges, lesquelles pèseraient d'un poids écrasant sur une petite minorité de gros contribuables ; ce serait une solution non pas démocratique, mais démagogique de la question des impôts. Ou bien, il faudrait, en même temps qu'on allégerait le poids des impôts indirects, faire rentrer dans le cadre des impôts directs une foule de contribuables, qui en sont aujourd'hui abusivement dispensés ; mais ce solution soulèverait des objections politiques.

Source : BIU Cujas

Les impôts directs français.

Historique.

1ère Période : L'ancien régime.

Le double principe sur lequel, jusqu'à l'époque moderne était basée la fiscalité française.

Si l'on remonte jusqu'aux plus anciennes origines de notre fiscalité, c'est-à-dire jusqu'à l'organisation romaine de la Gaule, on y constate un double principe, qui s'est maintenu jusqu'à l'époque moderne : l'impôt direct est destiné à atteindre la fortune foncière, qui à cette époque de l'histoire est la seule qui ait quelque importance : l'impôt indirect est destiné à frapper la fortune mobilière, concentrée surtout dans les villes, encore rares à cette période, fortune mobilière que l'impôt direct serait impuissant à atteindre.

Le régime fiscal dans la Gaule romaine.

Dans la Gaule romaine l'impôt foncier est un impôt de répartition, dont le contingent est fixé par l'indictie de l'Empereur ; il est basé sur le cadastre, tenu périodiquement au courant, révisé d'abord tous les cinq ans, au moyen de la déclaration ou "professio censualis, exigée du contribuable. Cet impôt foncier s'appelle dans les provinces impériales, le tributum ou la capitatio terrena ; dans les provinces sénatoriales : le stipendium

A cet impôt direct est joint un impôt mobilier, le tributum capitis, sorte d'impôt de classe, de capitation graduée dont sont exempts les sénateurs et les curiales, et qui finit avec le temps par être plus ou moins absorbé dans l'impôt sur les professions, collatio lustralis, grossièrement comparable à nos anciennes patentes. L'impôt foncier est, d'ailleurs, l'élément essentiel de l'imposition directe dans cette période ; c'est presqu'exclusivement par des impôts indirects que la richesse mobilière sera mise à contribution : droits de douane droits d'entrée, enfin l'impôt général sur les ventes

Source : BIU Cujas

comparable à notre taxe sur le chiffre d'affaires la rerum venalium de César, de 1% perçu sur tous les achats et sur toutes les ventes.

La conception franque de l'impôt. La notion de l'aide

L'invasion franque amena très rapidement le déclin de la fiscalité romaine. Tout d'abord les Francs n'avaient pas la conception romaine de l'impôt, c'est-à-dire la conception d'un tribut imposé par l'autorité publique, au nom du principe de la souveraineté; ils avaient la conception des dons volontaires, des subsides que le contribuable fournit spontanément au chef pour l'aider à faire face aux dépenses publiques. Cette conception tiendra une large place dans la période féodale, où la notion romaine de l'impôt va être à peu près éclipsée par la notion de l'aide". C'est contre cette conception que l'ancienne monarchie s'attachera à restaurer la conception romaine.

Causes de la désagrégation des impôts romains.

D'autre part le système des impôts romains se désagrège pour deux causes principales. D'abord par le fait des usurpations, un certain nombre de personnages puissants s'arrogeant le droit de lever eux-mêmes à leur profit des tributs; ensuite par les actes d'immunité, c'est-à-dire par des franchises fiscales que l'autorité publique confère à des personnages plus ou moins influents, qui reçoivent le droit de lever certains impôts à leur profit et qui sont dispensés, en ce qui les concerne, de les payer.

La féodalité a fait des impôts une partie intégrante de la fortune des nobles.

C'est ainsi que se prépare la féodalité, dont le caractère sera au point de vue fiscal, de transformer les impôts de chose publique en chose privée. Ils deviennent des revenus seigneuriaux, font partie intégrante de la fortune des nobles, à qui la royauté devra, par une lutte qui durera plusieurs siècles, s'efforcer d'arracher cette source de revenus pour la faire sienne et lui rendre le caractère public qu'elle a perdu. En effet, au début de la période féodale le roi ne vit pas avec d'autres revenus que les autres seigneurs féodaux; sa seule supériorité est d'être le premier de ces seigneurs, d'être le suzerain de tous les fiefs du royaume. Le roi a donc d'abord des revenus comme grand propriétaire foncier, ensuite des revenus comme seigneur féodal parce que le seigneur féodal a le droit d'exiger des redevances de ses vassaux et de ses tenanciers; enfin des revenus en tant que seigneur justicier ayant le droit de lever certains tributs sur tous ses sujets. Ces tributs ont bien un certain caractère de revenus

Source : BIU Cujas

publics, en ce sens qu'ils sont fondés sur le principe de la sujétion à l'autorité, seulement le roi n'est pas le seul seigneur justicier, c'est une qualité qu'il partage avec ses barons.

L'aide ou la taille aux quatre cas.

Ces droits féodaux et ces droits seigneuriaux sont extrêmement nombreux et divers; il y en a de périodiques et d'accidentels; il y en a qui ont le caractère de taxes directes; d'autres de taxes indirectes principalement de droits de mutation; ce sont d'ailleurs les plus nombreux. Parmi tous ces droits, l'un des plus intéressants, parce qu'il est à la base de l'évolution fiscale moderne, est ce qu'on appelle: l'aide ou la taille aux quatre cas. C'est un secours en argent que le seigneur a le droit de réclamer à ses vassaux ou à ses sujets dans les quatre cas suivants: 1° lorsqu'il est fait prisonnier, pour payer sa rançon; 2° lorsqu'il arme chevalier son fils aîné; 3° lorsqu'il marie sa fille aînée; 4° lorsqu'il part pour la croisade. Enfin le seigneur ou le roi en tant que seigneur perçoit l'aide ou la taille de l'Ost sur ceux qui veulent s'exempter du service militaire.

Le roi convoque les Etats Généraux pour leurs demander des subsides.

Lorsque le roi a perçu tous les revenus qu'il peut percevoir en qualité de propriétaire, de seigneur féodal et de seigneur justicier et qu'il est à court de ressources, il ne peut plus en obtenir que du libre consentement de ses vassaux et de ses sujets, en leur demandant un don volontaire, sous forme de subsides. A cet effet, il s'adressera aux barons, aux députés des bonnes villes et au clergé, dont la réunion va constituer les Etats-Généraux. Ceux-ci sont convoquer pour la première fois par Philippe-le-Bel en 1302, au moment de la lutte qu'il engage contre la papauté; ils sont convoqués une deuxième et une troisième fois en 1303 et en 1308; enfin ils sont réunis en 13,14 dans un but spécialement fiscal, afin de repondre à une demande de subsides.

La notion de l'aide royale modifiée par les légistes

La monarchie, qui va être secondée par des légistes, qui s'attachent à restaurer en sa faveur la tradition romaine, cherche d'abord à rendre obligatoires et permanentes certaines allocations, qui n'étaient que temporaires et facultatives; et ensuite à donner à ces redevances, qui ont un caractère patrimonial et seigneurial, un caractère public et régalien, c'est-à-dire qu'elle travaillera à les transformer en attributs

Source : BIU Cujas

de la souveraineté, c'est ainsi qu'apparaîtra peu à peu la notion de l'aide royale ou de la taille royale.

Comment est né l'impôt des aides. (impôt indirect)

L'institution de l'impôt des aides a été amenée par la détresse financière de la Guerre de Cent ans. En 1335, les Etats-Généraux établissent une aide ou imposition indirecte de 8 deniers 1/2 par livre sur la vente des marchandises; il s'agit cette fois d'un subside volontaire et temporaire, d'un don qui est fait au roi par ses sujets de façon à subvenir aux frais de guerre. En 1356, Jean le Bon est fait prisonnier à la bataille de Poitiers: c'est un des cas où il a le droit de lever l'aide ou la taille féodale; il donne à cette aide féodale la forme d'une contribution indirecte de douze deniers par livre sur la vente des marchandises. Cette contribution est établie pour six ans; au bout de ce temps, Charles V est autorisé par les Etats Généraux à en continuer la perception; et il finit ensuite par percevoir les aides sans autorisation. Depuis lors, l'aide est devenue permanente et le mot Aide est devenu synonyme d'impôt indirect sur les marchandises. A ces aides s'ajouteront également des droits de douane, à l'entrée et à la sortie des provinces. La monarchie dispose donc maintenant de l'impôt indirect.

La taille royale. (impôt direct)

La monarchie va d'autre part, disposer de l'impôt direct avec la taille royale, qui est établie en 1439 par les Etats Généraux d'Orléans. Cette taille royale est, en principe, l'ancienne taille féodale, la taille de l'Ost, c'est-à-dire l'impôt que le seigneur lève à titre de compensation sur ceux de ses vassaux ou sujets, qui sont dispensés du service militaire; c'est par conséquent, à l'origine, ce qu'on pourrait appeler une taxe militaire. En principe, doivent le service militaire ou service d'Ost, pour eux-mêmes et pour quelques hommes d'armes, tous les vassaux. Au XIIIe siècle, ce service obligatoire est étendu aux roturiers, qui forment la milice communale, chargée de défendre les approches de la ville. La durée du service militaire est limité à un certain nombre de jours par an; il faut, pour compléter les effectifs, en cas de besoin, recourir à des mercenaires, auxquels sera due une solde, qui sera également due à ceux des nobles

Source : BIU Cujas

et des roturiers, qui sont retenus au service pour un temps supérieur à la durée légale.

Avec le concours des Etats Généraux de 1439, Charles VII réforme complètement l'organisation militaire, en constituant une armée permanente. La cavalerie sera formée par des Compagnies d'ordonnance comprenant chacune cent lances, créées en 1445, et l'infanterie par les francs-archers, chaque commune devant équiper à ses frais au moins un franc-archer. Les nobles entrent dans cette armée de métier, et on cesse, en fait, d'exiger le service militaire de tous ceux qui ne sont pas militaires de profession.

Afin de couvrir les frais de cette armée nouvelle, les Etats autorisent le roi à lever la taille d'une façon permanente; d'autre part, ils interdisent à la noblesse de s'en approprier la moindre partie. C'est ce caractère qui a à l'origine la taille d'être une taxe militaire, qui explique qu'elle ne frappe pas tout le monde; elle ne frappera pas les clercs qui, de par leur caractère se trouvent exclus du métier des armes; elle ne frappera pas davantage les nobles, qui sont tenus du service d'Ost, elle ne frappera pas non plus les roturiers francs-archers, puisqu'ils fournissent le service militaire. Il est à remarquer que l'exemption dont bénéficient les nobles leur était précisément octroyée à l'époque où le roi allait cesser de leur réclamer le service d'Ost, puisqu'il n'allait plus utiliser que l'armée régulière, où les nobles étaient entrés à titre d'officiers de profession; c'est par conséquent la compensation pour les nobles d'une charge, qui ne leur est plus effectivement imposée.

D'autre part, l'origine militaire de la taille est peu à peu perdue; elle devient un impôt ordinaire, qui n'est pas spécialement affecté aux dépenses militaires, mais destiné à subvenir aux besoins généraux du budget et dont les privilèges prennent le caractère de privilèges de classe. La monarchie est munie désormais d'un système d'impôts directs.

Les projets de réforme de Louis XI.

Louis XI dans l'ordonnance du 27 Janvier 1482, songea à restaurer l'idée romaine traditionnelle du rôle respectif des impôts directs et indirects; les premiers devant être des impôts sur la fortune rurale, sur la campagne qui serait

Source : BIU Cujas

dispensée des aides ; les seconds, devant être des impôts sur la richesse mobilière concentrée dans les villes, aux barrières desquelles on aurait établi des droits d'entrée, mais qui auraient été dispensées de la taille. Cette réforme fut simplement amorcée par la suppression de l'impôt sur les achats et sur les ventes, qui était particulièrement odieux ; elle ne fut ni achevée, ni même poursuivie par les successeurs de Louis XI, dont la seule préoccupation fut de faire affluer les recettes dans le Trésor, sans aucune espèce de vue d'ensemble.

Le taillon.

Au XVIe siècle, la taille se développe beaucoup. Henri II en 1549 l'augmente d'un supplément qu'on appelle le taillon. Cependant, surtout à partir de l'administration de Sully, c'est à la multiplication des taxes indirectes qu'on a recours.

La politique fiscale de Colbert. Il est obligé de recourir surtout aux impôts indirects

Cette politique qui commence par du pur empirisme fiscal devient ensuite, du temps de Colbert, une politique méthodique. Il cherche en effet par l'extension de l'impôt indirect à compenser les immunités des classes privilégiées en matière d'impôt direct. S'il n'a pas réussi à réformer les impôts directs, il a eu le très grand mérite du moins de mettre beaucoup d'ordre et d'introduire beaucoup de simplification dans l'administration fiscale. Sans parvenir à faire disparaître complètement les douanes intérieures, il les a fait disparaître à l'intérieur des cinq grosses fermes, c'est-à-dire de la plus grande partie de la superficie du territoire français. Surtout, il a codifié les règles de l'administration fiscale dans des Ordonnances célèbres que la Révolution ne fera guère que recopier et qui sont encore à travers les textes de l'époque révolutionnaire, et ceux qui leur ont succédé, plus ou moins en vigueur. C'est par exemple, l'Ordonnance de 1680 sur les aides, ancêtres de notre loi du 28 avril 1816 sur les boissons qui a été le code fiscal des boissons jusqu'en 1901 ; c'est l'Ordonnance de 1687 sur les douanes, reproduite par la loi de 1791 ; c'est l'Ordonnance de 1671 sur le timbre, qui inspire la loi du 13 brumaire an VII, loi fondamentale en matière de timbre. Notre fiscalité indirecte applique encore un certain nombre de réglementations qui remontent aux Ordonnances de Colbert.

Le recours aux impôts indirects devient

Source : BIU Cujas

La dernière phase de la fiscalité de l'ancien Régime.

encore plus intense avec les successeurs de Colbert, mais malgré le relèvement des tarifs, on est arrivé au point de saturation, où la productivité de l'impôt se tarit elle-même; alors commence une nouvelle et dernière phase de l'histoire de la fiscalité de l'ancien Régime.

Les trois grands impôts directs.

D'abord on cherche à rendre à l'impôt direct sa place normale dans le système fiscal; ensuite, pour que cet impôt puisse remplir sa fonction, on s'efforce, sans d'ailleurs y parvenir, de supprimer tous les privilèges, qui en ont paralysé le fonctionnement et de le faire payer par tout le monde. C'est dans cet esprit que sont successivement créés deux grands impôts directs qui vont s'ajouter à la taille: la capitation graduée créée en 1695 et l'impôt du dixième, créé en 1710, lequel tour à tour supprimé, rétabli, réduit à un moment donné au 1/50e, réapparaîtra ensuite sous le nom d'impôt des vingtièmes, sous lequel on le désigne communément. A la fin de l'ancien Régime, les trois grands impôts directs sont donc: la taille, la capitation et les vingtièmes

2) La taille.

La taille est un impôt de répartition; le roi chaque année fixe par les brevets, le produit qu'elle doit fournir. Il y a deux brevets, le second comprenant les accessoires de la taille qui doublent à peu près le chiffre du premier; ces accessoires sont toute une série de compléments qu'on appellerait aujourd'hui des centimes additionnels, qui sont en général affectés à des dépenses particulières, à la réparation des ponts et des routes, au traitement de certains fonctionnaires, à la constitution de fonds spéciaux etc.

Les deux brevets.

La répartition de la taille.

C'est le produit fixé par les deux brevets, qui devra être réparti entre tous les contribuables Le brevet royal fait lui-même la répartition entre les différentes généralités du royaume, au moins pour ce qui est des pays d'élections. Quant aux pays d'Etats, ce sont eux, en principe, qui votent leur contingent et qui le répartissent par l'organe de leurs assemblées provinciales. En fait, le gouvernement les invite, ce qui est une façon de les y obliger, à relever leur contingent quand il paraît insuffisant; et ces assemblées finissent pour perdre plus ou moins de leur pouvoir fiscal propre

Source : BIU Cujas

La répartition une fois faite par les brevets entre les différentes généralités, intervient la sous-répartition entre les différentes élections d'une généralité ; (la Commission). Intervient ensuite la sous-répartition qu'on appelle le département de l'impôt entre les différentes paroisses dont se compose l'élection ; enfin, au dernier échelon, à l'intérieur de la paroisse, la répartition entre les contribuables.

Les Trésoriers de France et les élus.

Primitivement, la répartition entre les différentes élections était fixée par les Trésoriers de France et la répartition, dans chaque élection, entre les paroisses, c'est-à-dire le département, était faite par les élus.

Les Trésoriers de France étaient des fonctionnaires locaux créés par Henri II, qui constituaient avec les receveurs généraux, le bureau des finances de chaque généralité. Quant aux élus c'étaient malgré leur nom des fonctionnaires financiers nommés par le roi. Du reste, sous Louis XIV, les intendants, qui étaient chargés de surveiller la répartition de l'impôt finirent par l'effectuer eux-mêmes et par déposséder complètement de leur rôle les Trésoriers de France et les élus, du moins en ce qui concerne la répartition entre les élections et, dans chaque élection, entre les paroisses.

Collecteurs asséeurs.

A l'échelon inférieur, la répartition aboutit à l'établissement du rôle, c'est-à-dire qui fixe la part respective de chaque contribuables, est l'œuvre des asséeurs, qui sont d'abord distincts des collecteurs chargés de la collection de l'impôt et qui finissent par se confondre avec eux sous le nom de collecteurs asséeurs. Ces collecteurs étaient primitivement élus ils furent ensuite désignés par voie de roulement parmi les habitants de la paroisse, qui exerçaient cette fonction extrêmement désagréable et pénible, au nombre de deux à sept selon le chiffre de la population et à tour de rôle.

L'assiette de la taille. La taille personnelle.

La taille se divisait, quant à son assiette, en deux impôts très différents l'un de l'autre, la taille réelle et la taille personnelle ; la taille réelle était l'exception, la taille personnelle, la règle. La taille personnelle existait dans tous les pays d'élection et dans un pays d'Etat, à savoir la Bourgogne, c'est-à-

Source : BIU Cujas

dire dans environ les trois quarts du royaume. Cette taille personnelle était un impôt général sur le revenu, elle frappait donc non les terres spécialement, mais les personnes, dont elle devait saisir toutes les facultés imposables, aussi bien les facultés mobilières que les facultés immobilières.

S'il était possible de se faire une idée approximative des revenus fonciers des propriétaires de la paroisse, il n'existait, par contre, dans l'ancienne fiscalité française, aucune méthode déterminée d'évaluation, aucun procédé réglementaire d'appréciation des facultés globales, notamment des revenus mobiliers; cette appréciation était laissée à la sagacité des collecteurs, c'est-à-dire de personnes le plus souvent misérables et illettrées, qui étaient naturellement portées à ménager ceux dont elles avaient à craindre la vengeance ou la rancune. Cette répartition individuelle à l'intérieur de la paroisse est, en somme, livrée au parti-pris et à l'ignorance c'est-à-dire à l'arbitraire le plus absolu. Les collecteurs étaient obligés de négliger leurs affaires personnelles pendant deux ou trois ans, c'est-à-dire pendant le temps qu'on mettait à recouvrer la taille d'une année; ils étaient exposés naturellement à commettre des erreurs, qu'ils soldaient de leur poche, étaient comptables, qui leur étaient souvent volés; c'était la misère certaine pour tous ceux sur lesquels tombait cette corvée. Ce fardeau était tellement redouté que la plupart de ceux qu'il atteignait, auraient cherché à l'esquiver, en allant se fixer dans une autre paroisse, si un règlement n'avait décidé que tout habitant de la commune qui la quitterait de façon à esquiver les fonctions de collecteur, reprendrait dans la commune où il venait se fixer, dans le roulement des collecteurs, la place qu'il occupait dans celle qu'il avait quittée.

La taxation d'office.

Un correctif à cet arbitraire avait été cherché dans le système de la taxation d'office: les intendants fixaient eux-mêmes la cote de certains gros contribuables, dont il était à redouter que les collecteurs, soit par crainte, soit par jalousie, ne fussent amenés à modérer d'une

Source : BIU Cujas

façon excessive ou, au contraire, à surcharger la cotisation.

La taille foncière et la taille d'industrie.

Ce correctif lui-même avait d'ailleurs des inconvénients car l'impartialité des intendants à l'égard des personnes de qualité, n'était pas assurée ; il n'y avait guère que les revenus fonciers, qui pouvaient être imposés à peu près équitablement, parce que c'étaient les moins difficiles à connaître. Aussi un Edit de 1768 vint prescrire de distinguer dans les rôles, la taille assise sur le commerce et l'industrie de la taille portant sur les biens fonciers, et dans beaucoup de régions, on en arriva pour mettre fin à l'arbitraire, à répartir la plus grande partie du contingent local sur les revenus fonciers, de sorte que la taille personnelle elle-même tendait, à la fin de l'ancien Régime, conformément, d'ailleurs à des vœux qui étaient exprimés dans tout le pays, à se transformer en impôt foncier.

Pourquoi la taille personnelle écrasait le menu peuple.

Les hors-tenants.

La taille personnelle qui était écrasante pour le menu peuple, à raison de l'arbitraire de sa répartition, l'était encore pour deux autres raisons particulières ; d'abord par suite de l'existence des *hors-tenants*. La conséquence de la personnalité de l'impôt était qu'on était imposable au lieu de son domicile : celui qui avait des biens dans une paroisse et qui en habitait une autre, celui qui était un "hors-tenant" avait le droit de demander sa décharge dans la paroisse où il possédait ses biens et de se faire cotiser dans la paroisse où il avait son domicile ; il avait ainsi toutes les chances possible d'échapper à l'impôt, puisque le collecteur de son domicile ignorait la consistance et même souvent l'existence des propriétés qu'il pouvait posséder dans une paroisse plus ou moins éloignée. De plus, même si le hors-tenant ne parvenait pas à se soustraire à l'impôt, et si, comme c'était le cas fréquent pour les gros contribuables, il avait ses biens à la campagne et habitait à la ville, il portait sa cotisation à la ville et en privait la campagne qui devait, s'agissant d'un impôt de répartition, c'est-à-dire d'un contingent déterminé à répartir entre tous les contribuables, surcharger d'autant la part des autres

Source : BIU Cujas

contribuables, paysans ou artisans, qui résidaient dans la commune de la situation de leurs biens.

Les privilèges d'exemption de la taille personnelle.

A cette cause spéciale s'en joignait une autre, l'existence des privilèges. Etaient affranchis de la taille personnelle, les nobles, le clergé et certains fonctionnaires royaux, dont l'office et la fonction conférait le privilège d'exemption. La liste de ces immunitaires, qui devaient à leur fonction le privilège de ne pas payer l'impôt, s'allonge de plus en plus, au cours des XVIIe et XVIIIe siècles. Il est vrai que les fermiers qui exploitaient les terres des privilégiés acquittaient une taille d'exploitation, qui venait en déduction du fermage, mais les fermiers des privilégiés étaient généralement ménagés dans la répartition; de plus, si la terre avait été donnée à bail par un roturier, celui-ci aurait payé la taxe de propriété et son fermier la taille d'exploitation, au contraire, le privilégié, s'il était atteint indirectement par la taille d'exploitation, venant en déduction du fermage qu'il touchait, était du moins dispensé de la taille de propriété, de sorte qu'il n'est pas vrai de dire, comme on le fait souvent, que lorsque la terre du privilégié était affermée, le privilégié disparaissait parce que la taille était payée par le fermier. Si celui-ci payait bien la taille d'exploitation, le noble ne payait pas la taille de propriété, qu'il aurait payée s'il avait été simple roturier.

La taille réelle, impôt foncier perçu d'après les données du cadastre.

La taille réelle n'était levée que dans un quart du royaume, dans les pays d'Etats, qui étaient situés au midi, le Languedoc, la Provence, le Dauphiné, c'est-à-dire dans les pays qui avaient eu à l'origine le privilège d'organiser à leur guise les impôts qu'ils devaient fournir au roi. La taille réelle, qui se trouvait circonscrite aux régions qui avaient subi profondément l'empreinte romaine, devait probablement son caractère au fait que dans ces régions le cadastre avait été établi par les romains plus soigneusement qu'ailleurs, il avait été maintenu plus ou moins au courant dans la période féodale pour la levée des impôts seigneuriaux ou féodaux, de sorte qu'il pouvait servir de base, d'assiette pour un impôt foncier. Dans les autres régions, au contraire, le cadas-

Source : BIU Cujas

tre avait été dressé plus sommairement à l'origine, il n'avait pas été tenu au courant depuis les invasions barbares ; il était donc à peu près inutilisable.

Ce qui caractérise la taille réelle, c'est qu'elle est un impôt foncier ; elle est perçue d'après les données du cadastre qui indique, en principe, la contenance, le classement des terres et l'estimation de leurs revenus.

Les privilèges que comporte la taille réelle.

La taille réelle comporte aussi des privilèges ; les terres ecclésiastiques et les terres nobles ne paient pas la taille ; seules paient la taille réelle, les terres roturières. Et comme cet impôt est un impôt réel, non un impôt personnel, l'immunité est attachée à la terre et par conséquent conservée à la terre noble, qui passe en des mains roturières tandis que le noble paie l'impôt pour les terres roturières, dont il est devenu acquéreur. Cette règle constitue, du reste, un des avantages de la taille réelle : la multiplication des privilèges ne peut pas avoir d'effet sur le produit de l'impôt, puisque l'immunité fiscale est limitée par la quantité des terres nobles et que les autres terres payent l'impôt, quelle que soit la qualité du propriétaire, noble ou roturier.

Les inconvénients de la taille réelle.

Ce n'est pas d'ailleurs que la taille réelle ne présente aussi des défauts très graves ; bien qu'elle soit moins arbitraire que la taille personnelle parce qu'elle s'appuie sur des documents plus ou moins précis, elle est cependant, dans beaucoup de régions, viciée par la défectuosité du cadastre qui, à la suite des invasions et de l'anarchie du début de la période féodale, était parfois dans un état de désordre épouvantable, ou bien, n'ayant pas été tenu à jour, était trop ancien pour pouvoir être utilisé d'une façon pratique.

En second lieu, la taille réelle présentait un inconvénient inverse de la taille personnelle. Pour la taille personnelle, le mal provenait de la difficulté ou même de la quasi impossibilité de connaître exactement le revenu mobilier pour pouvoir le taxer ; d'où une tendance, qui s'accentuait de plus en plus avec le temps, à réduire la taille personnelle à la taxation des revenus fonciers. Or, c'était là précisément l'inconvénient de la taille réelle, impôt exclusivement

Source : BIU Cujas

ou tout au moins presqu'exclusivement foncier ; les revenus de l'industrie, les revenus du commerce, les revenus des placements, les revenus mobiliers d'une façon générale ne participaient pas aux charges, qui retombaient de tout leur poids sur les propriétaires fonciers. Ces charges étaient tellement écrasantes pour la propriété foncière que dans certaines régions les contribuables auraient été tentés de déguerpir, c'est-à-dire d'abandonner les terres trop lourdement imposées, dont l'impôt faisait souvent beaucoup plus qu'absorber le revenu, si les règlements pour y obvier, ne leur avaient interdit de délaisser un bien trop cotisé sans délaisser en même temps tous les autres biens qu'ils possédaient dans la même paroisse. Aussi, à l'inverse de ce qui s'était passé dans les pays de taille personnelle, on avait été amené à ajouter à la taille réelle une sorte de rallonge, afin d'atteindre les facultés mobilières.

Le compois cabaliste.

Dans certaines régions, à côté du cadastre foncier existait un "compois cabaliste", sorte de cadastre comprenant le bétail, les facultés mobilières, les revenus industriels, etc., facultés sur lesquelles était assise une petite fraction, 1/10 ou 1/12 par exemple du contingent de la taille réelle. L'usage de ces compois était d'ailleurs assez rare ; de toute façon, il ne soulageait que très peu la propriété foncière.

Dans la plupart des villes la taille avait été remplacée par d'autres impôts.

Si l'on ajoute que la plupart des villes ne connaissaient pas la taille, les unes, parce qu'elles en avaient été purement et simplement exemptées, pour des raisons diverses, soit parce qu'elles s'étaient fait remarquer par leur fidélité au roi, soit, au contraire, parce qu'on craignait qu'elles ne fussent pas très fidèles au gouvernement et qu'on voulait les gagner par des concessions, que dans d'autres villes la faculté avait été donnée de remplacer la taille par d'autres impôts, notamment par des octrois, perçus aux barrières ; on se rend compte que la taille de l'ancien Régime est un impôt essentiellement inégal, qui pèse exclusivement sur les populations rurales, et écrase absolument le petit peuple des campagnes, méritant toutes les critiques que lui ont adressées Vauban et Boisguilbert

b) La capitation graduée.

La capitation graduée de 1695 était un impôt sur le revenu par classes ; les contribuables étaient rangés en 22 classes d'après le rang social

Source : BIU Cujas

et la profession.

Dans chaque classe, l'impôt était le même pour tous les contribuables. La première classe, où ne figurait qu'un seul contribuable, le dauphin, payait 2.000 livres d'impôt par an ; la 22e classe payait une livre seulement.

Cet impôt était un type rudimentaire doublement imparfait d'impôt sur le revenu.

En principe, tout le monde devait la capitation non-seulement les roturiers, mais aussi les nobles et le clergé ; ce qui était une grande innovation. Cet impôt était, en somme, un type rudimentaire et doublement imparfait d'impôt sur le revenu. Imparfait, parce qu'il ne tenait pas compte dans chaque classe des différences de situation individuelle, puisque les contribuables d'une même classe payaient tous le même chiffre d'impôts ; parce que, d'autre part, le procédé, qui consiste à ranger tous les contribuables dans un certain nombre de classes, d'après leur condition sociale, en supposant qu'à chacun des 22 échelons sociaux, plus ou moins arbitrairement établis, correspond une certaine moyenne de revenus, est un procédé évidemment sommaire.

Aussi la capitation graduée, conformément d'ailleurs à une évolution, qui se produit toujours en pareil cas, se transforma-t-elle lorsqu'elle fut rétablie en 1701, après avoir été supprimée en 1698, en impôt sur le revenu individuel, mais suivant des modalités diverses suivant les régions, ce qui aggravait encore l'inégalité de l'impôt.

La capitation se transforme en impôt de répartition, accessoire de la taille.

La capitation qui était à l'origine, en 1695, un impôt de quotité, devint partout un impôt de répartition. Dans les pays de taille personnelle à partir de 1705, elle devient pour les roturiers, qui sont seuls à acquitter la taille personnelle, un supplément à la taille répartie au marc le franc de celle-ci. Ce régime s'applique aux trois quarts des contribuables, de sorte que dans la généralité des cas, la capitation n'est plus qu'un accessoire de la taille.

Dans les pays de taille réelle, ou dans les pays de taille personnelle, en ce qui concerne les privilégiés on procède plus ou moins empiriquement à la péréquation des charges ; dans une même classe, on accorde des réductions d'impôt à ceux qui sont visiblement trop chargés et on surimpose ceux qu'on suppose être plus riches. Les répartiteurs locaux, les collecteurs compr-

Source : BIU Cujas

rent la situation apparente de ceux qui sont inscrits au rôle pour la même cote ; on dispose même les rôles d'une façon spéciale, pour que la comparaison soit plus facile. Si l'on constate que deux contribuables figurant pour la même cote, sont apparemment dans une situation de fortune très dissemblable, l'on modifie en conséquence leur imposition. On finit donc notamment, en ce qui concerne les privilégiés, à taxer d'après le revenu présumé, ce qui est également une source d'arbitraire. Cependant tandis que pour les roturiers, l'estimation des facultés imposables reproduit exactement tous les abus de la répartition de la taille personnelle, à laquelle la capitation est maintenant en quelque sorte soudée, la taxation des nobles, faite d'office par l'intendant ne soulève pas trop de récriminations, parce que le contingent spécial qui leur est assigné, est très faible, comparé au contingent assigné aux sujets taillables.

Multiplicité des contingents spéciaux assignés par le roi.

C'est, en effet, encore un des caractères de cet impôt de la capitation, que la multiplicité des contingents spéciaux, assignés par le roi. A côté du contingent spécial pour les nobles, il y a un contingent fixé pour chaque généralité, il y a un contingent spécial pour la Ville de Paris, un contingent spécial pour la Cour, un pour les Compagnies de justice, un pour les Communautés d'arts et métiers ; aussi les procédés d'assiette manquent-ils absolument d'uniformité. Les Communautés d'arts et métiers répartissent elles-mêmes à leur convenance la somme globale mise à leur charge. Dans les villes non taillables, l'administration de son côté s'ingénie pour trouver un système de répartition équitable ; c'est ainsi qu'à Paris, où la répartition de la capitation était attribuée au prévôt des marchands, celui-ci introduisit sous le règne de Louis XVI, un mode de répartition plus précis et plus équitable que les autres, et qui fut ensuite adopté dans la plupart des autres villes ; La capitation était répartie d'après la dépense de loyer d'après la valeur locative. Ce système fut apprecié, par les intéressés si bien que l'assemblée des Notables de 1787 demanda son extension à toute la France. C'est ce système que la Constituante a trouvé

"Les Cours de Droit" 3 PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES K

Source : BIU Cujas

en vigueur à Paris, c'est lui qu'elle a eu sous les yeux et qui a été l'origine de la contribution personnelle mobilière

La capitation exclut en principe tous les privilèges ; en fait, ils ne tardèrent pas à réapparaître. Le gouvernement qui l'avait créée dans une période de détresse financière, encouragea, en effet, les contribuables à se racheter moyennant un versement d'avance, pour avoir le plus rapidement possible de l'argent comptant.

C'est ainsi que le clergé obtint de se racheter de la capitation, qui représentait pour lui une charge annuelle de 4 millions de livres, par un versement unique de 24 millions

c) Les vingtièmes.

Comme la capitation n'était pas encore suffisante pour combler le déficit du budget, un nouvel impôt lui fut ajouté en 1710 par le contrôleur général Desmarets, c'est l'impôt du dixième qui, tour à tour supprimé et rétabli, devenu un moment impôt du cinquantième, est transformé en 1749 en impôt du vingtième, vingtième auquel en 1756 un second vingtième puis un troisième vingtième de 1760 à 1763 et de 1782 à 1786 sont ajoutés.

Les vingtièmes sont un impôt cédulaire sur les revenus

A la différence de la capitation, qui est un impôt sur le revenu global, les vingtièmes sont ce qu'on appellerait aujourd'hui un impôt cédulaire sur les revenus. Les vingtièmes comportent, en effet, quatre catégories de revenus imposables distincts les uns des autres, revenus des biens fonds, revenus des charges et offices, revenus des créances sur les particuliers et les collectivités publiques et privées, revenus de l'industrie et du commerce

Différents procédés de perception de l'impôt des vingtièmes.

On a très exactement comparé cet ancien impôt des vingtièmes à l'income tax anglais dont il présente à l'avance les cédules et que, comme le fait également l'impôt anglais varie les procédés de perception, pour les adapter à chacune des cédules.

Ainsi pour le revenu foncier, l'impôt sera perçu d'après la déclaration du propriétaire foncier ou plus exactement d'après les renseignements qui sont en la possession de l'administration et qu'elle tire des documents cadastraux, mais qu'elle complétera, le cas échéant, par ceux que le propriétaire foncier sera astreint à fournir. A noter que le vingtième des biens fonds frappant unique-

Source : BIU Cujas

ment les propriétaires et non les fermiers et métayers ne comprend rien d'analogue à ce qu'est en matière de taille, la taille d'exploitation.

Quant au vingtième des revenus du commerce et de l'industrie, il est perçu, en principe, d'après la déclaration du contribuable. Pour les revenus des créances, des charges et offices, on a recours au stoppage, c'est-à-dire à la retenue de l'impôt sur les sommes qui sont dues au contribuable, retenue qui est effectuée entre les mains du débiteur, débiteur hypothécaire, débiteur des émoluments des charges et offices. Lorsqu'il s'agit d'un fonctionnaire royal, on lui retient le montant de l'impôt sur le traitement qu'on lui paye.

Supériorité de cette imposition.

La conception technique des vingtièmes est infiniment supérieure à celle des autres impôts directs existants. Les contemporains les plus compétents l'ont d'ailleurs reconnu et dans son adresse aux Français de Juin 1791, la Constituante déclarait que c'était la moins vexatoire et la moins imparfaite des anciennes impositions. Malheureusement, cette imposition, dont la conception était extrêmement satisfaisante, au point de vue théorique, fut appliquée d'une façon très défectueuse d'abord parce que l'administration fiscale étant encore trop rudimentaire, trop mal outillée pour la mettre en œuvre.

Les directeurs et les contrôleurs des vingtièmes

Pourtant par une innovation très opportune, on avait créé de nouveaux fonctionnaires fiscaux les directeurs des vingtièmes, chargés de l'assiette dans chaque généralité, et qui avaient sous leurs ordres des contrôleurs des vingtièmes, analogues aux contrôleurs des contributions directes d'aujourd'hui. Ces contrôleurs dont la fonction consistait à aller de place en place vérifier l'assiette de l'impôt étaient d'ailleurs, trop peu nombreux et ils manquaient de l'expérience, qui ne peut venir que d'une longue pratique ; de sorte qu'ils ne rendirent pas d'aussi grands services qu'on aurait pu l'espérer.

Les principaux services qu'ils rendirent concernent l'assiette du vingtième des biens fonds

L'administration, en somme, était absolument impuissante à connaître les revenus du commerce et de l'industrie ; elle pouvait connaître un peu moins mal les revenus des charges et offices bien qu'elle ne connût exactement que les revenus

Source : BIU Cujas

des fonctionnaires publics qui émargeaient au Trésor royal. Finalement, l'administration ne connaissait d'une façon suffisante que les revenus des biens-fonds, parce qu'ils s'étalent au soleil, que tout le monde peut les voir et se faire une idée de leur productivité probable.

Causes de l'échec de l'impôt des vingtièmes.

Le résultat, c'est que le fisc, avouant son impuissance, renonce à peu près à saisir la richesse mobilière, et que la terre, une fois de plus, supporte presque tout le poids de l'impôt. En 1757, les cotes inférieures à trois livres furent supprimées pour le vingtième d'industrie; en 1757, on supprima complètement le vingtième d'industrie dans les campagnes, et en 1784, d'après les calculs de Necker, sur un total de 76 millions et demi du produit des vingtièmes, la terre en fournissait 74, les autres vingtièmes, c'est-à-dire les vingtièmes d'industrie principalement fournissaient deux millions en tout; en 1786, 158.000 livres seulement. Aussi est-ce sur les vingtièmes des biens-fonds que l'administration fit porter son principal effort; les contrôleurs reçurent des instructions très complètes pour procéder aux évaluations foncières le contrôleur Berlin avait même prescrit la confection d'un cadastre général, opération beaucoup trop compliquée pour l'époque et qui ne fut pas commencée.

Cependant on entreprit de place en place des révisions des évaluations foncières qui, d'ailleurs déchaînèrent des oppositions violentes de la part des Parlements. Cependant, bien qu'on manqua de cet instrument de répartition essentiel, qu'est un bon cadastre, il y a là tout un matériel de renseignements, qui se joignant aux résultats de travaux qui ont été déjà faits dans certaines généralités pour l'établissement de la taille tarifiée, dont nous aurons à nous occuper plus tard, vont être utilisés par la Constituante, qui en fera son profit, pour l'élaboration de la contribution foncière.

Une autre cause de l'échec de l'impôt des vingtièmes, c'est que sous la forme primitive du dixième sous laquelle il avait été créé, il n'avait été envisagé par le gouvernement que comme un expédient provisoire pour soulager les finances, non comme une forme plus perfectionnée d'impôts destinés à jouer un rôle essentiel dans la réforme fiscale de l'ancien Régime. Aussi se

Source : BIU Cujas

contenta-t-on pendant longtemps d'une organisation provisoire et précaire laissant les fonctionnaires locaux agir à leur guise, à la seule condition qu'ils fissent rentrer de l'argent. Dans certaines intendances les vingtièmes étaient contrairement à la logique, transformés simplement en supplément à la taille, et comportaient par suite les mêmes privilèges que la taille. Bien que les vingtièmes fussent, en principe, un impôt de quotité, ils étaient devenus la plupart du temps, impôt de répartition. Les Communautés d'arts et métiers taxaient elles-mêmes leurs membres, sauf à fournir une certaine somme totale

Le gouvernement encourageait les rachats et les abonnements à l'impôt.

Enfin le gouvernement, qui était surtout désireux d'avoir des recettes rapides et assurées, encourageait, comme en matière de capitation, et sollicitait même les rachats et les abonnements. En 1710, le clergé se racheta du dixième pour 8 millions, somme qui peut-être ne représentait pas pour lui le montant du dixième, qu'il aurait dû payer dans une seule année. En 1749, cependant, les idées changent, le contrôleur général Machault a à ce moment l'intuition du rôle considérable que les vingtièmes pourraient être appelés à jouer dans un nouveau système fiscal ; seulement, en 1749, il est trop tard pour faire la réforme de l'impôt ; le gouvernement a déjà perdu toute espèce de crédit et d'autorité ; il ne parvient pas à assurer la perception des vingtièmes que les privilégiés acquittent mal ; ni à réaliser les réformes pratiques nécessaires pour que l'impôt puisse fonctionner.

Opposition des Parlements à la réforme des vingtièmes.

Les Parlements, qui étaient inspirés par les sentiments les plus égoïstes et les plus rétrogrades eurent l'habileté de persuader au pays qu'ils prenaient la défense des intérêts du peuple contre les dilapidations de la Cour et ils entamèrent une opposition extrêmement violente, refusant d'enregistrer les Edits sur les vingtièmes, proclamant que les vingtièmes étaient le plus injuste des impôts et s'opposant en même temps à toute mesure de révision des facultés imposables, de sorte qu'on peut dire que les Parlements furent les véritables artisans de la faillite des vingtièmes

Tentatives faites pour corriger les imperfections

Telle était la situation des impôts directs à la veille de la Révolution. Des tentatives avaient été faites, cependant, pour en corriger les défauts. Les principales de ces tentatives avaient

Source : BIU Cujas

des impôts directs de l'ancienne monarchie.

La taille tarifiée.

porté sur la taille, qui était de tous les anciens impôts, le plus mauvais. A partir de la Régence, sous l'influence des écrits de l'Abbé de Saint Pierre, on cherche à perfectionner la taille, en introduisant le système de la taille tarifiée. Dans les pays de taille personnelle, les collecteurs appréciaient les facultés imposables, d'après leur propre jugement, sans avoir à suivre aucune règle, ni aucune méthode imposée par l'administration; le système de la taille tarifiée, consiste à prescrire, au contraire, au collecteur des règles d'assiette déterminées d'une façon précise et l'emploi de tarifs à appliquer aux facultés imposables. Ceci suppose d'ailleurs, le passage de l'évaluation des facultés globales à l'estimation distincte de chacune des branches de revenus, c'est-à-dire à la méthode cédulaire. Les divers revenus des contribuables ayant été estimés d'après les procédés administratifs réguliers, on appliquera à chacun de ces revenus un tarif fixé à l'avance et une fois pour toute. Comme la taille est un impôt de répartition, on comparera ensuite le montant du contingent, qui est assigné à la collectivité locale, et le montant du produit de l'application du tarif est inférieur ou, au contraire, supérieur, au chiffre du contingent à répartir, on augmentera ou on réduira de la fraction voulue les cotes individuelles. Cette combinaison de l'impôt de répartition avec l'emploi d'un tarif se retrouvera plus tard dans l'une de nos anciennes contributions directes dans l'impôt des portes et fenêtres.

Les avantages de la taille tarifiée.

La taille tarifiée procurait au contribuable une garantie contre l'arbitraire et l'avantage précieux de pouvoir connaître à l'avance, au moins approximativement, l'impôt qui serait demandé.

D'autre part, une fois les évaluations arrêtées sur des bases précises, le travail des collecteurs se faisait facilement, puisqu'ils n'avaient plus qu'à se borner à une simple mise au courant. Les tarifs étaient conçus de façon différente, suivant les régions; la taille d'exploitation, par exemple, était fixée à une proportion définie de la taille de propriété, et elle était calculée d'après le nombre des charrues ou d'après le nombre des têtes de

Source : BIU Cujas

bétail. Les revenus d'industrie étaient fixés, par exemple, au produit de 200 journées de travail, compte tenu de l'âge et de la situation de famille du contribuable. Les revenus fonciers formant la part la plus importante des facultés imposables, c'est pour eux qu'on s'était attaché à trouver la méthode la plus sûre, de façon à connaître, non-seulement la superficie des terres, mais leur qualité, par voie de classification. Dans plusieurs généralités des commissaires spéciaux furent nommés pour faire ce travail de classification et pour procéder à des arpentages.

Résultats obtenus par les essais de taille tarifiée

Si intéressants qu'ils aient été ces essais de taille tarifiée furent, d'ailleurs, assez limités. Elle réussit très bien dans la généralité de Paris, où elle fut sanctionnée par une Déclaration royale du 11 Août 1776; elle donna également d'assez bons résultats dans la généralité de Bordeaux, dans celle de Limoges, où elle fut perfectionnée par Turgot; également en Champagne. Cependant dans l'ensemble, elle se heurta au mauvais vouloir des contribuables, qui refusèrent la plupart du temps de fournir les renseignements nécessaires au fonctionnement du système; elle se heurta également à l'opposition des Cours des Aides, qui étaient compétentes pour le contentieux de la taille et qui, animées de dispositions extrêmement favorables aux privilégiés, se montraient ennemies de toute espèce d'innovation. Elle se heurta enfin à l'incapacité des collecteurs et des commissaires, si bien que cette tentative ne fit que démontrer l'impossibilité de réformer la taille et donner raison à ce mot de Vauban, que "la taille est tombée dans «une telle corruption que les anges du ciel ne pour«raient venir à bout de la corriger, ni d'empê«cher que les pauvres n'y soient toujours opprimés."

Necker rend le contingent de la taille immuable.

Plus complet encore fut l'échec de l'essai tenté en 1759 pour réduire les privilégiés en suspendant temporairement l'exemption de la taille, dont bénéficiaient la plupart des titulaires d'offices; le seul remède que finalement on entrevit à l'arbitraire avec lequel la taille était établie ce fut d'en rendre le montant immuable; c'est ce qui fut fait pour le premier Brevet en 1767 et, pour toute la taille par Necker en 1780. Désormais le contingent total de la taille ne sera plus modifié d'année en année, il demeurera imma-

Source : BIU Cujas

ble et permanent.

Les Assemblées provinciales étudient un vaste projet de réformes fiscales.

Necker conscient de la nécessité de rendre plus équitables les impôts de la monarchie confia aux Assemblées provinciales, nouvellement créées le soin d'étudier une vaste réforme fiscales. Elles effectuèrent des travaux remarquables, présentèrent des projets, en vue d'améliorer la taille et les vingtièmes, qu'on aurait fondus pour en faire un grand impôt foncier de répartition. C'est de cette œuvre que s'inspire le ministre Calonne, quand il proposa, en 1787, le remplacement de la taille et des vingtièmes par une subvention territoriale, c'est-à-dire, par un impôt foncier, qui aurait atteint tous les propriétaires et toutes les propriétés quels qu'ils fussent sans aucun privilège; la capitation et le vingtième d'industrie, de leur côté, étant remplacés par un impôt sur le revenu, assis sur le loyer, tel que le système fonctionnait déjà à Paris. C'était l'esquisse de ce que sera le système de la Constituante avec la contribution mobilière.

Le projet de Calonne.

Suppression de la corvée.

Malgré leurs qualités, aucun de ces projets n'aboutit, à cause de l'opposition des privilégiés, si ce n'est la suppression de la corvée, qui avait déjà été tentée sans succès par Turgot et à laquelle ils finirent par se résigner.

La productivité des impôts directs et des impôts indirects sous l'ancien Régime.

Les impôts directs de l'ancien Régime étaient absolument écrasants pour les contribuables. La cause en tenant d'abord à la multiplicité des privilèges qui réduisaient considérablement le nombre de ceux qui payaient l'impôt; elle tenait aussi aux défectuosités de la répartition, qui concentrait le poids de la charge fiscale sur les populations des campagnes; mais en réalité, les impôts eux-mêmes étaient très loin d'être excessifs. A la fin du régime, la taille fournit environ 90.000.000 de livres, la capitation de 30 à 40.000.000, les vingtièmes un chiffre variable, selon les transformations qu'a subies l'impôt, lequel a été du dixième, du cinquantième, puis de un vingtième, de deux vingtièmes, de trois vingtièmes, suivant également le zèle plus ou moins grand avec lequel il était perçu aux différentes périodes; ce produit oscille approximativement entre 24 et 76.000.000.

En 1789, sur 475.000.000 de recettes budgé-

Source : BIU Cujas

taires, l'impôt direct en fournit 190.000.000. Ceci permet de constater d'abord qu'à la fin de l'ancien Régime, l'impôt direct occupe une place relativement plus grande par rapport à l'impôt indirect que dans la fiscalité actuelle; que d'autre part, les chiffres absolus de l'impôt direct et des recettes budgétaires sont relativement très faibles, eu égard à la masse générale des revenus du pays, si bien que la fiscalité de l'ancien Régime, souvent très lourde pour les contribuables a, en plus, l'inconvénient d'être très peu productive.

Les impôts indirects de l'ancien Régime.

Les impôts indirects de l'ancien Régime sont innombrables et d'une complexité telle que les contribuables eux-mêmes ont beaucoup de mal à s'y reconnaître; ces impôts présentent d'une région à une autre, souvent d'une localité à la localité voisine, des inégalités considérables.

a) impôts sur les actes et mutations

Ils comprennent en premier lieu, les impôts sur les actes et sur les mutations qui sont au nombre de 16, et qui d'ailleurs ne sont pas perçus uniformément sur toute la superficie du territoire.

b) les aides.

Ils comprennent en second lieu, les aides, c'est-à-dire les impôts sur les marchandises, dont les principaux sont les impôts sur les boissons; ces derniers d'ailleurs ne sont perçus pour le compte de l'Etat que dans le ressort de la Cour des Aides de Paris et dans le ressort de la Cour des Aides de Rouen; les autres provinces acquittent simplement un droit d'abonnement, moyennant lequel elles sont autorisées à lever les taxes sur les boissons à leur profit. Certaines des aides étaient, à l'origine des impôts municipaux, perçus sous forme d'octroi à l'entrée des villes. En 1647, Mazarin les fit percevoir pour le compte de l'Etat, et enfin du temps de Colbert, elles étaient levées de compte à demi entre le Trésors et les Municipalités; c'est ce que l'on appelle les Aides octroyées.

c) les traites foraines.

En troisième lieu, viennent, ce que l'on appelle les traites foraines, c'est-à-dire les douanes et les péages, tant aux frontières

Source : BIU Cujas

extérieures qu'à des lignes intérieures qui séparent les différentes provinces. Il y a trois grandes régions douanières, les cinq grosses fermes, les provinces réputées étrangères et l'étranger effectif, aux limites desquelles est perçue la douane, plus environ 1600 péages.

d) les gabelles.

En quatrième lieu, les gabelles, qui sont perçues sous forme de monopole et suivant des modalités très diverses. On distingue notamment les pays de petite gabelle, où le sel, dont l'achat est facultatif, est vendu à un prix différent suivant les régions, et les pays de grande gabelle, qui représentent la plus grande superficie du pays où le contribuable est obligé, qu'il en ait ou non besoin, de s'approvisionner d'une certaine quantité de sel au Grenier public ; c'est ce qu'on appelle le Sel du Devoir. Dans ce cas, on est en présence d'un véritable impôt direct, d'une véritable capitation, puisqu'on impose à tout contribuable, l'achat moyennant un certain prix, d'une quantité de sel, dont il peut ne pas avoir besoin.

L'administration des impôts sous l'ancien Régime.

Si l'assiette des impôts indirects est encore plus incohérente que celle des impôts directs, cependant leur administration est infiniment mieux organisée et c'est là quelque chose d'important, parce que cette organisation va réagir sur toute la fiscalité française des impôts directs du 19e siècle.

L'administration de l'impôt direct sous l'ancien Régime.

En effet, sous l'ancien Régime, l'administration de l'impôt direct est demeurée à l'état embryonnaire ; ce qui lui a manqué, c'est ce qu'on appellerait aujourd'hui un corps de contrôleurs des contributions directes.

a) répartition.

Ce n'est que très tardivement, trop tardivement, et encore en très petit nombre que les contrôleurs des vingtièmes sont venus jouer, et simplement pour un impôt spécial, ce rôle de contrôleurs des contributions directes. Sans doute aux échelons supérieurs, il y a bien des fonctionnaires financiers, des bureaux de finances et des élus, les bureaux se trouvant au centre de la généralité et comprenant les receveurs généraux et les Trésoriers de France, les élus se trouvent dans les élections. Ces fonctionnaires d'ailleurs sous Louis XIV, voient leurs pouvoirs complètement accaparés par les in-

Source : BIU Cujas

tendants, qui deviennent les véritables administrateurs de l'impôt direct. Les intendants sont, en général, des fonctionnaires de très haut mérite, mais ils sont surchargés d'occupations diverses; ils sont intendants de justice, police et finances; ils ont à pourvoir à toute l'administration générale dans leur circonscription et ne peuvent consacrer qu'un temps limité aux questions financières.

b) sous-répartition

En tous cas, au dernier échelon, c'est-à-dire à l'intérieur de la paroisse, la sous-répartition entre les contribuables, c'est-à-dire l'opération sur laquelle se concentrent toutes les difficultés pratiques, échappe complètement aux fonctionnaires fiscaux, qui ne voient les choses que de loin, sauf dans les cas exceptionnels où l'intendant fait lui-même la taxation d'office. Cette sous-répartition est faite par les collecteurs qui sont choisis par voie de roulement parmi les habitants, c'est-à-dire, par les habitants eux-mêmes; les fonctionnaires fiscaux ne sont nulle part en contact direct avec les contribuables et avec les facultés imposables. C'est là quelque chose que le préjugé populaire considère comme un avantage, comme une garantie; aussi les contrôleurs des vingtièmes lorsqu'ils ont commencé à fonctionner se sont heurtés de la part des populations à un accueil extrêmement malveillant. En réalité, c'est là qu'a été l'obstacle fondamental au bon fonctionnement de l'impôt direct, et la cause essentielle du discrédit dans lequel il est tombé à la fin de l'ancien Régime. Ce sera également l'obstacle sur lequel viendra échouer la réforme fiscale de la Révolution.

La perception des impôts indirects est affermée.

Les fermiers généraux.

Au contraire, depuis le 17e siècle les impôts indirects sont affermés. On commence par faire autant de baux distincts qu'il y a d'impôts affermés, puis on passe des baux plus généraux, et à partir de 1680, tous les impôts indirects donnés à ferme font l'objet d'un bail unique, qui est conclu avec l'adjudicataire général, lequel joue simplement le rôle de prête-nom pour la Compagnie des Fermiers généraux. Cette Compagnie comprend, au milieu du 18e siècle, 30.000 commis à la tête desquels se trouvent les 60 fermiers généraux, dont l'émolument est d'environ 300.000 livres par an. Ces 300.000 livres rémunè-

Source : BIU Cujas

rent également l'apport de capitaux de roulement que chaque Fermier est obligé de faire et qui représente en moyenne 1.560.000 livres.

Le bail de la Ferme générale à la fin de l'ancien Régime.

A la fin de l'ancien Régime, le bail de la Ferme générale est passé pour une durée de 6 ans, au cours desquels, en principe, aucun changement ne pourra être apporté à l'organisation et au tarif des impôts affermés. Le bail porte l'indication de deux prix, le prix rigoureux et le prix espéré. Le prix rigoureux, c'est le montant minimum, qui est garanti par les Fermiers généraux à leurs risques et périls. Comme ce prix rigoureux est en général fixé très bas, que l'on peut considérer comme certain que le produit de l'impôt l'atteindra, le risque couru par les Fermiers est à peu près théorique. L'écart entre le prix rigoureux et le prix espéré appartient aux Fermiers généraux; il constitue leur bénéfice. Lorsque le rendement dépasse le prix espéré, le fisc a droit à une partie du surplus; il y a à ce moment application d'une clause de partage des bénéfices.

Le prix rigoureux et le prix espéré.

Certains impôts indirects sont perçus en régie.

D'ailleurs, à la fin de la monarchie, lors du renouvellement des baux, certains lots d'impôts et de revenus furent enlevés à la Ferme générale et perçus en régie; c'est le cas en 1778, des Aides et des Revenus du Domaine. Quant aux douanes, elles ne furent laissées à la Ferme générale que sous la condition qu'elle les percevrait en régie pour le compte du Trésor et moyennant une commission fixe. Donc, en 1789, les seuls impôts qui soient perçus par la Ferme générale, sont l'impôt sur le tabac, l'impôt sur le sel, les droits d'entrée à Paris; enfin les droits de douane perçus en régie à la commission pour le compte du Trésor.(1)

Les commis de la Ferme générale.

Les Fermiers généraux avaient naturellement un intérêt immédiat à la bonne rentrée des impôts; aussi, avaient-ils organisé leurs services avec tout le zèle qu'un capitaliste peut apporter à la gestion de ses propres affaires; ils avaient recruté un corps de commis expérimentés, dont la tâche était d'ailleurs facilitée par les grandes ordonnances fiscales de Colbert, qui connaissaient admirablement leur service et étaient rompus à tous les détails de la tarification. Il y a là, à la fin de l'ancien régime, une Admi-

(1) Voir : Mémoires de Mollien. Edit. Alcan t. I première partie.

Source : BIU Cujas

nistration bien montée, à laquelle il n'y aura pour ainsi dire rien à changer, tandis qu'au contraire l'administration de l'impôt direct est à créer de toutes pièces ; d'où des tâtonnements, des hésitations, des erreurs, qui compromettront l'œuvre fiscale de la Constituante.

Lorsqu'à la fin de la Révolution, il s'agira de remettre de l'ordre dans les Finances, c'est aux anciens fonctionnaires des contributions indirectes qu'on aura recours, parce que seuls ils ont l'expérience de l'administration des Finances ; c'est à eux qu'on confiera les principaux postes financiers ; les grands Ministres du Consulat et de l'Empire sont, soit d'anciens fonctionnaires de la Ferme générale, soit des fonctionnaires du Trésor qui étaient en relations constantes avec la Ferme générale, comme Mollien. Aussi est-ce l'esprit de la Ferme générale, qui va revivre dans la haute administration du commencement du 19e siècle. Ceci explique pour une bonne part l'extension que prennent les impôts indirects, d'une façon générale, et plus spécialement les contributions indirectes, tandis qu'au contraire le système d'impôts directs, bien que remis au point par des fonctionnaires qui sont d'admirables praticiens, qui connaissent à fond l'administration, manque d'ampleur.

Bibliographie.

Consultez : l'histoire de l'impôt en France par Clamageran (1867-1876), ouvrage un peu vieilli.

Stourm, Les Finances de l'ancien Régime et de la Révolution (1885).

Stourm : Les Finances du Consulat (1902).

M. Marion : Histoire financière de la France depuis 1715. (1919, 2 vol. parus jusqu'à 1723.)

M. Marion : l'Impôt sur le revenu au 18e siècle, principalement en Guyenne - 1901.

M. Marion : les Impôts directs sous l'ancien Régime, principalement au XVIIIe siècle - 1910, recueil contenant une longue préface historique et constitué par un choix de documents d'Archives, relatifs aux impôts, taille, capitation, vingtièmes.

Source : BIU Cujas

§-2. La Révolution.

Influence de la doctrine physiocratique sur les conceptions fiscales de la Constituante.

La Constituante avait une tâche très lourde à remplir, celle de réaliser la réforme des impôts que réclamait le vœu unanime du pays. D'abord assez indécise, elle ne tarda pas à élaborer un système fiscal qui s'inspirait de principes théoriques. Au début, elle semble disposée à se montrer éclectique, et à rechercher surtout une solution pratique; elle commence très sagement par maintenir les droits de timbre et d'enregistrement, c'est-à-dire les droits sur les actes et sur les mutations. La loi relative aux droits d'enregistrement est du 5 Décembre 1790, celle relative au timbre du 17 Décembre 1790; c'est à peu près uniquement la législation de l'ancien Régime modifiée, améliorée, mise au point. La Constituante songea également à remanier les droits sur les boissons et les droits d'entrée, mais dès ce moment on s'aperçoit que des considérations théoriques commencent à prédominer dans l'esprit de ses membres. Dupont de Nemours, ami de Turgot, qui avait été désigné comme Rapporteur du projet sur les droits d'entrée, le défend de telle façon devant l'Assemblée que le projet est, "à sa grande joie", complètement abandonné. A ce moment la Constituante prend nettement parti contre les impôts indirects, influencée en cela par la Doctrine des physiocrates.

D'ailleurs, le principe qui inspire le plus fortement la Constituante, c'est le principe, qui n'est pas seulement celui des physiocrates orthodoxes, mais celui de tous les libéraux de l'époque et de tous les hauts fonctionnaires du milieu du 18e siècle, à savoir que les impôts indirects entravent, paralysent l'activité économique et sont incompatibles avec la liberté du commerce et de l'industrie, qui doit être absolument assurée. Aussi la Constituante établit-elle par la loi du 2 Avril 1791 un tarif douanier, qui est pour l'époque, extraordinairement libéral, qui est peut être, si on excepte le régime douanier de la période de 1860, le tarif le plus modéré que la France ait jamais eu. Elle supprima toutes les contributions indirectes sans exception, l'impôt sur les boissons, les octrois et même, ce qui

Source : BIU Cujas

est une lourde faute, car il s'agissait d'un impôt facile à percevoir, peu gênant et lucratif, l'impôt sur le tabac.

Le programme fiscal de la Constituante.

A cette première préoccupation qui est d'assurer la liberté des échanges tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du pays, se joint chez certains constituants qui ne sont pas extrêmement nombreux, mais qui jouent un grand rôle dans les commissions, comme La Rochefoucauld, qui sera le Rapporteur des projets de lois fiscales, la conception purement physiocratique du produit net, la conception de la terre, source unique de richesses, par conséquent source unique de contributions. Cette conception les incline à demander à l'impôt foncier, sinon la totalité, tout au moins la plus grande partie des ressources fiscales. Plus de contributions indirectes, rien que des contributions directes, celles-ci représentées principalement par l'impôt foncier, tel est le programme trop théorique, trop systématique auquel aboutira finalement la Constituante ; trop théorique, trop systématique, parce que c'était une sottise, dans l'état où se trouvaient les Finances, de renoncer à l'appoint très appréciable que pouvait fournir des impôts indirects modérés.

La Contribution foncière instituée par la loi des 23 novembres 1er décembre 1790.

Ce programme est d'ailleurs dans le sens de l'évolution fiscale de l'ancien Régime. L'ancien Régime, ayant constamment échoué dans l'imposition des facultés mobilières, n'ayant trouvé qu'une seule base de répartition, qui ne soit pas nécessairement arbitraire, parce qu'elle est la seule qui puisse être assez exactement connue, à savoir le revenu foncier, avait en quelque sorte obéi à la loi du moindre effort et on était arrivé à concentrer presque toute la charge de l'impôt direct sur la terre. C'est encore la contribution foncière, qui formait la base solide de tous les projets de réforme fiscale, qui ont été élaborés à la fin de l'ancien Régime, comme le projet de Calonne, soumis à l'Assemblée des Notables de 1787. D'autre part, tous les matériaux nécessaires à la réorganisation de l'impôt foncier avaient déjà été élaborés, soit à propos de l'organisation de la taille tarifiée dans certaines régions, soit à propos de l'application du vingtième des biens-fonds, soit enfin, au cours des travaux des Assemblées provinciales. La Consti-

Source : BIU Cujas

truante n'avait donc pas ici à créer véritablement un impôt, elle avait simplement à utiliser des études antérieures ; aussi, la contribution foncière, qui est instituée par la loi des 23 novembre - 1er décembre 1790 est-elle d'emblée assez solidement conçue, pour avoir pu subsister depuis lors, sinon sans changements, du moins sans tranformations radicales et pour figurer encore dans le système actuel d'impôts directs.

Le système du taux moyen. Constitution d'un fonds de non valeurs.

La contribution foncière de 1790 est un impôt de répartition, perçu sur le revenu net des terres et des maisons, c'est-à-dire sur ce qui reste de leur produit, défalcation faite des frais de culture et des frais d'entretien. Dans chaque commune les terres doivent être recensées, classées par nature, leur contenance doit être relevée et leur revenu évalué. Bien que l'impôt soit de répartition, la loi contient ce principe intéressant, que tout contribuable, qui paye plus du sixième, c'est-à-dire de 16,66 % de son revenu net aura le droit de demander décharge du trop perçu, qui sera reporté sur le reste des propriétaires de la commune on doit arriver par ce système, dit système du taux moyen, quelles que soient les erreurs primitives de la répartition, dans un temps indéterminé à une péréquation générale sur la base du sixième du revenu foncier.

Le montant à réclamer à l'impôt foncier fut fixé sur la base de statistiques d'ailleurs douteuses et empiriques qui portaient le revenu net foncier de la France à 1440 millions, à 240.000.000 ce qui faisait ressortir cette proportion du sixième ou de 16,66 % contre le dépassement de laquelle le contribuable était admis à protester. A ces 240.000.000 la loi du 16 Mars 1791 ajouta 60.000.000 pour les dépenses départementales et pour la constitution d'un fonds de non valeurs, sur lequel seraient imputées les décharges et les réductions que l'on devrait accorder aux contribuables malheureux ; ce qui porta le total à 300.000.000. Ceci explique comment, dans certains ouvrages, on indique 240 millions et dans d'autres 300 comme chiffre de l'impôt foncier. C'est un chiffre en réalité très élevé, et qui très probablement est supérieur, bien que les éléments d'une comparaison précise fassent défaut à cause de l'enchevêtrement des impôts anciens, à ce que la terre payait sous la monarchie

Source : BIU Cujas

La contribution mobilière créée par la loi du 13 Janvier 1791.

D'ailleurs si imbue qu'elle fût des doctrines physiocratiques, la Constituante n'avait jamais eu l'idée d'exonérer la richesse mobilière, dont la taxation était demandée par les vœux des Cahiers. sur ce point, la tâche que l'Assemblée Constituante avait à remplir était plus délicate, parce qu'elle ne pouvait guère s'appuyer sur des précédents utilisables. La fiscalité de l'ancien Régime avait été dans ce domaine, nettement défectueuse; on ne pouvait guère citer que des essais, qui avaient été faits dans certaines villes et avaient été couronnés de succès, à Paris, pour asseoir la capitation sur le taux du loyer, essai dont Calonne avait même suggéré à l'Assemblée des Notables de 1787, de tenter la généralisation sur tout le territoire.

Originalité de l'œuvre de la Constituante.

Tout en s'inspirant de cet essai de la Ville de Paris, la Constituante fit sur ce point œuvre originale; la contribution mobilière, qui fut créée par la loi du 13 Janvier 1791, était, bien qu'elle fît l'application d'un tarif, un impôt de répartition, comme la contribution foncière. On estime que le pays pouvait fournir une somme totale d'impôts directs de 300.000.000 en égard aux facultés imposables qu'on lui supposait et comme on en avait déjà demandé 240.000.000 à la propriété foncière, on jugea que 60.000.000 pouvaient être demandés aux revenus mobiliers.

Modération de la contribution mobilière.

Toutefois l'empreinte physiocratique se retrouve dans la modération avec laquelle ces revenus mobiliers sont chargés. L'art. 16 de la loi du 13 Janvier 1791, pose en principe que ces revenus devront être cotisés au vingtième de leur montant, tandis que la terre l'est au sixième, que les revenus mobiliers devront être, en d'autres termes, taxés à 5 %, alors que la terre l'est à 16,66 %.

Pour connaître ces revenus la Constituante qui était encore sous l'impression des taxations arbitraires de l'ancien Régime, et était désireuse d'épargner aux contribuables toute espèce d'inquisition, adopta résolument le système des signes extérieurs, mais en les combinant d'une façon véritablement ingénieuse.

Les cinq taxes combinées

La contribution mobilière de 1791 comprend cinq taxes combinées.

"Les Cours de Droit"
REPETITIONS ÉCRITES ET ORALES

Source : BIU Cujas

qui constituent la contribution mobilière.

1° La taxe civique.

En premier lieu, une taxe égale à la valeur de trois journées de travail, due par toute personne non indigente, et qui est une véritable taxe civique, conférant le titre et les attributions de citoyen actif, en vertu de ce principe, auquel les hommes du début de la Révolution attachent une très haute importance, que nul ne peut exercer les droits de citoyen, s'il ne paie à l'Etat une contribution, si minime qu'en soit le montant.

2° La taxe mobilière

En second lieu, vient la partie essentielle de la combinaison, à savoir une taxe sur les revenus d'industrie et les richesses mobilières; c'est le titre officiel qu'elle porte bien qu'on la désigne généralement sous le nom abrégé de taxe mobilière. Cette taxe est de 1/20 du revenu, soit 5 % ce qui revient encore au même d'un sou par livre; elle peut au besoin être portée, comme la loi le prévoit, à 5,55 %, ou 1/18 du revenu. Cette taxe est assise sur le loyer, considéré comme signe extérieur du revenu. Toutefois, les constituants en prenant pour indice des facultés imposables le loyer, parce qu'il fallait avant tout éviter l'inquisition fiscale ont compris à quel point cet indice était insuffisant, et ils se sont attachés à l'interpréter, en partant de cette idée exacte dans l'ensemble, qu'une personne peu fortunée est généralement obligée de consacrer à son logement une part de ses revenus, plus considérable que ne le fait une personne riche.

On présume donc qu'un loyer de moins de cent livres représente un revenu du double, un loyer de 100 à 500 livres un revenu triple, un loyer de 500 à 1.000 livres un revenu quadruple, un loyer de 1000 à 1500 livres, un revenu cinq fois plus grand, un loyer de 1500 à 2000 livres un revenu cinq fois et demi plus grand, un loyer de 2000 à 2500 livres un revenu six fois plus grand etc..... jusqu'au chiffre de 12.000 livres de loyer, à partir duquel le loyer est censé correspondre à un revenu 12 fois ½ plus grand, c'est-à-dire qu'un loyer de 18 livres correspond à un revenu de 150.000 livres.

Déduction des revenus fonciers.

Seulement, ce revenu dont le loyer est le signe extérieur, c'est le revenu global du contribuable. Lorsque, dans la composition du revenu global, entrent des revenus fonciers, qui supportent

Source : BIU Cujas

déjà la contribution foncière, il est essentiel de la déduire, à peine de commettre une double imposition. Le contribuable ayant des revenus fonciers sera donc admis à en faire la déduction sur son revenu, tel qu'il est révélé par l'indice de la dépense du loyer. Cette déduction est quelque chose de tout à fait essentiel dans le système de la Constituante.

Déduction pour charges de famille - Majoration pour les célibataires.

D'autre part pour serrer de plus en plus l'interprétation des signes extérieurs qui n'est en somme qu'un pis aller, on tiendra compte de la situation de la famille qui influe sur la dépense d'habitation, les contribuables, qui ont des enfants, seront descendus d'une ou deux classes dans l'échelle du tarif. Si par exemple, ils ont un loyer de 1500 à 2000 livres, on les range dans la classe de 1000 à 1500 livres ou dans celle de 500 à 1000 livres. Les célibataires, c'est-à-dire les hommes non encore mariés à l'âge de 36 ans seront placés dans la classe supérieure à celle que comporte leur loyer effectif.

Non seulement on tient compte de la situation de famille, mais encore de la situation sociale; les manouvriers et les artisans, et jusqu'à un certain taux de revenu, qui varie suivant les villes, les marchands au détail, les commis les employés bénéficieront d'un abaissement de classe. Enfin pour les fonctionnaires, pour les salariés publics et les titulaires de pensions publiques, c'est-à-dire pour toutes les personnes dont l'administration connaît sans erreur et sans discussion les revenus d'une façon précise, puisque c'est elle qui les paie, c'est ce revenu qui sera taxé. S'il est supérieur au revenu que fait présumer la dépense de loyer.

3e et 4e Taxes somptuaires sur les domestiques et les chevaux.

A cette taxe sur le revenu mobilier exprimé par la dépense du loyer, s'ajoutent encore deux autres taxes, taxes somptuaires destinées à perfectionner encore l'estimation des facultés imposables.

C'est d'abord, troisième pièce au système, une taxe progressive sur les domestiques, de 1 livre, 10 sous pour une domestique femme, de 3 livres pour la seconde domestique femme, de 6 livres pour chacune des domestiques femmes en sus; de 3 livres pour un domestique homme de 12 livres pour chacun des suivants.

Source : BIU Cujas

C'est enfin une taxe de trois livres par cheval ou par mulet de selle, et de 12 livres par cheval ou par mulet d'attelage.

5° Cote d'habitation.

A ces quatre premiers éléments, taxe civique, taxe d'habitation, taxes somptuaires sur les domestiques et sur les chevaux et voitures, s'ajoute une cote d'habitation plus élastique, qui est, en principe du 1/300 du revenu supposé d'après le loyer et qui peut être portée jusqu'au 40e de ce revenu. Ici, aucune espèce de déduction du revenu foncier n'est plus appliquée. On est tenté, à première vue, de se demander à quoi correspond cette cote d'habitation, qui se surajoutant à la cote mobilière, constitue une superfétation assez gauche et assez maladroite; elle s'explique parce qu'elle est la conséquence du fait que la contribution de 1791, basée sur des tarifs à l'instar d'un impôt de quotité, est cependant un impôt de répartition. Or, quand on a fait l'application du tarif des quatre premières taxes, aux éléments imposables, il peut se faire qu'on n'ait pas encore atteint le montant total du contingent imposé à la commune; la cote d'habitation servira alors à parfaire l'insuffisance. C'est précisément parce que tel est son but que cet impôt est assez souple et qu'on a la faculté de le faire varier depuis 1/300 jusqu'à 1/40 du revenu.

La conception fiscale de la Constituante en matière d'impôts.

La conception fiscale de la Constituante, en ce qui concerne les impôts directs apparaît maintenant dans son ensemble. On a, en somme, deux impôts qui saisissent l'ensemble du revenu, l'un saisit la fortune foncière, l'autre saisit la fortune mobilière; ce dernier fonctionnant comme un impôt sur le revenu global, c'est-à-dire assis sur le total des revenus, dont on défalque les impôts déjà cotisés à la contribution foncière. Cet impôt sur le revenu qu'est la contribution mobilière, est basé sur des signes extérieurs, mais avec la préoccupation constante d'atteindre à travers les signes extérieurs aussi exactement que possible les facultés effectives, lesquelles seront même prises comme base, quand elles sont connues sans inquisition comme c'est le cas pour les traitements publics, les salaires des administrations publiques et les pensions publiques. Enfin c'est un impôt qui, contrairement à ce qu'on a dit

Source : BIU Cujas

du caractère réel des impôts de la Constituante, a un caractère de personnalité très marqué, puis. qu'il tient compte de la situation de famille et de la condition sociale, et qu'il demande aux contribuables des déclarations sur le nombre de leurs enfants, de leurs domestiques, sur la profession qu'ils exercent, etc....

Erreurs que comporte ce système fiscal.

Il y a évidemment dans cette conception des points critiquables ; une première erreur a été de supprimer inconsidérément toutes les contributions indirectes, que les besoins du Trésor allaient obliger à rétablir peu de temps après. D'autre part, la charge véritablement excessive infligée à la terre était disproportionnée à celle qui atteignait la richesse mobilière. Enfin la Constituante avait été spontanément amenée à concevoir les impôts qu'elle a créés sur le type de l'impôt de quotité, comportant un tarif déterminé ; cependant pour des raisons sur lesquelles on reviendra, elle a maintenu à ces impôts, qui, dans son esprit apparaissaient comme des impôts de quotité, le caractère d'impôts de répartition d'où des difficultés et des complications pratiques inextricables.

Critiques adressées à l'œuvre fiscale de la Constituante.

Et pourtant, ce n'est pas tant la conception qui laissait à désirer que les moyens d'exécution ; on verra qu'en ce qui concerne les mesures d'application, la Constituante a commis des erreurs, des fautes impardonnables qui ont entraîné l'échec complet du système. En ce qui concerne le système lui même, il semble bien qu'on ne lui ait pas suffisamment rendu justice, puisqu'il est critiqué par des hommes d'opinion aussi diverses que Stourm ou Marion d'une part, ou Caillaux de l'autre. Stourm, très partisan des contributions directes sous la forme où on les trouve au 19e siècle, considère comme des complications inutiles tout ce qui fait la partie véritablement originale de la conception de la Constituante, et ce qui la différencie de ce que sont devenues les contributions directes sous le Directoire l'Empire et la Restauration. Marion s'attache surtout à relever les erreurs de tactique de la Constituante, ce qui l'empêche de rendre pleine justice à ses efforts théoriques. Caillaux (notre système d'impôts 1904) lui reproche de son côté de ne pas avoir su prendre parti entre la conception de l'impôt global sur le revenu

Source : BIU Cujas

et celle de l'impôt cédulaire sur les revenus. En réalité, la division à laquelle la Constituante s'est arrêté des revenus fonciers et des revenus mobiliers est évidemment sommaire ; elle serait insuffisante, à notre époque, mais elle était suffisante à un moment où la richesse mobilière n'était pas encore très importante, comparativement à la richesse foncière, et n'était pas extrêmement diversifiée dans ses éléments. D'autre part, il y aurait injustice à ne pas reconnaître que la contribution mobilière de 1791 est peut-être l'effort le plus ingénieux, qu'on ait jamais tenté, pour construire un impôt équitable et à caractère personnel sur la base des signes extérieurs. Cela est si vrai que toutes les fois qu'on a voulu de nos jours tenter quelque chose d'analogue, perfectionner le système des signes extérieurs, introduire dans l'impôt basé sur les signes extérieurs, une certaine part de personnalité, on n'a jamais fait que recopier à peu près purement et simplement ce qu'avait essayé la Constituante. C'est le cas du projet Peytral, qui reproduit les caractéristiques de l'impôt de 1791.

Les causes de l'échec de l'œuvre fiscale de la Constituante.

Malheureusement, cette œuvre était destinée à sombrer rapidement, d'abord parce que ses auteurs n'avaient pris aucune espèce de précaution pour en assurer l'application et parce que sous la pression des besoins financiers, ils finirent par perdre eux-mêmes de vue les principes directeurs de leur œuvre, en créant un nouvel impôt direct spécial, qui n'avait pas sa place normale dans le plan primitif, l'impôt des patentes.

Absence de précautions pour assurer l'application du système.

L'échec de l'œuvre fiscale de la Constituante tient d'abord à ce qu'elle ne prit aucune précaution pour en assurer l'application et qu'elle a commis à cet égard toute une série de fautes plus lourdes les unes que les autres. En premier lieu la Constituante voulu appliquer les nouveaux impôts du jour au lendemain sans aucune préparation, la loi sur la contribution foncière est du 23 Novembre – 1er Décembre 1790, celle sur la contribution mobilière du 13 Janvier 1791, et toutes deux sont déclarées applicables à partir du 1er Janvier 1791, alors que la répartition du contingent, même aux échelons supérieurs n'est pas faite, et que le travail d'assiette, pour lequel ces deux lois fixent d'ailleurs des règles extrêmement complexes et délicates est tout entier à entreprendre

Les nouveaux impôts sont mis en recouvrement sans aucune précaution.

Source : BIU Cujas

C'est par conséquent provoquer pour la première année, un désordre inextricable, préparer des retards, qui se répercuteront sur toutes les années suivantes, et introduire au point de départ une erreur qui sera irréparable.

Cette erreur est la conséquence d'une illusion singulière chez les constituants; ils s'imaginaient que le régime nouveau soulèverait dans le pays un enthousiasme tel qu'il y aurait rivalité de zèle chez tous les contribuables, d'abord pour acquitter leurs contributions, ensuite pour collaborer à l'organisation des impôts votés par l'Assemblée.

La répartition de l'impôt est faite par les contribuables, non par l'administration.

Cette illusion se retrouve encore dans la seconde faute commise par les constituants, faute dans laquelle il convient de voir la raison principale de la ruine de leur système. Ils la renouvellent de l'ancien régime, qui, d'ailleurs avaient fini par le reconnaître trop tard et avait cherché à la réparer en partie par la désignation de commissaires pour la taille tarifiée et l'institution de contrôleurs pour les vingtièmes. Les constituants se refusent systématiquement à créer une Administration des contributions directes pour cette raison que le fisc est détesté qu'il est un élément d'oppression et d'arbitraire, que par conséquent il faut épargner aux contribuables toute espèce de contact avec les agents du fisc, qu'enfin dans un pays libre, c'est le peuple lui-même qui doit, non-seulement consentir l'impôt, mais en régler la perception et en établir les rôles. C'est cette conception, qui a d'ailleurs conduit la Constituante à faire les deux impôts qu'elle a créés, des impôts de répartition; lorsqu'elle en a conçu le plan, elle a imaginé des impôts du type d'impôts de quotité, cependant elle les a maintenus comme impôts de répartition, parce que la répartition est faite par les contribuables ou leurs représentants et non par l'Administration. C'est aux contribuables eux-mêmes ou à leurs représentants électifs que la Constituante confie toutes les opérations de répartition qu'effectuaient autrefois, non seulement les collecteurs, mais même les intendants Pour la contribution foncière, ce sont des commissions d'habitants, prises parmi les membres du Conseil municipal, qui feront l'évaluation des revenus, le relevé des propriétés, et les résultats

Source : BIU Cujas

de ces opérations seront consignés dans les matrices dont la confection est confiée aux Officiers municipaux. Ces matrices serviront à établir le rôle annuel, dont l'expédition et la surveillance est confiée au Directeur du district. Même système en ce qui concerne la contribution mobilière ; ce sont les Municipalités, qui établissent les matrices des rôles.

Cette façon de procéder voue l'impôt à un échec certain ; d'abord parce qu'on demandait ainsi aux contribuables et à leurs élus de remplir une tâche technique extrêmement ardue, qui dépassait de beaucoup leurs capacités, ensuite parce qu'on escomptait avec une naïveté extraordinaire l'empressement que mettraient les contribuables et ceux qui tenaient d'eux leur mandat électif, à forger eux-mêmes les impôts qu'ils seraient obligés de payer. Naturellement les contribuables et les Assemblées municipales n'ont rien fait, et dans toute cette période, l'impôt n'a pas été payé. Les rôles ne furent établis à peu près nulle part malgré toutes les objurgations de l'Assemblée et les observations réitérées du Ministre des Finances, auxquelles au bout de peu de temps, les Municipalités ne prirent même plus la peine de répondre En Février 1792, sur 40.000 Municipalités, 5.448 seulement avaient déposé leurs matrices de la contribution foncière, et 2560 rôles étaient devenus définitifs. En présence de ces lenteurs, un décret de 1791 vint donner l'ordre aux contribuables de verser des acomptes provisoires. Même situation pour la contribution mobilière ; en Mai 1792, 14000 Municipalités sur 40.000 ont achevé les matrices pour 1791. A l'automne de 1792, à peine la moitié de la contribution foncière et la moitié de la contribution mobilière de 1791 sont rentrées et les arriérés s'accumulent de plus en plus dans les années suivantes. En somme, les impôts établis par l'Assemblée constituante n'ont pas été payés.

Erreurs techniques commises par la Constituante. Les règles d'évaluation du revenu net sont

A ces deux fautes capitales commises par la Constituante, s'ajoutent encore des erreurs techniques. D'abord, pour ce qui est de la contribution foncière, la Constituante n'avait pas prévu l'établissement d'un cadastre général, instrument pourtant indispensable pour pratiquer une répartition équitable ; d'autre part, elle prescrit

Source : BIU Cujas

trop compliqués.

dans la loi de 1790, un mode de calcul pour dégager du revenu brut le revenu net qui est tellement compliqué, qu'il est pratiquement à peu près inutilisable, de sorte qu'à l'évaluation du revenu net défini par la loi, on en viendra au bout de peu de temps, à substituer l'évaluation de la valeur locative, qui est beaucoup plus commode à faire, mais qui répond à une autre conception.

Le service de la perception est mis en adjudication.

En second lieu, le service de la perception n'est pas plus organisé que le service de l'assiette, cette perception est mise en adjudication ; ce sont des adjudicataires, qui, moyennant une certaine commission, se chargent d'encaisser les contributions et de les verser à la caisse du Receveur du district, lequel est un fonctionnaire élu par la Municipalité du district. Ces adjudicataires ne présentent pour la plupart aucune garantie de compétence ni même d'honorabilité, quant aux receveurs de district, auxquels ils sont rattachés par les versements qu'ils sont obligés de leur faire, ils sont choisis un peu au hasard ; il y en a même qui sont tellement ignorants que pour régler leurs comptes, ils additionnent ensemble la colonne des recettes et celle des dépenses.

La Constituante n'a pu triompher des difficultés de la répartition.

Enfin, et surtout, la Constituante n'avait pas triomphé elle-même des difficultés de la répartition parce que toute espèce de base sérieuse faisait défaut, on calcula tant bien que mal la part respective que les différentes généralités payaient d'impôts sous l'ancien régime ; on calcula d'abord le montant des impôts directs perçus auxquels on ajouta ceux qu'auraient payé les classes privilégiées, noblesse et clergé, si elles n'avaient pas été exemptées d'impôts, ce qui constituait une première difficulté. On tint compte également de ce que les généralités payaient respectivement d'impôts indirects, puisque c'étaient tous les impôts, qu'on allait remplacer par les nouvelles contributions foncière et mobilière. Ici, la difficulté était encore plus grande, parce que les impôts indirects ne pèsent pas nécessairement sur l'endroit où ils sont perçus ; un droit de douane ne pèse pas uniquement sur les habitants de la zone frontière ; de même les droits sur les

"Les Cours de Droit" TYP. FIRMIN-DIDOT FRÈRES ET CIE
PARIS

Source : BIU Cujas

boissons, perçus aux lieux de vente, aux lieux de production, peuvent en réalité charger un consommateur, auquel la boisson a été expédiée, qui est plus ou moins loin du lieu de production ou de vente. On fit donc un départ assez arbitraire entre les impôts indirects, dont on supposait qu'ils étaient tout entiers à la charge de la généralité qui les avait payés, et ceux dont on admettait seulement qu'une fraction restait à la charge du lieu de perception, l'autre partie étant répartie par l'incidence sur les autres régions. Quoi qu'il en soit, on croyait avoir approximativement la répartition des impôts, anciens, tant directs qu'indirects, entre les différentes généralités. Mais faire servir cette répartition des impôts telle qu'elle existait entre les anciennes généralités, à la répartition des nouveaux impôts, c'était ne pas tenir compte du fait que la répartition de l'ancien Régime était extrêmement inégale, extrêmement mal faite, et qu'ainsi on allait perpétuer les erreurs du passé. La Constituante avait bien, en ce qui concerne la contribution foncière, imaginé ce système de péréquation assez ingénieux, dont nous avons parlé, le système du taux moyen, qui donnait le droit à tout contribuable imposé à plus du 1/6 de son revenu de faire une réclamation, de sorte qu'au bout d'une période plus ou moins longue on devait arriver à un nivellement général de l'impôt.

En tout cas, il y avait encore une autre difficulté, celle du passage des anciennes généralités aux départements, dont certains étaient formés de fractions de territoire, qui avaient appartenu à des généralités différentes. Enfin, une fois effectuée la répartition des 300.000.000 d'impôts nouveaux, il fallait déterminer la part respective qu'occuperaient dans chaque département la contribution foncière et la contribution mobilière; la proportion de la contribution mobilière devait naturellement être plus grande, par rapport à la contribution foncière dans les départements qui comprenaient de grandes villes que dans les départements presque exclusivement ruraux.

La Constituante ayant fixé tant bien que mal, plutôt mal que bien, les contingents départementaux en ce qui concerne la contribution

Source : BIU Cujas

foncière et la contribution mobilière, laissa à l'administration locale le soin de procéder en toute liberté à la sous répartition à l'intérieur du département et le résultat en fut lamentable. Dans toutes les régions éclatèrent des protestations qu'on ne parvint à apaiser qu'en procédant à des dégrèvements imputés sur le fonds de non valeurs, de sorte que faute de méthode et d'organisation l'œuvre fiscale de la Constituante n'avait pu résister à l'épreuve de l'application

L'œuvre de la Constituante a encore été faussée par l'adjonction d'un nouvel impôt direct.

Cette œuvre se trouva encore faussée par l'institution d'un nouvel impôt, qui ne cadrait pas avec le système primitif, l'impôt des patentes. En effet, aucune espèce de conception théorique n'avait présidé à la création de cet impôt, qui fut exclusivement dû aux besoins pressants du Trésor. Le seul prétexte, dont on le justifiât, c'est qu'au moment, disait-on, où l'on accordait au commerce et à l'industrie le grand bienfait de la débarrasser des entraves des maîtrises et des jurandes, il était légitime de leur demander un impôt particulier. La loi du 2 Mars 1791, qui supprima les maîtrises et les jurandes, ordonna donc à tous ceux qui veulent exercer "un négoce, un art ou une profession," de faire une déclaration à la Mairie pour s'y faire délivrer une patente entraînant paiement d'un impôt.

L'assiette de l'impôt des patentes.

Cet impôt est assis sur la valeur locative de l'habitation et des locaux professionnels; il est de deux sous par livre pour un loyer de moins de 400 livres, de deux sous 6 deniers pour un loyer de 400 à 800 livres, de 3 sous par livres au delà de 800 livres. Il est, d'autre part, diminué de moitié pour les Boulangers et au contraire doublé pour les marchands de vins. Des exemptions sont prévues en ce qui concerne notamment les cultivateurs, les ouvriers à gages et les compagnons.

A l'inverse des deux autres contributions l'impôt des patentes est d'un mécanisme extrêmement simple, même puisque, quelle que soit la nature, la profession ou l'endroit où elle est exercée, il ne comporte, en principe, que trois classes basées sur la valeur locative de l'habitation. Du reste l'impôt ne réussit pas mieux pour cela; il participait du discrédit des anciens vingtièmes d'industrie. Les Municipalités négligèrent de tenir les registres de déclarations; pour les seconder,

Source : BIU Cujas

il fallut se décider à créer des fonctionnaires fiscaux, des visiteurs de rôles qui furent d'ailleurs supprimés par la Convention.

Comment l'impôt des patentes débruit l'harmonie du système fiscal de la Constituante.

L'institution de la patente détruit complètement l'harmonie du système fiscal, imaginé par la Constituante. En effet, les revenus professionnels font partie de ces revenus mobiliers, dont la contribution mobilière, prétendait frapper la totalité; soumettre ces revenus professionnels à un impôt spécial, c'était les frapper une seconde fois, c'était disloquer tout le système, en instituant, à côté de cette combinaison jumelée de la contribution foncière et de la contribution mobilière, qui devait atteindre le revenu global, un impôt spécial à une branche déterminée de revenus.

Malgré toutes ses imperfections, l'œuvre fiscale de la Constituante a pourtant une physionomie originale, et trop souvent on a le tort de faire remonter jusqu'à elle les origines de nos vieilles contributions directes qui, bien qu'ayant conservé dans leur cadre, la contribution foncière, la personnelle-mobilière et la patente s'éloignent en réalité complètement de ce que la Constituante avait cherché à instituer

§. 3. Constitution des quatre contributions directes

Il faut voir maintenant comment on est passé du système de la Constituante au système des quatre vieilles contributions, qui ont subsisté en France pendant plus d'un siècle.

La période qui commence après la Constituante, et qui comprend: la Législative, la Convention, le Directoire, le Consulat et l'Empire, peut elle-même se subdiviser en deux: depuis la fin de la Constituante jusqu'à l'an VII, c'est-à-dire la Législative, la Convention et une partie du Directoire, dans laquelle la désorganisation fiscale va croître d'année en année; puis à partir de l'an VII, dans une seconde phase, on assiste à un travail de reconstruction au cours duquel sont jetés véritablement les fondements du système fiscal du 19e siècle, constitué par les quatre vieilles contributions.

2) Période de désorganisation fiscale.

Dans la première période, c'est l'anarchie financière, il n'y a plus aucune espèce de plan fiscal, la seule préoccupation est de se pro-

Source : BIU Cujas

curer de l'argent par tous les moyens possibles; encore cette préoccupation n'apparaît elle véritablement qu'après la débâcle des assignats qui, au début ont fourni un moyen commode de se procurer des recettes.

En l'an III rétablissement de la contrainte solidaire.

La contribution foncière tombe dans le marasme, à tel point qu'en l'an III, on est obligé de rétablir une des mesures considérée comme la plus odieuse de l'ancien Régime, c'est-à-dire la contrainte solidaire; dans les communes en retard pour le paiement de la contribution foncière, on prendra vingt habitants, choisis parmi les plus solvables, qui seront solidairement tenus d'acquitter l'arriéré, sauf leur recours contre leurs concitoyens.

Le paiement en nature est substitué au paiement en argent.

En l'an III et en l'an IV, pour obvier à la dépréciation des assignats et faire rendre quelque chose à la contribution foncière, on décide qu'elle sera acquittée en nature pour moitié et ensuite pour les 3/4. La perception en nature fut d'ailleurs extrêmement défectueuse. Les produits rassemblés par les collecteurs d'impôts furent, soit dilapidés, soit perdus par suite du manque de soins. En l'an V, on en revient définitivement à la perception en argent. Entre temps, la Convention avait décidé la confection d'un cadastre général, mais cette mesure resta lettre-morte.

Réduction de moitié des taxes mobilière et d'habitation.

Quant à la contribution mobilière, sa carrière est encore beaucoup plus mouvementée. Devant la difficulté de la faire rentrer, la Convention commence par un décret du 20 Novembre 1793 (9 frimaire, an II) par réduire de moitié les tarifs de la taxe mobilière, et de la taxe d'habitation, qui forment deux des cinq éléments de la loi de 1791.

Suppression de la contribution personnelle mobilière et établissement de taxes spéciales

En 1794, la contribution personnelle mobilière est même supprimée purement et simplement. Une loi du 25 Juillet 1795, rétablit quelques taxes spéciales, qui sont dans le goût du jour, une taxe sur les domestiques mâles, une taxe sur les chevaux, une taxe progressive sur les poêles et cheminées, dans un but somptuaire et dans un but plus pratique, car le bois est extrêmement rare. Ces taxes se joignent à une taxe personnelle de 5 livres, qui est dûe par tous les citoyens, non indigents à l'exception des manoeuvres, qui gagnent moins de trente sous par jour.

Ces taxes somptuaires et la taxe person-

Source : BIU Cujas

La contribution mobilière sous le Directoire.

Les jurys d'équité.

nelle ne produisirent que 18 à 20.000.000. En 1797, le Directoire est alors amené à transformer une fois de plus l'impôt mobilier. Cette fois, avouant son impuissance à réorganiser l'impôt, il ne fixe aucun tarif, aucune règle d'assiette, et il s'en remet à des jurys d'équité, qui seront élus, dans chaque circonscription, du soin de régler tous ces points, en leur âme et conscience, c'est-à-dire d'une façon discrétionnaire. La loi de 1797 décide simplement que la nouvelle contribution comprendra deux taxes, une contribution personnelle, que le jury d'équité fixera à son gré entre trente sous et 120 livres, et une contribution mobilière, qui sera au moins du double de la contribution personnelle. Cette contribution mobilière sera fixée en raison du revenu de chaque contribuable, déduction faite de ses charges. Pour cette fixation, le jury d'équité agira complètement à sa guise sans aucune espèce de restriction, si ce n'est l'obligation de ne pas descendre au dessous de la taxe personnelle.

Cette loi inorganisable ne fonctionna, au moins théoriquement, que pendant dix-sept mois; les jurys firent scandale et leur partialité souleva l'opinion publique.

L'impôt des patentes sous la Convention.

Quant à l'impôt des patentes qui avait été créé sous la forme rudimentaire que l'on sait il fut supprimé, en 1793, par la Convention, qui le rétablit par la loi du 22 Juillet 1795, mais cette fois dans un but de police beaucoup plus que dans un but d'intérêt fiscal. Ce qu'on veut à ce moment c'est avoir un recensement de tous les commerçants, de manière à être à même de les surveiller, de les obliger à se contenter d'un gain modéré, et surtout de distinguer des commerçants professionnels les spéculateurs d'occasion que l'on veut pourchasser et traquer. Aussi l'ancien droit de la loi de Mars 1791, qui était un droit proportionnel à la valeur locative, fut remplacé par un droit fixe, indépendant de l'importance de l'établissement, importance dont la valeur locative était un indice, droit uniquement déterminé par le chiffre de la population et par la nature de la profession exercée, d'après un tarif comportant 20 divisions.

La loi de l'an IV sur les patentes.

La loi du 6 fructidor an IV (23 Août 1796) remplaça la loi du 22 Juillet 1791; cette loi marque un progrès en ce sens qu'elle cherche à combin

Source : BIU Cujas

le système du droit proportionnel de la loi de 1791, et celui du droit fixe de la loi de 1795. Au droit fixe établi d'après la nature, la profession et la population du lieu, se superpose dorénavant un droit proportionnel, évalué à raison du dixième de la valeur locative.

On est d'ailleurs arrivé à ce moment au point où le désordre financier approche de son terme. A partir de 1797, c'est-à-dire après la banqueroute des 2/3 et la démonétisation des assignats, on remonte la pente, et un vigoureux effort est fait pour rétablir les finances et remettre de l'ordre dans l'organisation financière

b) Période de reconstruction fiscale

On renonce aux grandes conceptions fiscales et on se contente de solutions pratiques et empiriques.

Création d'un impôt de portes et fenêtres

Parmi ces solutions empiriques, on peut signaler d'abord la création, en 1798, d'un nouvel impôt direct, l'impôt des portes et fenêtres, créé par la loi du 24 Novembre 1798. (4 frimaire an VII.).

Cet impôt imité d'un impôt du même genre, qui existait en Angleterre, devait peser sur les locataires ; toutefois, pour en faciliter la perception, c'est au propriétaire qu'il est réclamé en même temps que la contribution foncière, sauf son recours sur les locataires pour se faire rembourser l'avance fournie à leur acquit. Par conséquent, bien qu'il soit perçu sous forme d'addition à la contribution foncière, c'est dans l'intention du législateur, un supplément à la contribution mobilière. C'était comme le dit Stourm, "un simple expédient, imaginé dans un «moment de détresse, qui occupait dans la législa«tion une place bizarre en dehors des combinai«sons du plan général."

Rétablissement des impôts indirects.

Les nécessités financières amenèrent également le rétablissement des impôts indirects ; dès l'an VI, plusieurs petits impôts indirects sont créés ; le droit sur les voitures publiques, le droit sur les matières d'or et d'argent, le droit sur les cartes à jouer. Le Directoire songea même à rétablir l'impôt sur le sel et l'impôt sur les boissons, sans d'ailleurs donner suite à ses desseins. Cependant, en l'an VII, il rétablit les droits d'octroi dans un certain nombre de villes et par la loi du 29 frimaire an VII, l'impôt sur le tabac, institué sous forme de taxe de fabrication.

Source : BIU Cujas

Le premier Empire continuera l'œuvre commencée sous le Directoire en instituant l'impôt du sel, en 1800 l'impôt sur les boissons, par plusieurs lois de 1804 à 1808, et en transformant en 1810 l'impôt de fabrication sur le tabac en monopole des Tabacs.

Pour le reste le Directoire, sans avoir l'intention d'innover, se préoccupe simplement de réviser les grandes lois fiscales antérieures de façon à les mettre au point, à les compléter et à les corriger pour les rendre d'une application facile. En outre, au cours de cette période, dans une phase de travail administratif, pour lequel on va profiter des lumières et de l'expérience des anciens fonctionnaires et des anciens commis de la Ferme générale, dispersés par la terreur, qui commencent à rentrer pendant la réaction thermidorienne et qui petit à petit sont réinstallés dans les cadres de l'administration des Finances.

Les lois sur l'Enregistrement et le timbre.

La législation fiscale de l'Enregistrement est codifiée dans la célèbre loi du 22 frimaire an VII, loi fondamentale de l'Enregistrement, qui perfectionnant la loi de 1790, remonte même au-delà pour emprunter aux institutions de l'ancien Régime ce qu'elles avaient de meilleur. Ensuite vient la loi du timbre, du 13 frimaire an VII, amélioration de la loi de la Constituante des 12 Décembre 1790 - 18 Janvier 1791 et qui est encore aujourd'hui à la base de la législation du timbre.

Refonte de la contribution foncière par la loi de l'an VII.

Le même travail se fait en ce qui concerne les impôts directs; la loi de 1790 sur la contribution foncière est refondue et remplacée par la loi du 3 frimaire an VII (23 Novembre 1798), qui ne contient d'ailleurs que des innovations de détail, mais qui présente l'ensemble des dispositions concernant la contribution foncière d'une façon plus précise et plus méthodique dans une rédaction plus claire. Cette loi est le véritable point de départ de la législation moderne de l'impôt foncier.

Les lois de 1797 et de 1798 sur les patentes.

Si, d'ailleurs, pour la contribution foncière qui a été l'œuvre la plus achevée de la Constituante, la tâche était relativement facile, elle était beaucoup plus difficile pour la contribution mobilière et pour les patentes, pour lesquelles une mise au point était d'autant plus nécessaire que ces deux impôts avaient été complètement défigurés pendant la période d'anarchie financière

Source : BIU Cujas

En ce qui concerne la patente cependant nous avons vu qu'un progrès avait été réalisé par la loi du 23 Août 1796, qui avait combiné le droit fixe et le droit proportionnel ; la loi du 28 octobre 1797 et surtout celle du 22 Octobre 1798 (1er brumaire an VII) consacrent cette amélioration et assouplissent le tarif des droits fixes, dont les subdivisions sont multipliées

La loi de l'an VII sur la contribution personnelle mobilière.

Quant à la contribution personnelle mobilière après l'aventure des jurys d'équité, elle était tout entière à remettre sur pied ; elle est reconstituée par la loi du 3 nivose an VII, tout à fait caractéristique du point de vue nouveau auquel on se place ; cette loi reprend la loi de la Constituante de 1791, mais en la simplifiant de façon à la rendre d'une application commode, sans s'inquiéter, d'ailleurs, de savoir si ces simplifications ne faussent pas le caractère de l'impôt et si elles sont compatibles avec un système rationnel de fiscalité.

Modification de l'assiette de la taxe mobilière.

Les trois éléments essentiels de l'impôt de 1791, la taxe personnelle, la taxe mobilière et la taxe somptuaire sont maintenues par la la loi de l'an VII ; la contribution personnelle est toujours de trois journées de travail ; mais c'est en ce qui concerne la taxe mobilière qu'apparait la transformation la plus profonde. L'impôt, par mesure de simplification, est assis directement sur la valeur locative, à laquelle il sera proportionnel. On se rappelle qu'en 1791, l'impôt n'était pas assis sur cette valeur, mais sur le revenu global tel qu'il était manifesté par la dépense de loyer. Pour arbitrer ce revenu du contribuable, on affectait la dépense de loyer d'un certain nombre de coefficients, en partant de cette idée qu'une personne peu aisée, emploie à se loger une fraction de son revenu total beaucoup plus considérable qu'un contribuable riche ; désormais la taxe mobilière sera répartie au marc-le-franc des valeurs locatives ; les dégrèvements pour charges de famille disparaissent, les célibataires de plus de 30 ans continuent à être surtaxés de 5% pour cette raison pratique que les dégrèvements pour charges de famille sont une complication qui fait perdre de l'argent au Trésor, tandis que la sur-

Les Cours de Droit
REPETITIONS ECRITES ET ORALES
K

Source : BIU Cujas

taxe des célibataires rapporte. De plus, tandis que dans le système de la Constituante, le montant des revenus déjà taxés à la contribution financière est déduit, de façon à éviter les doubles impositions, cette déduction disparaît complètement dans la loi nouvelle. D'ailleurs, il serait impossible de la faire, puisqu'on ne fait pas acception d'un chiffre quelconque de revenu et que c'est la valeur locative, qui est devenue la valeur imposable.

Impôt de 5% sur le traitement des fonctionnaires publics.

Enfin, il faut signaler un élément nouveau et éphémère, puisqu'il disparaîtra en l'an IX, qui est incorporé à la loi sur la contribution personnelle mobilière, à savoir un impôt de 5% sur le traitement des fonctionnaires publics, impôt qu'une loi de 1799 rendit même progressif. C'était un moyen assez malhonnête de réduire, en les frappant d'un impôt, les traitements des fonctionnaires, que les embarras du Trésor ne permettaient pas de payer; cela ne diminuait pas le revenu effectif du fonctionnaire, qui ne touchait rien, mais cela diminuait au moins la dette de l'administration vis-à-vis de lui.

La loi de nivôse an VII change la caractère de la contribution mobilière établie par la Constituante

La nouvelle contribution de la loi du 3 nivôse an VII était très modérée; au lieu de 60 millions comme en 1791, elle n'était que de 30 et une fois réalisés le produit des taxes somptuaires, celui de l'impôt sur les traitements et assise la contribution personnelle de trois journées de travail, il ne restait à répartir, sous forme de contribution mobilière, que 5 millions 500 000 francs, soit une moyenne de 0, fr. 50 par famille; ceci rendait, pour le moment, beaucoup moins sensibles les critiques que comportait la loi de nivôse an VII. En réalité, cette loi achevait tout simplement la dislocation du plan fiscal, primitivement élaboré par la Constituante. Celle-ci avait voulu faire de la personnelle mobilière un impôt sur la richesse mobilière; maintenant cette contribution frappait une seconde fois les revenus fonciers, qui étaient déjà imposés ailleurs, de même qu'elle frappait une seconde fois les revenus commerciaux, déjà atteints par la patente. Au reste la nouvelle contribution n'avait plus le caractère d'un impôt sur le revenu car la loi de l'an VII en faisait une taxe sur l'habitation, c'est-à-dire un véritable impôt indirect sur la dépense de loyer et un impôt

Source : BIU Cujas

progressif à rebours, puisque la dépense de loyer croît de façon inversement proportionnelle au revenu. D'ailleurs, les taxes somptuaires qui corrigeaient un peu l'improportionnabilité de cet impôt, furent supprimées en 1807, toujours pour cette raison caractéristique qu'elles constituaient une complication inutile.

En l'an VII, le système des quatre contributions directes est constitué.

En l'an VII, avec la loi du 3 frimaire sur la contribution foncière, avec la loi du 3 nivôse sur la personnelle mobilière, avec les lois du 1er brumaire sur les patentes, du 4 frimaire sur les portes et fenêtres, la France est dotée du jeu d'impôts directs qu'elle va conserver avec des retouches et des modifications de détail, mais sans transformations essentielles pendant toute la période qui va jusqu'en 1914.

Une loi de 1807 ordonne l'établissement d'un cadastre général et parcellaire.

Restait maintenant à assurer l'application de ces lois, ce fut l'œuvre du Consulat et du premier Empire. L'Empire compléta l'organisation de l'impôt foncier par une mesure indispensable devant les difficultés de laquelle on avait jusque-là reculé ; une loi de 1807 ordonne l'établissement d'un cadastre général et parcellaire.

Création d'une administration fiscale.

Mais c'est déjà le Consulat qui a réparé la faute capitale, à laquelle était principalement dû l'avortement du système fiscal de la Constituante et l'échec de tous les impôts directs de la Révolution, à savoir l'absence d'administration fiscale. Le Directoire s'était lui-même rendu compte de cette lacune dans les dernières années de son existence, et avait cherché à la combler, cependant le préjugé était encore extrêmement tenace dans les Assemblées, que c'était pour le peuple un droit imprescriptible, un droit essentiel, dans une région de liberté, de répartir l'impôt par l'intermédiaire de ses représentants élus. Le gouvernement du Directoire avait simplement obtenu par la loi du 18 Novembre 1799 que les fonctionnaires assistent en qualité de commissaires du gouvernement, les directeurs de département et les municipalités dans la confection des rôles. Ces fonctionnaires, qui relevaient du ministère de l'Intérieur, qui n'avaient pas de pouvoirs propres et étaient là à titre consultatif, firent assez peu de besogne utile, ils offrent cet intérêt qu'ils constituaient par leur ensemble ce qu'on appelle l'agence des contributions directes

Source : BIU Cujas

On a le nom et l'on aura bientôt la chose, puisque après le 18 brumaire, la loi du 24 Novembre 1799 crée enfin l'organisation, qui fonctionne encore aujourd'hui.

La loi du 24 Novembre 1799 organise l'administration des contributions directes.

Il y a un directeur départemental des contributions directes, qui rédige les matrices, fait expédier les rôles, examine les réclamations. Il a sous ses ordres un inspecteur qui fait des tournées de surveillance et des contrôleurs des contributions directes, alors au nombre de 840, qui préparent sur place le travail et dirigent les travaux des répartiteurs, choisis par les municipalités, avec l'agrément du sous-préfet, parmi les habitants de la commune. Ce maintien des répartiteurs, qui font la répartition du contingent communal avec l'assistance du contrôleur, est la seule concession faite au principe de l'ancien Régime et de la Révolution, concernant le droit d'intervention des contribuables dans l'organisation de l'impôt.

La loi de 1804 organise le service de la perception.

Enfin, la loi du 25 Février 1804 réforme, dans le même sens le service de la perception, qui ne sera plus confiée à des adjudicataires, mais effectuée par des percepteurs, nommés par le pouvoir central. Le rétablissement de l'ordre dans un pays, qui avait été dévasté par l'anarchie révolutionnaire, a été le grand titre de gloire du Consulat; le système fiscal, qu'il a mis sur pied est un système extrêmement pratique et commode, mais qui donna très peu de satisfaction aux besoins de justice fiscale, qui sont ceux des sociétés démocratiques modernes.

Caractères des lois fiscales de l'an VII.

L'œuvre fiscale préparée par le Directoire et achevée par le Consulat, était une œuvre éminemment pratique, les lois de l'an VII sont d'une technicité tout à fait remarquable, elles portent la marque des fonctionnaires d'élite, qui en ont été les préparateurs, et les règles administratives qu'elles posent sont d'une très grande sagesse. Les nouveaux impôts directs sont rendus aussi commodes que possibles; commodes pour le contribuable, qui est à l'abri de toute espèce d'inquisition et qui est taxé sur des signes extérieurs très ostensibles, commodes pour le fisc, dont le travail consistera principalement à relever les signes ostensibles, qui ne peuvent guère échapper à ses recherches. D'ailleurs, la valeur administratives des lois fiscales de l'an VII est très supérieure à

Source : BIU Cujas

leur inspiration financière ; elles constituent en effet, un ensemble assez disparate, dans lequel on ne trouve aucune espèce d'effort de coordination et on peut dire qu'à partir de l'an VII la France n'a plus à proprement parler de système fiscal.

Appréciation des différents impôts existants en l'an VII.

a) la contribution foncière.

Des quatre impôts qui constituent les contributions directes, il n'y en a qu'un qui soit véritablement assis sur une base rationnelle, c'est la contribution foncière portant sur le revenu net de la terre et encore la forme d'impôt de répartition qui lui a été maintenue, suscite des difficultés d'application telles que l'on se trouvera en présence d'un problème, qui demeurera inextricable pendant un siècle et qu'on n'arrivera à résoudre qu'en 1890 et en 1914, lorsque par la loi de 1890, on transformera l'impôt sur la propriété bâtie, et par la loi de 1914, l'impôt sur la propriété non bâtie en impôt de quotité

b) les patentes.

Les patentes, qui avaient été primitivement conçues plutôt comme une sorte de licence pour obtenir le droit d'ouvrir boutique que comme un véritable impôt sur les revenus professionnels, gardent toujours quelque chose de ce caractère originaire, et c'est de tous les impôts celui qui sera l'objet du plus grand nombre de retouches sans qu'on aboutisse jamais à des résultats tout à fait satisfaisants.

c) l'impôt des portes et fenêtres.

L'impôt des portes et fenêtres, imaginé comme expédient, a une incidence tellement indéterminée que l'on ne sait pas au juste qui le supporte du propriétaire ou bien du locataire, comme telle était l'intention du législateur de l'an VII.

d) la contribution personnelle mobilière.

Quant à la contribution personnelle mobilière, on sait peut-être moins encore ce qu'elle est véritablement ; elle n'est pas un impôt sur les revenus mobiliers, puisque la loi de nivôse an VII a effacé l'ancien principe de la distraction du revenu foncier déjà cotisé à la contribution foncière, et qu'un contribuable, qui ne possède que des revenus exclusivement fonciers paiera tout de même la personnelle mobilière.

Ce n'est même pas un impôt sur le revenu, puisque depuis l'an VII elle n'est plus assise sur le revenu révélé par la valeur locative, mais directement sur la valeur locative elle-même. Or, si le législateur de la Constituante avait

Source : BIU Cujas

pu prétendre avec quelqu'apparence de raison que la dépense de loyer est un indice qui peut fournir des présomptions sur le revenu du contribuable à condition qu'on sache l'interpréter, personne n'a jamais soutenu que la dépense de loyer soit proportionnelle aux facultés imposables. Bien au contraire, nous avons plusieurs fois rappelé que la dépense de loyer est inversement proportionnelle aux facultés imposables, en ce sens qu'elle absorbe une part plus considérable d'un petit revenu que d'un gros. En réalité, la contribution personnelle mobilière de l'an VII, celle qu'on a conservée pendant tout le XIXe siècle, apparaît plutôt comme une véritable taxe de consommation sur la dépense de loyer. Et même étant donnée la combinaison de la cote mobilière et de la cote personnelle, elle est au début, moins encore une taxe de consommation qu'une véritable capitation, puisque la cote personnelle représente à elle seule les 2/3 du produit total de l'impôt.

Lacunes que présente le système des impôts directs de l'an VII.

Et maintenant au lieu d'examiner un à un les différents impôts directs, tels qu'ils sont sortis de l'élaboration législative de l'an VII, on s'attache à l'ensemble, on trouve deux impôts qui frappent chacun une catégorie spéciale de revenus; la contribution foncière, qui frappe le revenu foncier; les patentes, qui cherchent à frapper les revenus professionnels; et enfin, deux impôts, dont on serait très en peine de définir exactement le rôle, l'impôt des portes et fenêtres et la personnelle mobilière. Tous les revenus autres que ceux du commerce et de l'industrie, d'une part, de la terre d'autre part, ne sont pas taxés et il faudra attendre jusqu'en 1872 pour que, malgré le développement pris par la fortune mobilière au cours du XIXe siècle, soit institué un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui comblera tout au moins la lacune la plus choquante.

En somme, le seul but poursuivi par les fonctionnaires de l'an VII a été de prendre l'argent, là où il était le plus facile à prendre par les procédés les plus aisés.

Le rendement des impôts directs en l'an VII.

Il y a d'ailleurs lieu de remarquer que les prétentions de ces différents impôts sont modestes: en l'an VII, le contingent de la personnelle mobilière est de 30 millions; celui de la contri-

Source : BIU Cujas

foncière est tombé, par l'effet de dégrèvements successifs à la fin du Consulat de 240 millions chiffre primitif, à 183 millions; il est encore réduit par la suite et n'est plus que de 154 millions et demi, en 1821; les patentes rapportent en l'an VII, 20 millions, c'est encore le chiffre de 1820; les portes et fenêtres donnent sous le Directoire 15 millions, soit tout compte fait à peu près 250 millions d'impôts directs.

Limités à un chiffre aussi modeste, la commodité de ces impôts, la facilité avec laquelle ils sont assis et perçus, peut faire passer sur beaucoup de leurs inconvénients; seulement ils sont privés d'élasticité, ils ne peuvent pas servir de base à une fiscalité progressive parce que toute augmentation viendrait souligner les défauts dont ils sont entachés, au point de les rendre intolérables. Toutes ces contributions directes de l'an VII ne sont pas destinées à fournir de gros rendements; d'ailleurs, la préférence des gouvernements va résolument aux impôts indirects, c'est de leur développement à venir que l'on attend les ressources dont le Budget pourra avoir besoin.

Chapitre Ier

Les quatre vieilles contributions directes depuis l'an VII jusqu'à leur réforme.

On laissera de côté la contribution foncière, qui existe toujours et qui sera étudiée en détail, en même temps que les impôts directs actuels. On se bornera à une notice rapide en ce qui concerne la personnelle mobilière, les portes et fenêtres et les patentes.

Utilité actuelle de l'étude des quatre vieilles contributions directes.

Cette étude est nécessaire, parce que les anciennes contributions directes ont disparu sans avoir disparu en tant qu'impôts d'Etat; mais d'autre part, elles subsistent encore à l'état de base fictive pour alimenter les Budgets locaux: budgets communaux et départementaux.

Ces budgets tirent une partie de leurs ressources des centimes additionnels, qui sont greffés sur les anciennes contributions directes, n'étant plus perçues à titre de principal pour le compte de l'Etat, elles servent encore de prin-

Source : BIU Cujas

fictif, sur lequel on calcul le montant des centimes départementaux et communaux, il n'y a plus de contribution personnelle mobilière, plus de patentes, mais il y a encore des centimes additionnels à la contribution personnelle mobilière et des centimes additionnels aux patentes.

§ I : La contribution personnelle mobilière.

La contribution personnelle mobilière, telle qu'elle avait été organisée par la loi du 3 nivôse an VII, fut l'objet d'une nouvelle révision et d'une nouvelle codification, par la loi du 21 avril 1832 qui est demeurée depuis lors la loi fondamentale.

La loi du 21 avril 1832 sur la contribution personnelle mobilière.

Après la suppression en 1807 des taxes somptuaires, dont elle était assortie, la contribution personnelle mobilière se composait de deux taxes : une taxe personnelle et une taxe mobilière, c'était l'ancienne taxe du citoyen de la loi de 1791, qui représentait un cens électoral démocratique. En tous cas, la taxe personnelle avait complètement perdu ce caractère de taxe civique, qu'elle avait eu à l'origine. Aux termes de l'article 12 de la loi du 21 avril 1832, elle était due par chaque habitant français ou étranger de tout sexe et de tout âge, même mineur, jouissant de ses droits et non réputé indigent. L'expression d'ailleurs mal choisie, "jouissant de ses droits", avait un sens spécial ; elle signifiait, aux termes de la loi de 1832, les personnes ayant des moyens d'existence à elles et une condition qui leur permettait de vivre indépendantes. Etaient considérés comme jouissant de leurs droits : les femmes non mariées ou séparées, les mineurs, qui avaient des moyens d'existence par leur fortune personnelle, ou par l'exercice d'une profession. Au contraire, n'étaient pas considérés comme jouissant de leurs droits et ne payaient pas la taxe personnelle, et par voie de conséquence la taxe mobilière : les femmes mariées et les domestiques à gages.

Elle était due par chaque habitant jouissant de ses droits.

non réputé indigent.

Quant à l'indigence, c'était le Conseil municipal de la commune, qui établissait souverainement la liste des indigents ; le Conseil d'Etat avait jugé qu'il n'était pas nécessaire que cette liste fût nominative et que l'on pourrait classer par mesure générale dans la catégorie des indigents, toutes les personnes présentant certaines condit

Source : BIU Cujas

déterminée. C'était une faculté parfois utilisée par les Conseils municipaux pour classer comme indigentes toutes les personnes qui occupaient un logement d'un prix inférieur à un chiffre de loyer déterminé : la ville de Paris, à un moment donné, avait rangé dans la catégorie des indi. toutes les personnes ayant un loyer de moins de 500 francs.

La taxe personnelle.

A raison de son caractère essentiellement personnel la taxe personnelle n'était due qu'une seule fois au domicile du contribuable ; son taux était d'ailleurs extrêmement modéré, il était de la valeur de trois journées de travail ; la valeur de la journée de travail étant taxée pour chaque commune du département par le Conseil général dans les limites, qui ne pouvaient varier qu'entre 0,fr 50 et 1 fr 50. Par conséquent la taxe de trois journées de travail représentait au minimum de 1 fr 50 et au maximum 4 fr 50.

La taxe mobilière.

La taxe mobilière qui formait le second élément de l'impôt, n'était due que par ceux qui payaient l'impôt personnel : cette taxe portait sur la valeur locative des locaux à usage d'habitation. Le propriétaire, qui habitait sa propre maison la payait comme l'aurait fait un locataire ; il était considéré comme son propre locataire.

Personnes qui payaient cette taxe.

Payaient également la taxe mobilière les fonctionnaires, qui avaient droit au logement gratis. Les locataires d'un appartement meublé, à condition qu'ils ne fussent pas simplement de passage et qu'ils eussent un établissement suffisamment fixe, pour être considérés comme faisant partie de la population permanente de la commune ; payaient également la taxe mobilière sur la valeur locative de l'appartement, non garni de meubles, c'est-à-dire qu'on défalquait de la valeur locative des pièces meublées la plus-value que leur donnait l'installation de meubles.

Assiette de la taxe mobilière.

La taxe mobilière était due autant de fois que le contribuable possédait d'habitations distinctes, où il pouvait loger, c'est-à-dire d'habitations garnies de meubles. Lorsqu'on avait une habitation, dont on évacuait le mobilier, on pouvait demander décharge de la contribution, parce

Source : BIU Cujas

qu'il n'y avait plus d'habitation susceptible d'être utilisée. De même qu'un contribuable pouvait payer la contribution mobilière plusieurs fois pour toutes les habitations où il pouvait loger, inversement plusieurs personnes habitant ensemble pouvaient être passibles chacune de la taxe personnelle et n'acquitter à elles toutes qu'une seule taxe mobilière. Cette taxe mobilière était due dans la commune ou dans les communes où se trouvait l'habitation ou les habitations du contribuable.

L'habitation, dont la valeur locative servait de base à l'impôt, s'entendait aux termes de la loi, par opposition aux locaux professionnels, c'est-à-dire qu'elle comprenait l'habitation proprement dite, avec ses accessoires, tels que les cours, les jardins, les bâtiments de services, etc., à l'exclusion des magasins, des ateliers, des bâtiments d'exploitation rurale, des classes et des dortoirs dans les établissements d'instruction; à l'exclusion en un mot de tout ce qui avait le caractère du local professionnel.

Les personnes exemptées de la taxe mobilière.

Il y avait quelques cas d'exemptions; les indigents et les personnes ne jouissant pas de leurs droits, qui ne payaient ni la taxe personnelle, ni la contribution mobilière; les étrangers, qui exerçaient en France des fonctions diplomatiques; enfin, les pères et mère de sept enfants mineurs vivants lorsque leur cote personnelle mobilière n'excédait pas dix francs (loi du 8 Août 1890, art. 3). C'était là un geste, qui ne coûtait pas grand chose à l'Etat, parce que le nombre des contribuables, ayant 7 enfants mineurs vivants et ne payant qu'une cote personnelle mobilière de 10 francs, était extrêmement réduit.

Régime spécial des officiers non logés et des sous-officiers non casernés.

Les officiers des corps de troupes non logés à la caserne et les sous-officiers non casernés avaient un régime spécial, ils étaient cotisés pour la valeur locative de leur logement, déduction faite de l'indemnité de logement, qu'ils touchaient, ou déduction de la valeur locative du logement qu'ils auraient eu le droit d'occuper à la caserne.

L'impôt personnel mobilier était un impôt de répartition.

La contribution personnelle mobilière était peut-être de tous les anciens impôts celui qui mettait le mieux en évidence les difficultés qui sont inhérentes à toute espèce d'impôts de répartition. Bien que la taxe personnelle fût en fait une taxe de quotité, l'impôt personnel mobilier,

Source : BIU Cujas

dans son ensemble, était un impôt de répartition. Le contingent qui avait été d'abord de 60.000.000 dans la loi de 1791, qui avait été fixé à 30.000.000 en l'an VII, fut établi à 34.000.000 par la loi de 1832. Il avait été réparti de la façon suivante : La loi de l'an VII avait procédé à la répartition entre les départements, en se basant sur les travaux antérieurs et sur les résultats fournis par l'application des lois précédentes. A l'intérieur de chaque département intervenait ensuite la sous répartition (ou le répartement) entre les arrondissements que la constitution de l'an VIII substitua aux cantons, puis à l'intérieur de chaque arrondissement, entre les communes de l'arrondissement. Cette répartition était l'œuvre des assemblées locales, Conseil général du département pour le répartement entre les arrondissements, Conseils d'arrondissement, dont c'était d'ailleurs la seule fonction importante pour la sous répartition entre les différentes communes.

Comment était réparti le contingent de l'impôt personnel mobilier.

Le prix de la journée de travail, ayant été fixé par le Conseil général, on déterminait d'abord le produit que devait fournir la taxe personnelle; pour cela il suffisait de multiplier par la valeur de trois journées de travail le nombre des assujettis qui, jusqu'en 1820, fut estimé grossomodo à 1/6 de la population; puis à partir de 1820, on se basa sur les chiffres exacts. Le produit prévu de la taxe étant soustrait du contingent départemental et le reste représentait la somme à répartir en taxe mobilière.

Calcul du produit de la taxe mobilière.

Pour cette dernière répartition on n'avait aucune espèce de base sérieuse. La loi de nivôse an VII décida donc que la taxe mobilière serait répartie entre les arrondissements et entre les communes à raison d'un tiers au prorata de la population et de deux tiers au prorata du produit des patentes dans la circonscription envisagée. On considérait en effet, que le rendement des patentes est un indice de l'importance du commerce, qui est une source de revenus mobiliers. Il y a là un détail assez intéressant, il montre, en effet, qu'à ce moment, on n'est pas encore exactement fixé sur la nature de la personnelle mobilière et qu'on est encore vaguement influencé par le souvenir de l'impôt sur les revenus mobiliers, qu'était la contribution de 1791 puisqu'on fait

Répartition de la taxe mobilière. Ses difficultés.

Source : BIU Cujas

la répartition pour les 2/3 d'après des indices dont on prétend tirer des indications sur l'importance des revenus commerciaux, c'est-à-dire des principaux revenus mobiliers de cette époque.

Cette anomalie dans la répartition dura jusqu'à une loi du 23 Juillet 1820, qui prescrivit que dorenavant et conformément au caractère du nouvel impôt, tel qu'il résultait de la loi de l'an VII, la répartition de la taxe mobilière serait basée à tous les échelons, uniquement sur la valeur locative. Pour répartir la contribution mobilière, d'après les valeurs locatives, il fallait commencer par connaître ces valeurs que l'on connaissait très mal. Des enquêtes administratives furent donc ordonnées avec l'idée de faire intervenir, lorsqu'on en aurait les résultats, une loi nouvelle, qui fixerait une nouvelle répartition du contingent. Ces enquêtes se poursuivirent de 1823 à 1828 et donnèrent lieu à un travail extrêmement minutieux et approfondi. Ce travail mit en évidence les vices, les inégalités de la répartition jusque là usitée, et il fit apparaître la nécessité de la remanier profondément. On se heurta alors à la difficulté qui se présente à propos de tous les impôts de répartition et à laquelle on se heurtera également, lorsqu'il s'agira d'établir la péréquation de l'impôt foncier, remanier une répartition défectueuse ne peut se faire qu'en transférant la charge des départements, des arrondissements et des communes qui sont surtaxés aux départements, arrondissements ou communes, qui ne sont pas dûment taxés, on s'expose donc à des protestations de la part de tous ceux sur les épaules desquels on va transférer la charge, qui jusque là était mal répartie. On n'osa pas déchaîner ces protestations; on hésita, à un moment donné, à faire de la contribution personnelle mobilière, pour éviter les difficultés de la péréquation un impôt de quotité; ensuite, on eut une autre idée qui fut même consacrée par une loi du 26 Mars 1831: on voulut séparer complètement la taxe personnelle, qui était un impôt de quotité, de la contribution mobilière, qui resterait impôt de répartition, avec l'intention inavouée, qui inspire au fond cette loi de 1831, de développer de plus en plus la taxe personnelle, ce qui permettrait de se désintéresser plus ou moins de la taxe mobilière

Source : BIU Cujas

et de ses défauts ; en un mot de faire de la capitation l'élément principal de l'impôt.

Le système de la répartition de la cote mobilière dans la loi de 1832.

Cette solution inadmissible fut presque aussitôt rapportée, on abrogea la loi de 1831, et alors intervint la loi du 21 avril 1832, qui s'arrête à une cote mal taillée. La taxe personnelle et la taxe mobilière restent soudées l'une à l'autre ; pour la répartition on n'ose pas prendre uniquement pour base les nouvelles valeurs locatives telles qu'elles ont été évaluées au cours des enquêtes administratives des années précédentes, parce que l'on craint de soulever trop de récriminations. On décide donc que 1/3 seulement du contingent personnel-mobilier sera réparti au prorata des valeurs locatives nouvellement révisées 1/3 sera réparti sur la base des répartitions précédentes, 1/3 enfin, sera réparti au prorata des cotes personnelles perçues en 1831. Cette méthode purement arbitraires, purement empirique avait été adoptée, parce qu'on ne voulait pas trop bouleverser les habitudes, et modifier les cotes des contribuables. Ce n'était qu'une solution provisoire en effet, la loi de 1832 prévoyait que tous les cinq ans auraient lieu les révisions des contingents départementaux de nouvelles enquêtes administratives furent effectuées pour préparer ces révisions qui n'eurent jamais lieu.

La loi de 1844 adopte la fixité du contingent. Mais on tenait compte des créations et des disparitions de matière imposable.

La loi du 4 Août 1844 finit par adopter un principe nouveau, celui de la fixité du contingent. Puisqu'on ne pouvait pas améliorer la répartition du contingent, on décida qu'il ne serait plus jamais modifié, ou tout au moins qu'il le serait uniquement à raison des constructions nouvelles et des démolitions, c'est-à-dire que le contingent se trouverait réduit du montant en principal des cotisations afférentes aux constructions démolies, et qu'il se trouverait d'autre part, augmenté automatiquement à raison de 5 % de la valeur locative des locaux nouvellement construits à usage d'habitation. De cette façon, en premier lieu, on remédiait à une injustice criante ; les départements où la population s'accroissait, où les villes se développaient, où par conséquent le total des valeurs locatives avait augmenté, étaient jusque là restés épargnés ; au contraire, les départements, qui se trouvaient dans la situation inverse, où la population était stationnaire ou

Source : BIU Cujas

en décroissance, où les contructions ne se développaient pas, avaient continué à supporter les mêmes charges, malgré l'amoindrissement de leurs facultés imposables.

En second lieu, la loi de 1844 avait une autre ambition, ses auteurs espéraient avoir trouvé en elle le moyen de préparer une répartition équitable à long terme. En effet, comme les constructions anciennes étaient appelées à disparaître dans un temps indéterminé par le fait des démolitions, de la vétusté et qu'au contraire les nouvelles contructions se multiplieraient, un moment devait venir théoriquement, où toutes, ou du moins presque toutes les valeurs locatives seraient uniformément cotisées sur le pied de 5 %.

Avantages pratiques de la loi de 1844, mais elle ne réalisait pas la péréquation escomptée par ses auteurs.

Cette loi de 1844 eut un avantage pratique c'est que depuis cette époque, le contingent, qui jusque là avait été stationnaire augmente régulièrement les constructions l'emportant sur les disparitions d'immeubles. Par contre au point de vue théorique elle reposait sur une illusion pure; il aurait fallu un temps indéfini pour que les anciennes constructions aient complètement disparu. De plus, la péréquation était complètement irréalisable pour les nouvelles constructions dont les valeurs locatives évaluées au moment de leur édification, c'est-à-dire à des époques très différentes, ne pouvaient pas être comparées entre elles. Soit, deux constructions dont la valeur locative a été estimée 500 francs, l'une en 1845, l'autre en 1880. Ces deux constructions intervenaient l'une et l'autre pour la même valeur dans l'augmentation du contingent. Il y avait eu une augmentation de valeur locative du fait de la construction en 1845, de 500 frs en 1845, il y avait eu une nouvelle augmentation de valeur locative de 500 frs en 1880, du fait de la construction édifiée en 1880. Seulement, la maison qui avait eu en 1845 une valeur locative de 500 frs, pouvait fort bien en 1880, avoir une valeur locative de 1.000 ou 1200 frs. Il était donc impossible de comparer entre elles des évaluations portant sur des immeubles, dont l'un avait été construit en 1845 et l'autre en 1880.

Les deux systèmes suivis pour la sous répartition

A l'intérieur des départements, les Conseils généraux, qui faisaient la répartition entre les arrondissements et les Conseils d'arrondissements qui faisaient la répartition entre les communes.

Source : BIU Cujas

de l'impôt entre les arrondissements et les communes.

avaient reçu communication des enquêtes administratives, dont ils s'étaient plus ou moins inspirés pour améliorer les sous-répartitions locales. Finalement deux systèmes étaient suivis, qui variaient suivant les départements ; dans certains départements, c'étaient les plus nombreux, le Conseil général employait le système adopté pour le contingent législatif, c'est-à-dire que le contingent à l'intérieur du département restait fixe en principe, et chaque année on le modifiait simplement selon les démolitions et les constructions survenues depuis l'année précédente dans chaque arrondissement et dans chaque commune de l'arrondissement. Dans d'autres départements, on commençait par répartir la taxe personnelle puis ce qui restait était réparti sous forme de taxe mobilière au prorata des valeurs locatives.

La répartition de la taxe mobilière entre les contribuables de la commune.

Un des points les plus délicats était la répartition entre les contribuables à l'intérieur de de la commune, c'est-à-dire au moment où l'on avait dépassé tous les échelons intermédiaires de la répartition ; il s'agissait d'établir la cote de chaque contribuable de la commune, Cette sous répartition était faite par les répartiteurs, assistés du contrôleur des contributions directes. Ces répartiteurs au nombre de cinq, étaient désignés par le sous-préfet, sur une liste double présentée par le Conseil municipal. Ils étaient choisis parmi tous les propriétaires de la commune, et la commission se complétait par l'adjonction du Maire et d'un adjoint. A Paris, en vertu d'un arrêté des Consuls de messidor an VIII, il y avait, et il y a encore, une commission de répartition, qui cumule les attributions du Jury et des répartiteurs des communes ordinaires.

La commission de répartition.

Estimation des valeurs locatives par les répartiteurs.

En premier lieu, les répartiteurs arrêtaient la liste des contribuables assujettis à la taxe personnelle ; ils multipliaient le nombre de ces contribuables par la valeur de trois journées de travail. Ils obtenaient ainsi le produit de la taxe personnelle, que l'on défalquait du contingent, pour savoir la somme à répartir en taxe mobilière. Pour répartir cette somme, il fallait d'abord estimer la valeur locative ; ce travail, seulement, n'avait besoin, cela va de soi, que d'être tenu au courant et non refait entièrement tous les ans, cependant les répartiteurs avaient le droit de modifier annuellement l'estimation des valeurs locatives. La base

Source : BIU Cujas

d'estimation principale était naturellement le loyer porté au bail; mais les répartiteurs n'étaient pas forcés de s'y tenir, ils avaient une grande indépendance. Le contrôleur pouvait leur donner des conseils, il avait notamment à leur rappeler le principe, qui était la base de l'impôt de l'égalité proportionnelle; mais il ne pouvait pas leur imposer sa manière de voir et leur donner des ordres. De même les répartiteurs n'avaient à recevoir aucun ordre de l'administration centrale, ni du Conseil municipal; le seul recours contre leurs décisions était le recours du contribuable, qui pouvait protester contre la taxation dont il était l'objet. Souvent la commission ne s'attachait pas aux valeurs locatives portées aux baux et les modifiait de façon à avoir une appréciation plus juste de la réalité. A Paris, notamment, pour éviter une grande courante, qui consistait à réduire le prix inscrit au bail, afin de bénéficier de l'exonération accordée aux loyers de moins de 500 francs on ne tenait pas compte du chiffre porté au bail, pour les baux inférieurs à 500 francs, mais de la valeur locative, que l'on arbitrait par comparaison

Le centime le franc.

Une fois que l'on connaissait le contingent à répartir et le total des valeurs locatives sur lesquelles il devait être réparti, on divisait le contingent par ce total, ce qui donnait pour résultat une certaine fraction. Par exemple le contingent étant de 20 000 frs et le total des valeurs locatives de 100.000 francs, on divise 20.000 par 100.000, ce qui donne une fraction, 0,20; cette fraction indique que le contingent représente 0,20 des valeurs locatives; autrement dit que chaque franc de valeur locative doit participer à la formation du contingent pour 0,20. Le résultat de la division du contingent par le total des valeurs locatives est ce qu'on appelle le centime le franc. Pour établir les cotes individuelles, il n'y a plus qu'à multiplier chaque valeur locative par le centime le franc. Ainsi, un logement ayant une valeur locative de 1.500 frs devait payer dans notre exemple, comme taxe mobilière, 1500 × 0,20 = 300. Il n'y avait plus finalement qu'à ajouter au montant de la taxe mobilière, le montant de la taxe personnelle et la note du contribuable était prête.

Comment en fait, était appréciée la

Or, tel était le procédé légal, en fait, presque partout les choses se passaient tout autrement. Il résultait, en effet, d'une enquête effectuée en 1884

Source : BIU Cujas

valeur locative dans la plupart des communes.

que la loi n'était exactement appliquée que dans 2.340 communes sur 36.000. Parmi ces 2.340 communes figuraient toutes les villes d'une certaine importance, de sorte que le principal d'impôts qu'elles représentaient était beaucoup plus élevé que leur petit nombre n'aurait donné lieu de le supposer. Il était de 24.000.000, soit 1/3 environ du produit total de l'impôt, alors qu'elles ne représentaient qu'une toute petite fraction du nombre des communes.

Dans les 34.000 autres communes, comprenant toute la campagne, les répartiteurs répartissaient d'après les facultés présumées en faisant entrer plus ou moins en ligne de compte suivant les localités, la valeur locative, mais en se basant avant tout sur le degré d'aisance, tel que le révélait le train de vie du contribuable ou la commune renommée. Quand, dans un petit village deux contribuables habitaient des maisons dont la valeur locative était la même, et qui par conséquent auraient dû payer la même contribution, et qu'il resultait de la commune renommée, ou de leur genre de vie que l'un d'eux devait être deux fois plus riche que l'autre, on portait pour le premier à la matrice une valeur locative double de celle du second, de façon que la proportion de la cote de ces deux contribuables fût celle du simple au double. Si bien, qu'en somme, la contribution personnelle mobilière dans 34.000 communes fonctionnait d'une façon tolérée, mais parfaitement illégale, comme un véritable impôt sur le revenu global avec taxation d'office. Au moment du vote de la loi de 1832, le Ministre des Finances, M. Humann, qui sentait combien le système de la répartition tripartite qu'elle adoptait était arbitraire, avait ajouté spontanément dans son exposé au Parlement; « Enfin, les répartiteurs sont autorisés à « apprécier la situation des familles, et non pas « seulement les valeurs locatives ». Cette tolérance, dont le Ministre semblait disposé à s'accommoder était d'ailleurs illégale et le Conseil d'Etat, à plusieurs reprises l'avait déclarée formellement contraire à la loi. On peut citer à cet égard un arrêt du 21 Mai 1862, dont les considérants sont

Source : BIU Cujas

caractéristiques : "considérant qu'aucune disposition "législative n'autorisait les répartiteurs à procéder "ainsi, ... que d'après les lois ci-dessus visées, la "contribution mobilière doit être assise d'après la "valeur locative des habitations, ... le sieur X est ren- "voyé devant le Conseil de Préfecture, pour y être sta- "tué sur sa réclamation, en prenant pour base de "sa contribution mobilière la valeur locative des "locaux servant à son habitation personnelle com- "parée à celle de la généralité des habitants de la "ville de..... Par conséquent, les réclamations con- tentieuses produites par les contribuables, auraient indubitablement amené la condamnation de ce procédé, s'il s'est maintenu, c'est qu'il n'y avait pour ainsi dire pas de réclamation. Les contribuables no- tamment, les habitants des campagnes, ignoraient plus ou moins les méthodes suivies par les répar- titeurs, ils ignoraient si ces méthodes étaient lé- gales ou ne l'étaient pas ; ce qui les intéressait, c'é- tait le chiffre d'impôts qu'ils avaient à payer, et le résultat leur donnait relativement satisfaction.

Lorsqu'on parle, comme le font souvent les défenseurs de nos quatre vieilles contributions, des qualités que présentaient les anciens impôts, assis sur les signes extérieurs, il faudrait donc faire cette réserve que, pour la contribution personnel- le mobilière, le système des signes extérieurs avait été jugé tellement défectueux qu'il était écarté dans 34.000 communes sur 36.000. D'autre part, on peut observer que l'idée de l'impôt sur le revenu global, arbitré administrativement, n'était pas tellement impopulaire, puisqu'il fonctionnait en France sans réclamation de la part des contribuables, sur des bases d'ailleurs sommaires et approximatives, à l'encontre des dispositions expresses de la loi.

Tentative de péréquation de la personnelle mobilière en 1901.

Il reste à signaler une dernière tentative de péréquation de la contribution personnelle mo- bilière en 1901. La loi de 1844, qui avait déclaré que le contingent ne serait plus modifié qu'à raison des démolitions et des constructions nouvelles, avait eu, comme on l'a vu pour conséquence d'augmen- ter automatiquement le contingent : ce contingent était passé du fait des constructions nouvelles en principal, c'est-à-dire non compris les cen- times locaux, ni les centimes d'État de 34 000 000 en 1845 à 64.000.000 en 1890 et à 72.000.000 en 1900. Mais cette loi n'avait pas résolu le problème d'une

Source : BIU Cujas

juste répartition, puisque c'était toujours la vieille répartition, qui avait été effectuée par la loi de 1832, qu'on appliquait. Or, sur ces entrefaites, une loi du 8 Août 1890 était venue transformer en impôt de quotité l'impôt foncier sur la propriété bâtie et avait décidé que le revenu net de la propriété bâtie, c'est-à-dire sa valeur locative, serait révisée tous les dix ans. La première de ces révisions prescrites par la loi de 1890 venait d'avoir lieu en 1899-1900. Il y avait là un travail, fait sans doute en vue de l'assiette de l'impôt foncier sur la propriété bâtie, mais qui donnait le dernier état de la valeur locative de la propriété bâtie; puisque la contribution mobilière était perçue elle aussi sur la valeur locative, il semblait logique de se servir des résultats de ce travail pour corriger la répartition archaïque de la loi de 1832. Ce fut l'objet d'un amendement déposé par un député de la Manche, M. Le Moigne, qui devint l'art. 3 de la loi du 10 Juillet 1901.

Ce texte décidait qu'à partir de l'année suivante, la répartition de la personnelle mobilière aurait pour base les nouvelles valeurs locatives, telles qu'elles avaient été réévaluées par l'enquête sur la propriété bâtie de 1899-1900. En apparence rien de plus rationnel; en fait, le résultat fut désastreux, il souligna l'impossibilité où l'on se trouve de corriger une répartition défectueuse. La nouvelle répartition sur la base des valeurs locatives réévaluées augmentait le contingent de 31 départements et réduisait le contingent des 56 autres. Ces modifications dans les contingents départementaux devaient naturellement retentir sur la sous-répartition à l'intérieur des départements et l'Administration des Finances indiqua aux assemblées locales différentes méthodes qu'elles pouvaient utiliser, et entre lesquelles elles avaient le choix, pour adapter la sous-répartition locale à la nouvelle répartition interdépartementale. La base de la répartition se trouvant ainsi modifiée à tous les degrés, il en résulta des anomalies telles qu'un concert de protestations s'éleva de tous côtés. En effet, de petits contribuables, en très grand nombre se trouvaient surchargés de 100 à 200 %, par rapport à leur cotisation antérieure tandis qu'au contraire, de gros contribuables étaient dégrevés. Sans doute on aurait

Source : BIU Cujas

pu dire que ce n'était après tout que la rectification d'une erreur, qui avait subsisté longtemps, mais c'est là un point de vue qu'il est très difficile de faire admettre lorsque le résultat est d'augmenter la charge des petits et d'alléger celle des gros. En second lieu, la réponse n'aurait pas été pertinente, parce qu'il n'y a pas corrélation exacte entre les valeurs locatives sur lesquelles est assis l'impôt et les formalités contributives de l'assujetti; en fin de compte, il y avait bien une surcharge pour les contribuables peu aisés; et un soulagement pour ceux qui avaient le moyen de payer.

En présence de ces résultats, on chercha à réparer le mal; après avoir cherché de plusieurs côtés on finit par se rendre compte qu'il était irréparable, ou du moins qu'aucune espèce de solution nouvelle ne pouvait corriger l'erreur commise, si ce n'était de maintenir les dégrèvements, qui avaient été accordés par la loi de 1901 aux 56 départements, et de dégrever en même temps les contribuables ou les collectivités qu'elles avaient surchargés. Une loi du 31 Mars 1902 commença par opérer d'office le dégrèvement des contribuables, qui avaient été le plus surchargés; enfin la loi du 16 Juillet 1902 ramena à leur ancien chiffre les contingents des 31 départements, qui avaient été augmentés, en laissant subsister les dégrèvements des 56 autres, de telle façon qu'il ne restait de cette réforme malencontreuse qu'une masse importante de dégrèvements qui ont ramené le principal de l'impôt de 75.000.000 en 1902 à 72.000.000 et demi en 1903.

Tentatives faites en vue d'introduire des éléments de personnalité dans la contribution personnelle-mobilière.

Il convient enfin de mentionner les tentatives qui avaient été faites pour introduire dans cet impôt la prise en considération des facultés personnelles, c'est-à-dire pour lui donner dans une certaine mesure, un caractère personnel.

On sait que la principale tentative s'est exercée à l'encontre de la loi, puisque les répartiteurs de toutes les communes rurales s'attachaient non pas à la valeur locative objectivement considérée mais aux facultés présumées du contribuable

Certaines dispositions législatives étaient également intervenues dans le même sens: on rappellera pour mémoire le dégrèvement des contribuables ayant plus de 7 enfants mineurs vivants, lorsque leur cote personnelle mobilière ne dépassait pas

Source : BIU Cujas

10 frs en principal.

Les villes pourvues d'un octroi obtiennent la faculté de prélever sur le produit de l'octroi tout ou partie du contingent de la personnelle mobilière.

Il y avait dans d'autres lois des dispositions plus intéressantes et plus importantes; la loi organique de 1832 sur la personnelle mobilière accordait aux villes, pourvues d'un octroi, la faculté de prélever sur le produit de l'octroi, en tout ou en partie, le contingent personnel mobilier, qui leur était assigné, c'est-à-dire de puiser dans les produits de l'octroi municipal, la somme qu'elles devaient verser à l'Etat, au titre de la personnelle mobilière. C'était lorsque le rachat était total un moyen pour la ville de se débarrasser de toutes les complications de la répartition individuelle; c'était même, si le rachat n'était que partiel, un moyen pour elle de reporter une partie de la charge fiscale sur les personnes de l'extérieur sur les touristes, qui étaient de passage dans la localité, sur les habitants des communes voisines, qui y venaient au marché; toutes personnes qui payaient les droits d'octroi, et qui n'auraient pas payé dans la ville où elles n'habitaient pas, d'une façon permanente, la personnelle mobilière. D'ailleurs cette disposition est une évocation de ce qui se passait sous l'ancien Régime, où beaucoup de villes avaient été affranchies de la taille, qui avait été remplacée pour elles par des droits d'entrée perçus aux barrières.

Lorsque le remplacement de la personnelle mobilière par les droits d'octroi n'était que partiel, la loi prescrivait que ce remplacement s'appliquerait d'abord à la cote personnelle et ensuite seulement à la contribution mobilière. Donc, la partie non rachetée, c'est-à-dire non remplacée par un prélèvement sur un produit de l'octroi, devait être répartie au prorata des valeurs locatives seulement dans ce cas, la ville avait le droit de laisser de côté en dehors de la répartition les petits loyers qui se trouvaient ainsi complètement exonérés; la décision du Conseil municipal exonérant les petits loyers devait d'ailleurs être homologuée par décret.

Une loi du 3 Juillet 1846 perfectionna le système; non-seulement les petits loyers pouvaient être complètement exemptés, mais la répartition entre les loyers taxables pouvait être faite d'après un tarif progressif de façon à ménager les loyers peu élevés. Cependant pour éviter que le taux

Source : BIU Cujas

de progression ne fût excessif et qu'il ne devint accablant pour les gros loyers, le Gouvernement avait pris pour règle de n'accorder le décret d'homologation de la décision du Conseil municipal que si les contribuables les plus taxés ne payaient pas plus que dans le cas où la commune aurait réparti proportionnellement la totalité du contingent mobilier sans faire usage de la faculté de remplacement. En d'autres termes le remplacement partiel de la personnelle mobilière et la répartition du reste sur une base progressive ne devaient charger aucun contribuable plus qu'il ne l'aurait été, s'il n'y avait pas eu de rachat; ce remplacement ne pouvait qu'alléger la charge des petits. Si le contingent assigné à la commune, rapproché du total des valeurs locatives faisait apparaître par exemple un taux d'impôt de 4%, la commune pouvait, au cas où elle se décidait à prélever une partie de son contingent sur le produit de l'octroi municipal, répartir le reste d'après un tarif progressif, à condition qu'aucun loyer ne fût taxé à plus de 4%, puisque c'eut été le taux de l'impôt, si aucune fraction n'en avait été rachetée. Seulement les petits loyers bénéficiaient de ce prélèvement sur les produits de l'octroi; au lieu de payer 4%, ils étaient taxés par exemple à 2, à 3 ou à 3 1/2 %.

Le régime de la Ville de Paris en ce qui concerne la contribution personnelle mobilière.

La Ville de Paris avait fait usage de la faculté donnée par les lois de 1839 et 1846; pendant un temps, elle avait prélevé sur les produits de l'octroi la presque totalité du contingent puisque la fraction rachetée atteignait jusqu'à 84% de la personnelle mobilière. Ayant supprimé en 1900 les droits d'octroi sur les boissons hygiéniques, elle dut y renoncer; seulement elle obtint de la loi du 31 Décembre 1900, la faveur d'une disposition nouvelle. A Paris, les petits loyers, inférieurs à 500 frs, seraient exempts d'impôts, et sur tous les loyers imposables, c'est-à-dire sur tous les loyers de plus de 500 frs, on retrancherait pour avoir la valeur locative taxable, une somme de 375 frs à titre de minimum de loyer. Ce retranchement d'une somme fixe quelque fût le montant du loyer, était en réalité, une formule de progressivité du tarif, puisque d'un loyer effectif de 750 frs, on retranchait

Source : BIU Cujas

ainsi 50 %, d'un loyer de 3.750 frs, on retranchait 1/10, et d'un loyer de 37.500 frs on ne retranchait que 1/100.

Extension à toutes les communes de 5000 habitants de la faculté accordée à la Ville de Paris.

La loi du 16 Juillet 1903 étendit la faculté accordée à la Ville de Paris à toutes les communes de plus de 5000 habitants, sauf autorisation préfectorale, c'est-à-dire que la faculté ne s'appliquait pas aux mêmes chiffres que ceux fixés pour la Ville de Paris; elle consistait dans le droit de déduire du loyer une somme fixe, à titre de minimum imposable somme qui était fixée par le Conseil municipal, sauf approbation du Préfet.

Enfin, la loi du 20 Juillet 1904, par son art. 5 vint permettre d'ajouter à la somme fixe retranchée, 1/10 en plus, pour chaque personne en sus de la première, à la charge du contribuable, sans que la déduction totale puisse dépasser la moitié du loyer. Ces chiffres ont été modifiés, pour la Ville de Paris, par la loi du 31 Mars 1923, qui est toujours en vigueur, puisque, si l'impôt a été supprimé pour la part de l'Etat, les centimes additionnels locaux continuent à être perçus. Ces chiffres sont actuellement les suivants: contribuables sans charges de famille; déduction d'une somme fixe de 375 frs. sur le loyer; contribuables ayant une personne à leur charge: déduction de 800 frs.; contribuables ayant plus d'une personne à leur charge: déduction supplémentaire de 200 frs. pour chacune des personnes suivantes; sans que toutefois la déduction totale puisse excéder 2000 frs. Un contribuable qui a deux enfants de moins de 18 ans, a droit, par conséquent, à une déduction de 1000 frs. Sont également considérées comme personnes à la charge, les enfants infirmes, quel que soit leur âge et les ascendants de plus de 70 ans ou infirmes.

De cette façon, la considération des charges de famille entre en ligne de compte dans le calcul de l'impôt.

L'impôt des portes et fenêtres.

Exemptions permanentes de l'impôt des portes et fenêtres.

L'impôt des portes et fenêtres portait sur les ouvertures extérieures. En dehors de quelques exemptions temporaires, sur lesquelles on n'a pas le temps d'insister, cet impôt comportait trois exemp-

Source : BIU Cujas

tions permanentes. La première avait été accordée dans l'intérêt de l'agriculture ; les bâtiments ruraux destinés, non à l'habitation, mais à l'exploitation agricole, les granges, les caves, les étables, les écuries, les greniers, tous les bâtiments, qui sont exonérés de l'impôt foncier sur la propriété bâtie, ne payaient pas l'impôt des portes et fenêtres.

Dans les fermes, il n'était compté qu'une seule porte charretière, les autres étaient taxées au tarif des portes ordinaires.

En second lieu, les portes et fenêtres des édifices publics, autres que celles des appartements servant à l'habitation des fonctionnaires étaient également exonérées.

Enfin, il y avait exonération, dans un but d'hygiène, pour les ouvertures des Manufactures ce qui donnait, dans la pratique, lieu à certaines difficultés ; pour distinguer les Manufactures, dont les ouvertures ne payaient pas, des usines qui, au contraire, ne bénéficiaient pas de l'immunité fiscale. Le Conseil d'Etat s'arrêtait au critérium de la prédominance du travail manuel sur le travail mécanique ou inversement.

L'impôt des portes et fenêtres après avoir tour à tour été impôt de quotité et impôt de répartition, était demeuré depuis 1832 impôt de répartition avec ce caractère particulier et insolite qu'il comportait l'application d'un tarif.

L'impôt des portes et fenêtres était depuis 1832 un impôt de répartition.

Ce tarif tenait compte en premier lieu, de la population ; il y avait six classes de population ; il tenait compte, en second lieu, du nombre des ouvertures ; en troisième lieu, dans les maisons de plus de six ouvertures, il tenait compte de la qualité de celles-ci, distinguant les portes ordinaires et les fenêtres jusques et y compris le second étage, et les fenêtres des étages supérieurs ; et enfin les portes charretières, les portes cochères et celles des magasins, qui n'étaient pas taxées à un tarif plus élevé que celui des portes ordinaires et fenêtres des étages inférieurs.

Le tarif de l'impôt.

L'application du tarif se combinait avec le système de la répartition de la façon suivante : on commençait par rechercher quel serait pour la commune, le produit de l'application du tarif, on comparait ensuite ce produit avec le chiffre du contingent assigné à la commune ; on divisait les deux produits l'un par l'autre, et l'on obtenait com-

Comment le tarif se combinait avec le système de la répartition.

Le centime le franc.

Source : BIU Cujas

me quotient un certain chiffre par exemple 1,25 ou 0,70 ; ce qui voulait dire que le contingent représentait 1,25 % du produit de l'application du tarif ou seulement 0,70 % ; cette proportion était ce qu'on appelait le centime le franc. Pour obtenir la cotisation individuelle, il suffisait de faire application à chaque contribuable du tarif, de voir ce qu'il devait payer, d'après ce tarif, et de multiplier cette somme par le centime le franc.

On a dit précédemment que cet impôt des portes et fenêtres était destiné à fonctionner comme supplément à la contribution personnelle mobilière, mais qu'il était réclamé, pour plus de commodité, au propriétaire foncier lequel avait un recours contre ses locataires, à moins de conventions contraires, d'ailleurs fréquentes.

Les défauts de l'impôt des portes et fenêtres.

Cet impôt que le Directoire avait imaginé, uniquement comme expédient financier, avait dès l'origine soulevé beaucoup de critiques ; on lui reprochait d'être un impôt sur l'air et la lumière, mais cette critique est plus frappante que solide ; il n'est beaucoup plus choquant d'imposer les gens pour avoir le droit de respirer ou d'y voir clair que de les imposer pour leur nourriture ou leur logement. Seulement l'impôt sur les portes et fenêtres avait tous les caractères, par conséquent tous les défauts de l'impôt sur les signes extérieurs, dont il constituait, en quelque sorte, le type par excellence. Le premier de ces défauts, c'est que les signes extérieurs, sur lesquels il était basé, n'étaient qu'un indice infiniment discutable du degré de capacité contributive de l'assujetti ; la valeur locative, elle-même, prise pour base dans la contribution personnelle mobilière, n'est qu'un indice extrêmement contestable des facultés imposables, et le nombre des ouvertures, des portes et fenêtres n'est lui-même qu'un indice douteux de la valeur locative. Il y a des maisons délabrées, qui ont beaucoup d'ouvertures, des maisons beaucoup plus neuves et confortables, qui en ont beaucoup moins.

Le second défaut de cet impôt, c'est qu'il

Source : BIU Cujas

tendait à dégénérer en impôt sur le signe extérieur lui-même, c'est-à-dire, une sorte d'impôt sur le style des constructions, auquel on pouvait partiellement se soustraire en construisant des maisons avec des fenêtres plus larges et moins nombreuses, en limitant le nombre des portes de sortie; il présentait encore cette bizarrerie de procurer gratuitement aux ouvriers des manufactures l'air et la lumière, tandis qu'il fallait payer dans les usines.

Facilité de recensement du signe extérieur.

A ces défauts, qui sont ceux de tous les impôts sur les signes extérieurs, correspondait une qualité, la facilité du recensement des signes extérieurs. Il ne pouvait y avoir de contestations que sur le point de savoir s'il s'agissait d'une manufacture ou d'une usine ou sur le caractère des ouvertures.

L'impôt des portes et fenêtres supprimé en 1892, a survécu à sa condamnation.

Cet impôt des portes et fenêtres avait eu une carrière assez singulière; au début on l'avait supporté, parce qu'il était très léger; le Directoire ne lui avait demandé que 7.000.000; puis, petit à petit, le contingent en avait été accru, si bien qu'il en était arrivé à rapporter 60.000.000 environ, presque autant que la personnelle mobilière. Cette productivité était devenue une nouvelle raison en sens inverse pour qu'on le conservât malgré tous ses défauts. Cependant, on se décida à le supprimer par la loi du 18 Juillet 1892, à dater du 1er Janvier 1894; d'ici là, une loi devait intervenir pour créer des impôts de remplacement. Mais cette loi n'intervint jamais, de sorte que l'impôt, qui avait été théoriquement condamné en 1892, a survécu 25 ans à sa condamnation, puisqu'il n'a été abrogé qu'en 1917, en même temps que la personnelle mobilière, c'est-à-dire au moment où étaient remaniés et réorganisés les impôts sur les revenus. S'il s'est en quelque sorte si longtemps survécu à lui-même, c'est qu'après la loi de 1892, on n'avait pas su comment le remplacer pour la raison assez curieuse, qu'on ne savait pas du tout sur qui il portait, et qu'en le remplaçant, on risquait de modifier l'équilibre des charges qui résultaient de son incidence; en effet, cet impôt constituait sans qu'on le sache exactement dans quelles proportions, tantôt un supplément à la personnelle mobilière lorsque le propriétaire se faisait rembourser par le locataire,

Source : BIU Cujas

tantôt un supplément à la contribution foncière, lorsque le propriétaire le gardait à sa charge, tantôt un supplément à la patente, lorsqu'il frappait un immeuble industriel, des locaux d'usine, par exemple. En créant des impôts de remplacement, on risquait de les faire porter sur des gens qui ne supportaient pas, en fait, l'impôt des portes et fenêtres, on risquait en sens inverse, de décharger sur ceux qui l'avaient supporté, sans leur imposer aucune charge en compensation.

§III. Les patentes.

L'impôt des patentes a été fréquemment remanié en vue de son perfectionnement.

Les patentes constituaient le dernier des anciens impôts. Tandis que l'impôt sur les portes et fenêtres ne présente aucun intérêt au point de vue technique, les patentes étaient beaucoup plus intéressantes, parce que c'était l'œuvre que le législateur avait remise le plus fréquemment sur le métier pour le perfectionner. On peut dire qu'à l'exception peut-être de la contribution mobilière de 1791, il n'y a pas d'impôt pour lequel on se soit davantage efforcé de combiner un système savant de signes extérieurs, de façon à obtenir une présomption des facultés imposables, aussi rapprochée que possible de la réalité. Tous ces efforts ont été loin d'être couronnés de succès; puisque depuis la Révolution, plus de trente lois étaient intervenues. Dans la dernière période d'application, la loi principale était celle du 15 Juillet 1880, modifiée sur les points de détail par des lois de 1889, 1890, 1893 et 1895.

Caractères de l'impôt des patentes.

On dit quelquefois que les patentes étaient un impôt sur le commerce; c'est à peu près exact en fait, mais en principe, c'est faux. En effet, en principe; les patentes étaient un impôt sur les revenus professionnels, qu'il s'agisse des revenus commerciaux ou des revenus non commerciaux. Quels étaient les assujettis à l'impôt des patentes.

Suivant les termes de l'art. 1er de la loi du 15 Juillet 1880, les patentes atteignaient tout individu français ou étranger, qui exerçait en France, "un commerce, une industrie, une profession, non compris dans les exceptions déterminées par la loi". Par conséquent, le champ d'application de l'impôt des patentes ne cadre pas avec la commercialité de l'entreprise. Les anciennes patentes se différenciaient donc de la cédule actuelle des bénéfices

Source : BIU Cujas

industriels et commerciaux; elles correspondent en réalité, à deux des cédules actuelles, celle des bénéfices industriels et commerciaux et celle des bénéfices des professions non commerciales.

Cependant, les dérogations apportées au principe étaient telles qu'en fait les patentes n'atteignaient qu'exceptionnellement les bénéfices autres que ceux du commerce et de l'industrie, de sorte qu'il est tout de même à peu près exact de dire que c'était un impôt sur le commerce et l'industrie

Dérogations au principe. Personnes qui ne payaient pas patente.

Ces dérogations peuvent être groupées en deux catégories; il y avait des dérogations, qui s'expliquaient par le désir de ménager certaines classes de contribuables. C'est ainsi que ne payaient pas patente: 1° les commis et toutes personnes travaillant à gages, c'est-à-dire les salariés; 2° les fonctionnaires publics; 3° les cultivateurs pour la vente de leurs produits et de leurs bestiaux; 4° les assurances mutuelles régulièrement autorisées; 5° les pêcheurs; 6° toute une série de professions, qu'on jugeait trop modestes pour qu'elles fussent imposables: savetiers, chiffonniers au crochet, marchands des quatre saisons, etc....; 7° les ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers, sans autre auxiliaire que leur femme, leurs enfants non mariés ou un manœuvre; 8° enfin, les ouvriers en chambre avec un apprenti de moins de 16 ans; en somme tous les ouvriers qui n'appartenaient pas à la catégorie des salariés et qui prouvaient être considérés comme des artisans.

Les autres dérogations s'expliquaient par un autre motif plus terre à terre: l'impossibilité où l'on se trouvait d'évaluer par des signes extérieurs les bénéfices imposables. Ces dérogations s'appliquaient à presque toutes les professions libérales artistes, professeurs d'enseignement libre, éditeurs de feuilles périodiques, etc.... Cependant les nécessités budgétaires avaient forcé à passer outre, dans un certain nombre de cas et à taxer tant bien que mal une vingtaine de professions libérales, pour lesquelles on avait estimé que le loyer pouvait servir d'indice de l'importance des bénéfices notamment: celles de médecin, d'avocat, d'architecte, qui étaient imposées d'après la valeur locative de l'habitation.

Professions libérales imposées à la patente.

Les patentes étaient un impôt de quotités bien que ce fût un impôt levé pour le compte

Source : BIU Cujas

de l'État huit centimes du principal étaient abandonnés à la commune où l'impôt était perçu.

Le tarif des patentes.

Depuis l'an III, le tarif des patentes comprenait deux divisions, dont la structure avant été rendue de plus en plus complexe, à savoir le droit fixe et le droit proportionnel. Le droit fixe avait pour objet d'instituer une sorte de hiérarchie fiscale entre les différentes professions ; le droit proportionnel était destiné à adapter, à l'intérieur de chaque profession, la charge fiscale aux facultés contributives présumées de l'assujetti.

Le droit fixe et le droit proportionnel.

Les tableaux du tarif du droit fixe.

Le tarif du droit fixe comprenait trois tableaux, les tableaux A. B et C ; le droit proportionnel faisait l'objet d'un tableau spécial, le tableau D

Le tableau A

Le tableau A du droit fixe était construit d'après les données suivantes : les différents commerces, suivant leur nature, sont plus ou moins rentables ; on peut considérer que toutes choses égales d'ailleurs, un commerce de mercerie est de nature à rapporter moins qu'un commerce d'épicerie ou de boucherie ; l'épicerie de détail est une source de bénéfices moindres qu'une épicerie en gros ; d'où le groupement de toutes les professions en une hiérarchie de 8 classes, d'après leur rentabilité présumée. D'autre part, il est évident qu'un même commerce rapporte plus dans une grande ville que dans une moyenne, et dans une ville moyenne, que dans un petit village ; d'où une seconde division chevauchant la première, comprenant 9 classes de population. Pour savoir ce que devait payer un patentable, il suffisait de faire une recherche très simple dans le tableau A ; on voyait d'abord à quelle classe appartenait cette profession, si elle était de la 4e classe, il n'y avait plus qu'à rechercher ce que la 4e classe payait pour la catégorie de population à laquelle appartenait le lieu, dans lequel le commerce était exercé.

Ce système qui était basé sur le double critérium de la population et de la nature de la profession, pouvait en somme convenir tant bien que mal à la plupart des commerces ordinaires, mais il était manifestement inutilisable dans un certain nombre de cas, d'où la nécessité où l'on s'était trouvé de construire d'autres tableaux spéciaux les tableaux B et C sur des bases différentes

Les tableaux B et C.

D'abord il y a certaines professions spéciales ou certaines entreprises extrêmement importantes,

Source : BIU Cujas

Le tableau B était appelé le tableau des grands Magasins.

pour lesquelles les données du tableau A ne convenaient pas ; c'est ainsi que l'application du tableau A aurait conduit à faire appliquer le même droit fixe à Paris à un tout petit magasin de nouveautés et au Louvre ou au Bon Marché, ou bien à un banquier de quartier, occupant deux commis, et à une Société de Crédit. Il avait donc fallu ouvrir un second tableau B pour une trentaine de professions ; agents de change, banquiers, grands magasins, entreprises d'omnibus, marchands de vins et d'alcools en gros.

Dans ce tableau, le droit fixe était divisé en deux éléments ; il y avait une taxe déterminée, dont le montant variait avec la profession avec la population, quelquefois avec d'autres éléments (par exemple pour les agents de change, suivant qu'il y avait ou non, dans la localité un parquet pour la négociation des effets publics), et une taxe variable qui était généralement déterminée en fonction du nombre des employés, quelquefois en raison d'autres éléments, comme par exemple pour les marchands de vins et d'alcools en gros d'après le nombre des hectolitres vendus au cours de l'année. L'article le plus important du tableau B est celui qui avait trait aux grands magasins dont le système d'imposition était spécial, de sorte qu'on l'appelait quelquefois le tableau des grands magasins, tandis que le tableau C s'appelait le tableau des industriels.

Le tableau B comprenait un droit fixe qui variait cependant d'après certains éléments.

On avait donc pour un certain nombre de professions, institué un tableau B basé sur d'autres critériums. Le droit fixe du tableau B, qui s'appliquait aux banquiers, aux agents de change, aux négociants en gros en vins et en alcools, comprenait en premier lieu une taxe déterminée, en principe d'après la nature de la profession et le chiffre de la population, quelquefois, d'après d'autres éléments. En ce qui concerne par exemple, les agents de change, on tenait compte du fait que la ville où ils exerçaient avait ou n'avait pas de Bourse à parquet. Il comprenait ensuite une taxe variable, généralement calculée sur le nombre des employés, quelquefois sur d'autres éléments, par exemple sur le nombre d'hectolitres vendus pendant l'année précédente pour les marchands en gros de vins et spiritueux. Le

Source : BIU Cujas

droit fixe du tableau B, était donc un droit, dont l'un des éléments était variable de sorte que son appellation ne correspondait pas très bien à la réalité. Pour les grands magasins, il y avait un système de taxation spéciale.

Le tableau C, consacré aux entreprises industrielles.

Il y avait encore d'autres entreprises pour lesquelles le double critérium du tableau A n'aurait pas pu convenir; c'étaient les entreprises industrielles. Le critérium, basé sur la nature de la profession était insuffisant à raison des différences considérables, qui peuvent exister dans l'importance des établissements s'adonnant à un même genre d'industrie, et qui peuvent aller du tout petit atelier, à la très grande usine. Quant au critérium, basé sur le chiffre de la population, il était également propre à induire en erreur, puisque de très grandes entreprises industrielles sont souvent établies dans des villages. D'où un troisième tableau, le tableau C, qui était consacré spécialement aux entreprises industrielles.

Complexité de la tarification du tableau C.

La tarification de ce tableau était extrêmement complexe; le droit fixe comprenait, tantôt une taxe déterminée, unique, tantôt une taxe déterminée et une taxe variable, tantôt enfin, une taxe variable seulement. La taxe variable était généralement calculée sur les moyens de production, par exemple sur le nombre des broches dans une filature, sur le nombre d'hectolitres de contenance des chaudières dans une brasserie, sur le nombre des ouvriers et le nombre des meules dans une chocolaterie, etc.....

Le droit proportionnel du tableau D.

En plus du droit fixe, tel qu'il était fixé, soit par le tableau A, soit par le tableau B, soit par le tableau C, le contribuable avait en principe à acquitter un droit proportionnel, dont le but était, encore une fois, d'adapter la charge fiscale aux facultés respectives des titulaires d'une même profession. Ce droit proportionnel était calculé sur la valeur locative des locaux d'habitation du patentable, ainsi que sur celle des locaux professionnels, usine, magasin, hangar, chantiers bureaux, etc.....

Le taux de ce droit proportionnel, qui faisait l'objet d'un tableau spécial, le tableau D était variable. Ainsi par exemple, pour les patentables inscrits au droit fixe du tableau A,

Source : BIU Cujas

il variait entre le 20e et le 30e de la valeur locative; pour les patentables inscrits au droit fixe du tableau B, il était généralement du 1/10, sauf pour les grands magasins qui avaient un régime tout à fait spécial. Pour les patentables inscrits au tableau C, le droit proportionnel variait entre le 1/30 et le 1/60 de la valeur locative des locaux professionnels et des locaux d'habitation.

Certaines professions ne payaient que le droit proportionnel.

Bien qu'en général le droit fixe et le droit proportionnel dussent s'additionner, il y avait deux exceptions importantes. D'abord les professions libérales, qui se trouvaient exceptionnellement soumises à la patente, comme les professions de médecin, d'avocat, d'architecte, etc..... payaient uniquement le droit proportionnel, calculé sur la valeur locative et ne payaient pas le droit fixe.

Certaines autres ne payaient que le droit fixe.

En sens inverse, les patentables des 7e et 8e classes du tableau A, c'est-à-dire les tout petits commerçants, ceux exerçant les commerces les moins rémunérateurs, lorsqu'ils exerçaient dans de petites villes, et d'autre part les marchands ambulants ou les marchands en échope, quelle que fût la population du lieu d'exercice de leur profession, payaient uniquement le droit fixe et pas de droit proportionnel.

Les patentes étaient le plus improportionnel de tous les impôts directs.

Dans ses dernières années d'application la patente rapportait environ 150.000.000, dont 8 centièmes étaient attribués aux communes où la profession était exercée. C'était un impôt extrêmement compliqué parce que c'était l'impôt où l'on avait cherché à combiner le plus grand nombre de signes extérieurs de façon à apprécier aussi exactement que possible les facultés imposables. D'ailleurs à cause de cette complication, les patentes étaient peut-être de tous les impôts directs, le plus improportionnel. Il était facile de s'en rendre compte pour les Sociétés dont les bénéfices exacts, pouvaient être connus, grâce à la publicité de leur bilan. On constatait qu'en 1907, une de nos grandes Banques payait sous forme de patente, 0.36 % de ses bénéfices, tandis qu'une de ses concurrentes 8,67 %. Dans une ville du Midi deux industriels qui faisaient chacun 450.000 frs. de bénéfices payaient l'un 3600 frs. l'autre 9.000 frs. de patente en principal.

Elles étaient, y compris la contribution foncière, les quatre contributions directes auxquel-

Source : BIU Cujas

les devait venir s'ajouter, en 1872, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, perçu par l'administration de l'enregistrement.

Caractéristique de l'ancien système d'impôt français.

Il était indispensable de prendre une connaissance sommaire du système de nos vieilles contributions directes, d'abord parce que ces contributions continuent toujours à exister comme support fictif, sur lequel viennent s'appuyer les centimes additionnels qui alimentent les budgets locaux; ensuite, parce qu'on peut ainsi se faire une opinion assez exacte du caractère de l'ancien système d'impôts français. Cet ancien système se caractérisait d'une part, par l'absence de toute espèce de plan d'ensemble, d'autre part, par une conception très nette de la nature de l'impôt direct.

2) Absence de plan d'ensemble.

En ce qui concerne l'absence complète du plan fiscal, on a déjà eu occasion de dire que notre ancien système d'impôt était, à cet égard, véritablement indéfendable. Depuis l'an VII, on avait perdu de vue toute préoccupation d'un plan fiscal pour se borner à chercher les impôts à faire accepter par les contribuables, et les plus commodes à recouvrer par le fisc.

La personnelle mobilière et les portes et fenêtres avaient un caractère équivoque.

En somme l'ensemble des contributions françaises se composait d'abord de deux contributions, qui avaient un caractère équivoque. D'une part, la contribution personnelle mobilière qui, à la fin de sa période d'application était pour 1/10 une capitation, et pour les neuf autres dixièmes, dans les grandes villes une taxe sur la dépense du loyer, et dans les campagnes un impôt sur les facultés globales présumées. D'autre part, la contribution des portes et fenêtres qui, tantôt venait s'ajouter en supplément à la contribution foncière, tantôt à la personnelle mobilière tantôt enfin aux patentes.

Les impôts spéciaux ne frappaient pas toutes les branches de revenus.

Il se composait ensuite de deux impôts sur des revenus spéciaux, l'impôt foncier et les patentes auxquels s'ajoute ensuite l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières. Toutes les autres branches de revenus, traitements et salaires, de l'exploitation agricole, intérêts des créances chirographaires ou hypothécaires n'étaient pas taxés, sans qu'aucune considération théorique vint

Certains revenus étaient

"Les Cours de Droit" 3, PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES K

Source : BIU Cujas

frappées deux fois, d'autres ne l'étaient pas.

justifier cette immunité, dont la seule explication est la difficulté qu'on avait à saisir ces catégories de revenus.

Notre système fiscal n'était donc pas un système d'impôt sur le revenu, puisque plusieurs catégories de revenus n'étaient pas taxés. On ne pouvait guère prétendre que ce fût un système d'impôt sur les facultés globales, puisque la personnelle mobilière ne jouait ce rôle d'impôt sur les facultés globales que d'une façon illégale dans les communes, sans doute de beaucoup les plus nombreuses, mais aussi les moins importantes. Même à considérer cet impôt, comme un impôt rudimentaire et grossièrement conçu sur le revenu global, on était en droit de se demander pourquoi certaines branches de revenus se trouvaient taxées deux fois, une fois dans l'ensemble des ressources, atteintes par la contribution personnelle mobilière et une fois par l'impôt spécial, impôt foncier, impôt des patentes, ou impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui les frappait, tandis que toutes les autres catégories de revenus, traitements, salaires, intérêts des créances, etc.... n'étaient frappées qu'une seule fois, dans la masse globale des facultés atteintes par la personnelle mobilière.

Manque d'harmonie dans les taux d'imposition

Raisons de cette discordance.

Ce manque d'harmonie que l'on trouve dans la construction de notre système fiscal se retrouve également dans les taux d'imposition, qui variaient d'un revenu à un autre, sans aucune raison plausible. Cette discordance tient d'ailleurs, en premier lieu, au fait que nos anciens impôts directs sont, les uns des impôts de répartition les autres des impôts de quotité. Sont impôts de quotité les patentes et la contribution foncière des propriétés bâties, à partir de la loi du 8 Août 1890; sont impôts de répartition, la contribution personnelle mobilière, l'impôt des portes et fenêtres et l'impôt foncier, jusqu'à la loi du 8 Août 1890, qui le dédouble, maintenant l'impôt sur la propriété non bâtie comme impôt de répartition, et transformant en impôt de quotité l'impôt sur la propriété bâtie. Or, les difficultés de la répartition, les inégalités qu'elle entraîne, le fait que les erreurs, qui peuvent y être commises, vont en s'amplifiant à mesure qu'on descend d'échelon en échelon, conduisent à ce résultat de fait que les impôt de répartition

Source : BIU Cujas

ont des taux différents d'un département à un autre, d'une commune et même d'un contribuable à un autre. C'est ainsi que l'enquête de 1887-1889, sur la propriété bâtie fait apparaître que certains contribuables sont taxés à 0,15 % de leurs revenus, tandis qu'il y en a qui paient jusqu'à 42,21 %. En ce qui concerne la contribution personnelle mobilière on trouve, dans certains départements, des communes où le taux est de 3 %, d'autres où il est de 1,60 %.

Quant à la patente, on a donné précédemment un specimen des inégalités qu'on peut y constater. Les erreurs de répartition ont chance a-t-on dit de s'amplifier quand on descend d'échelon en échelon. Si l'on suppose, en effet, un département, qui se trouve favorisé dans la répartition du contingent législatif, un arrondissement de ce département, favorisé par rapport aux autres, une commune favorisée dans cet arrondissement, un contribuable favorisé dans cette commune; si on suppose à l'extrémité opposée un contribuable surtaxé dans une commune, elle-même défavorisée, lors de la répartition du contingent de l'arrondissement, cet arrondissement ayant été proportionnellement plus maltraité que les autres à l'intérieur du du département, et ce département ayant été lui-même défavorisé, lorsqu'on a fixé législativement le contingent, on constate que les écarts, qui séparent les taux d'imposition de ces deux contribuables, pourront être considérables.

On avait bien cherché à réaliser l'uniformité par des tentatives de péréquation; après 1890, on avait tenté notamment de réaliser pour la contribution foncière de la propriété non bâtie un taux moyen d'impôt de 4,60 %, mais la contribution foncière de la propriété bâtie, devenue impôt de quotité n'était taxée qu'à un taux de 3,20 % et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières était établi à un taux de 4 %, sans qu'on put expliquer par une considération de principe quelconque ces écarts de taux. Par conséquent, au point de vue théorique, manque absolu de coordination et de plan d'ensemble.

b) La conception de l'ancienne fiscalité

Mais s'il n'y avait pas de plan d'ensemble, ce n'est pas à dire cependant qu'il n'y eut pas dans notre ancien système fiscal de prin-

Source : BIU Cujas

française des caractères de l'impôt.

cipes directeurs; au contraire, il reposait sur une conception très nette des caractères de l'impôt, conception qui s'oppose à celle sur laquelle est fondé le nouveau système fiscal de 1914 à 1917.

Cette conception de l'ancienne fiscalité française peut être résumée en trois points; impôt réel, signes extérieurs et impôt proportionnel. L'idée qui l'inspire, c'est qu'il faut en matière fiscale subordonner toute préoccupation à celle de réduire le plus possible les contacts entre le fisc et les contribuables et éviter tout reproche d'arbitraire et d'inquisition, une conception qui s'explique d'ailleurs par la réaction, qui s'est produite, dès le début de la Révolution, contre les abus de l'ancien régime.

Impôt réel et impôt personnel.

L'expression "impôt réel" dans le sens où on le prend ici, s'oppose à celle d'impôt personnel, et ces deux expressions, impôt réel et impôt personnel sont prises dans une acception spéciale. Ainsi l'impôt personnel, par opposition à l'impôt réel, n'a absolument rien de commun avec l'impôt personnel entendu au sens d'impôt taxant les personnes, au sens de capitation, comme la cote personnelle dans la contribution personnelle mobilière. On pourrait même dire que l'impôt personnel, au sens de capitation, qui taxe tous les contribuables uniformément à tant par tête, est le plus réel de tous les impôts dans l'acception où on prend maintenant ce mot, parce que c'est celui qui fait le plus complètement abstraction des facultés individuelles, l'impôt étant perçu à raison de tant par unité humaine.

Les expressions impôt personnel et impôt réel ne sont pas non plus prises ici tout à fait dans le même sens que quand on parle de la taille réelle ou de la taille personnelle sous l'ancien Régime. La taille personnelle voulait dire un impôt s'appliquant à toutes les facultés du contribuable et était par conséquent plus ou moins synonyme d'impôt sur les facultés globales; taille réelle voulait dire un impôt s'appliquant à une chose déterminée, la terre.

Au sens où on le prend actuellement, impôt réel veut dire un impôt dans l'application duquel on a égard, non seulement aux facultés imposables, mais à la qualité de la personne qui en jouit, de telle façon que des facultés éga-

Source : BIU Cujas

les pourront être inégalement taxées suivant les personnes. Par exemple, sous l'ancien Régime, les privilèges donnaient à l'impôt un caractère personnel; étant donné un certain revenu, il fallait tout d'abord savoir à qui il appartenait; si ce revenu était celui d'un roturier, il payait l'impôt si, au contraire, c'était celui d'un noble, il ne le payait pas. C'est précisément parce que, sous l'ancien Régime, la personnalité de l'impôt s'était traduite par des privilèges, qui paraissaient souverainement injustes, que l'impôt personnel avait laissé de très mauvais souvenirs, et qui il a été odieux aux hommes de la Révolution.

La personnalité de l'impôt permet la déduction des dettes.

Mais la personnalité de l'impôt peut se manifester de façon différente et sous des formes plus heureuses. Par exemple sous la forme de la règle de la déduction des dettes. Soit par exemple un impôt, qui frappe les facultés globales, et deux revenus d'égal montant; si l'on taxe les revenus objectivement, ces deux revenus devront payer le même impôt; si au contraire on taxe non les revenus objectivement, mais les personnes qui jouissent de ces revenus, il faudra faire entrer en considération les charges particulières, qui peuvent grever ces revenus, et en rendre une partie indisponible entre les mains de celui qui en bénéficie. Si l'un de ces deux revenus est complètement disponible, si l'autre est grevé par le service d'une pension alimentaire que le contribuable doit servir à l'un de ses proches parents, il sera équitable que l'impôt, bien que le revenu soit dans les deux cas d'égal montant, ne soit pas égal pour deux contribuables.

De même encore, supposons deux champs qui ont même valeur locative, si l'on taxe le champ, chacun supportera le même chiffre d'impôt, si au contraire l'on frappe le propriétaire du champ, il faudra savoir si l'un des champs n'est pas hypothéqué, et si le revenu qu'il fournit n'est pas réduit, entre les mains de son propriétaire, du montant des arrérages de la dette foncière, auquel cas, il sera moins imposé que le propriétaire dont le champ est libre de charges.

La personnalité de l'impôt permet la progressivité du tarif.

Une autre application de la personnalité de l'impôt, c'est la progressivité du tarif. Dans ce cas en effet, une même tranche de revenu, une tranche de 5000 frs, par exemple, paiera

Source : BIU Cujas

un taux d'impôt différent, suivant qu'elle sera la dernière tranche d'un revenu de 20.000 frs. ou la dernière tranche d'un revenu de 100.000, suivant qu'elle fera partie du nécessaire d'un contribuable peu aisé ou du superflu d'un contribuable très riche.

La personnalité de l'impôt permet la déduction pour charges de famille et la surtaxe des célibataires.

Une autre application de la personnalité, c'est la déduction des charges de famille ou la surtaxe des célibataires. La qualité de la personne interviendra dans ce cas, de telle façon que les mêmes facultés imposables seront cotisées plus ou moins, suivant la situation de famille du contribuable. Par ces exemples, on voit que l'impôt personnel exige, d'une part la connaissance des facultés imposables; d'autre part, la connaissance exacte de la situation de la personne qui les possède.

Les caractéristiques de l'impôt réel.

L'impôt réel est à contrario l'impôt qui n'a égard qu'aux facultés imposables, abstraction faite de la personne qui en jouit, de sorte que des facultés imposables quantitativement égales seront toujours également imposées. Le principe de la réalité de l'impôt se trouve exprimé avec un relief particulier dans l'instruction de l'Assemblée Constituante pour l'application de l'impôt foncier: "la contribution foncière, y est-il dit, a un «de ses principes caractéristiques d'être absolument «indépendante des facultés du propriétaire qui la «paye; elle a sa base sur les propriétés foncières, «et se réparti à raison du revenu net de ses pro«priétés. C'est la propriété qui seule est chargée «de la contribution, et le propriétaire n'est qu'un «agent qui l'acquitte pour elle." Par conséquent, un champ paiera toujours le même impôt, d'après son revenu, que son propriétaire soit riche ou pauvre, qu'il ait ou qu'il n'ait pas d'enfants, que ce champ soit hypothéqué ou libre de charges; un loyer supportera toujours le même impôt, quel que soit le locataire; c'est la valeur locative, c'est le revenu foncier, c'est-à-dire une chose objectivement considérée, qui est taxée. La connaissance du nom du contribuable est tout juste nécessaire, pour savoir à qui on devra envoyer la note à payer autrement, on pourrait parfaitement s'en passer. Cela est si vrai que le cadastre, qui a dressé l'état de la propriété foncière, ne s'est pas occupé de déterminer quel était le propriétaire

Source : BIU Cujas

véritable des parcelles cadastrées, et a simplement enregistré le nom du propriétaire apparent, parce que ce qui était taxé ce n'était pas le propriétaire, mais la parcelle, et qu'il suffisait qu'on sut à qui il fallait envoyer l'avertissement d'impôt.

Le système des signes extérieurs corollaire du caractère réel de l'impôt.

La réalité de l'impôt a pour corollaire le système des signes extérieurs. Puisqu'on affecte d'ignorer complètement la personnalité du contribuable et qu'avant tout on veut échapper au reproche d'inquisition et d'arbitraire, on ne devra utiliser que les renseignement absolument certains dont le fisc peut avoir connaissance sans indiscrétion ; on ne taxera donc le revenu directement que quand il peut être connu sans aucune espèce de recherche, ce qui est exceptionnel, et n'est guère le cas que pour le revenu des valeurs mobilières, parce qu'on sait quel est le montant du coupon, qui sera mis en distribution à l'échéance prochaine. Pour le revenu foncier, on ne peut connaître sans inquisition le revenu effectif d'une propriété déterminée ; pour le connaître, il faudrait le demander au propriétaire, l'inviter à présenter le compte de ses recettes et de ses dépenses d'entretien. Seulement, si on ne peut sans indiscrétion connaître le revenu effectif que touche un propriétaire foncier, on peut savoir ce que rapporte en moyenne une terre de même catégorie, ayant même nature et même qualité. C'est ce revenu type, ce revenu moyen, que rapporte à l'hectare une terre d'une certaine nature de culture et d'une certaine qualité, et non le revenu effectif perçu par le propriétaire, qui sera cotisé à la contribution foncière.

Quant aux facultés imposables, dont il serait impossible de connaître le montant exact sans inquisition, on les évaluera tant bien que mal, d'après les signes extérieurs faciles à constater à savoir la valeur locative, le nombre des portes et fenêtres de l'habitation, la population du lieu, la nature de la profession, l'outillage de l'usine, le nombre des ouvriers, etc....

Dans un système d'impôt réel, l'absence de signes extérieurs utilisables entraîne

Enfin, quand il n'y aura pas du tout de signes extérieurs utilisables, on renoncera tout simplement à taxer ; c'est ce qui explique l'absence de taxation des salaires et des traitements, de l'intérêt des créances chirographaires, de la plupart des revenus des professions libérales parce que pour

Source : BIU Cujas

l'absence de taxation.

tous ces revenus, il n'y a guère de signe extérieur qui puisse, sauf peut-être, pour certaines professions, qui obligent à prendre une habitation présentant un certain confort, permettre de se faire une idée quelconque des bénéfices réalisés.

La proportionnalité et la progressivité dans l'impôt.

La proportionnalité de l'impôt est en harmonie avec les deux caractères précédents. D'abord elle exclut toute espèce d'arbitraire; en effet, quand on établit un tarif progressif, on a le choix entre une foule de formules de progression. Ce choix dépendra de l'appréciation du législateur, il pourra, par conséquent encourir la critique. Il n'y a pas de raisons majeures qui établissent que la progression devra faire varier le taux de l'impôt de 2 à 3 % à chaque nouvelle tranche de 10.000 frs. ou de 2 à 4% par chaque nouvelle tranche de 50 ou de 100.000 frs. tout cela dépend de la décision, qui sera prise par le législateur, au contraire, la formule proportionnelle a une rigueur mathématique, qui s'impose à tous. Quant à décider que l'impôt serait de 5 %, il n'y a pas deux façons d'appliquer ce taux à toutes les facultés imposables.

La proportionnalité exclut l'arbitraire.

La proportionnalité exclut toute acception de personne.

En second lieu, la proportionnalité exclut toute acception de personne et complète le caractère réel de l'impôt : au contraire, la progressivité marche de pair avec la personnalité. Avec l'impôt proportionnel il n'y a aucune espèce de distinction faite entre les contribuables, auxquels on appliquera uniformément le même taux; au contraire, la progression, à-t-on pu dire, est un privilège en faveur des petits contribuables, et dans son livre sur "les Solutions démocratiques de la question des impôts" Léon Say a developpé cette thèse que la Révolution, ayant voulu instituer l'impôt réel et proportionnel pour faire cesser les privilèges, dont les hautes classes bénéficiaient, les revendications démocratiques, en faveur de l'impôt personnel et progressif tendent à rétablir les privilèges, mais cette fois, en sens inverse, au bénéfice des petits contribuables, et que la proportionnalité est véritablement le seul principe qui donne satisfaction à la règle de l'égalité de tous devant l'impôt.

Appréciation des anciens impôts au point de vue pratique.

Les principes qui dominaient l'ancienne fiscalité française expliquent leur principale qualité au point de vue pratique, à savoir la commodité. Ils étaient très commodes pour le fisc qui était occupé surtout à relever des

Source : BIU Cujas

Ils étaient commodes pour le fisc et pour les contribuables.

signes extérieurs, n'avait pas à discuter les chiffres des déclarations, et à se préoccuper des fraudes fiscales, auxquelles le système ne se prêtait guère. Ils étaient commodes surtout pour les contribuables, auxquels on ne posait aucune espèce de question indiscrète, auxquels on ne demandait aucune déclaration, et qui n'avaient à faire connaître à personne le secret de leurs affaires, et leur situation de fortune véritable. C'était là un avantage si sérieux que lorsque les impôts étaient légers et que les inégalités, considérables pourtant, qui s'y manifestaient, n'étaient pas trop lourdes à supporter, cette commodité pouvait faire excuser le manque de justice de l'impôt. Il est très certain qu'avant 1914, beaucoup de contribuables s'accommodaient infiniment mieux de payer un peu plus d'impôts, qu'ils n'auraient dû équitablement, que d'acheter plus de justice, au prix d'une moindre tranquillité et d'une moindre discrétion du fisc.

Les anciens impôts directs étaient de vieux impôts, et les impôts s'améliorent et s'adaptent avec le temps

A cette première qualité des anciens impôts, une autre s'était jointe avec le temps. Nos anciens impôts étaient de vieux impôts ; or, c'est un fait à remarquer que les impôts comme le bon vin s'améliorent avec le temps, du moins quand la charge des impôts demeure à peu près constante et que les tarifs ne sont pas trop brusquement modifiés. En effet, à la longue, chacun arrange sa vie, règle sa conduite et ses dépenses en tenant compte de l'existence de ces impôts, si bien que l'équilibre économique finit par s'y adapter, et que les impôts, par l'effet d'une incidence diffuse en viennent à peser sur la masse de la Société, sans peser, en réalité, sur aucune personne déterminée. La contribution foncière avait grevé les premiers propriétaires ; beaucoup de nouveaux acquéreurs de la terre, qui avaient tenu compte de cette charge fiscale pour réduire leur prix d'achat, n'en ressentaient plus le poids. De même l'impôt sur les valeurs mobilières avait pesé surtout sur ceux qui détenaient les valeurs, au moment où il fut institué et où l'établissement de l'impôt avait fait baisser les cours. Les acquéreurs ultérieurs ayant payé ces valeurs à des cours moins élevés, ne supportaient plus le poids de l'impôt. La contribution personnelle mobilière était un des éléments de la dé-

Source : BIU Cujas

pense de loyer, dont on tenait compte, quand on louait un logement; on savait que les loyers étaient plus chers dans telle ville que dans telle autre, que les charges fiscales étaient plus lourdes ici que là; on réglait son budget en conséquence. Quant aux patentes, elles étaient un des éléments des frais généraux d'exploitation, lesquels sont destinés en principe à être recupérés sur les clients. Or, les frais généraux ne sont jamais les mêmes pour deux entreprises analogues; l'inégalité des patentes faisait partie de toutes les inégalités diverses de frais généraux, inégalités qui tiennent aussi bien à l'emplacement plus ou moins favorable de l'usine, à la commodité ou à l'incommodité des locaux d'exploitation.

En somme chacun était fait au système et chacun y était adapté.

Les anciennes contributions avaient le grave défaut de n'être pas productives.

Par contre, les anciennes contributions avaient un grand défaut pratique, elles n'étaient pas et elles ne pouvaient pas être très productives. Pour en apprécier le produit, il ne faut d'ailleurs pas s'attacher uniquement à la part, qui était perçue pour le compte de l'Etat; elles servaient de support à des suppléments importants, destinés à alimenter les budgets locaux, départementaux et communaux, suppléments qui étaient perçus et continuent à être perçus sous forme de centimes additionnels aux contributions directes.

Cependant même en y joignant la part des départements et des communes, qui les surchargeait considérablement, et qui contribuait d'ailleurs à enlever l'élasticité de la part de l'Etat, les produits de ces anciens impôts n'étaient pas considérables. Voici les chiffres du produit de ces impôts pour un certain nombre d'années.

Chiffres du produit des anciennes contributions directes.

Années	Produit total (en millions de fro.)	Part de l'Etat	Pourcentage
Pour les quatre contributions:			
1872	604	349	57,88 %
1880	707	394	55,77 %
1890	809	466	57,64 %
1900	898	499	55,60 %
1905	969	519	53,59 %
1910	1078	550	51,06 %
1913	1168	584	49,78 %

On remarque que les centimes locaux doublaient environ la part de l'Etat et que cette part allait en décroissant progressivement relative.

Source : BIU Cujas

ment à celle des collectivités locales, puisqu'en 1872, elle représentait 57,88 %, du total du produit de l'impôt, et qu'en 1913, elle ne représentait plus que 49,78 %.

Contribution foncière des Propriétés bâties.

Années.	Produit total.	Part de l'Etat.
1900	103,5	85,5
1910	202,2	95,7
1913	218,6	103,3

Contribution foncière des Propriétés non bâties.

1900	256,9	124,1
1910	275,6	121,3
1913	285,2	121,5.

Contribution personnelle mobilière.

1900	175,3	97,"
1910	212,5	107,9
1913	228,7	112,9

Portes et fenêtres.

1900	98,8	60,3
1910	122,6	67,2
1913	131,7	69,6

Contribution des Patentes (dont 8 centimes du principal vont aux Communes).

1900	206,1	131,"
1910	264,"	150,"
1913	302,9	168,"

On voit que l'Etat ne tirait pas 600 millions annuellement des anciennes contributions directes; environ 350 millions seulement des contributions autres que la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties.

Comparaison entre les anciens impôts et les nouveaux au point de vue du rendement.

Encore y a-t-il lieu de remarquer que les augmentations qui s'étaient produites dans les rendements et qui avaient porté la part de l'Etat dans ces contributions, de 349 millions en 1872 à 584 millions en 1913, n'étaient pas le fait de relèvements de tarif, mais simplement de l'accroissement naturel de la matière imposable, par suite de nouvelles constructions, ainsi que de la multiplication et du développement des entreprises industrielles et commerciales.

Or, sans tenir compte du produit de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, nos impôts cédulaires et notre impôt général sur le revenu, fourniront à l'Etat, d'après les prévisions du projet de budget de 1925 en ce qui concerne les anciens départements, 4800 millions, plus 835 millions de double décime, c'est-à-dire 5635 millions. Si on défalque la contribution foncière, qui faisait déjà

Source : BIU Cujas

partie des anciennes contributions, et qui d'ailleurs depuis la transformation, en 1914, de l'impôt sur la propriété non bâtie en impôt de quotité et l'accroissement du tarif, a vu son rendement atteindre 481.500.000, on constate que, tandis que les trois impôts supprimés, contribution personnelle mobilière, impôt sur les portes et fenêtres et anciennes patentes, fournissaient environ 350 millions, ceux qui les ont remplacés produisent 4300 millions (5.160 millions environ avec le double décime); c'est-à-dire qu'ils produisent de 12 à 14 fois plus que les anciens impôts, ce qui est, quelle qu'ait pu être la dépréciation de la monnaie, depuis lors, un accroissement considérable.

Les anciens impôts manquaient d'élasticité.

Or, les anciennes contributions n'étaient acceptables que parce qu'elles étaient modérées; elles ne pouvaient être un instrument à grand rendement fiscal, parce qu'assises sur des bases beaucoup trop approximatives, beaucoup trop éloignées de la réalité à l'exception de la contribution foncière; de sorte qu'un relèvement des tarifs aurait rendu les injustices véritablement insupportables, en les grossissant. M. Bodin dans une brochure intitulée: "Nos anciens impôts ont-ils fait faillite", a calculé, en relevant les taux extrêmes, qui étaient pratiqués dans quelques communes, par suite des inégalités de la répartition que si l'on avait multiplié par 13 le montant de la contribution personnelle mobilière, c'est-à-dire par le coefficient, qui représente approximativement l'augmentation du produit de nos impôts actuels par rapport à ce que produisaient les anciens, le taux de l'impôt aurait varié, suivant les localités et les contribuables, de 9,77 % à 273,50 % du loyer actuel d'après-guerre, c'est-à-dire qu'il se serait trouvé des contribuables qui, au titre de la contribution personnelle mobilière auraient payé près de trois fois le montant de leur loyer.

Comme le peu d'élasticité de nos anciens impôts directs était accaparé par les centimes locaux, ceux-ci étaient figés en quelque sorte par le compte de l'Etat dans une quasi immobilité; c'est-à-dire qu'il fallait, non seulement renoncer à en faire quelque chose de comparable à l'income-tax anglais, mais qu'il fallait même renoncer, au cas où des nécessités budgétaires imprévues et considérables viendraient à

Source : BIU Cujas

surgir brusquement comme ce fut le cas pendant la guerre de 1914, à demander à nos impôts directs une participation normale aux charges publiques. On en était réduit, en ce qui concerne l'impôt direct, à l'augmentation des droits de succession, c'est-à-dire à l'augmentation d'un impôt sur le capital ; surtout, on en était réduit à se rabattre sur l'augmentation des impôts indirects.

Conclusion sur les caractéristiques des anciens impôts directs français.

En résumé, d'une part manque de coordination, manque de justice et faible productivité, d'autre part, commodité, qui pouvait faire passer par-dessus ces inconvénients, lorsque la situation fiscale permettait de se contenter de taux modérés, mais qui ne pouvait pas les racheter, au cas où il faudrait demander au pays de nouveaux sacrifices fiscaux, telles étaient les caractéristiques de nos anciennes contributions directes.

Chapitre III.

Comment s'est faite la réforme de l'ancien système d'impôts directs.

Les projets de transformation fiscale.

Depuis longtemps, les vices de notre système de contributions directes avaient été dénoncés. C'est surtout après la réévaluation de la propriété bâtie, qui a abouti à la transformation de la contribution foncière sur la propriété bâtie en impôt de quotité par la loi du 8 Août 1890, réévaluation qui avait fait apparaître la nécessité de réformes très profondes, que les projets de transformation fiscales s'étaient multipliés.

Ces projets extrêmement nombreux n'ont plus aujourd'hui qu'un intérêt rétrospectif. Il suffit de signaler qu'ils recherchent la solution dans des sens très divers ; il y en avait qui se contentaient de la suppression ou de la transformation de certaines des contributions directes, d'autres au contraire qui voulaient procéder à une transformation complète. Il y avait des projets qui maintenaient, en cherchant à l'assouplir, le système des signes extérieurs ; c'était le cas du projet Peytral de 1898 ; d'autres, au contraire, qui exigeaient du contribuable la déclaration du chiffre de leurs revenus ou qui envisageaient des procédés de taxation par voie administrative. Il y avait des projets, qui étaient construits

Source : BIU Cujas

sur le type de l'impôt sur le revenu global à l'imitation de l'Einkommensteuer prussien, par exemple, le projet Doumer de 1896, le premier projet Caillaux de 1900, d'autres, au contraire, qui s'inspirant de l'income-tax anglais, proposaient un système d'impôts cédulaires.

Ce n'est qu'avec le second projet Caillaux, de Février 1907, que commencent à se dessiner les linéaments du système actuel. (Si l'on veut se renseigner sur ces différents projets extrêmement nombreux et divers on les trouvera analysés dans le tome II du rapport Renoult, sur le projet d'impôt sur le revenu de 1907).

La nouvelle conception de l'impôt et de la justice fiscale telle qu'elle s'est dégagée de la discussion.

Pendant toute cette période la lutte est extrêmement vive entre les partisans de la réforme fiscale et les défenseurs des anciennes contributions directes ; elle porte sur les principes même de l'impôt : réalité ou personnalité de l'impôt ; signes extérieurs ou constatation directe, proportionnalité ou progressivité, et sous l'influence, en partie, des précédents étrangers, commence à se dégager et à se préciser une nouvelle conception de l'impôt et de la justice fiscale qu'il faut résumer rapidement.

1°) Il faut que tous les revenus soient taxés

1°) Tout d'abord la justice exige que tous les revenus sans exception soient imposés. Si l'on a des impôts spéciaux sur certaines branches de revenus, il faut qu'il en existe sur toutes les catégories. Les revenus quels qu'ils soient, quelle qu'en soit la provenance, mettent entre les mains du contribuable des ressources, au moyen desquelles il peut acquitter l'impôt, il n'y a aucune raison pour que certaines catégories de revenus ne contribuent pas aux charges publiques.

2°) Il faut faire une discrimination des revenus - Revenus fondés, revenus non fondés, revenus mixtes, au point de vue du taux de l'impôt.

2°) En second lieu, si tous les revenus sans exception doivent être imposés, ils ne doivent pas tous l'être au même taux. Sans doute, il ne s'agit pas de varier les taux au hasard, comme c'était le cas des anciennes contributions directes mais d'appliquer une théorie fiscale de la discrimination des revenus. Les revenus doivent, en effet, être distingués suivant leur provenance. Il y a, d'une part, certains revenus, qui proviennent du seul travail et qu'on appelle les revenus non fondés ; dans ce cas la source du revenu est temporaire, elle s'épuise avec l'âge, il faut par conséquent que normalement le tra-

Source : BIU Cujas

vailleur puisse prélever sur ses gains ce qui lui sera nécessaire pour son existence, lorsqu'il aura perdu sa capacité, sa force de travail. Il y a d'autre part, des revenus qui proviennent du capital; des revenus fondés sur la possession du capital. Dans ce cas, la source du revenu est permanente ou du moins quasi-permanente. Un titre de rente sur l'Etat, par exemple, assure au rentier, d'abord le service des intérêts jusqu'au moment où il sera remboursé, et s'il est remboursé, la disposition intégrale du capital fourni à l'Etat. De même s'il s'agit d'un capital matériel, d'un immeuble, tout au plus y aura-t-il lieu de déduire du revenu brut une prime d'entretien et d'amortissement, pour assurer la permanence du capital et celle du revenu qui en découle.

Il est équitable de taxer davantage les revenus fondés dont la source est durable, que les revenus non fondés, dont la source est destinée à se tarir plus ou moins rapidement. Entre ces deux catégories de revenus, revenus fondés et revenus non fondés, revenus du capital et revenus du travail, s'intercale une catégorie intermédiaire, qui doit être taxée à un taux intermédiaire, celle des revenus mixtes, des revenus provenant de la combinaison du travail et du capital, revenus dont le type le plus caractérisé sont les revenus du commerce et de l'industrie.

3°) Il faut que l'impôt soit personnel - Il doit tenir compte des charges, des dettes, des facultés globales du contribuable.

3°) En troisième lieu, l'impôt ne peut être juste que s'il est personnel. Il n'est pas équitable de taxer objectivement les facultés, sans tenir compte de la faculté des personnes, qui en jouissent, qualité qui fait que les facultés objectivement égales représentent, en fait, très souvent, une capacité contributive inégale. Ainsi, les charges de famille sont une qualité attachée à la personne du contribuable, qualité qui amoindrit le montant de ses ressources disponibles, et dont il faudra tenir compte pour modérer son imposition. De même encore, il faudra tenir compte des dettes du contribuable, qui viennent rendre indisponible une partie de son revenu, et qui, par conséquent, doivent être déduites du total de ses facultés imposables. De même encore, un revenu de 5.000 frs., sous forme de salaire, de traitement

Source : BIU Cujas

ou d'émoluments quelconques, ne doit pas être soumis à l'impôt de la même façon, s'il constitue l'unique ressource d'une personne, qu'il empêche tout juste de mourir de faim, ou si, au contraire, il apporte simplement un complément, un appoint superflu aux ressources que possède déjà un contribuable aisé. Dans le premier cas, ce petit gain représente un minimum d'existence indispensable, qui doit être affranchi de l'impôt.

D'une façon plus générale, la capacité contributive ne peut pas être appréciée exactement, sinon en raison de la situation personnelle du contribuable et de l'ensemble de ses ressources. En d'autres termes, il ne peut y avoir d'imposition équitable sans prise en considération des facultés globales, parce qu'il n'est pas équitable de taxer le nécessaire aussi lourdement que le superflu.

4°) La progressivité doit assurer l'égalité du sacrifice devant les charges fiscales.

4°) De ce qui précède se déduit nécessairement le caractère progressif de l'impôt. La progressivité de l'impôt direct n'a pas simplement pour but de redresser la progressivité à rebours des taxes de consommation, de façon à rendre la charge totale, qui pèse sur le contribuable, proportionnelle à ses facultés, il faut encore que cette charge soit plus que proportionnelle à l'accroissement des facultés; cela en vertu du principe de l'égalité devant l'impôt, à condition de bien entendre ce principe. En effet, l'égalité devant l'impôt exige que tous les contribuables consentent à un sacrifice égal pour subvenir aux charges publiques. Or, le sacrifice n'est évidemment pas égal, lorsqu'un petit et un gros contribuable abandonnent au fisc la même fraction de leurs revenus. Il est évidemment plus pénible de se priver, ne serait-ce que de la quinzième partie d'un petit revenu, que de se priver de la dixième ou de la huitième partie d'un revenu considérable. Au premier cas, la privation porte sur le nécessaire, tandis que dans le second, elle n'atteint que le superflu.

D'ailleurs, les théories modernes de l'utilité fiscale sont venues donner une base scientifique à cette théorie de l'égalité des sacrifices, en montrant que l'utilité fiscale, par conséquent la valeur subjective, d'un bien décroît à mesure que les unités de ce bien se multiplient. Une dixième somme de 1000 frs. a moins d'utilité fiscale, partant

Source : BIU Cujas

moins de valeur que la première ; une vingtième somme de 1.000 frs. a moins d'utilité fiscale que la dixième, et ainsi de suite. De sorte que la privation que représente pour le contribuable le prélèvement par le fisc d'un dixième ou d'un huitième de cette somme de 1000 frs. constituera un sacrifice très inégal suivant qu'elle sera la dernière tranche d'une somme totale de 200.000 frs. ou la dernière tranche d'une somme totale de 100.000 ou de 50.000 frs. Il est évident qu'il n'est pas de formule de progression, qui permette de réaliser avec une rigueur mathématique l'égalité des sacrifices. Par exemple, un revenu global de 20.000 frs. étant taxé à 5%, il est impossible de déterminer avec précision à quel taux devra être taxé un revenu de 200.000 frs., si c'est à 8% ou à 15%, pour que le sacrifice supporté par les deux contribuables comparés, soit égal. Tout ce qu'on peut dire, c'est que ce revenu de 200.000 frs devra être taxé à un taux supérieur au revenu de 20.000, qu'il devra être taxé à un taux également supérieur à un revenu de 100.000 et à un taux, inférieur à un revenu de 300.000. On reste nécessairement dans l'approximation, mais il vaut mieux se contenter d'une justice approximative que de l'injustice certaine, qui résulte de la proportionnalité de l'impôt.

L'impôt progressif n'aboutit pas nécessairement à la confiscation des gros revenus.

Il n'y a pas lieu, d'autre part, de s'inquiéter outre mesure, ajoutent les partisans de la progressivité, du péril de la confiscation. Si l'on se place, en effet, au point de vue théorique, il est exact que mathématiquement, quand on applique une echelle de progression continue, il doit arriver un point, situé plus ou moins haut dans l'echelle des revenus, suivant l'allure de la progression, où le taux de l'impôt sera de 100%, c'est-à-dire absorbera tout le revenu. Suivant que les échelons seront calculés plus ou moins largement, ce taux de 100% correspond à un chiffre de revenus plus ou moins élevé; mais il y aura toujours un point, où la progression sera telle que l'impôt prendra la totalité du revenu. Seulement, il va de soi que le bon sens à lui seul suffirait pour faire arrêter

"Les Cours de Droit" RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
3, PLACE DE LA SORBONNE K

Source : BIU Cujas

la progression avant qu'elle n'entraine de pareilles conséquences. D'autre part, l'application d'une échelle continue de progression est en contradiction avec la théorie même, qui sert de base au principe de la progressivité. Lorsqu'on dépasse un certain chiffre de revenu, on atteint pour ainsi dire le point de saturation, où la loi de l'utilité décroissante cesse de jouer, parce que chaque supplément de revenu n'a plus que la valeur minime qui correspond à la satisfaction de goûts également superflus. Il y a donc un point à partir duquel la progression doit faire place à la proportionnalité de l'impôt parce qu'on ne peut plus établir de hiérarchie entre l'utilité des dernières tranches d'un très gros revenu.

L'impôt progressif impose la prise en considération des facultés globales.

Avec l'impôt progressif, on se trouve une fois de plus ramené à la considération des facultés globales, car la progressivité de l'impôt ne se conçoit que rapportée à la situation totale de fortune du contribuable. Soit, en effet, un impôt frappant le revenu foncier : il ne serait pas rationnel d'imposer un champ qui a une valeur locative de 2.000 frs. plus de deux fois autant que le champ qui rapporte 1000 francs, pour l'excellente raison que le champ loué 2000 francs peut constituer l'unique ressource d'un contribuable modeste tandis qu'au contraire le champ loué 1.000 frs. peut appartenir à un contribuable très riche, qui a d'autres propriétés foncières, ou un gros portefeuille de valeurs mobilières. Pour que la progression soit rationnelle, il faut qu'elle soit appliquée au total des facultés imposables du contribuable.

5°) L'impôt ne doit pas être assis sur les signes extérieurs.

5°) En cinquième lieu, un bon système d'impôts ne peut pas être basé sur les signes extérieurs. Loin d'être une base normale de l'impôt, ces signes ne peuvent être considérés que comme un pis-aller, sur lequel on est bien forcé de se rabattre lorsqu'il est impossible d'obtenir, d'une façon directe des renseignements suffisamment plausibles ; mais toutes les fois qu'une autre méthode est applicable, elle est préférable à celle des signes extérieurs. En effet, l'impôt, qui est perçu sur les signes extérieurs, est un impôt assis sur des fictions. D'abord, la relation entre les facultés et le signe extérieur, qui en est considéré comme

Source : BIU Cujas

l'indice, n'est jamais, ni constante, ni bien déterminée. Si l'on prend le moins mauvais des signes extérieurs, le loyer, on constate qu'il peut donner lieu à d'énormes erreurs, sur la situation exacte de fortune du contribuable; et si l'on veut perfectionner la méthode en multipliant les indices utilisés, en les combinant ensemble, en ajoutant par exemple, à la valeur locative de l'habitation principale, celle des habitations secondaires, le nombre des domestiques, le nombre des voitures ou des automobiles ou des bateaux de plaisance, comme le faisait le projet d'impôt sur le revenu de M. Peytral, on ne fera que superposer les chances d'erreur et transformer simplement l'imposition en une sorte de jeu de hasard.

Ceci est d'autant plus vrai que l'impôt, qui prétend atteindre les facultés imposables à travers les signes extérieurs, dégénère généralement en véritable taxe indirecte sur le signe extérieur lui-même, taxe à laquelle on peut plus ou moins se soustraire comme l'on se soustrait aux taxes de consommation, en s'abstenant de l'usage du produit taxé ou en le limitant. Soi-disant assis sur les facultés, l'impôt devient une taxe sur la dépense de loyer, une taxe sur les domestiques, une taxe sur les automobiles, une taxe sur les maisons de campagne, si bien qu'un contribuable avisé pourrait s'agencer un régime fiscal économique, tout en vivant aussi largement mais en vivant d'une façon différente de celle qui donne prise à l'impôt. L'impôt ne peut donc être équitablement assis que s'il est assis directement sur les facultés imposables.

L'impôt doit être assis sur la constatation directe du revenu, par voie de déclaration contrôlée.

Ceci conduit à cette conclusion qu'il faut demander au contribuable de déclarer ses facultés imposables et de contrôler sa déclaration parce que c'est là le seul moyen pratique de les connaître. D'ailleurs les procédés de contrôle ne font pas défaut. En général ces procédés consisteront en recoupements et en rapprochements, qui permettront de mettre le fraudeur en contradiction avec lui-même. Si par exemple, il résulte d'une déclaration de succession qu'un contribuable a, au cours de l'année dernière, recueilli un héritage de 300000 frs., il serait invraisemblable que sa déclaration de revenu n'accuse que le chiffre de l'année dernière. Les signes extérieurs

Source : BIU Cujas

eux-mêmes qui sont un très mauvais instrument d'assiette, peuvent être un très bon instrument de contrôle. Si l'on veut que l'impôt soit juste, et il est indispensable qu'il le soit, quand il est très lourd, il faut recourir à la contatation directe du revenu, telle qu'elle est faite par la voie de la déclaration du contribuable et du contrôle de l'administration. Il faut par conséquent se résigner à ce que l'impôt dans une certaine mesure inquisitorial ; c'est là une nécessité à laquelle on ne peut pas se soustraire si l'on ne veut pas se contenter d'à peu près.

Comment on est arrivé à concilier la discrimination des revenus, qui conduit à l'impôt cédulaire, avec la progressivité et la personnalité qui conduisent à l'impôt global.

Voilà la conception fiscale nouvelle, qui allait se préciser, au cours des discussions. Cette conception laissait place cependant à une difficulté, dont la solution ne devait être trouvée qu'un peu plus tard. L'idée que tous les revenus doivent être taxés, et que conformément à la théorie de la discrimination, les revenus fondés et les revenus non fondés ne peuvent pas être taxés au même taux, conduit naturellement à la conception du système fiscal, qui taxe distinctement les différentes branches de revenu, c'est-à-dire, à la conception d'un système d'impôt sur les revenus ou d'impôts cédulaires. D'autre part, la personnalité de l'impôt et la progressivité des tarifs impliquent la considération des facultés globales du contribuable c'est-à-dire tend à conduire à la conception de l'impôt sur le revenu global ; or, ces deux solutions, impôt sur les revenus et impôt sur le revenu global, paraissaient au premier abord des solutions contradictoires, qui s'excluaient l'une l'autre et entre lesquelles il fallait choisir. C'est ainsi que le projet Doumer et le premier projet Caillaux, de 1900, s'étaient prononcés en faveur de l'impôt sur le revenu global.

A l'étranger, l'une et l'autre des deux solutions avaient été adoptées, celle de l'impôt cédulaire sur les revenus en Angleterre, avec l'income-tax, celle de l'impôt sur le revenu global en Allemagne avec l'Einkommensteuer prussien.

L'Einkommensteuer prussien.

En Prusse, l'impôt sur le revenu, réorganisé par la loi du 24 Juin 1891, frappait le revenu global de tous les contribuables, personnes physiques et personnes morales, jouissant d'un revenu annuel de plus de 900 marks ; un revenu inférieur étant considéré comme constituant un

Source : BIU Cujas

minimum d'existence non imposable. Le tarif, qui était très modéré, était progressif et variait de 0,62 % à 4,18 %, suivant trente classes de revenus; d'autre part, des déductions pour charges de famille étaient accordées aux petits contribuables.

L'impôt complémentaire assis sur le capital.

Comme l'impôt portait sur les facultés globales du contribuable, sans distinction des différentes catégories de revenus, dont les facultés globales étaient constituées, il avait fallu trouver une combinaison pour tenir compte du principe de la discrimination des revenus; on y était arrivé en superposant à l'impôt sur le revenu global un impôt complémentaire, qui frappait uniquement les revenus fondés sur la possession d'un capital. Cet impôt qui avait été créé par une loi du 14 Juillet 1893, n'était d'ailleurs pas assis directement sur les revenus du capital, mais sur le capital lui-même, qui était taxé sur une base proportionnelle d'environ 1/2 pour 1000. Si l'on suppose que le capital produisait un revenu de 5%, 1/2 pour 1000 du capital représente exactement 1% du revenu; taxer un capital productif de revenus à 1/2 pour 1000 ou taxer le revenu produit par ce capital, lorsque ce revenu est de 5%, à 1% revient absolument au même. De cette façon, les revenus du capital, qui étaient déjà atteints, de même que les autres revenus, par l'impôt sur le revenu global, étaient repris une seconde fois par l'impôt sur le capital, lequel avait en outre, ce second avantage accessoire de frapper des capitaux non productifs de revenus, c'est-à-dire des capitaux que leurs propriétaires, dans un but d'agrément ou dans un but de spéculation, laissaient non affectés à des buts lucratifs: terrains à bâtir, qui demeuraient inutilisés en attendant la plus value, jardins d'agrément, parcs, argent comptant, etc....

L'income-taxe anglais.

Au contraire, l'income-tax anglais frappait séparément, dans cinq cédules différentes, les différentes catégories de revenus. Au point de vue technique, l'income-tax était indiscutablement supérieur à l'Einkommensteuer prussien. En effet, non seulement la distinction des revenus, permettait d'en obtenir une connaissance plus exacte, en facilitant et en décomposant la besogne du fisc, mais elle permettait surtout de varier selon les différentes catégories de revenus, les pro-

Source : BIU Cujas

cédés de constatation et de perception, de façon à ch
sir ceux qui s'adaptaient le mieux à la nature du
revenu considéré. Aussi voyait-on fonctionner à
peu près tous les modes d'assiette et de perception
qui variaient d'une cédule à l'autre: système de
la déclaration pour les bénéfices du commerce et d
l'industrie, système de la présomption légale pour
les bénéfices des fermiers, système du stoppage pour
les revenus des valeurs mobilières, etc...

Toutefois avant 1907, époque à laquelle a
été déposé le second projet Caillaux, l'income-tax
présentait un défaut grave; c'était un impôt très
pratiquement organisé, mais qui ne répondait
pas encore aux besoins de justice fiscale, qui son
dans les préoccupations des peuples modernes. A
vant 1907, l'income-tax était un impôt propor-
tionnel; il ne faisait pas la discrimination des
revenus; il ne prenait pas en considération le re
venu global, ce qui cependant est nécessaire pour
rendre l'impôt personnel et progressif. A partir
de 1907, surtout à partir de 1909-1910, au moment
de la grande réforme financière de Lloyd George
les Anglais ont, eux aussi, tout en maintenant l'in
come-tax, réalisé une réforme fiscale extrêmement
profonde, en allouant des déductions pour charges d
famille, en faisant varier le taux d'imposition,
suivant qu'il s'agit de revenus du capital ou de
revenus du travail: de revenus "gagnés" ou "non
gagnés", en infligeant enfin une super-taxe progres
sive aux gros contribuables et en exigeant la dé-
claration du revenu global à partir de 2.000 livres
de revenu (soit 50.000 frs-or). De cette façon, les An
glais sont arrivés, par une voie un peu compliqué
parce qu'ils ne voulaient pas démolir l'income-
tax, (lorsque les Anglais veulent réformer une ins
titution, ils ne démolissent jamais l'ancien édifi
ce, mais ils ajoutent une construction nouvelle qu
transforme l'ensemble) à amalgamer dans l'in-
come-tax actuel les impôts cédulaires et l'impôt su
le revenu global.

En tous cas, en 1907, cette réforme n'était pas
encore faite, et cependant, il apparaissait au point
de vue technique, que la préférence, si l'on voul
lait réaliser la réforme fiscale, devait aller à l'in-
come-tax anglais. Telle était notamment l'opinion
de M. Caillaux, qui avait complètement aban-
donné son premier projet de 1900; et c'est alors

Source : BIU Cujas

que dans son projet de 1907, se dégagent les principes sur lesquels allait être construit le nouveau système fiscal français.

L'impôt global se superpose aux impôts cédulaires et joue le rôle d'impôt complémentaire.

L'impôt cédulaire et l'impôt global ne s'excluent pas du tout nécessairement; au contraire, l'impôt cédulaire et l'impôt global sont faits pour se compléter. L'impôt global doit se superposer à l'impôt cédulaire et jouer le rôle d'impôt complémentaire; la contradiction apparente entre l'impôt sur les revenus et l'impôt sur le revenu se trouve ainsi résolue. On aura de cette façon, en premier lieu, un jeu d'impôts cédulaires, à caractère réel et à tarif proportionnel, frappant séparément toutes les différentes catégories de revenus, réalisant dans leur taux la discrimination des revenus, mettant en œuvre toutes les ressources de la technique fiscale, et variant les procédés d'assiette et de perception, suivant la nature du revenu taxé; des impôts qui vont, par conséquent, constituer une assise fiscale extrêmement solide et qui donneront satisfaction à ce principe, nécessaire, mais non pas suffisant, que tous les revenus doivent contribuer, au moins proportionnellement, aux charges publiques. En second lieu, aux impôts cédulaires va se superposer un impôt complémentaire sur le revenu global, qui introduira dans le système fiscal la personnalité, avec toutes les conséquences, qui s'y rattachent: modération d'impôt pour charges de famille, déduction des dettes, exonération du minimum d'existence, tarif progressif, etc.... Cet impôt jouera en quelque sorte le rôle d'un impôt de justice d'un impôt de redressement des inégalités qu'entraîne en matière de charges fiscales, l'application purement objective des impôts réels.

Les impôts cédulaires sont le soutien matériel de l'impôt global.

Dans cette combinaison, les impôts cédulaires sont en quelque sorte le soutien matériel de l'impôt sur le revenu global. D'abord ils procurent à ce dernier des éléments de contrôle; en rapprochant la déclaration du revenu global du chiffre des revenus, qui sont cotisés aux différents impôts cédulaires, on pourra déjouer les tentatives de fraude, et mettre en lumière les omissions. Les impôts cédulaires jouaient même dans le second projet Caillaux, à l'égard de l'impôt complémentaire un autre rôle; ils devaient servir de moyen de totalisation, en ce sens que le revenu taxé à l'impôt complémentaire était constitué par les som-

Source : BIU Cujas

mes taxées aux différents impôts cédulaires, sommes dont l'Administration pouvait faire elle-même l'addition, ce qui aurait dispensé le contribuable de faire pour son compte la déclaration de son revenu global. Telles étaient les grandes lignes de la conception fiscale, qui s'élabora au cours de cette période, et les principes qui ont servi à la construction de notre nouveau système fiscal.

L'économie du second projet Caillaux de 1907.

Le second projet Caillaux comportait d'abord la suppression de la contribution personnelle mobilière et de celle des portes et fenêtres et l'incorporation des autres contributions, c'est-à-dire de la contribution foncière et de la contribution des patentes, d'ailleurs profondément modifiée, dans un ensemble d'impôts cédulaires frappant toutes les catégories possibles de revenus.

Les différentes cédules.

Les revenus taxés aux impôts cédulaires étaient répartis en sept cédules: 1°) les revenus des propriétés foncières bâties, 2°) les revenus des propriétés foncières non bâties, 3°) les revenus des capitaux mobiliers, 4°) les revenus du commerce, de l'industrie, des charges et offices, 5°) les bénéfices de l'exploitation agricole, 6°) les traitements publics et privés, les salaires, pensions et rentes viagères, 7°) les revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories.

Les procédés de constatation de l'impôt variaient suivant les cédules.

Les procédés de contatation du revenu et de perception de l'impôt étaient variables; c'était l'évaluation administrative, d'ailleurs conforme aux règles déjà en usage, pour les deux contributions foncières de la propriété bâtie et de la propriété non bâtie, des cédules 1 et 2; c'était l'évaluation administrative, d'après la productivité normale des entreprises, c'est-à-dire un système de signes extérieurs assouplis pour la cédule 4, où l'on n'avait pas osé introduire le principe de la déclaration obligatoire de crainte de soulever trop de protestations de la part des industriels et commerçants; c'était le stoppage, c'est-à-dire la perception à la source entre les mains du débiteur, pour les coupons des valeurs mobilières encaissées en France et taxées à la cédule 3; c'était l'apposition de timbres sur les quittances pour les intérêts des créances privées. Il n'y avait de déclaration obligatoire que pour les cédules 6 et 7, c'est-à-dire pour les traitements, salaires

Source : BIU Cujas

et bénéfices des professions libérales, ainsi que pour les revenus des valeurs étrangères, lorsque leur coupon était encaissé à l'étranger (cédule 3).

Le taux de l'impôt variait aussi suivant les cédules.

Le taux de l'impôt était de 4 % pour les trois premières cédules qui comprenaient les revenus fondés, c'est-à-dire les revenus provenant de la possession d'un capital foncier ou mobilier. Les deux dernières catégories, comprenant les revenus du travail, étaient taxées à 3 % et la quatrième catégorie comprenant les revenus mixtes du commerce et de l'industrie était taxée à 3,50 %. Quant aux bénéfices de l'exploitation agricole, qui constituaient la cinquième cédule, ils étaient cotisés, par faveur, au même taux que les revenus du travail, c'est-à-dire à 3 % bien que ce fussent en réalité des revenus mixtes, comme ceux des entreprises industrielles ou commerciales.

L'impôt complémentaire sur le revenu global.

A ces différentes contributions cédulaires se superposait l'impôt complémentaire sur le revenu global pour les revenus dépassant 5000 frs; il était progressif et modéré, allant de 0,38 % à 4,95 %.

La totalisation des revenus.

Pour établir l'importance du revenu global, c'était une des particularités originales du projet Caillaux, particularité qui a disparu dans la loi votée, l'administration totalisait elle-même tous ceux des revenus qu'elle était en mesure de connaître par les rôles des différentes cédules. Comme la totalisation de ces différents revenus cédulaires comportait nécessairement une lacune, en ce qui concerne les revenus des valeurs mobilières, puisque l'impôt sur le coupon n'est pas perçu au moyen de rôles nominatifs, cette lacune était comblée par la déclaration du contribuable. Celui-ci devait fournir le chiffre de ses revenus, provenant des capitaux mobiliers, chiffre qu'il suffisait à l'administration d'additionner avec le total des autres revenus imposés sur les rôles des impôts cédulaires, pour avoir l'ensemble des facultés du contribuable. Le contribuable était ainsi dispensé de faire connaître directement le chiffre de sa fortune il n'avait qu'à faire une déclaration partielle, portant exclusivement sur le revenu de ses valeurs mobilières.

"Les Cours de Droit"
3 PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
K

Source : BIU Cujas

D'ailleurs le projet Caillaux par infraction aux principes mêmes sur lesquels il était basé, avait introduit dans les impôts cédulaires qui, en principe devaient être des impôts réels, des éléments de personnalité, sous forme de dégrèvements en faveur des petits contribuables, ces dégrèvements ont été encore accrus et exagérés au cours des débats parlementaires.

La discussion du projet Caillaux.

C'est de ce projet qu'est sortie après d'interminables discussions et des atermoiements prolongés, la législation actuelle des impôts directs. Le projet fut très longuement étudié et partiellement remanié par la commission de législation fiscale de la Chambre des Députés, présidée par M. Camille Pelletan qui avait été saisie en même temps que du projet Caillaux, de trois contre-projets, ceux de MM. Magniaudé, Maujan et Malvy. Le 13 Juin 1907, M. René Renoult déposait son rapport sur le projet; le 2 Juillet 1907 la discussion commençait à la Chambre et ne fut terminée que le 9 Mars 1909; à cette date le projet fut adopté dans son ensemble par 407 voix contre 166. Il comportait tout en maintenant d'ailleurs le cadre primitif d'assez nombreuses modifications par rapport au texte initial.

L'amendement Bernard-Malvy.

Le Sénat auquel le projet avait été transmis, aussitôt voté par la Chambre, était hostile à la réforme fiscale. Sa commission des Finances fit traîner les choses en longueur, à tel point que près de cinq années s'écoulèrent avant qu'elle n'eut achevé son examen. Le rapport de M. Aimond ne fut déposé que le 27 Novembre 1913. Sur ces entrefaites, la Chambre, mal disposée par les lenteurs voulues du Sénat, et désireuse d'aboutir au moins partiellement, avait résolu de réformer sans plus de délai la contribution foncière des propriétés non bâties pour en faire un impôt de quotité, (Cette transformation avait déjà été réalisée par une loi du 8 Août 1890 pour la propriété bâtie). Elle avait résolu également de réaliser la suppression de la contribution personnelle mobilière, qui devait être remplacée par un impôt sur le revenu. La Chambre inséra donc dans la loi du budget de 1913 l'amendement suivant, présenté par MM. M. Bernard et Malvy, qui devint l'article 3 de la loi de Finances: "à partir du 1er Janvier 1915, la "contribution foncière des propriétés non bâties sera transformée en un impôt de quotité calculé "sur les 4/5 de la valeur locative de ces propriétés,

Source : BIU Cujas

« telle qu'elle résulte de l'évaluation effectuée en exé-
« cution de la loi du 31 Décembre 1907.

"A partir de la même date, la contribution
« des portes et fenêtres, et la contribution personnelle
« mobilière seront supprimées et remplacées par un
« impôt général et progressif sur le revenu.

"Devront intervenir avant cette même date,
« les dispositions législatives nécessaires pour couvrir
« la diminution de recettes résultant de l'application
« des deux paragraphes ci-dessus."

L'insertion de cet amendement dans la loi du budget était un moyen de forcer la main au Sénat, qui n'avait, en effet, que le choix, ou d'adopter l'amendement, ou de rejeter la loi du budget dont cet amendement faisait partie intégrante; le Sénat se résigna à accepter l'amendement.

La discussion du projet devant le Sénat.

C'est dans ces conditions que vint en discussion, devant la Haute Assemblée, le projet d'impôt sur le revenu, tel qu'il était sorti des délibérations de la commission sénatoriale des Finances. Ce projet de la commission sénatoriale était d'ailleurs singulièrement rétréci comparativement au projet voté par la Chambre; il se limitait, en effet, d'une part, à la révision des deux impôts fonciers sur les propriétés bâties et les propriétés non bâties et de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, d'autre part, à l'institution d'un impôt général sur le revenu, en remplacement de la contribution personnelle-mobilière et de la contribution des portes et fenêtres, qui étaient supprimées.

Le projet de la commission sénatoriale.

Les lois du 29 Mars 1914 et du 15 Juillet 1914.

Bien que limité de la sorte, ce projet ne fut cependant voté qu'en deux fois et donna lieu à deux lois différentes, celle du 29 Mars 1914 et celle du 15 Juillet 1914. La loi du 29 Mars 1914 adopta les titres 1 et 2 du projet Caillaux, relatifs aux trois premières cédules. L'impôt foncier des propriétés non bâties est transformé par cette loi en impôt de quotité et le taux de cet impôt est fixé à 4 %; l'impôt foncier sur les propriétés bâties, qui n'était jusque là que de 3,20 % est porté au taux de 4 %. D'autre part, le taux de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières est sensiblement relevé, si bien qu'en somme l'économie de la réforme, réalisée par la loi du 29 Mars 1914, consiste essentiellement à reporter sur la fortune mobilière, jusqu'à concurrence d'environ 50.000.000 une partie des charges qui pesaient jusque là sur la fortune foncière.

Source : BIU Cujas

Cette réforme partielle, si intéressante qu'elle fût ne modifiait pas sensiblement la structure du régime fiscal français ; en effet, la pièce maîtresse du nouveau régime était l'institution, qui restait encore en suspens, de l'impôt général sur le revenu global. Cette partie du projet sénatorial avait dû être disjointe, lors de la discussion de la loi du 29 Mars, pour que cette loi pût être votée suffisamment à temps et promulguée avant la fin de la législature.

La nouvelle Chambre, dont la majorité était radicale, arrivait avec l'intention d'aboutir définitivement et de vaincre la résistance du Sénat. Dès le début d'Avril, renouvelant le procédé, auquel elle avait déjà recouru, lors de l'adoption de l'amendement Bernard-Malvy, elle inséra dans la loi de Finances de 1914 les articles d'un projet de loi qui avait été déposé le 20 Mars 1914 par M. Renoult, Ministre des Finances, et qui avait pour objet la création de l'impôt complémentaire sur le revenu global. Finalement, la loi de Finances du 15 Juillet 1914 établi cet impôt général sur le revenu global, impôt de superposition, frappant une seconde fois les revenus déjà atteints par les impôts spéciaux. La réforme des impôts directs français se trouvait ainsi définitivement amorcée : la loi du 29 Mars avait modifié le régime de l'impôt foncier et celui de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la loi du 15 Juillet instituait l'impôt sur le revenu global, il restait encore à organiser les impôts cédulaires, dont le projet était toujours aux mains de la commission du Sénat.

Élaboration de la loi du 31 Juillet 1917, qui complète la réforme fiscale amorcée par les deux lois de 1914.

Sur ces entrefaites, la Guerre, que personne n'avait prévue, éclata ; elle suspendit naturellement les travaux législatifs ; le Parlement fut prorogé du mois d'Août au 22 Décembre 1914. Du reste, il n'entrait pas dans les vues du Gouvernement de poursuivre pendant les hostilités, la transformation du régime fiscal. L'idée qui domine, au cours de l'été 1914, c'est que la guerre sera de courte durée, que par conséquent il convient d'y pourvoir financièrement par des mesures provisoires, des mesures d'expédient, emprunts de trésorerie et avance de la Banque, et que la question fiscale doit être ajournée jusqu'au moyen où la paix aura été rétablie, et où l'on sera rentré dans une situation normale.

Source : BIU Cujas

Au mois de Décembre 1914, lorsque le Parlement fut convoqué de nouveau, M. Ribot, Ministre des Finances, exprimait sa volonté très nette de ne pas créer d'impôts nouveaux et de ne pas relever les impôts existants. Cependant, il apparaissait déjà nettement, à cette époque, que la guerre dépasserait de beaucoup la durée de quelque six mois au maximum qu'on lui assignait au début, et la commission du budget de la Chambre, au printemps de 1915, attirait avec beaucoup de sagesse l'attention du Gouvernement sur l'inconvénient grave qu'il y avait à ne vivre que d'une politique d'emprunts, et à ne réclamer au pays aucun sacrifice fiscal. Malgré l'insistance du Parlement, le Ministre persistait encore à se refuser à toute mesure fiscale alléguant que l'exemple de l'Angleterre ne pouvait nous être opposé, parce que notre territoire était envahi et notre économie bouleversée par l'invasion.

La loi du 26 Décembre 1914 ajourne la réforme fiscale

En réalité pendant toute l'année 1915, nous n'avons eu aucune espèce de politique financière ; aucun effort fiscal n'a été tenté et la seule disposition fiscale que le Gouvernement ait fait voter, dans les derniers jours de 1914, a consisté à ajourner au 1er Janvier 1916, l'application de l'impôt sur le revenu, telle que l'avait instituée la loi du 15 Juillet 1914. Cet ajournement est décidé par l'art. 5 de la loi du 26 Décembre 1914. Un an plus tard, l'art. 5 de la loi du 29 Décembre 1915 autorise encore le Ministre à proroger le délai prévu, à condition que la mise en recouvrement de l'impôt général sur le revenu soit assurée avant le 31 Décembre 1916 ; des débats spéciaux étaient prévus pour les impôts des mobilisés.

Au commencement de 1916, on organise la mise en application de l'impôt général sur le revenu.

Cependant cette dernière loi, qui fixait au courant de l'année 1916 la mise en application de l'impôt général sur le revenu était, en réalité, un échec pour le Ministre, qui avait demandé un nouvel ajournement jusqu'en 1917. Il fallut donc organiser hâtivement, par toute une série de mesures, le service du nouvel impôt que le Gouvernement ne comptait pas mettre de pilôt en application. C'est alors que paraissent les décrets du 31 Décembre 1915, du 15 Janvier, du 18 Janvier, du 15 Février 1916, et l'instruction ministérielle du 5 Avril 1916 sur l'impôt général sur le revenu.

L'impôt sur le revenu global de 1916, qui,

Source : BIU Cujas

L'impôt général sur le revenu organisé en 1916. Il ne comportait pas de déclaration obligatoire.

était, en somme, l'impôt déjà institué par la loi du 15 Juillet 1914 était beaucoup plus intéressant comme principe que comme réalisation. Cet impôt était en effet, extrêmement timide; il atteignait les revenus de plus de 5000 frs, les taxant à un taux très légèrement progressif, qui ne dépassait pas au maximum 2%. La déclaration n'était pas obligatoire; le contribuable, qui ne faisait pas de déclaration, était taxé d'office, d'après les éléments certains, dont l'Administration disposait, baux, contrats de mariage, actes de vente, etc... Ce terme "éléments certains" avait d'ailleurs dans la loi un sens très défini, il excluait tout ce qui était simple présomption ou simple appréciation morale de la part du fisc. Si les éléments certains étaient insuffisants pour permettre de connaître exactement le revenu global, le contrôleur était obligé de ne pas dépasser certains maxima. Pour le revenu des propriétés non bâties, par exemple, il ne pouvait pas dépasser la moitié de la valeur locative de l'exploitation agricole, la moitié de la valeur locative de l'exploitation pour les bénéfices industriels et commerciaux, trente fois le principal de la patente.

La taxation d'office.

La déclaration facultative privée

Malgré tout, il y avait intérêt à provoquer la déclaration du contribuable, et comme on n'osait pas l'y contraindre, on avait imaginé d'attacher à la déclaration certains avantages et de recourir à ce qu'on a appelé le système de la "déclaration facultative primée". Il y avait, en effet, plusieurs primes accordées à ceux qui faisaient leur déclaration: D'abord, le contribuable pouvait faire sa déclaration spontanément; dans ce cas, il n'était tenu qu'à indiquer le chiffre global de son revenu, sans être obligé d'en fournir la décomposition. Il indiquait un total et n'avait pas besoin de mentionner quelle était, dans ce total, la part provenant de revenus fonciers, la part constituée par un traitement ou un salaire, provenant des revenus des valeurs mobilières, etc..... La déclaration se résumait en un chiffre unique et global.

La déclaration provoquée.

En second lieu, le contribuable qui avait laissé passer le délai légal, sans faire sa déclaration, était avisé de l'impôt auquel il serait taxé d'office, à moins que dans un nouveau délai, il ne produisît une déclaration. Mais cette déclaration provoquée, à la différence de la déclaration spontanée, devait indiquer non seulement le chiffre global du revenu, mais encore la décomposition de ces différents

Source : BIU Cujas

éléments.

Enfin, le contribuable pouvait garder le silence; dans ce cas, il était taxé d'office dans les conditions indiquées précédemment.

En troisième lieu, en cas de constestations avec le fisc, le contribuable, qui avait fait sa déclaration, était défendeur, c'était au fisc à fournir la preuve, souvent très difficile à administrer, de l'inexactitude de la déclaration; au contraire, en cas de taxation d'office, c'est-à-dire en l'absence de déclaration, les rôles étaient renversés, c'était au contribuable à prouver que le chiffre, auquel il avait été taxé d'office, était un chiffre mal fondé.

En quatrième lieu, seul le contribuable ayant fait une déclaration spontanée avait droit au bénéfice de la déduction des charges, qui grèvent le revenu, déduction des dettes, déduction des impôts payés au titre de l'année précédente, déduction pour les pertes de matière imposable, etc....

D'ailleurs, il convient de remarquer que la loi ne disait pas que la déclaration serait facultative, que l'option était laissée au contribuable de faire ou de ne pas faire une déclaration, elle disait que "les contribuables souscrivent une déclaration" et sont taxés d'office s'ils n'en fournissent pas; ce qui semblait impliquer qu'il y avait du moins pour les contribuables un devoir moral, d'ailleurs non sanctionné, de déclarer leurs revenus.

Cependant, dès la mise en application du nouvel impôt, la question fut examinée dans la presse, dans les comités de défense fiscale, etc. de savoir s'il fallait ou s'il ne fallait pas déclarer. Effectivement il y avait du pour et du contre dans les deux solutions. La prime qui était donnée à la déclaration spontanée était une prime considérable, et d'ailleurs tout à fait insolite, puisqu'elle consistait à permettre de faire une déclaration absolument incontrôlable, qui ne pouvait être acceptée par le fisc que les yeux fermés. Celui-ci, en effet, ne pouvait contrôler l'exactitude de la déclaration d'un revenu global, dont il ignorait les éléments constitutifs. Cependant si le contribuable faisait une déclaration, il était lié par le chiffre, même très insuffisant, de revenu déclaré, tandis qu'il pouvait espérer que la taxation d'office l'imposerait pour un revenu encore beaucoup plus insuffisant. Notamment, le contribuable, qui avait une grosse partie de son revenu,

Prime donnée à la déclaration spontanée.

Source : BIU Cujas

provenant de valeurs mobilières, qu'il est facile de tenir ignorées du fisc, avait plutôt avantage à ne pas déclarer, c'était d'autant plus probable que le contrôleur n'avait le droit d'exiger la production d'aucun livre, d'aucun acte, ou document quelconque.

En somme, à raison, d'une part, de l'extrême modicité de son tarif, et d'autre part, de la défectuosité de son système de déclaration, l'application de la loi du 15 Juillet 1914, réalisée à partir de 1916, ne constituait encore qu'une expérience à blanc; elle n'en est pas moins extrêmement importante, parce qu'en dehors de son tarif et de son mode de déclaration, modifiés depuis, elle contient les règles fondamentales, encore en vigueur, de l'organisation de l'impôt complémentaire; l'instruction ministérielle du 5 avril 1916 est un document auquel on peut encore se référer pour interpréter la législation actuelle.

En Mai 1916, la Chambre repousse le projet de nouvelles taxes fiscales déposées par le Gouvernement.

Cependant, la commission des Finances du Sénat restait toujours saisie, au moins théoriquement des dispositions concernant les impôts cédulaires, dont l'examen se trouvait suspendu en fait. Or, au mois de Mai 1916, le Ministre des Finances, M. Ribot, harcelé par la Chambre, qui réclamait le vote d'impôts nouveaux, et ouvrant peut-être les yeux sur l'erreur commise depuis 1914, sentit la nécessité de créer de nouvelles ressources fiscales. Du reste, il songeait à obtenir ces ressources sur la base du système fiscal ancien, de façon à donner satisfaction au parti modéré qui n'avait voté qu'à contre-cœur la réforme fiscale, et peut-être aussi avec l'idée d'esquiver, à la faveur des circonstances, la mise en application des nouvelles lois fiscales. Il proposait donc à la Chambre, environ un milliard de ressources nouvelles, à provenir pour 53,48% d'impôts de consommation, et pour 46,52% d'impôts directs. Les anciennes contributions directes étaient doublées pour la part de l'État, à l'exception de l'impôt des portes et fenêtres, qu'on jugeait trop défectueux pour pouvoir l'augmenter; l'impôt complémentaire était porté à 5% et le taux de la plupart des taxes assimilées était également doublé; le régime des valeurs mobilières était retouché, les impôts sur les boissons, le sucre et le tabac étaient relevés.

La loi du 30 Décembre 1916 apporte des modifications au régime de

La commission du budget de la Chambre repousse ce projet, qu'elle juge trop rétrograde, et invite d'une façon pressante le Gouvernement à préparer un nouveau système de taxes directes pour le moment où devrait intervenir la loi annuelle des contributions

Source : BIU Cujas

L'impôt sur le revenu global.

directes de 1917, loi qui est généralement votée au mois de Juillet. En conséquence le Gouvernement dut demander au Sénat, à la fin de 1916, de reprendre l'étude de l'impôt sur le revenu, qui avait été interrompue avec l'espoir d'ajournements indéfinis. A cette condition seulement la Chambre consentit à voter, pour être applicables, à partir du 1er Janvier 1917, des créations et des augmentations de taxes de consommation. Entre temps, le Parlement avait également créé, par la loi du 1er Juillet 1916, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, à l'imitation de la législation anglaise. D'autre part, la Chambre fidèle à sa politique, obtint du Gouvernement et du Sénat que l'impôt complémentaire qui, pour 1916, ne semblait devoir fournir plus de 40.000.000, fût augmenté et consolidé; ce fut l'œuvre de la loi du 30 Décembre 1916: la limite d'exemption était abaissée de 5 à 3.000 frs, le tarif, qui, dans la loi de 1914 ne dépassait pas 2 % pour les tranches supérieures de revenu était porté jusqu'à 10 %; enfin, la déclaration était rendue obligatoire, elle devait comprendre la décomposition du revenu et de l'absence de déclaration n'entraînait pas simplement taxation d'office, mais application d'une surtaxe d'une pénalité de 10 % en sus du montant de l'impôt.

La loi du 31 Juillet 1917 achève la réforme du système fiscal français.

Enfin, après une longue discussion devant le Sénat, qui voulait simplement, tout en créant de nouveaux impôts cédulaires supprimer la patente, mais qui voulait conserver la contribution personnelle-mobilière, dont la Chambre exigeait la suppression, intervint la loi du 31 Juillet 1917, qui portait suppression des contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur les diverses catégories de revenus.

La réforme des impôts directs français, amorcée par la loi du 29 Mars 1914, était enfin achevée par la loi du 31 Juillet 1917. Ainsi prenait fin l'ancien régime fiscal français, et était réalisée la plus grande réforme fiscale, qui se soit produite, en France, depuis la Révolution.

Sources législatives du régime fiscal français actuellement en vigueur.

Le système fiscal français est maintenant complet; il comprend, d'une part, les impôts cédulaires, créés par la loi du 31 Juillet 1917, d'autre part, l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus créé par la loi du 15 Juillet 1914, consolidé par la loi du

Source : BIU Cujas

30 Décembre 1916 et porté au taux maximum de 12,50% par cette même loi du 31 Juillet 1917, qui instituait les impôts cédulaires. Les modifications, dont certaines importantes, que ce système fiscal subira dans la suite n'en altéreront pas le fonctionnement d'ensemble. Parmi les lois qui l'ont modifié mention spéciale doit être faite de la loi du 25 Juin 1920, laquelle institue plus de 8 milliards de ressources fiscales nouvelles et remplace un très grand nombre des lois de 1914, 1916 et 1917. Cette loi de 1920 a procédé à un relèvement général des tarifs, à la réforme et à l'augmentation des droits de succession, elle a créé la taxe sur le chiffre d'affaires, elle a fait un appel très large aux contributions indirectes. Elle a été elle-même modifiée dans plusieurs de ses dispositions relatives aux contributions directes par des lois ultérieures.

Le système fiscal actuel.

En quoi consiste actuellement le système fiscal français.

Le nouveau système fiscal français est, a-t-on, un édifice, dont les colonnes sont les impôts sur les catégories de revenus, et dont le couronnement est l'impôt complémentaire. Il y aura donc lieu d'étudier, en premier lieu les impôts cédulaires, en second lieu, l'impôt complémentaire sur le revenu global.

Le système des impôts cédulaires.

Le système d'impôts cédulaires français, voté en deux fois, le 29 Mars 1914 et le 31 Juillet 1917, utilise certains impôts directs qui existaient déjà antérieurement, il en transforme certains autres, il en crée de nouveaux pour combler les lacunes de la taxation antérieure. Il groupe les revenus imposables en 8 cédules ou catégories.

Les 8 cédules ou catégories de cet impôt.

Il faut remarquer d'ailleurs que la classification des "cédules" ne se trouve pas dans le texte législatif, qui n'emploie pas cette expression si commode de "cédules" ou de "catégories" et qui traite des impôts sur les différentes branches de revenus dans des titres distincts, qui n'ont pas de coordination entre eux; la division en cédules n'a donc pas de valeur législative.

Ces cédules ou catégories sont: 1ère et 2e catégories, revenus des propriétés bâties et revenus des propriétés non bâties; ce sont les anciennes con-

Source : BIU Cujas

tributions foncières qui remontent à la Révolution française, tout au moins à la loi de Frimaire, an VII, modifiée par les lois du 8 Août 1890 et du 29 Mars 1914. 3e catégorie : revenus des valeurs et des capitaux mobiliers; dans l'ensemble, ce sont d'anciennes taxes, qui remontent à la loi du 29 Juin 1872, qui a créé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et à laquelle des remaniements assez profonds sont apportés. 4e catégorie : revenus des creances, dépôts et cautionnements; c'est un impôt nouveau. 5e catégorie : bénéfices industriels et commerciaux; c'est une transformation des patentes, lesquelles sont supprimées. 6e bénéfices de l'exploitation agricole; c'est un impôt nouveau. 7e catégorie : traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, rentes et pensions viagères; c'est encore un impôt nouveau. 8e catégorie : bénéfices des professions non commerciales; c'est en partie une transformation des patentes pour les professions libérales, déjà soumises à l'impôt des patentes, c'est un impôt nouveau pour la grande majorité des professions libérales, qui n'étaient pas soumises à cet impôt.

Les tarifs des impôts cédulaires.

Les tarifs sont actuellement de 10 % pour les revenus fonciers et les revenus des capitaux mobiliers (cédules 1, 2, 3 et 4), de 8 % pour les revenus des professions commerciales et non commerciales (cédules 5 et 8), de 6 % pour les bénéfices agricoles, traitements, salaires et pensions. Ces taux sont augmentés de deux décimes par la loi du 22 Mars 1924.

Nous étudierons d'abord les cédules 1 et 2 (revenus fonciers); nous passerons ensuite aux catégories 5, 6, 7, 8 (impôts sur les revenus professionnels) avant d'arriver aux impôts sur les revenus des capitaux mobiliers (cédules 3 et 4) qui, étant perçus par l'Administration de l'Enregistrement ont un régime assez différent des autres.

Imposition des revenus fonciers. (cédules 1 et 2).

Les transformations de l'impôt foncier depuis son origine.

L'impôt foncier est de tous les impôts directs celui qui a subi le moins de transformations, puisque malgré toutes les modifications qu'il a éprouvées au cours du temps, notamment du fait de la dernière réforme, les dispositions fondamentales sont toujours celles des lois du 23 Novembre, 1er Décembre

Source : BIU Cujas

1790, et du 3 Frimaire de l'an VII.

Les principaux changements que l'impôt foncier a subis, depuis l'origine, sont d'abord son dédoublement en deux contributions distinctes, la contribution foncière des propriétés bâties et la contribution foncière des propriétés non bâties, réalisé par la loi du 8 Août 1890, en second lieu, la transformation de ces deux contributions en impôts de quotité, par la loi du 8 Août 1890 pour la propriété bâtie et par la loi du 29 Mars 1914 pour la propriété non bâtie. Ainsi, jusqu'en 1890 les deux contributions foncières, qui existent actuellement, n'en font qu'une et ont une histoire commune.

Le revenu net imposable à la contribution foncière

Aux termes de l'art. 2 de la loi du 3 Frimaire de l'an VII, qui n'est qu'une refonte et une mise au point de la loi du 23 Novembre, 1er décembre 1790, "l'impôt foncier doit être réparti par égalité proportionnelle entre toutes les propriétés foncières, à raison de leur revenu net imposable".

Le revenu net imposable des propriétés non bâties.

Pour les terres, c'est-à-dire pour les propriétés non bâties, le revenu net imposable, qu'on appelle également le revenu cadastral, c'est le revenu net moyen, calculé sur une quinzaine d'années; c'est-à-dire ce qui reste du revenu brut, quand on a déduit les frais de culture et d'entretien. Pour dégager le revenu net imposable de la terre, on calcule la valeur du produit brut qu'une terre est susceptible de fournir, année commune, en supposant cette terre cultivée d'après la coutume du pays et en formant l'année commune des quinze années antérieures à l'évaluation, moins les deux plus fortes et les deux plus faibles. Du produit brut moyen ainsi déterminé, on retranche les frais de culture, les frais de semences, de récolte et d'entretien, et l'on a le revenu net imposable.

Le revenu net de la propriété bâtie d'après la loi de l'an VII.

Pour les immeubles bâtis, aux termes de la loi du 3 Frimaire an VII, le revenu net est la valeur locative calculée sur les 10 dernières années qui précèdent la date d'évaluation, sous déduction d'un quart pour les maisons, d'un tiers pour les usines, à titre de frais d'amortissement d'entretien et de réparations. Ces règles ont été modifiées, comme on le verra, par les lois de 1890 et de 1914.

La question de l'évaluation du revenu net de la

Elles appellent d'ailleurs une observation en ce qui concerne la propriété non bâtie. Une maison d'habitation ne peut pas fournir d'autre revenu que le loyer perçu par le propriétaire, elle n'est

Source : BIU Cujas

propriété non bâtie.

pas un capital productif entre les mains du locataire, en un mot, la valeur locative épuise toute la productivité de la propriété bâtie. Au contraire, une terre produit plus que sa valeur locative : quand elle est louée et cultivée, elle rapporte d'une part, un fermage au propriétaire ; d'autre part, un bénéfice d'exploitation au fermier.

Le législateur de l'an VII, continuant à cet égard le législateur de 1790, avait voulu taxer tout le produit net de la terre, et non pas seulement sa valeur locative ; les règles d'évaluation du revenu qu'il a instituées se plaçaient visiblement dans l'hypothèse d'un propriétaire, qui exploite lui-même. Dans ce cas, le produit net, que recueille le propriétaire exploitant, représente tout le revenu de la terre, et c'est tout ce revenu, qui est cotisé à la contribution foncière. Si, au contraire la terre est louée, le produit net se partagera ; le cultivateur en donnera une partie au propriétaire, à titre de fermage et gardera le surplus à titre de bénéfice d'exploitation. Le système fiscal actuel tient compte de cette dissociation, le propriétaire de l'exploitant est taxé à la cédule des bénéfices agricoles, tandis que la valeur locative est seule taxée à la contribution foncière, même quand la terre est exploitée par le propriétaire, qui est alors censé se la louer à lui-même. Au contraire, dans le système des lois de 1790 et de l'an VII, tout le revenu foncier, fermage et profit d'exploitation, est taxé entre les mains du propriétaire foncier, sans doute en vertu de cette raison que si le propriétaire foncier n'exploite pas lui-même, il fixera les conditions du fermage de façon à rejeter une partie tout au moins de l'impôt sur l'exploitant, qui le supportera sur ses bénéfices d'exploitation.

Cependant, il convient d'ajouter que les règles d'évaluation du revenu, règles qui impliquaient le calcul du produit brut pendant 15 ans, la soustraction de toutes les dépenses de semailles, de culture, de récoltes, d'entretien, etc. étaient d'une application tellement compliquée que, lors des multiples travaux de réévaluation, qui ont été entrepris par la suite pour améliorer la répartition, on finit par les perdre de vue de plus en plus, pour ne plus guère s'attacher, en fait, qu'à la valeur locative, qui était la seule base facile à dégager.

La question

La grande difficulté, qui se présentait

Source : BIU Cujas

de la répartition équitable de la contribution foncière sur la propriété non bâtie.

en l'an VII, lorsqu'on reconstitua la contribution foncière, c'était d'en assurer une équitable répartition, puisque la répartition de la loi de 1790 était unanimement reconnue défectueuse à raison de l'absence de cadastre. Depuis 1791, on s'était uniquement tiré d'affaire au moyen de dégrèvements, si bien que le contingent, qui avait été fixé en principal à 240 millions, en 1790, n'était plus en l'an VII que de 210 millions, (ce qui représentait environ 190 millions pour les départements existants en 1790, le territoire s'étant accru entre ces deux dates du fait de la conquête). La loi du 7 Brumaire, an VII, effectua une nouvelle répartition d'après des données empiriques et après la loi organique du 3 Frimaire an VII, de nouveaux dégrèvements furent encore accordés.

Les dégrèvements successifs de l'an VII.

Un arrêté des Consuls de l'an XI ordonne l'établissement d'un cadastre-échantillon par masses de cultures.

Cette politique de dégrèvements successifs, à laquelle on se sentait acculé, témoignait de la nécessité d'avoir un cadastre. En conséquence: un arrêté des Consuls du 12 Frimaire an XI, ordonna l'établissement d'un cadastre par masses de cultures qui devait servir en quelque sorte de cadastre-échantillon, c'est-à-dire que l'on devait arpenter certains nombres de communes, 1800 communes à raison de 2 à 8 par arrondissement, par section et par masses de cultures. On évaluait le revenu imposable et l'on comptait se servir des résultats obtenus pour évaluer par comparaison la capacité contributive des autres communes non cadastrées.

La loi du 15 Septembre 1807 prescrit l'établissement d'un cadastre parcellaire

Ce travail de confection d'un cadastre par masses de cultures dura sept ans; puis on se rendit compte que l'évaluation du revenu communal par masses de cultures, si elle était susceptible d'améliorer la répartition entre les différentes communes d'un même arrondissement; puis entre les différents arrondissements et entre les différents départements, ne pouvait pas, par contre améliorer, à l'intérieur de la commune, la répartition entre les propriétaires, puisqu'on s'occupait simplement de dégager grosso modo le produit net des principales masses de cultures pratiquées dans la commune.

Or, c'était la répartition à l'intérieur de la commune, la répartition entre les propriétaires, qui était la plus défectueuse, et sa péréquation supposait l'établissement non plus d'un cadastre par masses de cultures, mais d'un ca-

Source : BIU Cujas

dastre parcellaire, c'est-à-dire ouvrant un article à chaque parcelle. La loi du 15 Septembre 1807 vint donc prescrire l'établissement du cadastre parcellaire.

En 1811, fut publié le Recueil méthodique des lois, décrets, règlements, instructions et décisions sur le cadastre auquel l'article 29 de la loi de finances du 26 Avril 1816 a donné force légale et qui est encore aujourd'hui le véritable code du cadastre.

Qu'est-ce que le cadastre ?

Le cadastre est un état descriptif, établi dans chaque commune, de toutes les parcelles de Biens fonds soumises ou non soumises à la contribution foncière avec l'estimation du revenu de chacune d'elles. Deux parcelles diffèrent entre elles, soit par la culture à laquelle elles sont affectées, soit par le propriétaire auquel elles appartiennent.

Il y a donc autant de parcelles qu'il y a de morceaux de terre affectés à des cultures différentes.

Documents dont se compose le cadastre parcellaire.

Le cadastre comprend trois documents:

1°) Le plan cadastral.

Il comprend d'abord le plan cadastral, plan géographique, qui contient la carte de la commune, divisée en un certain nombre de sections, A-B-C- etc, dans lesquelles sont numérotées les parcelles. Ces plans, sauf dans les communes, assez peu nombreuses, qui ont fait usage des lois de 1850 et de 1898, n'ont jamais été refaits, de sorte qu'en ce qui concerne les grandes villes notamment, et les régions où le tracé des routes a été considérablement modifié, il est quelquefois très difficile de s'y retrouver et de comparer les indications du plan avec la réalité actuelle.

2°) L'état de sections.

Le second document est un registre appelé état de sections, qui donne le tableau pour chacune des sections successives des parcelles suivant leur ordre numérique, avec le nom du propriétaire en possession au moment où a été établi le cadastre, l'indication du canton ou du lieu dit, la contenance et le revenu imposable. On lit par exemple: section A, parcelle N°1, le Grand Clos, labour, propriétaire Paul, hameau du Bel-Air, contenance de tant d'hectares, tant de centiares, revenu cadastral, tant.

3°) La matrice cadastrale

En troisième lieu, un registre appelé matrice cadastrale, qui au lieu d'ouvrir un article

Source : BIU Cujas

à chaque parcelle ouvre un article à chaque propriétaire avec en regard du nom de celui-ci, l'indication de toutes les parcelles, qui lui appartiennent dans la commune, le total de leur contenance et de leur revenu imposable.

Enfin, deux colonnes qui figurent dans cette matrice cadastrale et intitulées "tiré de" et "passé à" permettent d'indiquer, par une référence en face de chaque parcelle, les mutations de propriété, avec mention de leur date et du nom du nouveau propriétaire, à l'article duquel on les retrouvera. Si Pierre a vendu à Jacques une parcelle, on lira par exemple à l'article Pierre en regard de la mention de la parcelle 1 section A : tiré de Paul... passé à Jacques à telle date. Et à l'article Jacques, on retrouve la mention de cette parcelle, objet de la mutation. Cette matrice cadastrale est le seul document qui soit sujet à modifications, corrections et mises à jour par le travail des "mutations".

Opérations nécessitées par l'établissement du cadastre.

Les opérations nécessaires pour établir ces trois documents se divisent en deux catégories, les opérations d'art et l'expertise cadastrale ou évaluation du revenu.

1°) Opérations d'art.

Les travaux d'art, pour le levé du plan comprennent la délimitation de la commune et sa division en sections ; en second lieu, la triangulation, en troisième lieu, l'arpentage parcellaire ; en quatrième lieu, la vérification des résultats. Toutes ces opérations sont faites par un service de géomètres spéciaux, sous la direction du géomètre en chef du cadastre. Des dispositions législatives particulières ont été prises pour assurer la conservation des signaux et des repères trigonométriques établis dans la commune, pour la confection du cadastre et qui serviraient le cas échéant à sa réfection.

2°) Expertise cadastrale ou évaluation du revenu.

Ensuite, viennent les opérations administratives pour procéder à l'évaluation du revenu, à l'expertise cadastrale, opérations qui sont au nombre de quatre : la classification, le classement, le tarif provisoire et le tarif définitif.

a) la classification.

La classification consiste à diviser chacune des natures de culture de la commune, par exemple, les labours, les prairies, etc. ; en classes correspondant à une échelle de qualités, à diviser les labours par exemple, en labours de première, de deuxième, de troisième qualités, etc. Cette classification est opérée par des commissaires classificateurs, au nombre de cinq, choisis par le Conseil municipal parmi les

Source : BIU Cujas

propriétaires des principales cultures, dont deux doivent être étrangers à la commune. Ces classificateurs sont assistés par le contrôleur des contributions directes.

Il ne peut pas y avoir plus de cinq classes par nature de culture. Pour chaque classe, on doit indiquer deux parcelles qui en déterminent les limites; l'une sert de type supérieur, l'autre de type inférieur.

Par exemple, pour les labours de seconde qualité, on déterminera que la seconde qualité comprendra toutes les terres, qui sont au moins aussi bonnes que la terre de Pierre, qui sera la limite inférieure et qui ne sont pas meilleures que la terre de Paul, qui constituera la limite supérieure de la classe.

b) le tarif provisoire.

En second lieu, vient la confection du tarif provisoire, établi par les commissaires, qui consiste à attribuer, d'après les données diverses qu'ils peuvent recueillir, d'après les renseignements techniques, dont ils peuvent s'entourer, un chiffre moyen à l'hectare de revenu net imposable à chaque classe de chaque nature de culture. Les commissaires dégageront par exemple, que dans ma commune considérée, un labour de première qualité doit donner tant de revenu à l'hectare; un labour de seconde qualité tant, et ainsi de suite.

c) le classement

Les deux opérations précédentes, classification et confection du tarif provisoire, vont constituer une sorte de cadre vide à compartiments, qu'il s'agit de remplir en y introduisant les différentes parcelles cadastrées; c'est l'opération qui constitue le classement. On établit un certain nombre de qualités pour chaque nature de culture, on indique les limites inférieure et supérieure de chaque classe, il s'agit maintenant de ranger toutes les parcelles cadastrées dans ces différents compartiments.

d) le tarif définitif.

La taxation du tarif définitif est une opération de contrôle. Le tarif définitif résulte de l'application du tarif provisoire à un certain nombre de parcelles, dont le revenu est exactement connu, soit parce qu'il est notoire, soit parce qu'il est constaté par des baux ou d'autres documents. Cette opération permet de mettre au point le tarif pro-

Source : BIU Cujas

visoire en en contrôlant les données par épreuves sur la réalité. Par exemple on a fixé un certain tarif provisoire pour les labours de seconde qualité dans la commune ; parmi les terres, qui ont été classées dans la seconde qualité, figurent les terres de Pierre ou Paul, dont on connaît exactement, ayant le bail sous les yeux, le revenu effectif. On constate que le revenu dépasse sensiblement le revenu imposable, affecté à la seconde qualité ou qu'il lui est au contraire inférieur ; on se dit que les évaluations du tarif provisoire sont trop faibles ou trop fortes, et qu'il faut les corriger en conséquence. C'est ce tarif provisoire, ainsi retouché, qui devient le tarif définitif.

L'approbation du tarif définitif.

Le tarif définitif est arrêté par le Conseil municipal sauf approbation, qui émanait autrefois du préfet, qui émane aujourd'hui de la Commission départementale. La décision de la Commission départementale est susceptible d'appel devant le Conseil général et de recours pour excès de pouvoirs ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat.

Les opérations auxquelles a donné lieu le cadastre de 1807 ont porté sur plus de cent millions de parcelles ; ce travail a coûté 158 millions et nécessité plus de 40 années puisqu'il n'a été achevé qu'aux environs de 1850, il restait encore à le compléter pour certaines communes de la Corse. Il a fallu ensuite l'étendre après 1860, à la Savoie, à la Haute Savoie et au Comté de Nice ; il n'existe pas encore absolument dans toutes les communes de ces différentes régions.

L'évaluation du cadastre est l'évaluation du revenu moyen de la propriété non bâtie.

Il importe de bien se rendre compte des caractères de cette évaluation du revenu foncier, tels qu'y procèdent les classificateurs ; ce n'est pas le revenu effectif du contribuable qu'on s'attache à dégager, c'est un revenu type, c'est-à-dire une productivité moyenne. On ne dit pas que la parcelle de Pierre ou de Paul rapporte tant, on dit que la parcelle de Pierre ou de Paul appartient à la 2e classe de labours, ou de prairies, ou de vergers qui, dans la commune, donne bon an mal an un produit de tant à l'hectare. Ce n'est donc pas le revenu individuel, effectivement perçu par le contribuable, qui est cotisé ; c'est le rendement moyen qu'est susceptible de fournir sa terre, étant donné ce qu'on sait du rendement moyen de l'ensemble

Source : BIU Cujas

des terres de même nature et de même qualité

La fixité des évaluations cadastrales.

La loi de 1807 pose le principe de la fixité des évaluations cadastrales, du moins en ce qui concerne la propriété non bâtie. Ce principe n'était pas explicitement formulé par la loi de 1807, mais il se déduit, d'abord du fait qu'elle ne prévoyait pas de nouvelles évaluations, et surtout du fait que le propriétaire, qui avait laissé passer sans réclamer par la voie contentieuse, pour quelque motif que ce soit, le délai de rigueur de six mois après la publication du premier rôle, qui suivait l'établissement du cadastre, était forclos pour toujours, c'est-à-dire qu'il était déchu pour toujours du droit de présenter une réclamation contre les opérations cadastrales et contre l'évaluation qui avait été faite du revenu de ses terres. Le recueil méthodique disait dans son article 606: "les experts ne peuvent ajouter au tableau des "expertises aucune colonne destinée à offrir u- "ne indication des améliorations possibles. L'in- "tention du Gouvernement est de chercher par la "fixité de l'impôt à ôter à l'agriculture la crain- "te d'augmenter ses impositions en améliorant "les terres; il importe que les experts dissipent "à cet égard les craintes des cultivateurs et qu'ils "fassent connaître que l'un des principaux avan- "tages du cadastre est de fixer l'allivrement de "chaque propriétaire, c'est-à-dire son revenu net "imposable, de manière qu'il ne puisse augmen- "ter, quand même le revenu net augmenterait par "l'industrie du cultivateur." Ce passage donne u- ne des raisons et la principale de ce principe de la fixité des évaluations cadastrales, à savoir le désir d'encourager l'agriculture, puisque tous les efforts que les cultivateurs feraient pour améliorer le rendement de leurs terres et en accroître le re- venu ne donneraient pas lieu à augmentation d'impôt.

Une autre raison d'ordre pratique, était la quasi-impossibilité de modifier constamment les évaluations cadastrales pour les tenir à jour.

Exceptions au principe de la fixité des évalua- tions cadastrales.

Ce principe de la fixité des évaluations ca- dastrales ne comportait que de très rares exceptions; à savoir en cas de disparition de la matière impo- sable, par exemple, à la suite d'une submersion d'une érosion, du passage du domaine privé

Source : BIU Cujas

dans le domaine public non imposé, ou encore en cas de création d'une nouvelle matière imposable, par suite d'alluvions ou de passage du domaine public non imposé dans le domaine privé. A part ces exceptions, une parcelle restait en principe, immuablement définie et évaluée, quant à son revenu, telle qu'elle l'était au cadastre. Par conséquent que la première qualité devint seconde qualité ou inversement, que le labour devint pâturage ou réciproquement, que la lande devint terrain de culture ou que le terrain de culture demeurât en friche au bout d'un certain temps, il n'était plus tenu compte d'aucun de ces changements. C'était là une cause inévitable d'inégalités dans la répartition ; ce n'était d'ailleurs pas la seule.

Le cadastre parcellaire ne faisait pas disparaître les inégalités dans la répartition de l'impôt foncier.

Dès le lendemain de la loi de 1807, on se trouva, en effet, aux prises avec le problème de la péréquation de l'impôt foncier : l'idée du Ministre Gaudin, qui avait fait la loi de 1807, avait été la suivante ; en ayant, grâce au cadastre parcellaire, une base extrêmement solide pour la répartition du dernier échelon, à l'intérieur de la commune, entre tous les propriétaires, on aura par là même, par voie de totalisations successives, une base pour les échelons supérieurs : il suffira de totaliser les revenus de toutes les communes de l'arrondissement pour avoir le revenu de l'arrondissement, de procéder de même pour tous les arrondissements du département et ainsi de suite ; de cette façon on aura un impôt qui, bien que restant de répartition, sera aussi précis qu'un impôt de quotité, et on pourra, le cas échéant, relever le contingent en connaissance de cause, pour réaliser une perception de 9, 10 ou 12 % du revenu foncier connu dans sa totalité d'une façon exacte.

Tentatives faites pour remédier provisoirement aux inégalités de la répartition.

Cette conception était juste au point de vue théorique, mais elle était complètement fausse et illusoire au point de vue pratique. D'abord le cadastre ne pouvait être terminé qu'au bout de longues années, et en attendant, il était nécessaire de faire quelque chose pour porter remède au moins provisoirement aux inégalités de répartition, dont les contribuables se plaignaient. On chercha donc à utiliser tant bien que mal les résultats partiels déjà obtenus, en s'en servant comme d'éléments de comparaison pour appré-

Les lois de dégrèvement de 1819 et de 1821.

Source : BIU Cujas

cier les charges fiscales des territoires qui n'étaient pas encore cadastrés. Sous la Restauration des commissaires spéciaux furent nommés pour faire des travaux de révision, en s'inspirant des résultats obtenus dans les communes où le cadastre avait déjà été refait, en se servant également des baux et des actes de vente qui avaient été passés au cours des années précédentes. Tous ces travaux aboutirent à une estimation du revenu foncier de la France, qui variait entre 1.489 millions et 1.657 millions, suivant les différentes méthodes employées ainsi qu'à la constatation d'inégalités telles qu'elles conduisirent à accorder à 35 départements un premier dégrèvement de 4.590.000 frs., par la loi du 17 Juillet 1819, dégrèvement qui fut porté à 13.529.000 frs. et étendu à 52 départements, qui se trouvaient surimposés par la loi du 31 Juillet 1821.

La loi de 1821 déclare le contingent immuable.

Le contingent, qui, depuis l'an VII, avait été réduit par des dégrèvements successifs, n'était plus que de 154.681.351 frs. Il fut décidé par la même loi du 31 Juillet 1821 que le contingent demeurerait dorénavant immuable, ce qui coupait court pour l'avenir à tout risque de nouveaux dégrèvements, mais ce qui était également se priver de toute possibilité d'améliorer le rendement de l'impôt.

Pourquoi le cadastre ne pouvait pas être un instrument parfait de répartition.

De plus, l'utilisation du cadastre n'était pas seulement entravée par la lenteur des opérations cadastrales, on se rendit compte assez rapidement que le cadastre en cours ne pourrait jamais être l'instrument parfait de répartition qu'on avait espéré obtenir. Il y avait de cela deux raisons principales; tout d'abord, les évaluations avaient été faites dans les différentes communes par des commissions différentes, dont la manière d'apprécier n'était pas la même. En général les contribuables, qui composaient ces commissions de classificateurs, avaient cherché à évaluer le revenu foncier pour réduire les charges de leur localité. Mais ils avaient donc évalué dans des proportions différentes, de sorte que toutes ces évaluations n'avaient pas de commune mesure et ne pouvaient pas servir à asseoir une répartition proportionnelle.

En second lieu, les opérations n'avaient pas seulement été faites par des personnels différents, ayant des mentalités et des manières de voir différentes, elles avaient été faites également à des époques différentes; or il allait de soi que des éva-

Source : BIU Cujas

lations, faites en 1810 dans un département ne peuvent pas être comparables avec des évaluations faites en 1820, dans un autre département.

Enfin, les défauts du cadastre ne pouvaient aller qu'en s'aggravant par la suite de la fixité des évaluations, puisque les terres évaluées comme terres incultes continuaient à garder cette évaluation, alors qu'elles avaient été mises en culture, tandis que des parcelles, classées comme labour de première qualité, continueraient à figurer sous cette rubrique au cadastre, alors qu'elles étaient tombées en friche.

La loi de 1832 décide que le cadastre servira seulement d'instrument de sous répartition à l'intérieur de la commune.

Aussi la loi du 31 Juillet 1832 vint-elle décider que le cadastre ne serait plus utilisé comme instrument de perequation entre les départements entre les arrondissements du même département et entre les communes d'un même arrondissement mais qu'il servirait désormais uniquement d'instrument de sous répartition entre les contribuables à l'intérieur d'une même commune. A l'intérieur de la commune, peu importait que la commission locale ait sous évalué tous les revenus pourvu qu'elle les ait tous sous-évalués dans la même proportion, ce qu'on était précisément fondé à supposer. En effet, les contribuables, qui constituaient ces commissions, avaient un intérêt commun à faire apparaître tous les revenus fonciers de la commune comme moins forts qu'ils n'étaient en réalité, pour obtenir une situation de faveur par rapport aux autres communes; mais ils n'avaient évidemment pas d'intérêt commun à ménager certains propriétaires plus que certains autres, qui se seraient plaints, de sorte que la sous évaluation devrait être proportionnellement la même pour tous les revenus. Les chiffres absolus pouvaient donc être faux; mais le rapport entre les évaluations des différentes terres était exact, et cela suffisait pour avoir une répartition proportionnelle et équitable.

Une loi de 1850 autorise les communes cadastrées depuis au moins 30 ans à procéder à une réfection de leur cadastre.

La seule source d'inégalités, et elle était inévitable, ne pouvait provenir à la longue, que de la fixité des évaluations, à mesure que les qualités et les genres de culture de la commune viendraient à se modifier.

Aussi une loi du 7 Août 1850 vint-elle autoriser les communes, qui étaient cadastrées depuis au moins trente ans, à procéder à une réfection de leur cadastre, sur demande du Conseil municipal,

Source : BIU Cujas

et après avis du Conseil général. Comme la dépense était intégralement à la charge des communes, qui voulaient procéder à cette réfection, très peu de communes (367) utilisèrent la faculté que leur avait donnée la loi de 1850, qui resta à peu près sans résultat.

La loi de 1832 décide que les contingents départementaux seront immuables.

Pour la répartition entre les départements, la loi du 31 Juillet 1832 s'était tirée d'affaire en décidant que les contingents départementaux, tels qu'ils avaient été modifiés par les dégrèvements précédents, ne seraient plus modifiés. Ainsi la loi de 1821 ayant déjà déclaré que la contingent général, le contingent législatif resterait immuable, la loi de 1832 décidait qu'à l'intérieur de ce contingent général, les contingents départementaux également ne seraient plus changés, ce qui était, non pas résoudre la difficulté, mais l'écarter sans la résoudre.

Essais de correction des inégalités de la sous-répartition entre les arrondissements et entre les communes.

Enfin, la sous répartition entre arrondissements et entre communes laissait également à désirer. On chercha à la corriger au moyen de toute une série d'enquêtes administratives, dont d'ailleurs aucune ne fut utilisée. Ces enquêtes s'appuyaient généralement sur les actes de vente, dont les indications permettaient de mesurer l'écart entre le revenu effectif et l'évaluation cadastrale. Une première enquête eut lieu de 1821 à 1850, une autre fut entreprise en 1851; elle aboutit à une estimation du revenu foncier net imposable de la France de 2.643 000.000 sans la Corse, ni la Savoie, (2.534.000.000 sans l'Alsace-Lorraine). Le taux moyen d'impôt ressortait à 5,24 % pour la propriété bâtie et à 6,38 % pour la propriété non bâtie.

Les enquêtes administratives pour l'évaluation du revenu foncier

En 1862, nouvelle estimatimation le revenu net, sans la Corse la Savoie, est évalué à 3216.000.000 fr. En 1874, nouvelle estimation, qui donne pour résultat 4.049.000.000, Corse et Savoie comprises. Le taux moyen de l'impôt ne ressort plus, dans cette enquête de 1874, qu'à 4,20 %, mais les inégalités étaient énormes à tous les échelons de la répartition.

L'estimation du revenu de la propriété bâtie était moins défectueuse que celle de la propriété non bâtie.

Le Parlement par la loi du 8 Août 1879 prescrivit donc de faire une nouvelle évaluation en vue d'aboutir à une nouvelle répartition des contingents départementaux. Cette nouvelle évaluation porta sur la propriété non bâtie.

En effet, pour la propriété bâtie, la situation était un peu moins défectueuse. Le principe de la fixité des évaluations cadastrales n'existe pas pour elle, puisque l'article 102 de la loi de l'an VII pre-

Source : BIU Cujas

voyait que l'évaluation des maisons et des usines serait refaite tous les dix ans. Cependant, il ne faut pas attacher d'importance à cet art. 102, pour la raison que cette révision, qui devait avoir lieu tous les 10 ans, n'a jamais été refaite, de sorte qu'en réalité les évaluations cadastrales demeuraient inchangées. Mais un propriétaire pouvait toujours demander décharge ou réduction de sa contribution pour perte ou pour diminution de valeur locative. Il est vrai que comme le contingent restait, en principe, invariable pour la commune, la décharge que le propriétaire réclamant obtenait se traduisait par une ré-imposition pour les autres propriétaires. Cependant, il avait été décidé à partir d'une loi du 17 Août 1835, article 2 que les constructions nouvelles et les démolitions modifieraient le contingent de la commune, de l'arrondissement et du département, et l'Administration des Contributions directes, interprétant ce texte assez largement avait assimilé aux démolitions et aux constructions les additions ou suppressions partielles apportées à un immeuble; par exemple, la construction d'une annexe, la construction d'un étage ou bien encore la conversion d'usines en maisons d'habitation ou de maisons d'habitation en usines. Cependant si le propriétaire pouvait se pourvoir en révision pour perte ou réduction de la valeur locative, les répartiteurs ne pouvaient pas, en sens inverse, réviser les évaluations pour les majorer en cas de hausse de la valeur locative d'un immeuble, de sorte que l'estimation de la propriété bâtie était, malgré tout, défectueuse, tout en l'étant moins que celle de la propriété non bâtie

Une loi de 1881 prescrit la séparation des contingents de la propriété bâtie et de la propriété non bâtie.

Pour faciliter l'enquête que la loi de 1879 avait prescrite sur la propriété non bâtie, une loi du 20 Juillet 1881, complétée par la loi du 11 Août 1882, prescrivit une mesure préparatoire importante à savoir la séparation des contingents. Un contingent distinct étant assigné aux deux contributions sur la propriété bâtie et la propriété non bâtie au prorata des revenus cadastraux respectifs, afférents à chacune des deux catégories de propriété. En vertu de cette loi de 1881, la matrice cadastrale était dédoublée; les propriétés bâties qui jusque là était portées à la matrice cadastrale unique avec une double évaluation de la superficie, cotisée sur le pied des meilleures terres

Source : BIU Cujas

labourables, et évaluation de l'élévation, c'est-à-dire de la construction au dessous du sol ne restaient inscrites à la matrice de la propriété non bâtie que pour le sol qu'elles occupaient et l'élévation était portée à une nouvelle matrice spéciale qu'on ouvrait à la propriété bâtie

L'enquête sur la propriété non bâtie fut extrêmement approfondie; les mentions portées au cadastre furent confrontées avec la réalité, les évaluations revues de très près par les contrôleurs et les résultats rapprochés des renseignements donnés par la consultation de plus de 500.000 baux. Le revenu imposable de la propriété non bâtie était évalué à 2.645.000.000 somme qui, rapprochée du contingent, donnait un taux moyen d'impôt de 4,19%. Une nouvelle révision fut faite en 1884 en vue de se rendre compte des effets de la crise agricole; elle fournit une évaluation d'ensemble de 2.581 000.000, soit une diminution de 64.000.000 sur la précédente et elle dégagea un taux moyen d'imposition de 4,60%. La commission centrale qui avait été chargée d'examiner les travaux des contrôleurs conclut à la nécessité de transférer une partie des charges de la propriété non bâtie sur la propriété bâtie, et de faire précéder ce transfert d'une évaluation qui porterait cette fois sur le revenu de la propriété bâtie.

Une loi de 1885 ordonne une enquête pour l'évaluation de la propriété bâtie basée sur la valeur locative au moment de l'opération.

Lorsqu'on connut les résultats de l'enquête de 1881, la commission centrale, qui était chargée de les examiner conclut à la nécessité de transférer une partie des charges de la propriété non bâtie, visiblement trop imposée, à la propriété bâtie; mais pour opérer ce transfert en connaissance de cause, il était nécessaire de procéder également à la réévaluation de la propriété bâtie, d'où une seconde enquête portant sur la propriété bâtie prescrite par une loi de 1885. Le travail d'évaluation de la propriété bâtie, qui succédait à l'évaluation de la propriété non bâtie, fut entrepris au cours des années 1887 à 1889; il avait pour objet de faire ressortir, non par la valeur locative moyenne de la propriété bâtie dans les dix dernières années précédant l'évaluation, conformément à la règle de la loi de l'an VII, mais sa valeur loca-

Source : BIU Cujas

tive actuelle, c'est-à-dire la valeur locative au moment où l'on procédait à l'évaluation.

Le nombre des propriétés bâties recensées fut de 9.146.000 correspondant à un total de valeurs locatives de 2.832 millions de frs. Pour effectuer ce travail considérable, on dut consulter 3.355.000 baux, 64.000 actes de ventes. Afin de faciliter et de jalonner leur travail, les contrôleurs de chaque commune choisissaient un certain nombre de types, pris dans les différentes variétés de propriétés de la commune et dont la valeur locative était bien connue, ces types servaient ensuite de points de comparaison pour déterminer la valeur locative des autres propriétés.

Anomalies que fit ressortir l'enquête sur la propriété bâtie

De ces deux enquêtes, la seconde seule a abouti à des résultats définitifs ; elle avait d'ailleurs fait apparaître des anomalies tout à fait choquantes. Si le taux moyen de l'impôt, pour l'ensemble du territoire, ressortait en moyenne à 3,07 % de la valeur locative, les écarts allaient, en ce qui concerne les départements, de 0,97 à 5,30 %, c'est-à-dire que dans certains départements, l'ensemble des valeurs locatives payait un impôt moyen de 0,97 % tandis, que dans d'autres départements cet impôt représentait 5,30 %. Pour les arrondissements, les écarts allaient de 0,78 à 5,87 %. Pour les cantons, ils allaient de 0,33 % à 12,40 % ; enfin, pour les communes, de 0,15 % à 42,21 % ; c'est-à-dire qu'alors qu'il y avait des communes, qui ne payaient pas 1/4 % de la valeur locative de leurs propriétés bâties, d'autres au contraire payaient jusqu'à près de la moitié de ces valeurs locatives.

La loi du 8 Août 1890 sépare la contribution de la propriété bâtie de celle de la propriété non bâtie et en fait un impôt de quotité.

Aussi la loi du 8 Août 1890, vint-elle réaliser une réforme radicale, en décidant que la contribution foncière des propriétés bâties, qui serait désormais complètement distincte de la contribution foncière des propriétés non bâties, deviendrait un impôt de quotité ; il n'y aurait plus de contingent fixe que pour la propriété non bâtie. On n'osa pas, en effet, réaliser la même transformation en impôt de quotité pour la contribution de la propriété non bâtie, bien qu'on disposât pour elle des résultats des enquêtes de 1881-1884, parce qu'on craignait les résistances des populations rurales, qui étaient extrêmement attachées au système de la répartition, qu'elles considéraient comme une sauvegarde contre l'arbitraire du fisc, puis qu'il

Source : BIU Cujas

exigeait l'intervention des assemblées locales, c'est-à-dire des représentants des contribuables. On se borna par cette loi du 8 Août 1890, à effectuer en ce qui concerne la propriété non bâtie, un nouveau dégrèvement de 15 millions accordé à 82 départements de façon à décharger ceux qui, proportionnellement aux autres, étaient le plus taxés, et à ramener le taux moyen de l'impôt qui, d'après les résultats de l'enquête, était de 4,60 %, à 4 %.

Le taux de l'impôt de quotité sur la propriété bâtie.

Il avait été d'abord question de fixer à ce taux de 4 % le nouvel impôt de quotité, établi sur la propriété bâtie ; cependant, en tenant compte de ce fait que la propriété bâtie supportait, au moins en partie, déjà l'impôt sur les portes et fenêtres, le Parlement décida que la propriété bâtie ne serait cotisée qu'à 3,20 % de la valeur locative, tandis que la nouvelle péréquation réalisée en ce qui concerne la propriété non bâtie, faisait ressortir un taux moyen de 4 %.

Les diverses solutions envisagées pour résoudre le problème de la péréquation de la propriété non bâtie.

Avec la loi du 8 Août 1890, l'impôt sur la propriété bâtie recevait sa physionomie définitive. Par contre, la question de l'impôt foncier de la propriété non bâtie était loin d'être résolue, et la politique de dégrèvement poursuivie n'était autre chose qu'un aveu d'impuissance.

En effet, dans toute cette période, on cherche successivement des solutions diverses pour arriver à résoudre le problème de la péréquation sans en trouver aucune de satisfaisante et sans parvenir à fixer un choix.

Les arguments des partisans du statu quo.

Une première solution consistait à ne rien faire et à maintenir strictement le statu quo : cette solution comptait un certain nombre de partisans, qui en donnaient une raison théorique assez intéressante et assez captieuse, d'autant plus intéressante que l'argument, sur lequel elle est fondée, s'applique non seulement à la contribution foncière, mais à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et d'une façon plus générale à tous les impôts qui frappent le revenu d'un capital quelconque, à condition qu'il s'agisse d'un capital aliénable.

En faveur du statu quo, on disait que l'impôt foncier a été supporté tout entier par le premier propriétaire, ou plus exactement par le propriétaire, qui était en possession au moment où il a été établi, et que maintenant, il ne pèse plus sur personne. Soit, en effet, une terre qui donnait 500

Source : BIU Cujas

francs de revenu et dont le revenu à un moment donné a été frappé d'un impôt de 5%, c'est-à-dire de 25 francs. Le propriétaire de cette terre qui, au denier 20, par exemple, l'aurait vendue 10.000 francs, lorsqu'elle rapportait 500 francs nets d'impôts, ne la vendra plus que 9.500 francs, lorsque l'impôt aura réduit son revenu de 500 à 475 francs. Par conséquent, le premier propriétaire, le propriétaire en possession au moment où l'on a établi l'impôt a perdu la valeur capitalisée de l'impôt, qui grève sa terre; quant au nouvel acquéreur, il ne supportera, en fait, aucune charge, puisqu'il a tenu compte de l'impôt qui grève la propriété pour la payer moins cher. Cette expropriation du premier propriétaire réalisée par l'établissement de l'impôt foncier, est aujourd'hui un fait consommé. Le pire serait de remodifier le taux des cotisations individuelles parce que ce serait rompre le nouvel équilibre qui s'est établi; ce serait, en cas de relèvement du tarif de l'impôt, frapper le propriétaire actuel d'une nouvelle expropriation partielle; et inversement; en cas de dégrèvement, faire bénéficier le propriétaire actuel d'une plus-value imméritée.

Objections que soulève la théorie qui préconise le maintien du statu quo.

Cette théorie qui avait déjà été entrevue par Destutt de Tracy, en 1804, et développée par Hyppolyte Passy dans le Dictionnaire d'Economie politique de Coquelin (tome II p. 220) est captieuse, parce que le raisonnement, sur lequel elle s'appuie est d'une rigueur mathématique. Cependant, elle soulève plusieurs objections. Elle conduit d'abord à cette conséquence singulière qu'il ne faut jamais, ni diminuer l'impôt foncier, ni songer en cas de besoins nouveaux du budget, à l'augmenter. Ensuite, et cette objection est plus décisive encore, elle ne s'applique pas aux terres, qui n'ont pas fait l'objet d'aliénations, qui sont demeurées dans la même famille au cours des générations successives. Or, les terres ne se vendent pas avec la même facilité que les valeurs mobilières, et il n'est pas rare que la propriété se transmette directement d'héritiers en héritiers.

Enfin, le raisonnement qui est vrai mathématiquement, n'est pas exact pratiquement, parce qu'il est impossible de déterminer, en fait, l'incidence de l'impôt sur la valeur vénale de la propriété, à supposer que le taux courant

Source : BIU Cujas

des placements immobiliers soit de 5%, il n'est pas exact qu'un impôt de 25 francs, mis sur la terre, en réduise automatiquement le prix de vente de 500 francs. L'achat d'une terre n'est pas une opération de simple spéculation comme l'est, la plus part du temps, l'achat d'une valeur mobilière, action ou obligation, c'est une affaire de convenances, et très souvent, si les acquéreurs tiennent plus ou moins à la terre qu'ils convoitent, ils la paieront plus ou moins cher, sans que les charges fiscales exercent sur le prix une influence mathematique surtout s'il s'agit d'un impôt d'un taux relativement modeste comme cela a été le cas pour l'impôt foncier dans tout le cours du XIXe siècle. Quand l'impôt foncier n'est pas très élevé, il n'est, en somme, qu'un facteur presque négligeable dans la détermination du prix d'achat; on ne fixe pas le prix auquel on est décidé à acheter une terre, à un centime près. Ce prix dépend du désir plus ou moins grand qu'auront d'une part, l'acheteur d'acquérir, d'autre part, le vendeur de vendre. Il est donc absolument impossible de dire si la charge de l'impôt pèsera uniquement sur le nouveau propriétaire, si elle se partagera et dans quelle proportion entre le nouveau propriétaire et le nouvel acquéreur; enfin si cette charge pèsera en totalité sur ce dernier.

Solution consistant à transformer l'impôt foncier d'impôt d'Etat en impôt Communal.

Cette première solution étant écartée, il y en avait une seconde, qui consistait également à renoncer à toute péréquation, mais en transformant l'impôt foncier d'impôt d'Etat en impôt Communal. C'était une solution extrêmement intéressante qui avait été adoptée par la loi prussienne du 14 Juillet 1893, qui avait été également proposée autrefois par M. Léon Say, qui a été reprise également dans le premier projet Caillaux de 1900. En effet, l'impôt foncier étant attribué aux communes, pourvu qu'il soit équitablement réparti à l'intérieur de chaque commune, peu importait que son taux ne fut pas le même d'une commune à une autre. Les inégalités de commune à commune, qui étaient extrêmement choquantes, lorsque la contribution foncière était un impôt d'Etat, n'avaient plus aucune espèce d'inconvénient, parce que les charges locales ne sont pas les mêmes suivant les localités, lesquelles ont des besoins divers et ont les services municipaux plus ou moins

Source : BIU Cujas

largement assurés, suivant l'étendue des ressources dont elles disposent. Les habitants des communes, où l'impôt serait plus élevé, en retrouveraient la compensation dans une meilleure organisation de la vie municipale; ou bien dans le fait que les ressources plus considérables, que la commune retirerait de l'impôt foncier, lui permettraient de réduire l'appel qu'elle aurait à faire à d'autres contributions locales.

Cette idée n'eut toutefois pas de suite, parce qu'elle comportait une réforme de l'organisation de l'administration locale, devant les difficultés de laquelle on dut reculer. En effet, en transférant aux communes l'impôt foncier, il aurait fallu, en même temps, à peine d'appauvrir le budget de l'Etat, mettre à la charge des communes, un certain nombre de services, auxquels subvient aujourd'hui le budget de l'Etat, dépenses des routes, des écoles, etc. Devant les difficultés de cette réorganisation, on renonça à la solution entrevue.

Transformation de l'impôt sur la propriété non bâtie en impôt de quotité

Une troisième et dernière solution consistait à transformer également l'impôt sur la propriété non bâtie en impôt de quotité, c'est-à-dire à faire pour la contribution de la propriété non bâtie ce que la loi du 8 Août 1890 avait déjà fait pour la contribution de la propriété bâtie.

Les travaux préparatoires de cette transformation.

C'est dans ce sens que le Parlement décida de s'orienter et la loi du 21 Juillet 1894 invita l'administration des finances à faire les travaux préparatoires à cette transformation.

Elle pouvait se faire d'après deux méthodes. On débuta, on n'aperçut qu'une seule méthode possible, celle qui consistait à refaire le cadastre; puisque c'est à cause de défectuosité du cadastre qu'on manquait d'une base solide et équitable de répartition. C'est vers cette solution que s'est dirigée, d'ailleurs avec un médiocre succès, la loi du 17 Mars 1898, sur le nouveau cadastre.

La loi du 17 Mars 1898 sur le nouveau cadastre.

Son double but.

Cette loi est intéressante, parce qu'elle poursuit en réalité, un double but; elle cherche d'abord à faire du cadastre un instrument financier, une base d'évaluation du revenu foncier; elle cherche aussi à en faire un instrument juridique. Cette loi s'inspire des travaux d'une commission extra-parlementaire du cadastre, qui a siégé de 1891 à 1905.

Source : BIU Cujas

Cette commission avait été à même de constater que le cadastre de la loi de 1807 est un instrument purement fiscal, dépourvu de toute espèce de valeur juridique et qui ne fait pas foi de la propriété. Lorsqu'on a fait les premiers travaux on a inscrit le nom du propriétaire apparent mais on ne s'est pas enquis du propriétaire véritable; quant aux mutations, qui sont survenues depuis et qui d'ailleurs n'ont été souvent relevées que d'une façon très imparfaite sur la matrice cadastrale, elles ne font pas davantage foi de la validité du titre de l'acquéreur. Lorsqu'on voit sur la matrice que telle parcelle a été tirée de Pierre et a passé à Paul, il n'est pas sûr que Pierre ait été le véritable propriétaire ou que Paul ait acquis en vertu d'un titre valable. Enfin, le cadastre ne fait pas foi non plus de la superficie et de la délimitation de la propriété; lorsqu'on l'a fait, on s'en est rapporté à la commune renommée.

La loi du 17 Mars 1898 donne aux communes, qui voudraient refaire leur cadastre, l'appui financier de l'Etat et éventuellement du département. On avait constaté, en effet, que l'échec de la loi de 1850, qui avait déjà autorisé les communes à refaire leur cadastre, si elles étaient cadastrées depuis au moins 30 ans, tenait au fait que la dépense était mise totalement à leur charge. Maintenant elle sera supportée de compte à demi entre elles et l'Etat. Un service de renouvellement, de la révision et de la conservation du cadastre est créé au Ministère des Finances, pour assurer l'exécution de la loi. Dans les communes cadastrées à nouveau, le plan parcellaire fait foi de la superficie et de la contenance des propriétés, il ne sera donc plus nécessaire, pour délimiter la propriété, d'avoir recours comme autrefois à des opérations de bornage; la délimitation sera consacrée par le plan cadastral lui-même. Cependant le nouveau cadastre ne fera pas foi de la propriété, car c'est une question qui est liée à la question très délicate de la réforme de notre régime hypothécaire et à l'introduction du système du livre foncier, tel qu'il existe en Allemagne.

Résultats médiocres de la loi de 1898.

Les résultats de la loi de 1898 ont été assez médiocres; peu de communes ont fait refaire leur cadastre, parce que, malgré la participation de l'Etat, elles ont reculé devant la dépense. De plus, il convient de dire que cette loi a été très insuffisamment portée

Source : BIU Cujas

à la connaissance des municipalités (V. A. Girard, la réfection du cadastre ; 1 vol. 1913).

Les travaux de la commission extra-parlementaire du cadastre arrivaient à cette conclusion que la révision générale et obligatoire du cadastre, réfection à laquelle, dans la pensée du législateur, la loi de 1898 était destinée simplement à servir en quelque sorte de préface, aurait été une entreprise beaucoup trop longue et surtout beaucoup trop coûteuse.

Une loi de 1907 se contente d'ordonner une nouvelle évaluation du revenu foncier.

On était ainsi ramené à une autre méthode plus modeste, mais en même temps plus pratique et plus réalisable, qui consistait à renoncer à la réfection du cadastre, notamment à la réfection des plans cadastraux, et à se contenter d'une nouvelle évaluation du revenu foncier sans toucher aux plans. C'est la méthode qui adopta la loi de Finances du 31 Décembre 1907. L'art. 3 de cette loi déclare que les opérations prescrites par la loi du 21 Juillet 1894, à savoir les travaux préparatoires, en vue de la transformation de l'impôt sur la propriété non bâtie en impôt de quotité, seront immédiatement repris ; elles auront pour objet de déterminer le revenu net actuel des propriétés foncières non bâties ; les évaluations seront faites dans chaque commune, en tenant compte des exploitations distinctes d'après un tarif établi par nature de culture et de propriétés ou à l'aide de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales dûment enregistrées.

Combinaison de la réévaluation parcellaire avec la réévaluation globale.

Deux systèmes de réévaluation du revenu foncier étaient théoriquement possibles ; ou bien une réévaluation parcellaire, parcelle par parcelle, analogue à celle qui avait eu lieu lors du premier établissement du cadastre, ou bien une réévaluation globale, non plus par parcelle, mais par propriété. Ce dernier système apparaissant, au premier abord, comme plus simple, comme moins théorique, comme plus près de la réalité, parce qu'un propriétaire qui loue une exploitation ne décompose pas le prix total de location en autant d'éléments distincts, qu'il y a de parcelles différentes dans l'exploitation ; il fixe un prix d'ensemble. En fait, l'enquête qui a été poursuivie de 1908 à 1913, et dont les méthodes ont été tracées par l'instruction du 31 Décembre 1908, a combiné les deux procédés. Les différentes natures de culture, terres labourables, pâturages, vergers, etc.... et les différentes natures de propriétés ont été divisées en classes, auxquelles les

Source : BIU Cujas

contrôleurs attribuaient un revenu moyen à l'hectare; ensuite les propriétés de la commune étaient réparties entre les différentes classes ainsi constituées, puis le tarif provisoire était appliqué à des propriétés dont la valeur locative globale était notoirement connue. Ce tarif provisoire était rectifié en tenant compte du résultat de cette comparaison.

Dans les cas, plus fréquents qu'on ne l'avait supposé au premier abord, où, d'une part, il n'y avait pas de bail, où, d'autre part il n'y avait pas de propriété absolument comparable dans la commune, on était obligé de se rabattre sur le système des évaluations parcelle par parcelle; d'autre part, l'évaluation faite pour d'autres propriétés servait à rectifier, le cas échéant, les évaluations parcellaires.

(1) termes de comparaison utilisable, parce qu'il n'y avait pas de

Le résultat de cette dernière enquête a été le vote de la loi du 29 Mars 1914, qui est en quelque sorte le pendant pour la propriété non bâtie de ce qui a été pour la propriété bâtie la loi du 8 Août 1890. Cette loi a été votée dans le but de transférer une partie des charges de la propriété foncière à la richesse mobilière. C'est, en somme, une concession qui a été faite en 1914 aux populations rurales. La loi du 29 Mars 1914, en effet, contient deux parties, l'une relative à l'impôt foncier, l'autre relative aux impôts sur les valeurs mobilières qui sont augmentées de façon à fournir les sommes estimées à ce moment à 50 millions dont la réforme de l'impôt sur la propriété non bâtie devait dégrever la terre. A partir du 1er Janvier 1915, aux termes de la loi, l'impôt sur la propriété non bâtie est transformé en impôt de quotité, au taux de 4%, et la même loi relève de 3,20%, taux de la loi de 1890, à 4% le taux de l'impôt sur la propriété bâtie.

La loi du 29 Mars 1914 transforme la contribution sur la propriété non bâtie en impôt de quotité.

Les deux types de propriétés sont maintenant cotisés à des contributions rigoureusement différentes l'une de l'autre, qui sont l'une et l'autre des impôts de quotité, qui sont l'une et l'autre au même taux.

L'impôt sur la propriété bâtie.

Les textes relatifs à l'impôt sur la propriété bâtie.

En ce qui concerne l'impôt sur la propriété bâtie, les textes essentiels sont les lois du 3 Frimaire de l'an VII et du 8 Août 1890; quelques modifications ont été apportées à ces textes par les lois du

"Les Cours de Droit"
3 Place de la Sorbonne
REPETITIONS ECRITES ET ORALES
K
Source : BIU Cujas

29 Mars 1914 et du 31 Juillet 1917.

Assiette de l'impôt sur la propriété bâtie

L'impôt sur la propriété bâtie est assis sur le revenu net imposable de la propriété. Il importe par conséquent de déterminer, d'une part, ce qu'on entend par propriété bâtie, d'autre part, ce qu'on entend par revenu net imposable.

a) Ce qu'on entend par propriété bâtie.

Il semblerait que le terme propriété bâtie s'entende de lui-même; en réalité, c'est un terme qui au sens fiscal a besoin au contraire d'être rigoureusement défini.

En premier lieu, sont propriétés bâties, aux termes de la loi et aux termes de la jurisprudence toutes les constructions, qui reposent sur le sol et y sont attachées à perpétuelle demeure, ou du moins dans des conditions qui rendent leur déplacement très difficile. Ainsi est imposable à la contribution de la propriété bâtie une cabine de bains de mer, qui est fixée au sol par des assises des fondations en maçonnerie; au contraire ne sont pas imposables un kiosque mobile, une cabine de bains de mer mobile. Ne sont pas imposables non plus les kiosques lumineux de la Ville de Paris, dans lesquels on donne les affiches des théâtres, parce que bien qu'ils soient fixés par des assises en maçonnerie, ils sont cependant susceptibles d'être déplacés suivant les exigences du Service municipal, (Conseil d'Etat, 20 Juin 1865; Compagnie de Publicité diurne et nocturne). Ne sont pas imposés également les abris légers, installés sur la voie publique pour les voyageurs par une Compagnie d'omnibus. Sont, au contraire imposées les salles d'attente qui sont scellées sur des assises en maçonnerie.

Sont propriété bâtie au point de vue de l'impôt, non seulement le bâtiment lui-même, mais ses dépendances indispensables, à savoir les cours et passages, les bordures d'un mètre ou deux entre la maison et la rue, ainsi que les petits jardins considérés comme servant d'accès (loi du 26 Décembre 1908, art 2 et loi du 29 Mars 1914, art. 3).

En second lieu, en vertu de dispositions législatives spéciales, sont soumis à la contribution foncière des propriétés bâties, les bains et moulins sur bâteaux, les bâteaux de blanchisserie et les bacs servant au passage des rivières, à la condition qu'il s'agisse d'un passage public (loi du 18 Juillet 1836). Les bains ou lavoirs sur bâteaux sont imposables, alors même qu'ils ne seraient pas cons-

Source : BIU Cujas

truits sur pilliers ou pilotis et qu'ils ne seraient retenus que par des amarres à la rive. Il y a donc discordance entre le droit fiscal et le droit civil, puisque les bâteaux retenus par des amarres sont, au point de vue du droit civil, non des immeubles, mais des meubles.

En troisième lieu, certains terrains non bâtis sont assimilés à des propriétés baties; ce sont les terrains, qui sont affectés à un usage commercial ou industriel, mais non pas agricole, tels que les chantiers, hangars, dépôts de marchandises, etc.... (loi du 29 Décembre 1884, art. 1er).

De même sont considérés comme propriétés bâties les terrains, cultivés ou non, utilisés pour la publicité commerciale ou industrielle par panneaux réclame (loi du 12 Juillet 1912, art. 16).

Ici le critérium provient de l'affectation: affectation à usage commercial ou industriel qui doit être, sinon permanente, du moins assez durable, pour donner au terrain son caractère spécial de chantier, de lieu de dépôt, etc.... à raison duquel il acquiert une valeur locative supérieure à celle qu'il aurait comme terrain ordinaire. Il en résulte que l'affectation ou la désaffectation du terrain aura, au point de vue de l'impôt, absolument les mêmes effets que la construction ou la démolition d'un immeuble bâti.

4°. En sens inverse, on verra en parlant des exemptions, qu'il existe des bâtiments c'est-à-dire des propriétés bâties, qui sont assimilées à des propriétés non bâties; ce sont les batiments agricoles.

La loi du 29 Mars 1914 a fait disparaître la distinction au point de vue de l'impôt entre l'élévation et la superficie.

Avant la loi du 29 Mars 1914, la propriété bâtie ne comprenait que l'élévation à l'exclusion de la superficie recouverte, laquelle était cotisée comme propriété non bâtie, sur le pied des meilleures terres labourables. Lorsqu'on procédait à l'évaluation de la valeur locative de la propriété bâtie, on déduisait de cette valeur le revenu net attribué au sol qu'on assimilait aux meilleures terres labourables, revenu qui était cotisé à l'impôt de la propriété non bâtie, tandis que le surplus seul était imposé à la contribution de la propriété bâtie. Soit une maison ayant une valeur locative de 8000 frs.; si le sol sur lequel elle était construite avait rapporté comme terre labourable 200 frs., la maison était cotisée à la contribution de la propriété bâtie pour 7.800 frs. et pour 200 frs, à la contribution de la pro-

Source : BIU Cujas

priété non bâtie, à raison du sol occupé.

De même en ce qui concerne les chantiers et hangars, il y avait une double estimation, l'estimation de la valeur locative du terrain, non pas cette fois sur le pied des meilleures terres labourables, mais par comparaison avec les terrains environnants avec lesquels on payait la contribution de la propriété non bâtie, et l'estimation de la plus value locative que le terrain devait à son affectation à un usage commercial ou industriel; c'est cette plus value seule, qui était taxée à la contribution de la propriété bâtie. Cette distinction, qui était inutilement compliquée, qui était d'ailleurs parfaitement illogique, car le propriétaire qui loue sa maison ne loue pas séparément le sol et l'élévation, a été supprimée par l'art. 3 de la loi du 29 Mars 1914. Aujourd'hui, la valeur locative du sol des bâtiments n'est plus séparée de celle de l'élévation. De même les emplacements affectés à des usages commerciaux et industriels ne sont plus cotisés aux deux impôts; la valeur locative, tant du sol recouvert par les constructions que celle des constructions elles-mêmes est taxée uniquement à la contribution foncière de la propriété bâtie. La portion afférente à la valeur locative du sol a donc disparu, depuis 1914, des matrices de la contribution des propriétés non bâties.

Les exemptions de la contribution sur la propriété bâtie.

Exemptions permanentes: 1° Exemption des immeubles appartenant à l'État, aux départements, aux communes, affectés à un service public et non productifs de revenus.

Toutes les propriétés bâties ne sont pas imposées sans exception; il y a des exceptions permanentes et des exemptions temporaires.

Les exemptions permanentes sont principalement de deux sortes. D'abord, il y a exemption pour les immeubles, 1°) appartenant à l'État, aux départements, aux communes et aux établissements publics, 2°) affectés à un service public ou d'utilité générale, 3°) non productifs de revenus. Il faut que ces trois conditions soient réunies pour qu'il y ait cas d'exemption.

Sont d'ailleurs considérés comme n'ayant pas une destination lucrative, bien qu'en fait certains réalisent des recettes, et sont par suite exemptés de la contribution foncière, les établissements d'enseignement public de l'État, des départements et des communes: les facultés, les lycées et collèges, les écoles normales d'instituteurs, les écoles communales, etc. (loi du 3 Frimaire, an VII, art. 105). Sont également

Source : BIU Cujas

exemptées les manufactures de tabacs, parce qu'elles collaborent à l'établissement d'un impôt et que leur rendement a non pas le caractère d'un véritable revenu d'industrie, mais un caractère fiscal.

Justification de cette exemption.

L'exemption en question s'explique et se justifie parfaitement, parce qu'il est naturel de ne pas taxer les biens qui, à raison de leur affectation à un usage public ou d'utilité générale, sont destinés à ne pas produire de revenus; d'autant plus que lorsque l'Etat se paye l'impôt à lui-même, c'est une simple opération de comptabilité, qui n'accroît pas ses ressources.

Les bâtiments des chemins de fer de l'Etat, en dehors de ceux qui sont réservés aux services fiscaux, par exemple au service de la douane, sont cotisés à la contribution de la propriété bâtie, parce qu'ils sont affectés à une exploitation productive de revenus. De même sera cotisé à la contribution de la propriété bâtie, un immeuble appartenant à l'Etat, affecté à un mess d'officiers, parce que c'est une affectation à un usage privé et non d'utilité générale.

2°) Exemption en faveur de l'agriculture.

La seconde exemption, prévue par l'art. 85 de la loi du 3 Frimaire an VII, constitue une faveur faite à l'agriculture. Elle concerne les bâtiments ruraux, servant habituellement et exclusivement à l'exploitation agricole, par opposition à ceux qui sont consacrés à l'habitation du cultivateur, de sa famille ou de son personnel. Ces bâtiments ruraux ne sont imposés qu'à la contribution de la propriété non bâtie, pour la superficie qu'ils enlèvent à la culture, superficie qui est estimée sur le pied des meilleures terres labourables de la commune, ou à défaut, sur le pied des meilleures terres labourables de la commune voisine. Par conséquent, échappent à la contribution foncière de la propriété bâtie, les caves, les greniers, les celliers, les étables, les écuries, les bergeries, etc....

Pour qu'il y ait exemption, il faut qu'il s'agisse d'un local affecté à un usage purement agricole.

C'est d'ailleurs l'affectation et non la nature du bâtiment qui sert de critérium. Une bergerie, qu'on aura tant bien que mal aménagée pour le logement, sera cotisée, tandis qu'une maison d'habitation, transformée en grenier à grains, ne sera pas cotisée. D'ailleurs les caractéristiques des bâtiments exempts sont des questions de fait. La jurisprudence tient compte d'abord du caractère plus ou moins durable de l'affectation et de

Source : BIU Cujas

son caractère plus ou moins normal. Ainsi on n'exemptera pas une maison d'habitation, qui sera utilisée simplement d'une façon provisoire, en l'absence du propriétaire, pour y loger du foin ou des céréales. La jurisprudence tient compte également du caractère de l'utilisation, qui doit être purement agricole et non pas domestique. Ainsi sera imposé un local, qui sert à ranger des instruments de jardinage, pour l'entretien d'un jardin d'agrément ; sera également imposé un local qui, dans une ferme, sert à la lessive, ou encore un local de boulangerie, où se trouve un four à cuire le pain, parce que ce sont là des usages domestiques. Il y a cependant des décisions de jurisprudence en sens contraire, en ce qui concerne les boulangeries de ferme.

Il faut, d'autre part, que l'affectation soit agricole et non pas commerciale ou industrielle. Ainsi, tandis que les écuries d'un cultivateur ne seront pas imposées, les écuries d'un marchand de chevaux ou de bestiaux le seront. De même, une pièce ordinaire, servant, dans une ferme, de laiterie ou renfermant un alambic pour la distillation ne sera pas imposée ; sera, au contraire, imposé un local, pourvu d'un outillage industriel spécial, par exemple, un local constitué en distillerie ou en fromagerie, même si l'on ne traite que les produits de l'exploitation, parce qu'il peut être considéré comme une usine. Le fait que dans l'étable ou dans l'écurie loge un gardien ne fait pas perdre le bénéfice de l'exemption (loi du 3 Frimaire an VII, art. 85 - loi du 8 Août 1890, art. 5, § 2.), à cette condition toutefois que le gardien loge dans le local même, qui est affecté aux bestiaux, et non dans une habitation spéciale y attenant.

3° Exemption au profit des édifices cultuels.

Enfin, troisième exemption permanente. Les édifices du culte attribués aux cultuelles, régulièrement constituées sont exonérés de la contribution de la propriété bâtie, en vertu de l'art 4 de la loi du 19 Juillet 1909. Comme il n'y a pas d'associations cultuelles légalement constituées, cette exemption, en fait, ne joue pas.

Exemptions temporaires.

A côté des exemptions permanentes se placent deux exemptions temporaires, concernant l'une les constructions à bon marché, l'autre les constructions nouvelles.

1°) En ce qui

Pour ce qui est des habitations à bon mar-

Source : BIU Cujas

concerne les habitations à bon marché.

ché, sont affranchies pendant douze années à partir de leur achèvement, les maisons individuelles ou collectives, destinées à être louées ou vendues, ainsi que celles qui sont construites par les intéressés eux-mêmes, à condition qu'elles aient obtenu le certificat de salubrité, prévu par la législation des habitations à Bon marché et qu'elles n'aient pas une valeur locative dépassant un certain maximum Ce maximum est actuellement fixé par l'art. 2 de la loi du 5 Décembre 1922; il varie suivant la population des communes, qui sont divisées à cet égard en trois catégories.

2°) En ce qui concerne les constructions nouvelles.

Pour ce qui est des constructions nouvelles, aux termes de la loi du 8 Août 1890, les constructions nouvelles n'étaient imposées que deux années après leur achèvement, à condition que le propriétaire fasse une déclaration à la Mairie, dans les quatre mois de l'ouverture des travaux. La loi sur les loyers du 31 Mars 1922 (art. 20), en vue de remédier dans la mesure du possible à la crise du logement, en encourageant les constructions nouvelles, exempte d'impôt, pour 15 ans, à partir de leur achèvement, toutes les constructions ou portions de constructions à usage d'habitation, qui seraient en cours d'exécution au moment de la promulgation de la loi, ou qui seraient entreprises ultérieurement, à condition que toutes ces constructions soient achevées avant le 31 Décembre 1927. Ces constructions sont également exonérées de toutes les taxes foncières locales. c'est donc un avantage assez considérable, qui est fait aux constructeurs de maisons d'habitations et ceci explique, dans une certaine mesure, la reprise des constructions, que l'on constate dans les différents quartiers de Paris.

Constructions nouvelles qui ne bénéficient pas de cette immunité.

Sont seuls exceptés de cette immunité, en premier lieu, les immeubles construits par les sinistrés, au moyen de leur indemnité de dommages de guerre; en effet, pour eux l'exonération représenterait une seconde indemnité complémentaire; en second lieu, les habitations d'agrément, de plaisance ou servant de villégiature, c'est-à-dire non destinées à l'habitation permanente. Ces deux catégories ne jouissent que du bénéfice de la loi de 1890, laquelle continue à s'appliquer également aux constructions nouvelles, qui ne sont pas à usage d'habitation, ainsi qu'aux terrains qui deviennent fictivement

Source : BIU Cujas

propriété bâtie, par suite de leur affectation à un usage commercial ou industriel.

Pour apprécier si une construction à usage d'habitation et a droit aux quinze années d'exemption de la loi 31 Mars 1922, il faut considérer son affectation principale. Ainsi la présence de boutique dans une maison contenant surtout des appartements lui enlève pas le caractère d'immeuble servant à l'habitation. En sens inverse, le fait qu'il y aurait un ou deux logements dans une maison, destinée à usage de bureaux ou de commerce, ne suffirait pas à lui donner le caractère de maison à usage d'habitation.

Il y a des difficultés particulières en ce qui concerne les portions nouvelles de construction; elles trouvent leur solution dans une circulaire de la direction générale des contributions directes du 15 Mai 1922. On ne s'attachera pas au caractère de l'immeuble, auquel on ajoute une annexe ou une portion nouvelle; on s'attache uniquement au caractère de la portion nouvelle, si elle contient surtout des magasins ou des bureaux, elle ne sera pas considérée comme destinée à l'habitation.

Il y a eu également des lois spéciales d'immunité pour les embellissements de Paris en 1851 et de Lyon en 1854. On peut citer également l'immunité des hôtels des agents diplomatiques, quand ces hôtels sont la propriété des puissances étrangères.

b) Ce que c'est que le revenu net imposable des propriétés bâties.

Le revenu net imposable c'est le revenu diminué d'une certaine somme forfaitaire, représentant les dépenses d'amortissement et d'entretien. La distinction, qui domine la matière, est celle des maisons et des usines: la déduction forfaitaire, qui est effectuée sur le revenu de ces deux catégories, n'est pas la même; d'après la loi de 1890, elle était d'un quart, pour les maisons, et de un tiers pour les usines. Elle est actuellement du quart, c'est-à-dire de 25% pour les maisons, et de 40%, c'est à-dire 2/5 pour les usines. A Paris, en pratique, avant d'effectuer cette déduction, les répartiteurs réduisent généralement de 10 à 20% la valeur locative des loyers, qui sont inférieurs à 300 frs, pour tenir compte du fait que les tout petits logements se louent comparativement aux autres à des taux anormalement élevés.

La distinction des maisons et des usines

Source : BIU Cujas

pour l'application de la déduction de 2/5 ou 4. est une question de fait; la jurisprudence s'attache à l'importance de l'outillage installé et à la nature des opérations effectuées dans les bâtiments selon qu'elles peuvent y introduire des causes de détérioration plus grandes et plus rapides que pour les bâtiments ordinaires et par suite représenter une prime d'entretien plus considérable Sont usines, dans le sens très large où le comprend la jurisprudence, les abattoirs les établissements d'eaux thermales*, les bâteaux lavoirs, voire même les parcs à huîtres. Un même bâtiment, où, dans une partie, est installé un atelier, dans l'autre un local d'habitation, pourra être cotisé pour la première partie sous la déduction de 2/5 et pour la seconde partie sous la déduction du quart seulement de la valeur locative.

* les bâtiments d'emmagasinage de certaines denrées.

Qu'est-ce que la valeur locative? L'impôt porte sur la valeur locative existant le au jour du procès-verbal d'évaluation.

La loi du 8 Août 1885 dans son art. 34, qui prescrivait la nouvelle évaluation de la propriété bâtie, ordonnait à l'administration de dégager la valeur locative actuelle, et la loi du 8 Août 1890 a dit dans son art. 5: "la contribution foncière «des propriétés bâties sera réglée, en raison de la «valeur locative de ces propriétés, telle qu'elle a été «établie conformément à l'art. 34 de la loi du 8 «Août 1885". L'impôt porte donc sur la valeur locative actuelle; mais ce terme doit s'entendre par rapport au régime antérieur qui datait de la loi de l'an VII, où la valeur locative était évaluée sur la moyenne des dix dernières années; elle signifie, par conséquent, non pas la valeur de la moyenne des dix dernières années, mais la valeur existant au moment de l'évaluation ou plus exactement la valeur existant au jour du procès-verbal des opérations d'évaluation dans la commune; ces évaluations sont refaites tous les dix ans. Il est si vrai que cela ne veut pas dire la valeur existant au moment de l'imposition que, lorsque des constructions nouvelles viennent à être édifiées dans l'intervalle entre... deux évaluations, entre ... deux révisions périodiques, on ne les évaluera pas, d'après leur valeur locative au jour de leur assujettissement à l'impôt, mais par comparaison à la valeur locative, qui a été attribuée à des constructions similaires, lors de

Source : BIU Cujas

la dernière révision. Il en sera de même pour les terrains, qui viennent, à être classés, à un moment donné, comme propriété bâtie, parce qu'ils ont reçu une affectation à un usage industriel ou commercial; ils sont cotisés sur la valeur qu'avaient des terrains similaires au moment de la dernière évaluation.

Caractères exacts des facultés cotisées à la contribution de la propriété bâtie.

On voit par les explications précédentes que ce qui est cotisé, ce n'est pas le revenu net, dont jouit effectivement le propriétaire foncier; c'est un revenu théorique et cela à différents points de vue. D'abord, on ne tient pas compte des charges effectives de ce revenu, mais d'une charge, calculée forfaitairement à 1/4 ou 2/5 de la valeur locative, qui peut être très différente des charges réelles. On ne tient pas compte non plus des variations, qui peuvent survenir entre deux révisions décennales à la valeur locative, qui est supposée fixe pour toute la durée de cette période. Surtout on ne tient pas compte du revenu réellement perçu, mais d'une valeur locative, qui peut être différente du loyer touché effectivement par le propriétaire. En effet, cette valeur locative n'est pas uniquement déterminée par le prix porté au bail, mais encore par comparaison avec la valeur locative des propriétés similaires. Par conséquent, si le propriétaire loue au dessous de la valeur locative réelle, il pourra être cotisé sur un revenu supérieur à celui qu'il touche effectivement. De même, si les locataires sont insolvables et ne payent pas le propriétaire, cette circonstance n'influe pas sur le montant de son impôt. De même sera sans influence la non location des immeubles, à moins que celle-ci ne se prolonge, comme on verra plus loin, pendant un certain temps, ce qui donnera le droit au propriétaire de demander non une décharge de sa contribution, mais une remise gracieuse. De même enfin, le propriétaire qui habite son propre immeuble, paiera l'impôt aussi bien que celui qui le loue, bien que le premier ne perçoive pas de loyer.

On peut ajouter que dans certains cas la valeur locative, déterminée pour la perception de l'impôt est une valeur plus ou moins théorique, parce que les éléments évalués ne sont généralement pas susceptibles de location; c'est ce qui a lieu notamment

Source : BIU Cujas

pour l'outillage d'une usine.

La valeur locative de l'outillage dans les établissements industriels est soumise à l'impôt sur la propriété bâtie.

En effet, il reste une dernière particularité à signaler, en ce qui concerne la valeur locative. Pour les établissements industriels, est imposée, non seulement la valeur locative du bâtiment y compris ses dépendances indispensables, mais en outre suivant l'article 22 de la loi du 29 Mars 1914, qui a remplacé le texte antérieur, la valeur locative de l'outillage, attaché au fonds à perpétuelle demeure, dans les conditions indiquées au §1er de l'art. 525 du Code civil, ou reposant sur des fondations spéciales. Cette disposition a été votée pour contenir les excès de la jurisprudence administrative, qui avait déclaré imposables des machines, mêmes non fixées, reposant sur le sol par leur propre poids, à condition qu'elles fussent simplement difficiles à déplacer, ou encore des machines-outils qui étaient simplement boulonnées, fixées avec des vis et des écrous sur des socles de bois ou de ciment. Désormais, pour que l'outillage soit taxé, de même que les constructions, à la contribution de la propriété bâtie, il faut l'une ou l'autre des deux conditions suivantes : ou bien des fondations spéciales, par exemple une cuve ou une terrasse maçonnée, destinée à contenir ou à supporter une machine, ou bien le scellement de l'outillage à plâtre, chaux ou ciment suivant les termes de l'art. 525 du Code civil, de telle façon que l'enlèvement ne puisse se faire qu'en détériorant, soit la maçonnerie, soit l'appareil.

Comment sera déterminée la valeur locative ?

A propos de la détermination de la valeur locative, on rencontre deux questions, la question des bases d'imposition et la question du principe de la fixité décennale de ces évaluations.

Les bases d'évaluation. Les baux.

Les bases d'évaluation ont été précisées, à l'occasion de la révision décennale de 1910 par l'instruction de la direction générale du 30 Mars 1909. Ces bases sont, d'abord, les baux s'appliquant à l'immeuble à évaluer ; en second lieu, à défaut de baux, la comparaison avec d'autres immeubles, dont la valeur locative est connue ; en troisième lieu, et en dernier recours, l'évaluation directe.

Cas dans lesquels on ne fera pas état du bail pour faire l'évaluation.

Ainsi quand la propriété est louée, on fait état du bail, et on ne l'écartera que lorsque les circonstances de fait, bien précises, ou des clauses exceptionnelles ou anormales, ne permettent pas de dégager la véritable valeur locative du prix porté au bail. C'est le cas, quand il s'agit d'un bail excep-

Source : BIU Cujas

tionnellement en cours. Ce sera également le cas d'un bail, qui est sur le point d'expirer, qui ne serait peut être pas renouvelé aux mêmes conditions; ce sera le cas d'un bail d'immeuble loué aux services publics par exemple aux contributions directes, aux postes ou à l'enregistrement, parce que, en principe, les services publics ont le privilège de payer tout plus cher que les simples particuliers; ce sera également le cas pour les baux s'appliquant à des logements d'ouvriers, qui se payent proportionnellement beaucoup plus cher que les autres; ce sera le cas encore pour un bail consenti par un père à son fils, pour un bail avec charge pour le locataire des grosses réparations, quand il est difficile de dégager l'importance exacte de la charge que pourraient représenter ces grosses réparations; c'est le cas pour un bail portant obligation pour le locataire de prendre comme apprenti le fils du propriétaire.

Corrections apportées au bail pour faire apparaître la véritable valeur locative

Quand le bail ne présente pas ces anomalies, on l'utilise en rectifiant le prix, qui est porté, par des corrections destinées à faire apparaître la véritable valeur locative. Ainsi, on ajoute le cas échéant, au prix porté sur le bail, les charges, qui incomberaient naturellement au propriétaire, et qui ont été mises par celui-ci au compte du locataire; par exemple l'impôt foncier, les frais d'ascenseurs, les frais de tapis, de chauffage et d'éclairage de l'escalier commun, les dépenses de grosses réparations, etc... puisque ce sont des dépenses que normalement le locataire n'aurait pas à supporter, et qui représentent un véritable supplément au prix de location, représenté par le loyer. Au contraire on déduira éventuellement la valeur de la cour ou celle du jardin, quand celui-ci ne peut pas être considéré comme une dépendance indispensable de la propriété bâtie et qu'il est cotisé à l'impôt sur la propriété non bâtie. Cette valeur d'ailleurs sera évaluée par comparaison avec des terrains de même nature, sans tenir compte de la plus value qu'ils gagnent du fait de leur juxtaposition à un immeuble. Quand deux maisons voisines, semblables, dont l'une a un jardin et l'autre pas, sont l'une louée 9.000 frs. et l'autre 7000 on ne dit pas: la valeur locative du jardin est représentée par les 2.000 frs. d'excédent du loyer de la première; on dit: un jardin de même nature, de même contenance et n'attenant pas à une propriété, se loue

Source : BIU Cujas

dans le même quartier 1500 frs.; on déduit du loyer de 9.000 frs. de la maison avec jardin les 1500 frs. représentant la valeur locative du jardin et on impose cette maison pour 7.500 frs tandis que l'autre ne le sera que pour 7000. On retranche également le cas échéant les charges, qui incombant normalement au locataire et que le propriétaire a accepté de prendre à son compte. Il en sera ainsi, par exemple, de l'impôt des portes et fenêtres, des réparations locatives, du chauffage des appartements, de l'abonnement à l'eau, au gaz ou au ramonage qui sont des dépenses incombant naturellement au locataire; si le propriétaire le prend à son compte, c'est en réalité une véritable réduction sur le prix du loyer porté au bail.

A défaut de bail on emploie le système de la comparaison

A défaut de bail ou si le bail n'est pas utilisable, on se rabat sur la comparaison. C'est le système qui s'impose, notamment pour les maisons, qui sont habitées par le propriétaire, pour les châteaux et les hôtels particuliers. Pour ces cas, il est prescrit au contrôleur de faire choix d'un certain nombre de types de comparaison dans chaque commune. Un procédé commode et assez sûr consiste à évaluer, grâce aux termes de comparaison, dont on dispose, pour les immeubles similaires la valeur locative au mètre carré de superficie.

Cas où l'on est obligé de recourir à l'évaluation directe.

Quand les baux et les autres éléments de comparaison font défaut, quand il s'agit, par exemple, d'un établissement industriel, d'une grande usine qui peut être quelque chose d'unique non seulement dans une commune, mais dans toute une région, ou des bâtiments d'une gare de chemin de fer, on est obligé de procéder à l'évaluation directe. Pour cela, on recherche la valeur vénale et on y applique un taux de rendement considéré comme normal. Cette valeur vénale n'est pas le prix de revient, mais la somme que l'on pourrait retirer d'une aliénation; cette somme peut être parfois très supérieure au prix de revient, s'il s'agit d'établissements se prêtant à tous usages et pouvant être, le cas échéant, transformés en immeubles à usage d'habitation. De même, cette somme peut être très inférieure au prix de revient, si l'établissement a un caractère tellement spécialisé, qu'il ne pourrait être utilisé par un acquéreur que moyennant de considérables travaux de transformation.

Source : BIU Cujas

A cette valeur vénale, on applique un taux de rendement, que la jurisprudence administrative fixait autrefois uniformément à 5% pour les bâtiments, et à 10% pour l'outillage et qui est aujourd'hui fixé pour le tout, par comparaison d'après le taux de rendement des établissements similaires ou du moins d'après le taux de rendement des établissements de la région, qui se rapprochant de celui qu'il s'agit d'évaluer.

La difficulté c'est qu'on trouve difficilement et rarement des termes de comparaison tout à fait adéquats lorsque l'établissement comporte un outillage fixe, important, dont on est obligé par suite d'évaluer à part la valeur locative. On commence par en fixer la valeur vénale, en tenant compte de son état de neuf ou de son état de vetusté, et on lui applique un taux de rendement de caractère naturellement assez fictif puisqu'il consiste à attribuer une valeur locative à des choses qu'il n'est pas d'usage de donner en location. A ce taux d'intérêt on ajoute une prime d'amortissement, variable suivant la durée probable de cet outillage. A Paris, par exemple, on calcule à 5% le taux d'intérêt d'un outillage que l'on considère comme de nature à durer aussi longtemps que le bâtiment. On calcul à 7,09% le taux d'intérêt d'un outillage qu'on estime devoir durer 25 ans, et à 12,95% celui d'un outillage, qui ne doit durer que 10 ans (V. Besson: l'impôt sur le revenu, p. 7 2e Edit. 1921, p. 75). Lorsqu'on a ainsi d'une façon ou d'une autre dégagé la valeur locative, il ne reste plus qu'à lui appliquer les déductions de 25 ou de 40%, pour avoir le revenu net imposable.

La procédure des réclamations contre les évaluations.

Les résultats de l'évaluation sont communiqués, sans détail à l'appui, aux propriétaires; ceux-ci ont un délai d'un mois pour demander le détail des opérations, notamment en ce qui concerne les établissements industriels, l'évaluation distincte de la valeur locative des bâtiments et de celle de l'outillage. Le propriétaire a ensuite deux mois pour présenter ses observations écrites.

A côté de cette procédure amiable, il y a une procédure contentieuse. Dans les six mois, à dater de la promulgation du premier rôle suivant l'évaluation, et dans les trois mois, à dater d

Source : BIU Cujas

la publication du second rôle, le contribuable peut adresser au préfet une réclamation contre cette évaluation, réclamation qui, après avis demandé au Maire de la commune, est jugée par le Conseil de Préfecture.

La fixité décennale des évaluations.

Comme il était naturellement impossible de remanier constamment les évaluations, la loi du 8 Août 1890 a posé dans son art. 8, al. 1er, qu'elles seraient fixées pour 10 ans. Si le contribuable, en cours de période, ne peut, en principe, se prévaloir de la diminution de son revenu ni l'administration ne peut corriger ses omissions et ses erreurs. Une seule chose pourra, en principe, modifier la situation : ce sont les mouvements de la matière imposable, c'est-à-dire les disparitions totales ou partielles des propriétés, qui se trouvaient imposées, ou au contraire les constructions nouvelles, au moment où elles deviendront imposables, ou encore le passage d'une propriété de la catégorie non exempte à la catégorie exempte ou inversement.

Exceptions au principe de la fixité décennale des évaluations

Il y a d'ailleurs au principe de la fixité décennale des évaluations, des exceptions au nombre de trois. En premier lieu, si dans une commune il se produit, par suite de circonstances exceptionnelles, une dépréciation générale de toutes les propriétés bâties de la commune ou d'une portion notable d'entre elles, le Conseil municipal a le droit d'exiger une nouvelle évaluation, aux frais de la commune, et c'est cette évaluation, qui servira à l'assiette de l'impôt jusqu'à la prochaine révision décennale régulière.

Exception intéressant tous ou une fraction des propriétaires de la commune.

En second lieu, lorsque dans une commune le cadastre est révisé ou renouvelé, en vertu des lois de 1850 et de 1898, les nouvelles évaluations portées au cadastre serviront également de base d'imposition jusqu'à la prochaine révision décennale régulière. Ces deux premières exceptions s'appliquent à la collectivité communale, elles intéressent tous les propriétaires de la commune ou une fraction notable d'entre eux.

Exception intéressant les particuliers individuellement.

La troisième exception intéresse les particuliers individuellement. L'art. 7 § 2. de la loi du 8 Août 1890 accorde aux propriétaires le droit de réclamer pendant les trois mois de la publication de chaque rôle lorsque depuis le rôle précédent, leur immeuble a subi une dépréciation "par suite de circonstances exceptionnelles", dit

Source : BIU Cujas

le reste. Cette faculté est, du reste, à peu près exclusivement théorique, étant donnée l'interprétation très restrictive que la jurisprudence a donné à cette expression "circonstances exceptionnelles". En effet, elle a écarté à peu près tout aléa concevable, auquel un propriétaire peut être exposé, notamment la baisse générale des loyers dans la localité, la vacance d'appartement qui l'oblige à réduire ses prix, la dépréciation due à une nouvelle construction dans le voisinage qui masque la vue de l'immeuble, le percement d'une avenue qui déplace l'activité. Ce sont là, dit la jurisprudence, des circonstances qui ne sont pas exceptionnelles, qui sont sans doute malheureuses, mais auxquelles tous les propriétaires sont exposés. Cependant on cite un arrêt du Conseil d'Etat en sens contraire du 28 Décembre 1894, affaire Lambert, qui admet que constitue une circonstance exceptionnelle, pouvant donner lieu à nouvelle évaluation et à réduction de la valeur locative, le déplacement d'un marché qui était voisin de l'immeuble (V. Dessart; Traité de l'impôt foncier, 1902, N°s 1785 et suiv.).

Les révisions décennales des évaluations. Les révisions de 1900 et 1910.

La loi du 8 Août 1890 a décidé que les révisions auraient lieu tous les dix ans sur l'ensemble du territoire. En conséquence, une première révision a eu lieu en 1900; elle a révélé l'existence de 9.302.000 propriétés bâties ayant une valeur locative de 3.177 millions frs., dont 9.173 000 maisons et 128.000 usines, ce qui représentait une augmentation de 259.000 unités pour les maisons et de 320.00 frs pour leur valeur locative, et une diminution de 8.300 unités pour les usines, compensée par une augmentation de 47 millions frs. de valeur locative. La seconde révision a eu lieu en 1910.

Le régime des révisions décennales dans la loi du 29 Mars 1914.

La loi du 29 Mars 1914, tout en maintenant le principe des révisions décennales de la valeur locative de la propriété bâtie, en a cependant modifié les modalités d'application. Rien n'est changé pour les villes de plus de 50.000 habitants; par contre, pour les communes de moins de 50.000 habitants, le travail sera échelonné de façon à concorder avec le rythme des évaluations de la propriété non bâtie qui n'ont lieu que tous les 20 ans à raison de 1/20 des communes tous les ans. Les communes, étant groupées par départements en 20 séries, on révisera une première année en ce

Source : BIU Cujas

qui concerne la propriété bâtie, les séries 1 et 11, la seconde année, les séries 2 et 12; la troisième année, les séries 3 et 13, et ainsi de suite, de façon que toutes les séries soient révisées dans l'espace de dix ans et que tous les vingt ans, les révisions de la propriété bâtie et de la propriété non bâtie soient simultanées pour la même série.

Une loi de 1918 avait suspendu l'application des dispositions relatives aux révisions décennales.

Le point de départ de l'application du système de révision par séries devait être l'année 1920, ce qui pour les dernières séries à réviser donnait une durée de fixité des évaluations exceptionnellement supérieure à dix ans. Ces prescriptions n'ont pas pu être appliquées à la suite de la guerre, on a été obligé de surseoir à la révision qui devait commencer en 1920. Une loi du 31 Juillet 1918, a suspendu toute révision jusqu'à promulgation d'une loi ultérieure. L'impôt est donc aujourd'hui encore perçu sur les valeurs locatives, telles qu'elles ont été évaluées en 1910, c'est-à-dire sur des valeurs qui sont incontestablement très inférieures à la réalité actuelle.

La loi du 22 Mars 1924 a décidé la reprise des évaluations par séries et une évaluation sommaire et simultanée de toutes les propriétés.

La loi du 22 Mars 1924 a décidé la reprise des évaluations régulières. Toutefois une difficulté particulière se présentait. Par suite du système d'échelonnement, introduit par la loi de 1914, les opérations durent dix ans, à raison de deux séries communes par an. En période stable, il n'y a pas à cela de gros inconvénients. Au contraire par suite de la hausse considérable des loyers, qui est survenue depuis la guerre, la situation est toute différente: La première série réévaluée, aurait tout de suite été cotisée à un taux élevé correspondant aux valeurs locatives actuelles, tandis que les dernières séries seraient encore restées pendant 7, 8 ou 9 ans, au taux d'avant guerre, ce qui eut été une inégalité tout à fait choquante et une source inévitable de protestations. Avant de remettre en mouvement le système de réévaluations décennales par séries annuelles, il a fallu prendre une mesure préalable, c'est-à-dire faire une première évaluation sommaire et simultanée, pour toutes les communes, de façon à remettre partout, simultanément les valeurs locatives, au niveau du

Source : BIU Cujas

taux actuel; c'est ce qu'a décidé la loi du 22 Mars 1924 dans son art. 45. Cette révision, qui portera tant sur la propriété non bâtie que sur la propriété bâtie a lieu depuis 1924 et n'est pas encore achevée, et ce sont les résultats de cette révision, qui serviront à l'assiette de l'impôt sur la propriété bâtie et la propriété non bâtie, à partir du 1er Janvier 1926, jusqu'à l'application des résultats de la prochaine révision décennale.

Déclaration exigée des propriétaires par la loi du 22 Mars 1924.

Pour faciliter le travail des contrôleurs, qui s'effectuera d'après les méthodes appliquées aux révisions normales, concernant la propriété bâtie, tous les propriétaires d'immeubles loués en totalité ou en partie ont été astreints à fournir au contrôleur du lieu de la situation de ces immeubles avant le 30 Juin 1924, à peine d'une amende de 100 frs. par omission ou inexactitude, une déclaration écrite indiquant les noms des locataires et le montant des loyers payés par chacun d'eux. Cette déclaration que l'Administration demande aux contribuables, auxquels elle a pris depuis quelque temps l'habitude de faire faire le travail qui lui incomberait, n'est pas aussi facile à fournir qu'il paraît au premier abord; elle peut être une source d'erreurs par suite des corrections que l'on doit apporter au prix inscrit au bail, de façon à dégager la valeur locative nette. Par exemple, il faut tenir compte, pour les déduire, des charges qui devraient être supportées normalement par le locataire et que le propriétaire a pris à son compte, ou au contraire pour les ajouter, des charges qui devraient incomber au propriétaire et que celui-ci a mises en plus au compte du locataire.

Les opérations de réévaluation décennales reprendront en 1927.

Après cette révision générale et sommaire qui s'achève actuellement, le système des révisions périodiques décennales reprendra à partir de 1927, suivant la méthode d'échelonnement par séries consécutives introduite en 1914, pour que les premiers résultats de la nouvelle révision soient appliqués en 1929. Ceci toutefois ne s'applique pas aux communes de plus de 50.000 habitants auxquelles la loi de 1914 n'a pas étendu le système de l'échelonnement par séries, et dont la réévaluation se fait simultanément une fois tous les dix ans. Elle n'avait pas été faite en 1920; la loi décide que les résultats de leur mou-

Source : BIU Cujas

velle réévaluation seront applicables à partir de 1931. Par conséquent en ce qui concerne les communes, autres que celles de plus de 50.000 habitants, on va recommencer, à partir de 1927, les évaluations à raison de deux séries par an, de façon que les premiers résultats soient utilisés en 1929, les résultats des deux séries suivantes en 1930 et ainsi de suite. En ce qui concerne les communes de plus de 50.000 habitants, l'évaluation aura lieu en 1930, pour que les résultats en soient appliqués en 1931.

Le taux de l'impôt sur la propriété bâtie.

Le revenu net imposable étant connu par les évaluations ou les réévaluations, on lui applique ensuite le tarif de l'impôt. Ce tarif, qui avait été fixé à 3,20% par la loi du 8 Août 1890, qui avait été relevé à 4%, par la loi du 29 Mars 1914, à 5% par celle du 31 Juillet 1917, a été porté à 10% par la loi du 25 Juin 1920. C'est son taux actuel, auquel il faut ajouter à partir du 1er Janvier 1924, en vertu de la loi du 22 Mars 1924, le double décime, soit au total 12%; ceci du moins pour la part de l'Etat, car la propriété foncière supporte également de très lourdes charges locales.

Circonstances qui peuvent donner lieu à réduction de l'impôt.

a) réduction pour charges de famille.

b) réduction pour charges foncières.

Le montant de l'impôt ainsi fixé peut d'ailleurs être réduit du fait de deux circonstances; d'abord lorsque le propriétaire a des charges de famille. C'est là une disposition qui s'applique, en fait, à toutes les cédules, sauf celle du revenu des valeurs mobilières, ainsi qu'à l'impôt général sur le revenu global. On la retrouvera lorsqu'on parlera des dispositions communes à plusieurs cédules ou à l'ensemble des impôts cédulaires.

L'autre circonstance, qui peut déterminer une réduction du montant de l'impôt, c'est lorsque l'immeuble est grevé de charges foncières du fait qu'il est affecté par privilège ou par hypothèque ou qu'il est affecté en antichrèse. Dans ce cas le propriétaire peut demander le dégrèvement de la part d'impôt afférente à la portion du revenu, dont bénéficie le créancier. C'est ce que décide l'art 42, § 1 et 2 de la loi du 31 Juillet 1917.

Comment s'explique la disposition qui exempte la partie du revenu, affectée au paiement

Avant la loi de 1917 sur les impôts cédulaires, les revenus des créances quelles qu'elles fussent, chirographaires, privilégiées ou hypothécaires n'étaient pas taxés. D'autre part, les propriétaires d'immeubles grevés, étant donné le caractère réel de l'impôt foncier, n'étaient pas admis à déduire les charges, qui les affectaient. Théoriquement, il y

Source : BIU Cujas

des intérêts d'une dette privilégiée hypothécaire.

avait là une situation, qui n'était pas équitable; en fait, le propriétaire foncier payait l'impôt pour une partie du revenu, dont il ne jouissait pas, et dont le bénéficiaire était le créancier hypothécaire ou privilégié auquel cette fraction du revenu était transmise sous forme d'intérêts de sa créance. L'équité demandait évidemment que le propriétaire foncier ne fût taxé que sur ce qui lui restait effectivement, une fois assuré le service de la dette, et que d'autre part, le créancier fût imposé au titre des revenus mobiliers sur la portion de revenu foncier qu'il s'appropriait sous forme d'arrérages.

Ces deux solutions étaient solidaires l'une de l'autre. En effet, si on avait taxé le créancier sur les intérêts de sa créance hypothécaire sans dégrever corrélativement le propriétaire foncier, on aurait commis une double injustice. On aurait d'abord commis ou plus exactement maintenu une injustice, au détriment du propriétaire foncier, qui aurait continué à payer sur une portion de revenu, dont il ne disposait pas, puisqu'elle était affectée au service des intérêts de sa dette. On aurait commis ensuite une injustice au profit du Trésor, qui aurait tiré un double impôt d'une seule matière imposable. Soit un immeuble rapportant 3000 frs. de revenu, dont 1000 sont absorbés par le service d'un prêt hypothécaire, si le fisc avait imposé les 3000 frs. du revenu foncier entre les mains du propriétaire foncier, et les 1000 francs d'arrérages entre les mains du créancier hypothécaire, il aurait taxé 4000 francs de matière imposable, alors qu'en réalité il n'en existait que 3000, puisque les 1000 francs d'intérêts du créancier étaient prélevés sur les 3000 francs de revenu foncier du débiteur.

La double solution, d'une part de la taxation du créancier, d'autre part, de la décharge corrélative du propriétaire débiteur, s'imposait du jour où l'on admettrait le principe de l'impôt cédulaire, c'est-à-dire le principe que toutes les catégories de revenus sans exception doivent être taxées. C'est la raison théorique de la règle, posée par l'art. 42 de la loi de 1917. Cette règle est évidemment beaucoup plus satisfaisante au point de vue de la logique que le régime antérieur; pratiquement, toutefois, elle ne lui est pas infiniment préférable. En effet, les placements hypothécaires ont une concurrence

Source : BIU Cujas

redoutable dans les placements en valeurs mobilières qui sont beaucoup plus commodes pour les capitalistes. Quant on fait un prêt hypothécaire, on ne peut rentrer dans son argent avant l'échéance convenue, quand on a fait un placement en valeurs mobilières, et qu'on a besoin d'argent, on peut, à tout moment, vendre ses titres en Bourse. Le capitaliste ne consent donc à s'engager dans des opérations hypothécaires que s'il en retire des avantages propres à compenser leur incommodité. Par suite, si l'impôt vient à réduire le rendement de ces opérations, il demandera un intérêt plus élevé, de telle façon que l'impôt qui aura été légalement à la charge du créancier, retombera, en fait, sur le débiteur, dont le fardeau sera ainsi le même qu'au temps où il ne bénéficiait pas de la déduction. Tout ce qu'on peut dire, c'est que, s'il y a une chance sur 100 que la répercussion ne se produise pas, mieux vaut que cette chance soit pour le débiteur (cf: l'art. de M. Jèze "la Réforme de l'impôt sur la terre en France". Revue de Science et Législation financières, ann. 1914, p. 226).

La déduction ne porte pas sur les centimes locaux et correspond seulement à la part du revenu absorbée par les intérêts des créances hypothécaires ou privilégiées.

La déduction ne peut être obtenue que sur la part de l'Etat, non pas sur les centimes locaux, qui s'ajoutent à la contribution foncière. C'est une règle qui s'explique par le fait que l'impôt sur le revenu des créances ne supporte pas de centimes locaux de sorte que si la déduction faite avait été étendue aux impôts locaux, elle aurait préjudicié sans aucune compensation, aux finances locales, puisqu'elle n'aurait pas pu être récupérée sur l'impôt sur le revenu des créances, qui n'existe pas comme impôt local.

La décharge consentie au propriétaire foncier s'applique à la part d'impôt d'Etat correspondant à la part de revenu, absorbée par les intérêts de la dette hypothécaire ou privilégiée. Ainsi, le propriétaire d'un immeuble, d'un revenu de 3000 francs, dont 1000 francs sont affectés au service des intérêts d'une dette hypothécaire, aura droit à une déduction d'impôts sur 1000 francs, c'est-à-dire une réduction de 120 francs.

La demande en réduction. Conditions auxquelles elle est soumise.

La déduction doit être demandée par voie de réclamation au préfet, réclamation qui sera présentée, instruite et jugée, suivant les règles applicables en matière d'anciennes contributions directes; la réclamation doit être produite dans les

Source : BIU Cujas

trois mois du paiement des intérêts ; il semble d'ailleurs, que lorsqu'il s'agit d'échéance trimestrielle une simple déclaration doive suffire pour l'année. A l'appui de la demande, le propriétaire doit fournir la preuve, d'abord que les intérêts en été payés ; en second lieu, que le créancier a acquitté l'impôt sur le revenu des créances. Cette preuve est fournie par la production de la quittance du créancier, revêtue de timbres mobiles, au moyen desquels s'effectue le paiement de l'impôt sur le revenu des créances.

Règles applicables aux immeubles hypothéqués par le Crédit foncier.

Cette obligation de produire la quittance du créancier, revêtue de timbres mobiles, constatant le paiement de l'impôt sur le revenu des créances, a donné lieu à une difficulté, dans le cas où le prêteur était une Société de crédit, notamment lorsque c'était le Crédit Foncier. Les Sociétés de crédit immobilier se procurent de l'argent par l'émission d'obligations et se servent de cet argent pour faire des prêts hypothécaires, dont elles appliquent le revenu au service des obligations, gardant pour elles, à titre de bénéfice, la différence entre le taux auquel elles empruntent aux obligataires et le taux plus élevé auquel elles prêtent aux emprunteurs hypothécaires. Ces Sociétés jouent donc le rôle d'intermédiaires entre les emprunteurs hypothécaires et les capitalistes, qui paient l'impôt sur les coupons de leurs obligations foncières. Si ces Sociétés avaient dû payer l'impôt sur les revenus des créances hypothécaires, une même somme aurait été taxée deux fois, une première fois au point de départ, lorsqu'elle aurait été reçue du débiteur hypothécaire payant ses intérêts, une seconde fois au point d'arrivée, lorsqu'elle aurait été versée par la Société sous forme d'intérêts aux obligataires. Aussi, la loi du 31 Juillet 1917, dans son art. 39 §2 et la loi du 31 Juillet 1920, dans son art. 29 ont-elles décidé qu'en pareil cas, l'impôt sur le revenu des créances, perçu par apposition de timbres mobiles, ne serait pas dû. Le Crédit Foncier ne paie pas l'impôt sur le revenu de ses créances hypothécaires, c'est-à-dire sur les sommes qu'il touche des emprunteurs hypothécaires ; c'est l'obligataire du Crédit Foncier, qui paye l'impôt au titre de la cédule du revenu des valeurs mobilières, lorsque les sommes touchées des emprunteurs hypothécaires lui sont transmises sous forme d'intérêt

Source : BIU Cujas

de ses obligations.

L'Administration avait dans certains cas rejeté des demandes en déduction formées par des propriétaires d'immeubles hypothéqués au Crédit Foncier, par ce motif qu'ils ne produisaient pas de quittances, pourvues de timbres mobiles. Ils ne pouvaient pas en produire, puisque le créancier n'avait pas à payer l'impôt et à apposer des timbres mobiles sur la quittance. Le Conseil d'Etat a jugé par des arrêts du 28 Juillet et du 2 Décembre 1921, que ce motif ne pouvait être opposé en l'espèce, et l'Administration a donné des instructions pour que les propriétaires, dont les demandes avaient été rejetées, ou qui, étant donnée la jurisprudence de l'Administration, avaient renoncé à faire une demande, soient admis rétroactivement au bénéfice de la déduction, sauf à introduire une demande nouvelle. Cette solution semble devoir être étendue à tous les cas, où le créancier bénéficie d'une exonération spéciale d'impôt sur les créances des valeurs mobilières.

Au point de vue de la déduction de l'impôt l'antichrèse est assimilée à l'hypothèque et au privilège.

Pour l'antichrèse, il y a des difficultés particulières. L'antichrèse est une sorte de nantissement immobilier, qui donne à l'antichrésiste le droit de percevoir directement le revenu de l'immeuble, à charge, d'ailleurs, d'en payer les contributions. Le législateur a assimilé probablement d'une manière voréfléchie, dans l'art. 42, le propriétaire de l'immeuble affecté en antichrèse au propriétaire d'un immeuble affecté par privilège ou par hypothèque, en ce qui concerne le droit à la déduction. Toutefois, le revenu que touche l'antichrésiste, au lieu et place du propriétaire, dont il paie l'impôt foncier, n'est pas taxé à la cédule des revenus mobiliers; ce revenu est, en effet, un revenu foncier, la déduction est donc illogique. De plus, la plupart du temps l'antichrésiste refusera de procurer au propriétaire, qui veut faire une demande de déduction, une quittance munie de timbres mobiles, puisqu'il n'est nullement obligé de la lui fournir; le propriétaire, s'il veut obtenir la déduction, sera sans doute obligé de prendre les timbres mobiles à sa charge, ce qui lui enlève à peu près tout avantage à réclamer la déduction.

Le projet de budget de 1925 dans son arti-

Source : BIU Cujas

cle 1er supprime la déduction de l'impôt sur le montant de la part du revenu affectée aux charges hypothécaires, telle qu'elle avait été accordée par la loi de 1917. Cependant le revenu perçu par le créancier hypothécaire continuerait à être taxé à la cédule des revenus des créances, de sorte que la solution de l'Administration, qui ne s'explique que par l'intérêt fiscal, est absolument indéfendable au point de vue de la justice, puisque l'on commet l'erreur de frapper deux fois la même matière imposable. Cette réforme représenterait pour le fisc un bénéfice d'environ 5 millions.

La démolition, la disparition totale ou partielle de l'immeuble, sa vétusté peuvent être invoquées à l'appui d'une demande en suppression ou en réduction de l'impôt.

Deux causes peuvent encore réduire et même supprimer la charge fiscale du contribuable. C'est d'abord le cas de démolition ou de disparition totale ou partielle de l'immeuble. La matière imposable ayant disparu, le propriétaire a droit à décharge de l'impôt ou à réduction si la disparition n'est que partielle. Cette décharge ou cette réduction portera aussi bien sur les centimes locaux que sur la part de l'Etat puisque là, où il n'y a pas de matière imposable, il ne peut évidemment pas y avoir d'impôt quel qu'il soit. Encore faut-il que le propriétaire, si l'Administration n'a pas agi d'office, comme d'ailleurs elle le doit, adresse une demande au Préfet ou au Sous-préfet dans les 3 mois de la publication du rôle de l'année sauf possibilité pour le Ministre des Finances de relever de la déchéance en cas de retard. La décharge ou la réduction sera accordée sur le montant du rôle de cette année là, c'est à dire à partir du 1er Janvier et sera maintenue d'office pour les années suivantes.

Toutefois par faveur spéciale et par dérogation à la règle fondamentale, concernant les anciennes contributions, suivant laquelle l'impôt qui est dû au 1er Janvier de l'année est dû pour toute l'année, le propriétaire peut dans le courant de l'année présenter une demande dans les 15 jours du sinistre, auquel cas décharge ou modération lui sera accordée pour les mois restant à courir jusqu'à l'expiration de l'année.

A la disparition de matière imposable, la jurisprudence assimile la vétusté, lorsque la vétusté est telle qu'elle rend l'immeuble inhabitable.

Dans le cas de démolition ou de destruc-

Source : BIU Cujas

tion, il s'agit, du moins quand le sinistre est antérieur au 1er Janvier de l'année d'imposition, d'un droit à décharge ou à réduction, c'est-à-dire que l'impôt n'est dû, ni en fait, ni en droit.

Au contraire, lorsque la demande s'applique à une disparition, qui s'est produite au cours de l'année, la jurisprudence considère que cette demande a le caractère d'une demande en remise ou en modération, c'est-à-dire, d'une demande gracieuse.

La vacance de maison ou de chômage d'usine est également une cause d'exonération ou de diminution d'impôt.

Le cas de vacance de maison ou de chômage d'usine, qui est la seconde cause de diminution ou d'exonération de l'impôt, donne toujours simplement ouverture à une demande en remise ou en modération, donc à une demande de caractère gracieux: c'est-à-dire que légalement l'impôt est dû; mais à raison de la situation digne d'intérêt du propriétaire, dont l'immeuble ne lui rapporte rien, on lui fait remise de l'impôt qu'il devait, ou on modère cet impôt dans la mesure de la perte subie.

L'intérêt de la distinction consiste en ce que la réclamation en remise ou en modération relève de la juridiction gracieuse, c'est-à-dire du Préfet et du Ministre et que les organes du contentieux, à savoir, le Conseil de préfecture et en appel, le Conseil d'État, n'ont pas à en connaître; que d'autre part, s'agissant d'une décision gracieuse, on ne peut se pourvoir au fond contre un refus de remise ou de modération, à l'inverse de ce qui a lieu pour les réclamations contentieuses, ou en cas de refus du Conseil de préfecture, on peut se pourvoir devant le Conseil d'État. Cependant au point de vue pratique, il est admis que, bien que relevant de la juridiction gracieuse, préfet et ministre, les dégrèvements en cas de vacance de maison ou de chômage d'usine, de même qu'en cas de sinistre survenu en cours d'année, constituent pour le contribuable un droit et non une simple faveur. On ne pourra pas, par exemple, refuser au contribuable la remise ou la modération qu'il demande pour cause de vacance de maison ou de chômage d'usine, sous prétexte qu'il a des ressources suffisantes et qu'il est à l'abri du besoin. Dans cette mesure, les demandes en remise ou modération parti-

Source : BIU Cujas

cipent du caractère de la demande en décharge ou en réduction, tandis qu'au contraire, il y a d'autres demandes en remise ou en réduction, dont la satisfaction constitue une mesure purement gracieuse de la part de l'Administration, qui est libre de l'accorder ou de la refuser, et nullement un droit pour le demandeur. Il en est ainsi pour toutes les demandes en remise ou en modération d'impôts directs basées sur un motif d'indigence (cf. Dessart, Traité de l'impôt foncier; N°s 1930 et suiv.).

Conditions de recevabilité des demandes de remise ou de modération.

Les conditions de recevabilité des demandes en remise ou modération en cas de vacance de maison ou de chômage d'usine sont d'abord une certaine durée de la vacance ou du chômage. Cette durée est, pour les vacances de maisons fixée par la loi du 8 Août 1885, art. 35, à une année au moins; pour le chômage des usines, elle a été fixée par la jurisprudence à trois mois. En second lieu, pour les maisons, il faut qu'il s'agisse de maisons d'habitation, destinées à la location, tandis que cette condition n'existe pas pour les usines, où le fait retenu est simplement le chômage que le propriétaire peut invoquer même s'il exploite lui-même.

En troisième lieu, il faut que la vacance ou le chômage soit indépendant de la volonté du propriétaire, c'est-à-dire qu'il ne provienne pas, par exemple, du fait que le propriétaire a manifesté des exigences exagérées, qui ont éloigné les locataires; ou bien encore qu'il n'a pas loué sa maison de façon à pouvoir y effectuer des travaux d'agrandissement ou d'amélioration. Au contraire, aura droit à la remise ou modération, le propriétaire, dont la maison ou les appartements sont restés vacants, parce qu'il est obligé d'y faire des réparations d'entretien pour les maintenir en état de location.

La demande doit être formée, dans les 15 jours, qui suivent l'expiration d'une année d'inhabitation ou la cessation du chômage. Dans certaines grandes villes, il suffit de faire une déclaration trimestrielle au percepteur (pour Paris arrêté préfectoral du 1er Avril 1887).

L'impôt foncier de la propriété non bâtie.

Ce qu'on entend par propriété non bâtie.

La propriété non bâtie peut s'entendre de contrario de la propriété bâtie. La propriété non bâtie, c'est tout ce qui n'est pas basé comme pro-

Source : BIU Cujas

priété bâtie ; c'est-à-dire que la propriété non bâtie comprend d'une façon générale, non seulement les terrains non construits, mais encore les bâtiments ruraux d'exploitation et que d'autre part, elle exclut les terrains non construits, affectés à un usage industriel ou commercial qui, comme tels, sont colisés à la contribution de la propriété bâtie.

Les exemptions.

Toutes les propriétés non bâties ne sont pas imposées ; il y a une exemption permanente et plusieurs exemptions temporaires.

Exemption permanente.

L'exemption permanente, qui existe également pour la propriété bâtie, concerne les propriétés appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes, aux établissements publics lorsqu'elles sont : 1° affectées à un service public. 2° non productives de revenus (Loi du 3 frimaire an VII, art. 103, 105, 106 ; Recueil méthodique, art. 403) ; par exemple ; des jardins d'agrément, attenants à un édifice public, ne sont pas imposés à la contribution de la propriété non bâtie. Par exception, et bien qu'en principe la non productivité de revenus soit une condition indispensable, les forêts de l'Etat, qui sont productives de revenus, sont exemptées de la contribution foncière de la propriété non bâtie, en ce qui concerne la part de l'Etat, et ne supportent que les centimes locaux (loi du 19 Ventôse, an IX).

Exemptions temporaires.

Les exemptions temporaires, d'origine fort ancienne, sont actuellement régies par l'art. 19 de la loi du 29 Mars 1914, elles ont pour but d'encourager les améliorations agricoles.

Il y a exemption totale pendant 30 ans pour les reboisements en terrains dénudés ; réduction au quart de l'impôt payé par des terrains similaires non plantés, quand le reboisement est fait sur des terrains cultivés ;

Il y a exemption pour les plantations, dans les terrains phylloxérés, de plants de moins de 4 ans jusqu'au moment où ces plants ont atteint l'âge de 4 ans. Il y a non augmentation d'impôt pendant 25 ans pour les marais desséchés, pendant 15 ans pour les terres vaines et vagues défrichées, pendant 15 ou 20 ans pour les terrains plantés en vignes, en mûriers ou en arbres fruitiers, suivant qu'ils étaient déjà en valeur, auquel cas la non-augmentation ne dure que 15 ans, ou qu'ils étaient en friche. La déclaration doit être faite dans l'année qui suit l'achèvement des travaux, et dans les trois

Source : BIU Cujas

mois de la publication du rôle de la dite année (art. 15 de la loi du 17 Juillet 1895).

En dehors de ces exemptions permanentes et temporaires, qui existent toujours, on peut rappeler une disposition abrogée par la loi du 31 décembre 1921, art. 2, qui accordait des remises d'impôts aux petits propriétaires fonciers. Cette disposition, qui remontait à une loi de 1897, était passée avec quelques modifications dans la loi du 31 Juillet 1917 (art. 48); mais elle donnait beaucoup de travail à l'Administration et ne procurait aux intéressés qu'un dégrèvement insignifiant, ce qui a conduit à la supprimer. Depuis lors, l'impôt des propriétés non bâties, de même que celui des propriétés bâties, ne comporte plus, à l'inverse des autres impôts cédulaires aucune espèce d'abattement à la base.

L'impôt sur les propriétés non bâties est assis sur le revenu net actuel.

L'impôt est assis sur le revenu net actuel. L'expression "revenu net" a ici un sens extrêmement précis, elle veut dire maintenant : à la valeur locative. En effet, la loi du 29 Mars 1914 déclare que le revenu qui sera imposé sera celui qui a été évalué par l'enquête prescrite par la loi du 31 Décembre 1907, qui avait dit que l'enquête aurait pour objet de déterminer la valeur locative réelle. Par conséquent le revenu taxable n'est plus aujourd'hui, comme en 1791, le produit net, au sens de ce que la terre rapporte au propriétaire exploitant; il y a maintenant distinction absolue entre la valeur locative, qui est la seule taxée à la contribution foncière et le bénéfice de l'exploitant, qui est imposé à la cédule des bénéfices agricoles. Cette distinction est faite aussi bien quand le propriétaire cultive lui-même que lorsqu'il afferme sa terre; quand il cultive lui-même, il paie deux impôts, l'un au titre de propriétaire sur la valeur locative, c'est la contribution foncière, l'autre au titre d'exploitant agricole, c'est l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Cette valeur locative étant connue, on en déduit un cinquième comme allocation forfaitaire pour les dépenses d'entretien. En effet le propriétaire d'un fonds rural, a lui aussi des frais d'entretien pour en maintenir la valeur locative; il doit entretenir les chemins d'accès, assurer les réparations, l'entretien des bâtiments ruraux, etc.

Le revenu imposé est le revenu net actuel, ce qui a le même sens qu'en matière de propriété bâtie, c'est-à-dire que ce n'est pas la valeur loca-

Source : BIU Cujas

tive moyenne, calculée sur une période plus ou moins longue, mais la valeur existant au moment de l'évaluation, et tant qu'une nouvelle évaluation n'aura pas eu lieu.

Règles pour l'évaluation du revenu imposable de la propriété non bâtie.

La loi de 1914 a posé deux règles pour l'évaluation du revenu imposable.

1°) pour la première application de l'impôt on prendra pour base l'évaluation faite de 1908 à 1913 conformément aux prescriptions de la loi du 31 Décembre 1907. Toutefois la loi a ménagé la possibilité d'introduire des demandes en rectification de ces évaluations jusqu'au 30 Juin 1918.

2°) Les évaluations seront refaites tous les vingt ans et la révision aura lieu par échelonnement; les communes de chaque département étant réparties par le préfet, sur proposition du Directeur départemental des contributions directes, en 20 séries, et chaque année une série devant être révisée dans l'ordre fixé par le Conseil général, de façon que les résultats de la réévaluation de la première série soient utilisés dans les rôles de 1920; ceux de l'évaluation de la seconde, dans les rôles de 1921 et ainsi de suite. Par conséquent, la durée de la fixité des évaluations de 1908 à 1913 prises pour base en 1914 devait être suivant les séries, de moins ou de plus de 20 ans; ensuite, le système fonctionnerait régulièrement.

La loi de 1914 n'a pas fixé explicitement la méthode de réévaluation, mais elle se réfère à l'instruction du 31 Décembre 1908 et a posé quelques règles nouvelles concernant la procédure administrative de l'opération.

D'après l'instruction de 1908, il y a lieu de distinguer les propriétés louées et les propriétés non louées. Pour les premières les indications sont fournies, en principe, par les prix mentionnés dans les baux auxquels on apportera, le cas échéant, les corrections nécessaires, tenant compte, par exemple, de la valeur des redevances en nature ou en services que payent les fermiers, et qui représentent un supplément de loyer, des charges, que le fermier a assumées et qui devraient incomber au propriétaire, impôt foncier, assurances, etc.... Inversement, on déduit du prix porté dans le bail la valeur locative des bâtiments cotisés à la contribution de la propriété bâtie, de façon à n'avoir que l'estimation de la propriété non bâtie.

Source : BIU Cujas

Pour les propriétés non louées ou encore pour les propriétés louées pour lesquelles le bail ne donne pas d'indications plausibles, il faudra, en principe, procéder analytiquement et par voie de comparaison. Analytiquement, c'est-à-dire qu'il faudra se référer à un tarif par natures de cultures et par classes. Les différentes cultures seront distinguées, suivant leur nature, en terres, en prés, en vignes, etc.... L'instruction de 1908 indique 13 natures de cultures. Pour chaque nature de culture, on établira des classes de qualités, en principe, trois au maximum, et dans chaque classe, on choisira une propriété type, dont la valeur locative est notoirement connue, ce qui fournira un spécimen précis et un point de repère. Ensuite, par voie de comparaison et de rapprochement, on dégagera pour chaque classe de culture la valeur locative moyenne et la valeur vénale moyenne à l'hectare; c'est ce qui constitue le tarif des évaluations par classe et par culture. Il ne restera plus ensuite qu'à classer en la comparant aux échantillons pris comme points de repère dans chaque classe, la propriété que l'on veut évaluer, dans les catégories ainsi établies.

D'ailleurs, en transformant l'impôt sur la propriété non bâtie d'impôt de répartition en impôt de quotité, la loi de 1914 a tenu à fournir des garanties spéciales au contribuable, et à limiter les pouvoirs d'appréciation des agents du fisc.

Garanties spéciales données au contribuable dans la procédure d'évaluation du revenu net de la propriété non bâtie.

Tout d'abord elle fait participer aux opérations des représentants des contribuables, désignés spécialement à cet effet, ensuite elle a créé trois organes d'évaluation superposés, enfin, elle a organisé tout un système de réclamations.

1°) L'évaluation sur les lieux est faite par le contrôleur des contributions directes et par des classificateurs spéciaux, qui représentent les contribuables. La commission comprend, en effet, en plus du contrôleur des contributions directes et du Maire de la commune, 5 propriétaires dont deux doivent être domiciliés hors de la commune, et qui sont nommés par le Préfet sur une liste de 10 noms dressée par le Conseil municipal. En dehors de ces cinq propriétaires, qui seront désignés comme classificateurs titulaires, seront également désignés cinq classificateurs suppléants, choisis sur une autre liste, établie dans les mêmes conditions.

2°) En second lieu, si le contrôleur et les clas-

Source : BIU Cujas

2°/ Les organes d'évaluation.

sificateurs sont d'accord sur le tarif des évaluations, il est provisoirement arrêté et affiché dans la commune. Au cas, au contraire, où il y a désaccord entre le contrôleur et les classificateurs, intervient une commission départementale, présidée par le Préfet, et qui est composée des principaux fonctionnaires financiers du département et de membres des assemblées départementales. Cette commission spéciale, saisie du différend entre le contrôleur et les classificateurs, arrête elle-même le tarif des évaluations, qui est notifié au Maire pour affichage.

Enfin la loi de 1914 crée une troisième commission centrale d'évaluation, qui est uniquement administrative et composée principalement de chefs de service du Ministère des Finances. Cette commission centrale statue définitivement en appel des décisions de la commission départementale, et l'appel peut être interjeté, soit par le Maire, qui représente la collectivité des contribuables de la commune, soit par le Directeur départemental des contributions directes, qui représente l'Administration, soit enfin par un ou plusieurs propriétaires de la commune, lorsque ce ou ces propriétaires contestent le tarif d'une certaine culture et représentant au moins la moitié de la superficie de cette culture dans la commune.

Par conséquent un ou plusieurs propriétaires de la commune pourront interjeter appel de la décision de la commission départementale, s'ils contestent, par exemple, le tarif d'évaluation attribué aux labours et s'ils possèdent plus de la moitié de la superficie des terres en labour dans la commune.

3°/ Le système des évaluations organisé par la loi.

3°) En ce qui concerne les recours offerts aux contribuables, les propriétaires intéressés ont d'abord le droit de donner leur avis, ensuite celui de former un recours contentieux. Chaque propriétaire reçoit avis par lettre de l'Administration du chiffre auquel a été estimée la valeur locative de sa propriété, et dans le délai d'un mois, après la réception de cette lettre d'avis, il a le droit de demander communication du détail des évaluations parcellaires appliquées à sa propriété. Ainsi quelle que soit la méthode d'évaluation, adoptée par le contrôleur pour une propriété donnée, il faut toujours que l'évaluation descende jusqu'à l'estimation parcellaire. L'estimation parcellaire sera faite

Source : BIU Cujas

naturellement, si le contrôleur a suivi la méthode analytique, c'est-à-dire a commencé par procéder à l'estimation individuelle des différentes parcelles, dont se compose la propriété, pour totaliser ensuite la valeur globale. Mais si le contrôleur, qui avait un bail à sa disposition, a suivi la méthode synthétique, c'est-à-dire déterminé la valeur totale de la propriété, il faudra ensuite qu'il en décompose les différents éléments et attribue une valeur locative à chacune des parcelles, dont la propriété totale se compose.

Puis dans le délai de deux mois après cette communication ou dans le délai de trois mois après la réception de la première lettre d'avis, suivant celui des deux délais qui lui est le plus avantageux, le propriétaire fait parvenir ses observations au Directeur des contributions directes, qui les transmet à la commission départementale, qui a statué, laquelle les examine et y donne ou n'y donne pas suite. Si la commission ne fait pas droit à la réclamation du propriétaire, celui-ci peut alors former un recours contentieux devant le Conseil de préfecture, avec appel devant le Conseil d'Etat, dans les 6 mois à partir de la publication du premier rôle, qui suit l'évaluation, et dans les 3 mois à partir de la publication du second rôle.

Le recours du propriétaire ne peut porter que sur la nature des cultures ou le classement de la propriété.

Le recours du propriétaire ne peut pas porter sur le tarif des évaluations, qui est devenu définitif lorsque la commission départementale, et éventuellement en cas d'appel, la commission centrale ont statué ; le recours ne peut porter que sur la nature des cultures et sur le classement de la propriété ; c'est-à-dire qu'un propriétaire peut se plaindre d'avoir eu sa propriété taxée comme labour de première qualité, alors qu'il prétend que sa terre est un herbage et non un labour, ou que c'est un labour de deuxième ou de troisième qualité.

La réclamation limitée à une parcelle remet en question l'évaluation de toutes les parcelles de la propriété.

Il y a lieu de noter que la réclamation du propriétaire, limitée à une parcelle, remet en question l'évaluation de toutes les parcelles de sa propriété, en vertu de l'art. 16 de la loi du 29 Mars 1914. En effet, la valeur locative globale de la propriété peut avoir été estimée exactement, mais le détail de l'évaluation parcellaire peut être défectueux, parce que certaines parcelles auront été estimées trop haut, tandis que d'autres l'étaient trop bas ; au total, l'évaluation est exacte, mais le détail est faux. C'est

Source : BIU Cujas

un cas qui est de nature à se présenter assez fréquemment. Lorsque l'évaluation globale est exacte, ce qui intéresse essentiellement le contrôleur, puisque c'est sur elle que va être établi l'impôt, il se donnera moins de mal pour effectuer cette simple formalité, qui consiste à décomposer cette valeur totale en valeurs partielles afférentes chacune à une parcelle déterminée. Si en pareil cas, le propriétaire avait pu contester l'évaluation d'une parcelle, sans que fût remise en question l'évaluation de toutes les parcelles, il aurait fait corriger les erreurs qui étaient à son détriment sans que pussent être corrigées en même temps les erreurs au détriment du fisc.

L'Administration peut intervenir pour faire rejeter la demande, non pour augmenter la cotisation.

En vertu de l'art. 16 de la loi de 1914, l'Administration des contributions directes pourra, en réponse au recours du propriétaire, saisir le Conseil de préfecture d'une demande en rectification pour les parcelles, qui n'ont pas été visées dans le recours du propriétaire. Cette demande de l'Administration devra être munie d'un avis de la commission communale de classement.

Cependant en aucun cas l'arrêt ne pourra augmenter la contribution inscrite au rôle, le seul résultat de l'intervention de l'Administration pourra être de faire rejeter la demande du propriétaire, mais cette intervention ne pourra pas aboutir à le faire surimposer. On n'a pas voulu que la faculté offerte au propriétaire de contester l'évaluation d'une parcelle pût avoir cette conséquence inattendue de le faire imposer plus qu'il ne l'avait été primitivement ; dans ce cas on maintient purement et simplement, sans augmentation, l'imposition primitive.

Fixité des évaluations vicennales.

Lorsque le propriétaire a accepté l'évaluation sans réclamer ou qu'il a été statué sur sa réclamation, l'évaluation devient en principe définitive et immuable pour 20 ans, jusqu'à la prochaine révision périodique. Cependant le principe de la fixité des évaluations vicennales comporte deux catégories d'exceptions, des exceptions collectives et des exceptions individuelles, qui sont à rapprocher de celles qui existent en ce qui concerne la propriété bâtie.

Exceptions

Tout d'abord, si la commune refait son ca-

Source : BIU Cujas

au principe de la fixité des évaluations.

Exceptions collectives.

dastre, en utilisant pour cela, soit la loi de 1850, soit celle du 17 Mars 1898, la nouvelle évaluation sera substituée à l'évaluation précédente jusqu'à la fin de la période vicennale en cours. En second lieu, si à la suite de circonstances exceptionnelles, il se produit une dépréciation importante et générale de toutes les terres ou d'une partie notable des terres de la commune, le Maire peut demander au Ministre des Finances, après avis favorable de la commission communale, de la commission départementale, et de la commission centrale de classement, une nouvelle évaluation, aux frais de la commune. Cette nouvelle évaluation sera substituée à l'ancienne jusqu'à la fin de la période vicennale en cours.

La troisième exception ne pourra se produire que si la seconde a déjà joué, c'est-à-dire si une nouvelle évaluation a eu lieu sur la demande du Maire, à la suite d'une dépréciation importante et générale des terres de la commune. Le Ministre des Finances, à son tour, peut faire procéder au cours de la même période, à une réévaluation, au cas où la dépréciation de la propriété aurait été suivie d'un relèvement notable de sa valeur. Par exemple, des événements extraordinaires ont déprécié toutes les terres de la commune, cinq ans après la dernière évaluation, le Maire, après avis favorable des trois commissions, pourra obtenir du Ministre le droit de procéder à une réévaluation, aux frais de la commune; puis cinq ans plus tard d'autres circonstances plus favorables relèvent la valeur générale des terres de la commune; le Ministre des Finances pourra, dans ce cas, faire procéder à une nouvelle évaluation, dont les résultats seront utilisés jusqu'à la nouvelle réévaluation périodique.

Ce sont là des exceptions collectives, qui se traduisent par une révision générale et intéressent la totalité des contribuables de la commune. Il y a aussi des exceptions individuelles, qui n'intéressent qu'un seul propriétaire. C'est ce qui se produit tout d'abord, lorsqu'une propriété non bâtie passe dans une catégorie différente de celle à laquelle elle appartenait jusque là. Par exemple, une propriété non bâtie imposable cesse de l'être, parce qu'elle est passée aux mains de l'Etat, du département ou de la commune, et que n'étant pas productive

Exceptions individuelles

Source : BIU Cujas

de revenus, elle a été affectée à un service public. En sens inverse, une propriété non bâtie, qui n'était pas imposable, par suite d'une exemption permanente ou provisoire, dont elle bénéficiait, devient imposable.

Le second cas d'exception individuelle est celui où une propriété a subi spécialement une très grande dépréciation ; le propriétaire pourra demander un changement de classement, à condition d'abord que la dépréciation soit importante et durable, à condition ensuite qu'elle soit imprévue et indépendante de la volonté du propriétaire, à condition enfin que cette dépréciation affecte non seulement les fruits ou la culture, mais le fonds lui même, ce qui peut se produire, s'il s'agit, par exemple, d'un glissement de terrain, d'un ensablement, d'une submersion, etc.... (art. 18 de la loi du 29 Mars 1914). Dans ce cas, le propriétaire aura 6 mois après la publication du rôle, qui suit l'événement, pour faire sa réclamation.

Révision simultanée des évaluations ordonnée par la loi de 1924.

De même que pour la propriété bâtie, le principe des révisions périodiques s'est trouvé suspendu par la loi du 31 Janvier 1918, à raison des troubles apportés par la guerre. Actuellement encore, les terres sont cotisées sur la base de l'évaluation de 1908 à 1913, c'est-à-dire sur une base très sensiblement inférieure dans l'ensemble aux valeurs actuelles. Avant de reprendre la procédure régulière des évaluations périodiques, la loi du 22 Mars 1924, pour les raisons indiquées précédemment a estimé indispensable de procéder à une première révision simultanée pour toute la France, cette révision devant être entreprise dans le cours de l'année 1924, pour les résultats en être appliqués à partir du 1er Janvier 1926. D'après l'art. 47 de la loi de 1924, cette révision est limitée, en principe, au tarif des évaluations, pour le mettre d'accord avec les valeurs actuelles sans modifier la nature des cultures et le classement parcellaire. Ce classement parcellaire ne sera modifié que sur la réclamation des propriétaires, qui pourront demander, par suite de changements survenus dans leurs propriétés, la modification de la nature des cultures ou du classement parcellaire, qui leur a été appliqué. Par conséquent s'il n'y a pas de demande spéciale des propriétaires, le travail sera simplement un travail de révision du tarif des évalua-

Source : BIU Cujas

tions ; on maintient le classement des terres et des parcelles, tel qu'il existe : C'est un travail qui peut être fait assez rapidement dans les bureaux de la mairie. Si au contraire, il fallait procéder à une révision des cultures et des classements parcellaires, ce travail comporterait des enquêtes sur place. La procédure de la révision avec intervention des trois commissions, les cas de réclamation et les délais pour réclamer sont ceux fixés par les art. 9 à 11 de la loi de 1914. L'Administration a rédigé à l'usage des contrôleurs une instruction générale en date du 25 Août 1924, en vue de les guider dans leur travail. Cette instruction générale, qui rapporte un certain nombre de décisions de jurisprudence rappelle les principes en matière d'évaluation.

Après cette première révision, la révision vicennale à raison d'une série départementale par an recommencera en 1927 pour que les premiers résultats puissent en être appliqués en 1929.

Difficultés que peut soulever la révision générale ordonnée par la loi de 1914.

La révision générale actuelle (la moitié du travail environ est faite à l'heure présente) est de nature à soulever d'assez grosses difficultés. D'abord l'impôt d'Etat supporte une lourde charge additionnelle, du fait des centimes locaux ; ce qui en rend le poids tolérable, c'est précisément qu'il est assis sur des valeurs locatives très inférieures à la valeur actuelle. Avec le relèvement des évaluations, il risque dans les communes où les centimes communaux représentent un chiffre considérable, de devenir tout à fait écrasant. En second lieu, la valeur locative a été, dans ces dernières années, d'une mobilité extrême subissant dans la plupart des régions agricoles une hausse continue. Dans la région normande, par exemple, les valeurs locatives de 1922 étaient inférieures à celles de 1923, qui ont été elles-mêmes dépassées par celles de 1924. Si l'on tient compte du fait que les baux en cours ont été conclus à des dates différentes, c'est-à-dire à des taux de valeur différente et d'autant moins élevés qu'ils remontent à une date plus ancienne et qu'il y a encore en cours des baux de très longue durée, on risque, en prenant pour base la valeur locative actuelle, c'est-à-dire la valeur de 1924, d'imposer la plupart des propriétaires fonciers pour une valeur locative supérieure à celle qu'ils ont effectivement réalisée dans leur bail. L'Administration, d'ailleurs, dans l'ins-

Source : BIU Cujas

truction générale a prévu ce cas, et a indiqué qu'il ne faudrait pas s'en tenir à la valeur d'aujourd'hui et négliger totalement les valeurs locatives, qui ont été inscrites dans des baux fut-ce de quelques mois ou même de quelques années. Mais alors une autre difficulté s'élève, celle de trouver une base normale et actuelle pour le tarif des évaluations.

De l'étude du revenu imposable et de la façon dont il est évalué, se dégage une observation que l'on a déjà été amené à faire, à propos de la propriété bâtie, c'est que ce n'est pas le revenu réel, mais un revenu type qui est cotisé à l'impôt de la propriété non bâtie, puisqu'il est arbitré, d'après la valeur locative moyenne, diminuée d'un chiffre de charges évalué forfaitairement à 1/5, et qu'il est considéré en principe, comme immuable entre deux révisions vicennales alors qu'en réalité il peut varier dans l'intervalle.

Le taux de l'impôt sur la propriété non bâtie.

Le taux de l'impôt avait été fixé par la loi de 1914 à 4%, il a été porté à 5% par la loi du 31 Juillet 1917, puis par la loi du 25 Juin 1920 à 10%, ce qui est son taux actuel, auquel s'ajoutent les deux décimes de la loi du 22 Mars 1924, soit en totalité 12%. Ce taux est le même que celui de la contribution de la propriété bâtie, et comme elle, il supporte les centimes locaux, qui élèvent la charge en moyenne à environ 25% du revenu matriciel.

La déduction pour charges de famille.

Le montant de l'impôt ainsi fixé peut se trouver réduit, soit dans le rôle lui-même, soit postérieurement à l'émission du rôle, dans un certain nombre de circonstances. D'abord il y a, de même que pour toutes les autres cédules, sauf pour celle des valeurs mobilières déduction allouée sur le montant de l'impôt pour charges de famille. Primitivement, le rôle ne tenait pas compte de cette déduction, qui était allouée sous forme de dégrèvement distinct; depuis une circulaire de la direction générale du 16 Février 1922, la réduction est faite désormais sur le rôle, c'est-à-dire que l'avertissement envoyé aux contribuables porte le chiffre exact d'impôts à payer, étant fait application des déductions auxquelles le contribuable a droit pour charges de famille.

Il en résulte une complication lorsque l'impôt a été mis par le bail au compte du fermier

Source : BIU Cujas

et que celui-ci l'acquitte à la place du propriétaire. Le rôle tenant compte des charges de famille, c'est le fermier qui dans ce cas bénéficie d'une faveur, que certainement il n'avait pas prévue en signant le bail : de la modération à laquelle le propriétaire a droit à raison de ses charges de famille. Par conséquent, le fermier se trouvera acquitter moins d'impôt foncier, s'il est fermier d'un propriétaire qui a quatre enfants, que s'il est fermier d'un célibataire. Cette difficulté n'existait pas autrefois, alors que le dégrèvement était alloué en dehors du rôle ; le fermier payait l'impôt normalement dû et le propriétaire de son côté touchait la remise d'impôt ; la plupart du temps, il l'appliquait à l'acquit de ses autres contributions. Il semble que juridiquement le propriétaire aurait le droit de réclamer au fermier la restitution du dégrèvement, qui a incontestablement un caractère personnel. Il n'y a pas de jurisprudence sur la question.

Déduction pour les charges des dettes hypothécaires.

En second lieu, le propriétaire dont les revenus fonciers sont affectés par privilège, hypothèque ou antichrèse, aux intérêts d'une créance a droit à la déduction dans les conditions exposées à propos de la propriété bâtie.

Remise ou modération pour perte totale ou partielle du revenu.

Enfin, le propriétaire peut demander une remise ou modération d'impôt, c'est-à-dire une remise totale ou partielle à titre gracieux, pour perte totale ou partielle du revenu par suite d'événements extraordinaires. Il ne faut pas confondre cette demande de remise ou modération à titre gracieux, à la suite d'événements extraordinaires, qui ont entraîné une perte de revenu, avec la demande de nouveau classement, qui peut être introduite à la suite d'événements, qui ont bouleversé la nature du fonds, comme un ensablement, un ravinement. Sont considérés comme événements extraordinaires, donnant lieu à remise ou modération pour perte de revenus, les ravages de la grêle, de la gelée, des vers blancs, du phylloxéra, d'une épizootie, d'une façon générale toutes les différentes calamités agricoles. En effet, les demandes ne sont admises que pour les calamités agricoles : on ne pourrait pas obtenir de dégrèvements pour des calamités survenues à un jardin d'agrément.

Source : BIU Cujas

Demandes collectives et demandes individuelles.

Il peut y avoir deux sortes de demandes, des demandes collectives, qui sont présentées par le Maire de la commune, au nom des sinistrés, ou des demandes individuelles, qui sont présentées par les intéressés eux-mêmes. En principe, ces demandes doivent être adressées dans les 15 jours qui suivent les événements, et s'il s'agit de pertes de récoltes, quinze jours au moins avant l'époque habituelle de l'enlèvement de ces récoltes. La raison de ces délais assez courts, qui d'ailleurs en pratique ne sont souvent pas observés, parce qu'on peut obtenir du Ministre des Finances d'être relevé de la déchéance de retard, c'est de permettre la vérification du dommage. Ainsi, on veut que le dommage subi par les récoltes soit signalé avant la date habituelle de leur enlèvement, pour qu'on puisse se rendre compte sur place de l'importance de la perte subie. La vérification du dommage est faite par le contrôleur assisté du Maire et de deux vérificateurs, pris parmi les contribuables bénévoles et désignés par le sous-préfet. Les demandes, puisqu'il s'agit de juridiction gracieuse, sont instruites et jugées par le Préfet, avec recours hiérarchique devant le Ministre des Finances.

L'impôt est dû dans la commune de la situation de l'immeuble. Il est dû par le propriétaire, mais il peut être demandé au fermier d'en faire l'avance.

L'impôt est dû dans la commune de la situation de l'immeuble imposé. Par conséquent, un propriétaire foncier paiera l'impôt dans autant de communes différentes qu'il possède de terres situées dans des communes différentes. Il est dû par le propriétaire foncier; cependant il peut être demandé au fermier par l'Administration d'en faire l'avance, en ce qui concerne la contribution de l'année courante, sur les fermages qu'il doit au propriétaire, et également en ce qui concerne l'impôt de l'année écoulée, qui n'aurait pas été payé, sur les sommes qu'il reste devoir au propriétaire.

Le propriétaire de son côté peut demander que l'impôt soit acquitté directement à son compte par le fermier; pour cela, il lui suffit de faire une notification au percepteur en indiquant, lorsqu'il a plusieurs fermiers dans la commune la façon dont sa cote foncière doit être répartie entre ses différents fermiers.

Lorsque le propriétaire a plus de trois fermiers dans la même commune, il adresse sa notification, non plus au percepteur, mais au Directeur départemental des contributions directes,

Source : BIU Cujas

qui inscrit les fermiers à un rôle spécial, qu'on appelle le rôle des fermiers. Dans ce cas les fermiers reçoivent directement un avertissement, mentionnant la somme exacte qu'ils ont à payer pour le compte du propriétaire. D'ailleurs même inscrits sur le rôle des fermiers, ce ne sont pas les fermiers qui sont les véritables débiteurs de l'impôt; en cas de non paiement c'est le propriétaire qui sera poursuivi. De même, il n'appartient pas au fermier de faire une demande en remise, modération, décharge ou réduction; c'est le propriétaire seul qui sera apte à la faire.

Particularité concernant l'impôt foncier des bois et forêts.

En principe, le revenu imposable à la contribution de la propriété non bâtie c'est la valeur locative, considérée comme essentiellement distincte du bénéfice de l'exploitant. Cette séparation entre la valeur locative et le bénéfice de l'exploitant, se fait toute seule, lorsque la terre est affermée; la valeur locative est alors représentée par le fermage touché par le propriétaire, et le bénéfice de l'exploitant c'est ce qui lui reste entre les mains, quand sur ses bénéfices bruts, il a acquitté le fermage. Il y a cependant un cas où cette distinction est tout à fait impossible, c'est quand il s'agit de bois ou de forêts. En effet, le bois est essentiellement un produit du sol et non un fruit de l'exploitation. On peut acheter une ou plusieurs coupes à abattre, mais on ne loue pas un bois pour l'exploiter, parce que l'exploitation d'un bois consiste dans la destruction partielle de sa substance. Le revenu du bois est donc de la rente du sol et doit être intégralement taxé comme tel. Aussi l'évaluation des bois et forêts se fait-elle, non pas d'après leur valeur locative, qu'en tant que bois n'existe pas, mais d'après leur produit net, c'est-à-dire que le contrôleur et les classificateurs leur attribuent une productivité annuelle moyenne à l'hectare, en tenant compte de la valeur des coupes et de l'intervalle moyen c'est-à-dire de la durée de rotation, qui les sépare, et en retranchant les frais de garde, d'entretien et de repeuplement. Ce fait que le produit total est taxé à la contribution de la propriété non bâtie comme revenu foncier, a pour conséquence que les bénéfices de l'exploitation forestière ne sont pas cotisés à la cédule des bénéfices agricoles, tandis que le produit de la terre

Source : BIU Cujas

est en règle générale, dans le nouveau système fiscal français, taxé à deux cédules. Le revenu total des bois et forêts est taxé exclusivement à la contribution foncière et pas du tout à la cédule des bénéfices agricoles, sauf en ce qui concerne les "bois industriels" dont il sera question dans le chapitre suivant.

L'impôt sur les bénéfices agricoles.

Jusqu'en 1914 les bénéfices de l'exploitation agricole étaient indemnes.

La cédule des bénéfices agricoles est une création de la loi du 31 Juillet 1917. Jusque là, en effet, l'exploitant agricole n'était pas taxé. On sait que primitivement, la loi de 1791 avait voulu frapper de l'impôt foncier tout le produit net du sol, aussi bien la rente du sol que les bénéfices d'exploitation entre les mains du propriétaire, sauf à celui-ci, s'il affermait sa terre, à rejeter, en fixant le taux du fermage, une partie de l'impôt sur le cultivateur. Plus tard, d'abord en fait, au cours des enquêtes administratives entreprises pour réévaluer les propriétés qui se sont succédées, au cours du XIXe siècle, puis en droit, à la suite des lois du 8 Août 1890 et du 29 Mars 1914, à la considération du produit net, on a substitué celle de la valeur locative, de sorte que les bénéfices de l'exploitant se trouvaient indemnes.

Difficultés que soulevait l'établissement d'un impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

L'institution d'un impôt spécial destiné à frapper une catégorie de revenus, qui jusque là ne l'était pas du tout était donc quelque chose de parfaitement légitime. Cependant elle soulevait d'assez grosses difficultés. En premier lieu, il fallait faire accepter cet impôt nouveau par les populations rurales, il fallait tenir compte encore de la mauvaise volonté inévitable avec laquelle les contribuables accueillent un nouvel impôt, et notamment de la mentalité du paysan français, du soin qu'il met à cacher ses affaires et de la résistance que provoquerait de sa part un système de déclaration obligatoire de ses bénéfices. Enfin, même indépendamment de ce mauvais vouloir, il y avait une autre difficulté peut-être encore plus décisive, c'est que très souvent, de très bonne foi, le cultivateur ne connaît pas lui-même son bénéfice exact. Il sait que

Source : BIU Cujas

son existence est assurée par son travail plus ou moins largement; il constate le cas échéant, qu'il a de l'argent à placer, mais il ne serait pas à même de dire ce qu'il a gagné exactement, parce qu'il ne tient pas de comptabilité et que la comptabilité agricole est quelque chose d'extrêmement difficile et délicat à tenir. Il y a en agriculture des dépenses, dont le résultat se fait sentir pendant plusieurs années, qu'il serait par conséquent excessif d'imputer au compte d'exploitation d'une seule année, et dont la répartition serait quelque chose d'assez délicat. Surtout interviennent dans l'exploitation rurale de très nombreux éléments en nature, dont l'évaluation comptable est extrêmement difficile; c'est ainsi, par exemple, que d'ordinaire, le cultivateur ne compte pas parmi ses bénéfices, comme il devrait le faire en bonne comptabilité, la valeur de toutes les denrées du crû qu'il consomme pour sa subsistance ou pour celle de sa famille; de même, il ne compte pas en dépenses, comme il devrait le faire en bonne comptabilité, les denrées du crû qu'il affecte à la subsistance de son personnel ou les fourrages de la propriété qu'il consacre à l'alimentation de son bétail. Quand il vend une vache, il sait qu'il l'a bien ou mal vendue, mais il lui est impossible de fixer le bénéfice exact qu'il en retire, parce que s'il s'agit d'une bête née sur la propriété; il lui est impossible de calculer exactement le prix de revient.

Caractère forfaitaire de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Il a fallu tenir compte de toutes ces considérations et c'est pourquoi l'impôt sur les bénéfices agricoles est un des plus timides, peut être le plus timide (quoique l'impôt sur les salaires ne soit à certains égards pas beaucoup plus courageux), et à coup sûr le plus malvenu de tous nos impôts cédulaires. Il comporte des ménagements particuliers pour les contribuables et, contrairement au caractère des autres impôts cédulaires, qui cherchent autant que possible à atteindre le revenu exact, il a un caractère forfaitaire à moins que ce ne soit le contribuable qui prenne lui-même l'initiative de demander à être taxé non pas à forfait, mais sur son revenu réel.

Ce qu'on entend, en droit, par bénéfices agricoles.

Il n'y a pas de difficulté à définir les bénéfices agricoles, lorsque le propriétaire exploite lui-même, il sera cotisé à deux et éventuel-

Source : BIU Cujas

fiscal, par exploitation agricole.

lement à la cédule de la propriété bâtie, si cette terre contient des locaux à usage d'habitation, enfin à la cédule des bénéfices agricoles pour les bénéfices qu'il retire de sa culture. Par contre il est plus difficile dans certains cas de savoir si l'on est en présence d'une entreprise agricole ou d'une entreprise d'une autre nature; est exploitation agricole toute culture végétale, même s'il s'agit d'une culture spéciale, comme celle des cultivateurs de primeurs, des cultivateurs de fruits en serre, des pépiniéristes ou des champignonnistes

Il faut qu'il s'agisse d'une exploitation.

Il faut d'autre part, non seulement qu'on soit en présence d'une exploitation agricole, mais qu'on soit en présence d'une exploitation.

Dans certaines régions de la France telles que le Bourbonnais, existent ce qu'on appelle des fermiers généraux, qui affermant une terre aux propriétaires, et qui la loti ssent ensuite en plusieurs petites exploitations, qu'ils sous-louent soit à de petits fermiers, soit à des métayers. Les fermiers généraux ne sont pas des exploitants, ils ne sont pas taxables à la cédule des bénéfices agricoles, les bénéfices qu'ils réalisent sont absolument de la même nature que ceux que réalise un locataire principal qui sous-loue, en totalité ou en partie, des appartements loués à un propriétaire. Leurs bénéfices sont des bénéfices résultant d'une exploitation immobilière, qui à raison de son caractère immobilier, n'est pas de nature commerciale; ils devront donc être taxés à la cédule des professions non commerciales.

Il faut que l'exploitation ait un caractère purement agricole.

Il faut enfin que l'exploitation ait un caractère purement agricole et non commercial. Par conséquent, l'agriculteur, le maraîcher, le pépiniériste, qui au lieu de produire lui-même achète pour revendre, sera taxé à la cédule des bénéfices commerciaux, dont le taux est plus élevé. Il y a là par conséquent une source à contestations nombreuses, parce que le contribuable a grand intérêt à se faire taxer à la cédule des bénéfices agricoles, et non à celle des bénéfices commerciaux Sera taxé à la cédule des bénéfices commerciaux le marchand de bestiaux, qui achète des bêtes pour les revendre. Il faut d'ailleurs qu'il y ait exercice du métier d'acheter pour revendre. Le fait qu'un cultivateur achète occasionnellement [illegible]

Source : BIU Cujas

cheval ou une vache pour la revendre ne suffit pas à lui enlever son caractère d'agriculteur, taxé à la cédule des bénéfices agricoles. De même encore, est imposable à la cédule des bénéfices commerciaux, le nourrisseur, l'éleveur, qui fait métier d'acheter des bêtes pour les engraisser avec des fourrages qu'il se procure en dehors de sa propriété, qu'il achète au commerce. Au contraire est taxé comme agriculteur, celui qui engraisse les bêtes avec les fourrages de la propriété. Le fait qu'accidentellement il sera amené à acheter du fourrage pour compléter le déficit de sa récolte, ne suffit pas à changer son caractère. Ces solutions résultent d'un très grand nombre de réponses aux questions du journal officiel; le critérium c'est le point de savoir si le bétail a été engraissé principalement avec les produits de la ferme ou bien avec des produits achetés en dehors, auquel cas on se trouve en présence d'une exploitation commerciale.

Enfin la principale difficulté s'élève lorsque, comme annexe d'une exploitation agricole, fonctionne une industrie agricole, telle qu'une distillerie, une sucrerie ou une fromagerie. Parfois il y aura lieu de distinguer du bénéfice agricole qui sera taxé à la cédule des bénéfices agricoles le bénéfice industriel, qui sera taxé à part, dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. C'est un point que nous signalons simplement ici et que nous étudierons à propos de la cédule des bénéfices commerciaux.

Terres non exploitées assimilées à des exploitations agricoles au point de vue de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

De même qu'en ce qui concerne la contribution foncière, il existe des terrains non bâtis, qui sont frappés de l'impôt sur la propriété bâtie, de même dans la cédule des bénéfices agricoles, il y a des terres, qui ne portent pas de bénéfices, qui ne sont pas exploitées, et qui sont cependant assimilées à des exploitations agricoles. En effet, on a voulu taxer, non seulement les terrains exploités, mais encore tous ceux que leurs propriétaires soustraient à la culture, soit dans un but d'agrément, soit dans un but de spéculation. L'impôt joue ici le rôle de taxe somptuaire ou de taxe de plus-value. En effet, l'art. 22 de la loi du 31 Décembre 1917 assimile aux exploitations agricoles les parcs, jardins, avenues, pièces d'eau et tous terrains réservés au pur agrément ou spécialement aménagés en vue de la chasse.

Source : BIU Cujas

Et la loi du 25 Juin 1920, modifiant sur ce point l'art. 22 de la loi de 1917 a ajouté à cette énumération les terrains non cultivés, destinés à la construction. L'Administration admet même qu'un potager, dont l'occupant se réserve le produit, doit être considéré comme terrain d'agrément, à condition qu'il soit englobé dans un jardin d'agrément.

Exceptions.

Il n'y a d'exception d'abord que pour les terrains d'agrément d'importance modique, c'est-à-dire ceux dont la superficie ne dépasse pas un hectare, et dont le revenu imposable à la propriété non bâtie n'excède pas 100 frs. Donc d'une façon générale, tous les petits jardins, en quelque localité qu'ils soient situés ne sont pas taxés à la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole. En second lieu, il y a exception pour les parcs et jardins, sans limitation de contenance, situés dans la partie agglomérée des villes, c'est-à-dire des communes dont la population dépasse 5000 habitants. Enfin, il y a exemption également pour les terrains des offices d'habitations à bon marché.

Les terrains d'agrément ou les terrains non cultivés, destinés à la construction ne fournissant pas, par définition même, de bénéfices, le contribuable sera taxé sur un bénéfice fictif, résultant de l'application d'un coefficient à la valeur locative. Le contribuable a d'ailleurs intérêt dans certains cas à contester l'imposition de son terrain comme terrain d'agrément, lorsque celui-ci est exploité, car il peut, suivant la nature de la culture qui y est pratiquée, être passible d'un impôt moins lourd (à raison des abattements, qui y sont admis quand il s'agit d'exploitations agricoles effectives, et qui ne le sont pas, quand il s'agit de terrains d'agrément), que s'il était taxé pour un terrain d'agrément.

Les bois industriels fournissent des bénéfices qui sont cotisés à la cédule des bénéfices agricoles.

On rappelle que ne sont pas cotisés à la cédule des bénéfices agricoles, les bois et les forêts, dont tout le produit net, pour les raisons indiquées au chapitre précédent, est cotisé à l'impôt foncier. Il faut toutefois distinguer les bois et forêts proprement dits, les "bois industriels", qui sont visés spécialement par la loi du 25 Juin 1920, et qui sont soumis à la cédule des bénéfices des exploitations agricoles. Les bois industriels sont ceux dont on exploite les produits; les bois de sapins,

Source : BIU Cujas

dont on exploite la résine, les oseraies, dont on exploite les pousses, les forêts de chênes-lièges, dont on exploite l'écorce. Ces bois industriels seront taxés à la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole, et comme ils sont également taxés pour la totalité de leur produit net à la contribution foncière, il se trouve, en fait, qu'ils payent un peu plus que les autres.

Comment sont évalués les bénéfices agricoles?

Les bénéfices agricoles sont, en principe, fixés forfaitairement; la base d'estimation la plus facile à connaître, c'est la valeur locative de l'exploitation. On a jugé qu'il y avait une relation moyenne entre le prix auquel la terre se loue et le bénéfice qu'elle procure à l'exploitant. C'est le procédé qui est utilisé par certaines législations fiscales, par exemple, par l'income-tax anglais pour la cédule des fermiers. Toutefois, il est extrêmement difficile de déterminer quelle est exactement cette relation, et les tâtonnements, auxquels on a dû se livrer, montrent combien est fragile, en réalité, le caractère de cette présomption.

Fixation de la relation entre la valeur locative et le bénéfice présumé de l'exploitation.

En se basant sur les résultats de la dernière grande enquête agricole décennale de 1892 on avait d'abord estimé, et c'était une opinion assez courante chez les économistes ruraux, que le bénéfice agricole était, en moyenne, égal à la valeur locative, qu'un fermier qui louait une terre 3000 frs. devait faire un bénéfice moyen annuel de 3000 frs.; c'était la proportion prévue dans le projet d'impôt sur le revenu, déposé en 1907. Puis, en vue de ménager les agriculteurs, la loi de 1917, qui a créé la nouvelle cédule, adopta pour proportion la moitié seulement de la valeur locative. Cette proportion, qui était tout à fait insuffisante, et qui ne s'excuse que par le désir d'acclimater un impôt nouveau auquel le contribuable était mal préparé, a d'ailleurs été relevée par la loi du 25 Juin 1920, qui a institué le système en vigueur. Cette loi a considéré, avec raison qu'un forfait uniforme pour toutes les terres, quelle que fût la culture à laquelle elles fussent affectées, et quelle que fût la région où elles étaient situées, s'écartait par trop de la réalité et aboutissait à faire taxer également des bénéfices inégaux. Elle a donc estimé que la relation entre la valeur locative et le bénéfice présumé devait varier, suivant la la nature des cultures et suivant les régions, c'est-

Source : BIU Cujas

à-dire que la valeur locative devrait être affectée d'un coëfficient variable, selon la culture et selon la région. D'autre part, en même temps que le législateur de 1920 cherchait un système qui s'approchât le plus possible de la réalité il a voulu donner des apaisements aux cultivateurs contre la crainte qu'ils éprouvaient de l'arbitraire des agents du fisc, en les associant à la détermination du forfait.

Une commission, depuis 1920, est chargée de fixer chaque année les coëfficients servant de base au calcul des revenus forfaitaires des exploitations.

La loi de 1920, après avoir fixé elle-même les coëfficients pour l'année 1920 a décidé qu'ils seraient fixés à nouveau tous les ans par une commission nommée par décret et présidée par un Conseiller d'Etat, commission dont l'organisation a été fixée en détail par un décret du 16 Septembre 1920, et dont un quart des membres est choisi par le Ministre de l'Agriculture, sur une liste présentée par les Chambres d'agricultures, ou à leur défaut par les Offices départementaux d'agriculture, un quart choisi également par le Ministre de l'Agriculture, sur les listes présentées par les Syndicats et les Coopératives agricoles; tous les candidats devant être d'ailleurs eux-mêmes taxés à la cédule des bénéfices agricoles. Par conséquent la moitié de la commission, l'autre moitié étant constituée par des fonctionnaires, est composée d'agriculteurs dont l'influence ne peut pas manquer de se faire sentir dans le sens de la modération des coëfficients. Les coëfficients minima et maxima arrêtés par la commission, sont ensuite enregistrés dans la loi de finances pour l'année à venir. Ainsi la loi de finances du 31 Mars 1922 a enregistré les coëfficients pour l'année 1922 celle du 30 Mars 1923 ceux pour 1923. Pour 1924, la commission a fixé pour les 8 régions agricoles de la France, des coëfficients dont les minima et maxima sont les suivants:

	Minimum	Maximum
Pour les terres. -----	1,40	1,50
Pour les prairies, herbages et pâtures. -----	2,50	3,"
Pour les vignes. ----	1 "	3,"
Pour les vergers et cultures fruitières. ----	2,50	3,"
Pour les jardins autres que les jardins d'agrément		

Source : BIU Cujas

	Minimum	Maximum
(cultures maraîchères, florales, d'ornement et pépinières)	2, "	4, "
Pour les bois industriels	2 (dans le reste du territoire)	3, (Landes et Gironde)
Pour les terrains d'agrément et les terrains de construction	1 (pour tout le territoire)	

La valeur locative à laquelle est appliqué le coëfficient est la valeur cadastrale.

Des doutes auraient pu surgir au sujet de la valeur locative à envisager; la loi de 1920 a tranché toute espèce de discussion possible, en précisant que la valeur locative à laquelle seraient appliqués les coëfficients, pour dégager le bénéfice imposable, serait la valeur cadastrale, c'est-à-dire celle qui résulte de l'évaluation de la propriété non bâtie, à laquelle il est procédé par voie de révision périodique.

Le contribuable peut d'ailleurs demander à être taxé sur son bénéfice effectif.

Au reste, bien que l'évaluation forfaitaire du bénéfice imposable, au moyen de coëfficients appliqués à la valeur locative, soit la règle générale, la taxation sur le bénéfice réel peut intervenir, en faveur du contribuable et sur sa demande, c'est-à-dire que si le contribuable, après avoir été taxé forfaitairement, fait dans les délais légaux une réclamation à la préfecture, en fournissant la preuve de son bénéfice effectif, il pourra être taxé sur ce bénéfice effectif, et que pratiquement il pourra obtenir une réduction d'impôt, car il est évident que le contribuable n'aura d'intérêt à réclamer que si son bénéfice réel est inférieur à son bénéfice forfaitaire. C'est un cas qui, normalement ne se présentera pas, parce que les bénéfices forfaitaires sont estimés trop bas, mais un cas qui peut se présenter cependant exceptionnellement, par suite de fléaux agricoles, d'accidents exceptionnels, de pertes de récoltes, etc...

L'Administration n'a plus la faculté de prendre pour base de l'impôt le bénéfice réel de

Une loi du 12 Août 1919 avait ajouté une disposition, dont la symétrie avec celle que l'on vient d'indiquer, était parfaitement logique. Si le contribuable de son côté pouvait établir "par des preuves certaines" que le bénéfice réel était supérieur à celui qui résultait du forfait, il avait le droit de prendre pour base d'impôt

Source : BIU Cujas

exploitant. ce bénéfice réel. La loi du 25 Juin 1920 a retiré cette faculté à l'Administration, de sorte que la substitution du bénéfice réel au bénéfice forfaitaire ne peut plus être opéré maintenant qu'à la demande du contribuable, c'est-à-dire, ne peut en fait jamais jouer qu'en sa faveur et jamais à son détriment.

Par qui est dû l'impôt ? L'impôt est dû par l'exploitant, qu'il soit français ou étranger, qu'il soit une personne physique ou une personne morale. En cas d'exploitation indivise, une seule cotisation est établie, au nom de tous les communistes, ce qui a d'ailleurs cette conséquence de les priver du bénéfice des déductions pour charges de famille, auquel chacun aurait pu avoir droit individuellement.

Par qui est dû l'impôt en cas de métayage ? (L. du 25 Juin 1920). En cas de métayage ou bail à colonat partiaire, le régime a changé à plusieurs reprises. A la suite de la loi de 1917, l'Administration, se basant sur les travaux préparatoires, taxait les métayers exclusivement, sauf naturellement possibilité de conventions privées entre le métayer et le propriétaire pour se partager entre eux les charges de l'impôt, que le fisc réclamait uniquement et intégralement au métayer. La loi du 30 Juin 1923, dans son art. 13 est venue renverser le système. L'impôt est établi au nom du bailleur, sauf sous recours contre le métayer pour une part proportionnelle à la division des fruits, qui s'opère entre eux, à moins que le contrat de métayage n'ait mis l'impôt à la charge du colon et qu'avis en soit donné à l'Administration, qui, dans ce cas, étant dûment prévenue, établira la cotisation au nom du métayer. Si donc le propriétaire n'avisait pas l'Administration que l'impôt était à la charge du colon, c'était à lui qu'on réclamait l'impôt.

Modification apportée par la loi du 22 Mars 1924. Enfin, l'art. 5 de la loi du 22 Mars 1924 a décidé que dorénavant le propriétaire et le métayer seraient chacun cotisés personnellement et proportionnellement à leur participation respective aux fruits. Le bailleur devra faire connaître à l'Administration cette participation, lors de chaque renouvellement du bail ; il devra dire si les fruits se partagent par moitié ou par tiers ou autrement, de façon que l'Administration puisse répartir la cotisation entre les deux intéressés.

Source : BIU Cujas

L'exploitant qui doit l'impôt est celui qui exploite au 1er Janvier de l'année d'imposition.

La question de l'exploitant soulève une dernière difficulté. L'exploitant qui doit l'impôt est celui qui est en fonctions au 1er Janvier de l'année d'imposition; c'est ce que dit l'art. 19 de la loi du 31 Juillet 1917, qui déclare que "l'impôt est établi au nom de l'exploitant, d'après la consistance de son exploitation au 1er Janvier de l'année d'imposition." Ainsi dans l'année d'imposition 1925, l'impôt porte sur les bénéfices réalisés en 1924, et Paul, était fermier au 1er Janvier 1925, c'est à son nom que l'impôt sera établi. Cet art. 19 de la loi du 31 Juillet 1917 a repris par inadvertance une vieille règle, qui s'appliquait et qui convenait d'ailleurs fort bien aux anciennes contributions directes qui étaient perçues sur des signes extérieurs. Il ne s'agissait pas alors de connaître le revenu réalisé par le contribuable au cours d'une certaine période, mais de savoir quels signes extérieurs imposables il présentait à un moment donné, et il avait été convenu que ce moment donné était le 1er Janvier de l'année d'imposition.

Cette règle, que l'on a reprise par inadvertance, en ce qui concerne la cédule des bénéfices agricoles, entraîne, avec le système actuel d'imposition sur le revenu réalisé, des difficultés que le législateur n'avait pas prévues. Il n'y a pas de difficultés si Paul, qui est fermier au 1er Janvier 1925, était déjà fermier en 1924; il sera alors cotisé en 1925 sur le bénéfice qu'il a réalisé en 1924. Il y aura, au contraire, une difficulté considérable, au cas où c'est Pierre qui exploite en 1924, et où c'est Paul qui est fermier au 1er Janvier 1925. En effet, pris à la lettre, le texte de l'art. 19 de la loi de 1917 conduit à cette conséquence que Pierre, qui a exploité par exemple jusqu'à la Saint Michel (29 Septembre) 1924, ne devra pas d'impôt, puisqu'il n'est plus fermier au 1er Janvier 1925, année de l'imposition, et que Paul, au contraire, fermier à cette date, devra l'impôt sur des bénéfices qui ont été réalisés, non par lui, mais par son prédécesseur.

Il eût été facile de corriger cette difficulté, en modifiant le texte législatif, mais on ne l'a pas fait et si on a trouvé pour le résoudre une solution bâtarde; Pierre qui s'est retiré avant le 1er Janvier, ne paiera pas d'impôt, ce qui est injuste, mais légal, puisqu'il n'est plus fermier au 1er Janvier de l'année d'imposition; quant à Paul, il pourra profiter de la faculté que lui donne la loi

Source : BIU Cujas

de se faire taxer sur son bénéfice réel, bénéfice qui est nul s'il a pris la terre à la veille du 1er Janvier. Cette solution ne donne d'ailleurs qu'une demi-satisfaction, au cas où il a exploité la terre pendant un certain temps, par exemple pendant le dernier trimestre de l'année. Equitablement, il ne devrait en effet que les 3/12 de l'impôt sur le bénéfice forfaitaire; or, on va lui demander les 12/12 de cet impôt forfaitaire, et se faire détaxer il faudra qu'il se fasse imposer sur son bénéfice réel de 3 mois, qui sera probablement très supérieur au bénéfice forfaitaire pour la même période de trois mois.

De plus, l'Administration refuse le droit au dégrèvement, si le cultivateur, qui a pris la terre au 1er Janvier ou un peu avant, a, au cours de l'année antérieure, exploité d'autres terres; du moins, il n'obtiendra de dégrèvement que s'il prouve que le bénéfice réel qu'il a retiré de l'exploitation de ces terres, joint au bénéfice qu'il a pu retirer de sa nouvelle exploitation, est inférieur au bénéfice forfaitaire, pour lequel il a été cotisé. Cette solution est arbitraire et tout à fait contraire à la loi, puisqu'elle fait entrer en ligne de compte les bénéfices réalisés dans des exploitations cessées avant le 1er Janvier de l'année d'imposition et pour lesquels aucun impôt n'était dû légalement.

Le taux de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

C'est en ce qui concerne le taux de l'impôt que se manifeste d'une façon particulière la faveur que le législateur a témoignée aux populations agricoles. D'abord bien que les bénéfices agricoles soient des revenus d'entreprises, c'est-à-dire des revenus mixtes qui résultent de la collaboration du capital et du travail, ils ont été assimilés, au regard du tarif, aux revenus provenant uniquement du travail. En effet, tandis que les revenus de l'exploitation industrielle ou commerciale sont taxés à 8%, (à 9,60% en ajoutant le double décime), les bénéfices de l'exploitation agricole ne sont cotisés qu'au même taux que les salaires et traitements, c'est-à-dire à 6%, (soit 7,20% avec le double décime).

Comment on a essayé de justifier ce taux de faveur.

On en a donné cette justification que dans beaucoup d'exploitations, le cultivateur exploite en travaillant lui-même, en accomplissant et en faisant accomplir par les membres de sa famille des besognes matérielles, absolument identiques à celles

Source : BIU Cujas

que font les salariés. Cette explication, qui peut s'appliquer aux petites exploitations paysannes, ne vaut pas, du moins, pour la grande culture.

Les abattements à la base de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Quoi qu'il en soit, elle permet de comprendre, comment, en outre de la modération du taux de l'impôt, le législateur en vue de favoriser l'exploitation paysanne, a introduit des abattements à la base de façon à alléger tout particulièrement le fardeau des petits exploitants. Tout d'abord, une première somme de 1500 frs. est totalement déduite du bénéfice imposable; en second lieu, la fraction de 1500 à 4000 frs. ne compte que pour moitié. Soit donc un herbager, qui dans le département de la Manche, a loué un herbage d'une valeur locative matricielle de 3000 frs. Le coëfficient pour 1924 étant de 3, le bénéfice agricole est estimé forfaitairement à 3 fois 3000 frs., c'est-à-dire 9000 frs.; on retranche 1500 frs. et il reste 7500 frs. On calcule par moitié seulement c'est-à-dire pour 1250 frs. la tranche de 1500 frs. à 4000 frs., et on retient pour leur totalité les 5000 frs. suivants. Le bénéfice imposable est donc de 6250 frs., auxquels on applique le tarif de 7,20 % ce qui donne comme chiffre d'impôt 450 frs.; soit en rapprochant ce chiffre du bénéfice forfaitaire de 9000 frs., un taux exact d'impôt de 5 %. Encore n'a-t-on pas tenu compte de ce fait que le bénéfice effectif a beaucoup de chance d'être sensiblement supérieur au bénéfice forfaitaire.

Il convient d'ajouter que cet exemple suppose que le champ en question est l'unique exploitation du contribuable. En effet, l'impôt sur les bénéfices agricoles, bien qu'il soit calculé forfaitairement, à moins que le contribuable demande d'être taxé sur son bénéfice réel, a un caractère personnel; il est dû, non pas au siège de l'exploitation ou des différentes exploitations, mais au lieu d'habitation ou du domicile du contribuable, et il ne porte pas sur les bénéfices distincts de chacune des exploitations qu'il cultive, mais sur le total des bénéfices de toutes ses exploitations. Par conséquent, même si le contribuable a plusieurs exploitations, il n'a droit qu'une seule fois à l'abattement de 1500 frs. et une seule fois à la réduction de 5 %, pour la tranche du revenu de 1500 frs. à 4000 frs. La loi du 22 Mars 1924 a fait application expresse de cette règle au propriétaire, qui a plusieurs métayers; ce propriétaire n'aura droit qu'à

Source : BIU Cujas

une seule exemption du minimum et à un seul abattement sur l'ensemble des bénéfices qu'il retire de ses différentes exploitations à métayer.

Les abattements ou modérations ci dessus ne s'appliquent qu'aux véritables exploitations agricoles; les parcs, jardins, terrains d'agrément, etc. sont cotisés au plein tarif, sans aucune modération, ni déduction; de là l'intérêt qu'un contribuable peut avoir, pour en bénéficier, comme nous l'avons signalé plus haut, à contester la taxation de son terrain, comme terrain d'agrément s'il est en réalité exploité.

Les abattements ou modérations ne s'appliquent pas aux revenus des terrains d'agrément.

De même que pour tous les impôts cédulaires, sauf celui sur le revenu des valeurs mobilières, le montant de l'impôt sur les bénéfices agricoles est susceptible d'être réduit dans certaines limites pour charges de famille.

Réductions d'impôt pour charges de famille.

A l'inverse de ce qui a lieu pour la contribution foncière, le contribuable ne peut pas demander de remise ou de modération pour perte totale ou partielle du revenu, parce que cette faculté est remplacée pour lui par le droit qu'il a de se faire taxer, sur son bénéfice réel, s'il est inférieur au bénéfice forfaitaire.

Pas de remise ou de réduction pour perte totale ou partielle du revenu.

La cédule des bénéfices agricoles est une de celles, qui avec la cédule des salaires et des traitements a, à juste titre, soulevé le plus de critiques. Il est certain que le système n'est pas au point et que le produit de l'impôt est tout à fait insuffisant. Le produit global des rôles, émis au 31 Décembre, était pour 1918 de 2.362.000 frs.; pour 1919, de 2.550.000 frs.; pour 1920, de 18.689.000 frs.; pour 1921, de 29.966.000 frs. Dans ces chiffres sont compris des arriérés se rapportant à des années antérieures. En 1922, le produit est de 19.503.000 frs.; en 1923, de 24.044.000 frs. L'évaluation est pour 1924, de 30.100.000 frs.; et pour 1925, de 35.571.000 frs. Cette évaluation, supérieure aux précédentes, tient au fait que le projet de Budget de 1925 relève à 8% le tarif de l'impôt pour les grandes exploitations. En somme, l'impôt agricole a produit en 1918, 114 fois moins, et en 1921, environ 33 fois moins que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le rendement insuffisant de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Ceci tient à un certain nombre de raisons, dont il est facile de se rendre compte; la première se trouve dans le système forfaitaire d'évaluation, qu'on a adopté, et la seconde dans

Raisons de cette insuffisance de rendement.

Source : BIU Cujas

l'exagération des abattements.

Le bénéfice réel est presque toujours supérieur au bénéfice forfaitaire.

D'abord, le forfait fonctionne nécessairement à l'avantage des cultivateurs. On a vu qu'en effet, depuis la loi du 25 Juin 1920, le contrôleur ne pourra jamais taxer pour un bénéfice supérieur à celui qui résulte de l'application du forfait, même s'il est en mesure de prouver que le bénéfice réel est supérieur, tandis qu'au contraire, le cultivateur a la faculté de se faire taxer sur son bénéfice réel, quand celui-ci est inférieur au bénéfice présumé.

Insuffisance notoire de l'évaluation forfaitaire.

En second lieu, l'évaluation forfaitaire est notoirement insuffisante; tout d'abord, elle est fonction de la valeur locative cadastrale, et comme il n'y a pas eu de révision de l'évaluation de la propriété non bâtie, depuis 1908-1913, on se base encore sur des valeurs locatives d'avant-guerre c'est-à-dire, sur des valeurs considérablement au dessous des valeurs actuelles, d'autant plus que l'enquête de 1908-1913 a été faite dans une période où l'on se ressentait encore des conséquences de la crise agricole. Cet inconvénient pourrait, semble-t-il être corrigé si la commission des coëfficients relevait en conséquence les coëfficients à appliquer à la valeur locative; mais ici intervient une autre cause d'insuffisance; la commission est composée pour moitié de représentants des intérêts agricoles qui, malgré la voix prépondérante du Président, qui est un Conseiller d'Etat, constituent une proportion assez forte pour influencer les décisions dans un sens favorable aux agriculteurs. Il est certain qu'estimer à trois fois la valeur locative d'avant-guerre, le bénéfice que peut faire dans la Manche un herbager sur l'élevage des bestiaux, est témoigner d'une bienveillance particulière pour le contribuable. Cependant, la commission, où d'ailleurs figure une moitié de fonctionnaires, a une excuse, sinon une justification, à adopter des coëfficients assez bas; c'est qu'en réalité il est très difficile de déterminer, en connaissance de cause, la proportion entre la valeur locative et le bénéfice d'exploitation. Les techniciens agricoles eux-mêmes ne sont pas d'accord sur la question et il est certain que sur des exploitations de même nature, ayant une même valeur locative, les exploitants pourront faire des bénéfices très inégaux, suivant qu'ils auront plus de chance les uns que

Source : BIU Cujas

les autres, seront plus intelligents ou plus laborieux. Comme le forfait est le même pour tous, il en résulte une tendance naturelle, si l'on ne veut pas surcharger les moins favorisés, à adopter comme coëfficient un coëfficient minimum. Il est vrai qu'un coëfficient élevé aurait eu cette conséquence d'amener les contribuables surchargés à prendre l'habitude de faire connaître leurs bénéfices réels pour obtenir un dégrèvement; mais on a redouté les réclamations, qui n'auraient pas manqué de se produire. D'autre part, les coëfficients étant établis dans l'année, qui précède celle de l'imposition, on ne peut pas savoir si des calamités agricoles, des intempéries ou d'autres causes ne réduiront pas le bénéfice présumé; d'où une nouvelle raison, qui explique qu'on reste très modéré dans la détermination des coëfficients.

Les abattements que comporte l'impôt limitent d'une façon excessive le nombre des assujettis.

Le rendement insuffisant de l'impôt tient encore à une autre cause; non seulement le taux de l'impôt est un taux de faveur, comparativement à celui qui est appliqué aux bénéfices des entreprises commerciales, mais l'impôt comporte des abattements, qui limitent d'une façon tout à fait excessive le nombre des assujettis, dans un pays où les exploitations rurales sont extrêmement divisées; de cette façon l'impôt sur les bénéfices agricoles se transforme, en réalité, en une taxe sur la grande culture. Le chiffre du revenu non imposé est de 1500 frs. (ce revenu forfaitaire correspond, en fait, la plupart du temps, à un revenu effectif très supérieur). Or, il correspond, en supposant qu'il s'agisse de cultures ou d'un ensemble de cultures affectées du coëfficient spécifique ou du coëfficient moyen 2, à une ferme de 10 hectares, louée 75 frs. l'hectare avant la guerre, ce qui était un taux de location raisonnable. Or, si l'on se réfère aux chiffres il est vrai déjà anciens, de l'impôt décennal de 1882, on constate que sur 5.669.000 exploitations rurales recensées, 15 % seulement c'est-à-dire 868.000 étaient supérieures à 10 hectares. On peut donc dire que l'abattement de 1500 frs. à la base réduit peut-être des 3/4 la productivité de l'impôt. Non-seulement cet abattement de 1500 à la base exclut de la catégorie des contribuables la plus grande partie des cultivateurs; le fait qu'on ne retient que pour moitié seulement la tranche qui va de 1500 à 4000 frs., porte à 2750 frs. le retranchement total sur

tout bénéfice qui atteint ou qui dépasse 4000 frs., et comme ce bénéfice forfaitaire est très insuffisamment estimé, il n'y a à payer véritablement l'impôt que les gros cultivateurs.

M. Bodin, dans sa brochure intitulée "les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?" a recherché le nombre d'hectares qu'il fallait cultiver dans certains départements, d'abord pour devenir imposable, ensuite pour payer 75 frs. d'impôt (ou 90 frs avec les deux décimes), ce qui correspond à un bénéfice forfaitaire de 4000 frs. Il résulte de ces calculs qu'il faut avoir en terres labourables dans la Charente 68 hectares au moins pour être imposable, et 182 pour payer 75 frs = 90 frs d'impôt avec le double décime; dans le Cher, 48 hectares pour être imposable et 130 hectares pour payer 90 frs d'impôt; dans la Nièvre, 40 hectares pour être imposable et 108 pour payer 90 frs d'impôt. En ce qui concerne les prés et herbages, les chiffres sont, dans la Charente de 14 hectares pour être imposable et de 36 pour payer 90 frs d'impôt; dans le Cher, 9 hectares pour être imposable, et 23 hectares pour payer 90 frs d'impôt. Dans les Côtes du Nord, 7 hectares 1/2 et 21 hectares respectivement. On trouve un aveu du même genre dans l'exposé des motifs du projet de budget de 1925: "Dans les départements où il est fait application de coëfficients égaux à la moyenne des maxima et minima fixés par le Parlement; ce qui se produit fréquemment, les cultivateurs dont les exploitations ont une étendue de 50 à 60 hectares se voient attribuer d'une manière générale des revenus imposables de 4000 à 5000 frs. inférieurs parfois aux salaires de leurs propres ouvriers. Pour l'année 1919, il y avait dans le département de la Charente, pays viticole, 3 contribuables cotisés à la cédule des bénéfices de l'exploitation commerciale, qui payaient 3850 frs. Dans l'Aube, il y avait 548 imposés, qui fournissaient un total d'impôts de 35629 frs. Sur environ 5 millions de propriétaires ruraux, il y avait en tout 60.000 contribuables. Le chiffre en est, il est vrai, remonté à 200.000 en 1921.

La loi du 22 Mars 1924 impose aux propriétaires de faire une

Non seulement l'exagération des abattements exonère une foule d'agriculteurs, mais en outre certains de ceux, qui devraient payer l'impôt, ont chance d'y échapper. En effet les documents cadastraux donnent des renseignements sur les

Source : BIU Cujas

déclaration faisant connaître pour chaque exploitation la contenance et le revenu cadastral de chaque parcelle qui la constitue.

propriétés, mais non sur les exploitations, qui ne cadrent pas nécessairement avec les propriétés; un seul domaine peut être, en effet, morcelé en plusieurs exploitations que le contrôleur ne connaît pas directement et sur lesquelles il ne peut être renseigné que par les baux produits à l'enregistrement, lesquels ne donnent pas la désignation des parcelles, ou encore par les indications qu'il recueillera au cours de ses tournées. Aussi la loi du 22 Mars 1924, pour faciliter le contrôle de l'Administration a, dans son art 5, § 2 obligé tous les propriétaires de terres affermées ou données en métayage à remettre au contrôleur des contributions directes, dans le délai d'enregistrement des baux, lors de chaque renouvellement de bail, ou à chaque changement dans la consistance des exploitations, une déclaration faisant connaître, pour chaque exploitation séparément, la contenance et le revenu cadastral de toutes les parcelles rattachées à cette exploitation, classées par nature de culture. A défaut de déclaration, l'impôt serait établi au nom du propriétaire.

L'idée qui a inspiré cette mesure est excellente, il est bon que l'Administration puisse obtenir des propriétaires des renseignements sur les exploitants, qui tiennent d'eux leur exploitations, mais elle abuse en faisant faire son travail par les contribuables. Lorsqu'un propriétaire ne possède qu'une seule terre dans une commune et qu'elle est louée totalement à un seul exploitant il aurait suffi d'une simple déclaration sans imposer toute cette énumération au propriétaire

Une partie de l'impôt foncier de la propriété non bâtie retombe sur l'exploitant agricole.

A ces causes, qui exercent une influence déprimante sur l'application de l'impôt, on ne peut signaler que deux correctifs, l'un, qui ne fonctionne d'ailleurs qu'exceptionnellement, et que nous avons déjà signalé, tient au caractère personnel de l'impôt, qui frappe l'exploitant, et non l'exploitation. Si un exploitant a plusieurs exploitations, il ne sera l'objet que d'une imposition et par suite d'un seul abattement. D'autre part, l'exploitant agricole supporte une part de la contribution foncière sur la propriété non bâtie, part dont il est d'ailleurs impossible de déterminer l'importance. Cela est évident lorsque le propriétaire exploite

Source : BIU Cujas

lui-même; et d'après l'enquête de 1892, c'est le cas de 52 1/2 % de nombre d'exploitants et de 52,78 % de la superficie agricole cultivée. Dans ce cas, qui s'applique à plus de la moitié des exploitants en France on peut dire que l'insuffisance de l'impôt sur les bénéfices agricoles est, en partie du moins, compensée par le poids excessif de l'impôt foncier sur la propriété non bâtie, tel qu'il est actuellement surchargé par les centimes locaux. Quant aux terres qui sont louées, il y a des chances pour que l'exploitant supporte par le jeu de l'incidence, une partie tout au moins, du fardeau exagéré qui pèse sur le propriétaire. Le fait a été nié par des agronomes illustres, notamment par Mathieu de Dombasle, qui se refusait à admettre que l'impôt foncier puisse jamais être une charge pour l'exploitation agricole, il déclarait que cet impôt foncier ne pèse jamais que sur le propriétaire. Cette opinion a été reprise par M. Daniel Zolla dans un article de la "Revue politique et parlementaire" de Mars 1922, intitulé "l'Agriculture et l'impot". D'après M. Zolla, quand bien même le propriétaire met par le bail l'impôt foncier à la charge du fermier, il n'y a là qu'une apparence, parce que les fermages de même que les loyers sont fixés par la concurrence, de sorte que toute charge imposée au preneur d'un héritage rural ou d'une héritage urbain, en sus du prix du bail, réduit le fermage ou le loyer que ce preneur consentirait à donner, si la location était nette de charges.

Il faut observer, tout d'abord, qu'il y a au moins un cas, où cette assertion est absolument fausse, c'est lorsqu'au cours du bail le tarif de l'impôt, mis à la charge du fermier, vient à être augmenté; dans ce cas, c'est bien exclusivement sur le fermier que pèse cette augmentation, tout au moins jusqu'à la fin de la période du bail. Or, le tarif de l'impôt foncier a été en France augmenté à plusieurs reprises, depuis 1914; il vient encore d'être l'objet d'une augmentation par la loi du 22 Mars 1924, qui l'a majoré de deux décimes. De plus, en dehors de cette hypothèse particulière d'une augmentation du tarif de l'impôt, survenant en cours de bail, il est exact, sans doute, comme le remarque M. Zolla qu'il n'y a pas lieu de s'arrêter au fait de savoir, si le propriétaire a mis ou non l'impôt foncier à la charge du fermier

Source : BIU Cujas

parce que le prix porté au bail sera fixé en conséquence. Si une terre supporte un impôt foncier de 300 frs., peu importe que le propriétaire ait gardé cet impôt à sa charge et l'ait louée 1.800 frs., ou qu'il l'ait mis à la charge du fermier, auquel cas, il ne louera évidemment la terre que 1.500 frs. seulement.

Il est exact également, comme le remarque M. Zolla, que les fermages sont fixés par la concurrence, c'est-à-dire par la loi de l'offre et de la demande seulement, il ne faut pas oublier, que l'impôt foncier, grossi des centimes locaux est actuellement extrêmement lourd, il n'est pas rare qu'il atteigne 20, 25 %, et quelquefois plus du revenu effectivement touché par le propriétaire. Or, dans une époque, où comme à l'époque actuelle, les terres se louent facilement et sont en hausse, il est invraisemblable que les lourdes charges fiscales qui grèvent la propriété, ne poussent pas le propriétaire, pour se récupérer au moins partiellement, à élever ses prétentions plus qu'il ne l'aurait fait si la charge avait été moins forte; et il est également invraisemblable que les fermiers ne se montrent pas d'autant plus conciliants, pour consentir à une augmentation du fermage, qu'ils ne paient pas eux-mêmes d'impôt, ou tout au moins qu'ils ne paient sur leurs bénéfices qu'un impôt extrêmement léger. Par le fait du poids très lourd de l'impôt foncier et du poids insignifiant, très souvent nul de l'impôt sur les bénéfices agricoles, l'offre de terres à exploiter est amenée à se montrer très exigeante et la demande, au contraire, assez accommodante, de sorte qu'il se produit bien un certain déversement de l'impôt foncier du propriétaire à l'exploitant, déversement qui rétablit un peu l'équilibre des charges, et qui augmente d'une charge occulte la charge nulle ou insuffisante, que représente, pour l'exploitant, l'impôt sur les bénéfices agricoles. Une augmentation de l'impôt sur les bénéfices agricoles, en stimulant la force de résistance du fermier vis-à-vis des exigences du propriétaire, aurait même peut-être cet effet imprévu de faire baisser les fermages et d'atteindre ainsi par répercussion le propriétaire.

Il est d'ailleurs absolument impossible de déterminer d'une façon numérique dans

Source : BIU Cujas

quelle mesure le fardeau de l'impôt foncier a contribué à l'élévation du prix des baux, et de fixer par conséquent à un chiffre quelconque, la participation de l'exploitant agricole à l'impôt foncier. Il n'en reste pas moins que c'est là un correctif assez important, qu'il est juste d'apporter à l'impression que donne le rendement scandaleusement insuffisant de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Mesures envisagées en vue d'améliorer l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Quoi qu'il en soit, les milieux industriels et commerçants ont dénoncé, à maintes reprises l'inégalité de traitement qui existe de toute évidence entre eux et les agriculteurs, et différentes mesures ont été envisagées pour améliorer l'impôt sur les bénéfices agricoles et le rendre plus productif. Notamment le projet de Budget de 1925, actuellement en cours de discussion, comporte le relèvement à 8 % du taux de l'impôt pour les exploitants dont le bénéfice forfaitaire dépasse 12.000 frs., en se basant sur cette considération que les grandes exploitations agricoles, à la différence des petites exploitations paysannes, où le travail personnel de l'exploitant et des membres de sa famille est l'agent de production essentiel, sont des exploitations capitalistes, par conséquent assimilables aux entreprises du commerce et de l'industrie. Exception est faite toutefois, dans le projet pour les exploitants, qui consacreraient une partie notable de leur exploitation à la culture des céréales, et qui resteraient cotisés au taux de droit commun de 6 % plus les deux décimes.

Relèvement du taux sur les bénéfices des grandes exploitations agricoles.

On veut imposer aux contribuables l'obligation de déclarer, pour l'impôt global sur le revenu, non sur le revenu forfaitaire, mais le revenu réel de l'exploitation.

D'autre part, le projet s'attache à amorcer, indirectement la taxation sur la base du bénéfice réel, en obligeant les contribuables à inscrire dans leurs déclarations pour l'impôt général sur le revenu global, non pas le bénéfice forfaitaire, le bénéfice effectivement réalisé dans leur exploitation. C'est un point que l'on retrouvera, quand on étudiera l'impôt général sur le revenu global. Du reste, cette obligation nouvelle d'inscrire dans la déclaration sur le revenu global, non pas le bénéfice agricole forfaitaire, mais le bénéfice réel, ne s'appliquerait qu'aux moyennes et grandes exploitations. Ne seraient toujours comme par le passé, astreints à déclarer que le bénéfice forfaitaire, les exploitants dont le bénéfice forfaitaire n'excède pas 7000 frs., s'ils n'emploient pas en

Source : BIU Cujas

permanence, en plus des membres de leur famille, plus d'un seul ouvrier agricole, âgé de plus de 18 ans.

Pour augmenter le rendement de l'impôt, il faut réduire le chiffre du minimum non imposable.

Toutes ces dispositions tendent encore, comme il est facile de s'en rendre compte, à accentuer davantage la démarcation entre les grandes et les petites exploitations. Or, si l'on veut que l'impôt sur les bénéfices agricoles produise réellement, il n'y a qu'une seule mesure, qui puisse être véritablement efficace, à raison de l'état d'extrême morcellement des exploitations en France, c'est de réduire résolument le chiffre du minimum non imposable. Cette mesure serait d'autant plus légitime que le bénéfice forfaitaire, pour les raisons indiquées est en général très inférieur au bénéfice véritablement réalisé. M. Zolla, dans l'art. précité, proposait de réduire ce minimum non imposable à 250 ou 300 frs. C'est là une voie, où il ne semble pas d'ailleurs que l'on soit disposé à s'engager, pour des raisons de politique intérieure. En tous cas, il est certain que l'abus des abattements dans les impôts cédulaires, qui est ici particulièrement manifeste, est un des principaux défauts, dont on trouvera encore d'autres exemples dans la suite, du système actuel d'impôts sur le revenu.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La cédule des bénéfices industriels et commerciaux est une des plus importantes, de toutes les cédules, dont se compose le système français d'impôts sur les revenus; c'est également celle qui soulève le plus de problèmes d'interprétation et de questions de jurisprudence.

La cédule des bénéfices industriels et commerciaux frappe une partie seulement des revenus mixtes.

La cédule des bénéfices industriels et commerciaux, qui ont été créés par la loi de 1917 a, de même que la cédule des professions non commerciales, qui date de la même loi, succédé aux anciennes patentes; l'impôt frappe une certaine catégorie de revenus mixtes, c'est-à-dire de revenus produits par la collaboration du capital et du travail, mais il ne frappe pas toutes les catégories de revenus mixtes, puisque on sait déjà que les bénéfices de l'exploitation agricole sont cotisés à une cédule spéciale et qu'on verra que les revenus des charges et offices, qui ont aussi ce même

Source : BIU Cujas

caractère de revenus mixtes tout en étant cotisés au même taux que les bénéfices industriels et commerciaux, le sont cependant au titre d'une autre cédule, celle des professions non commerciales.

Intérêt qu'il y a à être fixé sur le sens de bénéfices des professions industrielles et commerciales.

L'impôt frappe les bénéfices des professions industrielles et commerciales ; cette définition, qui semble à première vue très simple et très claire, soulève déjà deux grosses difficultés, la première c'est de savoir ce qu'on entend par "commerciales et industrielles," la seconde ce qu'on entend par "bénéfices". Il y a un intérêt pratique de premier ordre à être fixé et cela pour deux raisons. En premier lieu, le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est plus élevé que celui qui frappe, dans les autres cédules, les revenus de l'exploitation agricole, les revenus des professions non commerciales, et les revenus constitués par les salaires et traitements. En second lieu, il y a corrélation entre le fait d'être imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, et le fait d'être imposé à la taxe sur le chiffre d'affaires. La loi du 25 Juin 1918 déclare, en effet, que sont imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires, les personnes qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou à la redevance des mines. Par conséquent, lorsqu'on est déclaré assujetti à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux on se trouve par cela même assujetti à la taxe du chiffre d'affaires. D'ailleurs, la réciproque est, sinon rigoureusement vraie, car il y a des cas exceptionnels où l'on peut être assujetti à la taxe sur le chiffre d'affaires sans payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, du moins vraie dans la plupart des cas.

Systèmes en vue de déterminer ce qu'il faut entendre par bénéfices industriels et commerciaux.

Pour apprécier quand on se trouve en présence d'un bénéfice, ayant le caractère de bénéfice commercial ou industriel, on peut concevoir trois systèmes, bien qu'en réalité, il n'y en ait que deux, qui aient été sérieusement soutenus.

1°) Critérium basé sur la

Le premier système consiste à soutenir que, si l'on veut savoir quand un bénéfice a le caractère commercial ou industriel, il faut se référer au critérium de la commercialité, tel qu'il est donné par les art. 632 et 633 du C. Co.

Source : BIU Cujas

art. 632 : "La loi réputé acte de commerce : tout achat «de denrées et marchandises, pour les revendre, «soit en nature, soit après les avoir travaillées et «mises en œuvre, ou même pour en louer simplement l'usage; toute entreprise de manufacture de commission, de transport par terre ou «par eau; toute entreprise de fournitures, d'agences bureaux d'affaires, établissements de ventes «à l'encan, de spectacles publics; toutes opérations «de change, banque et courtage; toutes les opérations des banques publiques; toutes obligations «entre négociants marchands et banquiers."

Cet 633. "La loi réputé pareillement actes «de Commerce, toute entreprise de construction et «tous achats ventes et reventes de bâtiments pour «la navigation intérieure et extérieure; toutes expéditions maritimes."

Ces dispositions assimilent aux actes commerciaux, puisqu'elles les considèrent comme tels les actes industriels, ainsi que l'indique, dans l'énumération précédente la mention de "toutes entreprises de manufacture", qu'il y a lieu d'entendre dans le sens le plus large, c'est-à-dire : toute entreprise de transformation de matériaux, et pas seulement les manufactures, au sens étroit du mot, à savoir : les ateliers où le travail manuel prédomine sur le travail mécanique. Par conséquent cette mention "toute entreprise de manufacture" assimile l'industrie aux entreprises commerciales proprement dites. Puisque dit-on, le législateur de 1917 n'a pas défini lui-même ce qu'il comprenait sous le terme de "bénéfices commerciaux et industriels, on ne peut que s'en référer au critérium consacré, qui est celui que donne le C. Co; par conséquent, tous ceux qui se livrent à titre professionnel, et non à titre accidentel, à des actes réputés actes de commerce par les art. 632 et 633 C. Co., tous ceux qui ont, en d'autres termes, la qualité de commerçants au sens de l'art. 1er du C. Co., qui définit les commerçants tous ceux qui font profession d'effectuer des actes de commerce, et ceux-là seulement sont passibles, pour les bénéfices qu'ils en retirent, de l'application de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Si l'acte commercial, générateur de bénéfices est exceptionnel, s'il ne constitue pas à véritablement parler l'exercice d'une profession,

Source : BIU Cujas

il n'y aura pas lieu à perception de l'impôt cédulaire. Par exemple, quand un particulier accidentellement s'interpose entre un acheteur et une maison de commerce, pour leur faire conclure une opération plus ou moins avantageuse, et reçoit une rémunération, une commission, il fait un acte commercial en lui-même, puisque c'est un acte de courtage, mais il n'est pas commerçant, puisque cet acte est exceptionnel, et cet acte ne donnera pas lieu à application de la cédule des bénéfice industriels et commerciaux. D'autre part, si la profession qui procure les bénéfices n'est pas commerciale au sens des articles 632 et 633, C. Co. s'il s'agit par exemple de la vente par un cultivateur de produits de sa propre exploitation, il y aura lieu à taxation, mais au titre d'une autre cédule, au titre de la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole.

Difficulté de texte à laquelle se heurte le premier système.

Cette théorie toutefois se heurte à une difficulté de texte; l'art. 2 de la loi du 31 Juillet 1917 institue, en effet, l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, il semble donc qu'il envisage pour l'impôt deux domaines distincts d'application, un domaine commercial et un domaine industriel. On pourrait dire que le législateur n'a pas pesé exactement ses expressions, qu'il a pris les mots "commerciales et industrielles" dans leur sens usuel et économique, sans s'attacher à la précision des termes et sans faire attention qu'au point de vue juridique, d'après le Code de Commerce, les entreprises industrielles rentraient déjà dans la catégorie des entreprises commerciales.

2e Système d'après lequel sont assujettis à la cédule les professions ayant un caractère industriel sans avoir un caractère commercial.

Cependant, il est difficile d'admettre que cette juxtaposition: "commerciales et industrielles" n'ajoute pas, même si le législateur ne s'en est pas rendu compte exactement, quelque chose au mot "commerciales". D'où un second système, qui est celui qui est le plus généralement soutenu par la doctrine; c'est notamment le système exposé et défendu dans le traité de M. Bocquet sur l'impôt sur le revenu. Dans ce système, il faut distinguer les bénéfices des professions commerciales et ceux des professions industrielles. Les professions commerciales ont pour critérium les caractères, qui sont définis par le Code de Commerce; d'autre part, le fait que la loi mentionne, à côté et à part des entre-

Source : BIU Cujas

prises commerciales, les entreprises industrielles, implique qu'on peut taxer les bénéfices des professions, qui ont un caractère industriel, alors même qu'elles n'auraient pas de caractère commercial.

Quand est-ce qu'une profession a un caractère industriel ? Ici, on ne peut que s'en référer à des critériums techniques. L'industrie se différencie du commerce proprement dit, au sens technique et économique du mot, en ce qu'elle effectue une transformation de matière.

Les conséquences de cette théorie sont les suivantes: d'abord les professions qui ne sont, ni juridiquement des professions commerciales, ni économiquement des professions industrielles ne sont pas passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux: ensuite, les entreprises, qui ont techniquement le caractère industriel sont imposables, même si elles ne sont pas commerciales, ce qui est rarement, mais ce qui peut être quelquefois le cas. L'intérêt pratique est en effet, qu'en vertu de ce système, les industries extractives autres que les mines, c'est-à-dire les exploitations de carrières, de sablières, de marais salants, les distributions d'eau, etc.... seront cotisables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, quoi qu'elles ne constituent pas des entreprises commerciales. Les mines sont à part, parce que depuis la loi sur les mines du 9 Septembre 1919, l'exploitation des mines est un acte de commerce; de plus les mines sont soumises à un régime fiscal particulier, elles acquittent en remplacement des autres impôts, dont elles sont exonérées un impôt spécial, la redevance des mines. Ajoutons que certains auteurs que la loi du 9 Septembre 1919 s'applique non seulement aux mines proprement dites, mais aussi aux minières et carrières. Dans cette interprétation, l'ensemble des industries extractives aurait reçu le caractère commercial, de sorte que très rares seraient devenus les exemples d'entreprises industrielles qui ne soient pas en même temps commerciales.

3° Le système de l'administration des contribu.

L'Administration des contributions directes n'adhère pas à cette seconde conception et a un troisième système. On peut remarquer d'une façon générale que l'Administration

Source : BIU Cujas

tions directes. Est imposable à la cédule toute profession qui accomplit des actes analogues à ceux accomplis par les commerçants.

des contributions directes, qui est extrêmement fiscale, refuse la plupart du temps de se considérer comme liée par un texte ou d'admettre une règle précise, qui entamerait sa liberté d'appréciation, se réservant de statuer dans toute la mesure du possible sur un cas d'espèce. La Direction générale a donc fait des réserves sur la théorie précédente, bien que d'ailleurs il faille reconnaître que pratiquement ses solutions concordent à peu près avec celles qui découlent du second système exposé.

D'après l'Administration, le C. Co fournit des indications à retenir, mais il ne doit cependant pas être considéré comme un guide absolu; une profession, même non commerciale au sens du Code de Commerce, pourra être imposable, si ses opérations présentent de l'analogie avec les opérations de professions qui juridiquement, sont commerciales. Par conséquent au point de vue de l'Administration c'est plus encore au point de vue économique qu'au point de vue juridique qu'il convient de se placer. "Il convient de s'attacher, dit l'instruction de la Direction générale du 30 Mars 1918, moins à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur analogie avec les opérations que comporte l'exercice de professions, dont le caractère commercial est indiscuté".

Il y a là un raisonnement d'analogie un peu élastique, dont l'Administration fait largement abus. Les commerçants sont imposables, donc, dit l'Administration sont également imposables les personnes, qui sont "comme si" elles étaient des commerçants. A l'appui de cette thèse, l'Administration invoque d'ailleurs un argument, qui a disparu depuis, c'est que la loi de 1917, dans son article 13 soumettait à une tarification de faveur, certains contribuables, qu'elle spécifiait, et qui précisément ne sont pas des commerçants; par exemple, les pêcheurs, les artisans à domicile ou à façon. Donc, disait l'Administration, la question a été tranchée par le législateur lui-même, puisqu'en accordant des modérations à certains contribuables, qui ne sont certainement pas des commerçants, il a prouvé par cela même que des non commerçants peuvent être cotisés à l'impôt.

Source : BIU Cujas

Cet argument ne peut plus être invoqué maintenant depuis que la loi du 30 Juin 1923, dans son art. 10 est venue transférer toute cette catégorie de contribuables de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux à la cédule des traitements et salaires. D'ailleurs la disposition de faveur qui leur était accordée par la loi de 1917, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne fournissait pas un argument aussi solide que le pensait l'Administration, parce qu'elle avait une explication particulière. Le législateur avait tout simplement introduit dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux une exemption partielle, dont les mêmes catégories de contribuables bénéficiaient déjà dans l'ancien impôt des patentes, parce qu'il avait considéré, sans y réfléchir suffisamment, que le nouvel impôt remplaçait les patentes, alors qu'en réalité, il n'avait pas la même assiette que les patentes, dont l'assiette était plus large que la sienne, puis qu'elles portaient, en principe, sur tous les revenus professionnels, quelle qu'en fût la nature.

Privée depuis la loi de 1923 du seul argument de texte, assez fragile d'ailleurs, qu'elle pouvait invoquer, la thèse de l'Administration apparaît en somme, comme dépourvue de base juridique et comme prêtant à des appréciations arbitraires. En fait, l'Administration impose exceptionnellement, il est vrai, quelques professions, qui sont classées dans le tableau des coëfficients dont il sera question plus loin et qui ne sont pas des professions commerciales. Par exemple la profession de loueur en meublé. Nous nous rattacherons, quant à nous, au second système.

Cas d'application. Professions non commerciales n'ayant pas le caractère industriel.

Les principes généraux étant ainsi dégagés, il faut indiquer rapidement un certain nombre de cas d'application, en citant spécialement ceux qui présentent des difficultés. Tout d'abord les professions non commerciales, qui n'ont pas le caractère industriel, ne tombent pas sous l'application de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Ne doivent pas y être imposés, d'abord les bénéfices qui résultent des opérations des marchands de biens, parce que les spéculations immobilières ne sont pas considérées comme constituant des actes de commerce. Ne sont pas imposables non plus, les locations d'immeubles, lesquelles

Source : BIU Cujas

sont frappées par l'impôt foncier. Quant aux sous-locations, les profits en seront taxés, non à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais à celles des bénéfices des professions non commerciales.

Les meublés au regard de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Pour les meublés la solution est susceptible de varier suivant les espèces. Si c'est une personne qui loue son propre appartement et son propre mobilier, ou comme le font souvent beaucoup de personnes, une ou deux pièces de leur appartement, le contribuable sera imposable à la cédule des bénéfices non commerciaux. Au contraire, si l'on se trouve en présence d'une maison meublée, comportant exploitation d'un fonds de mobilier, constitué spécialement pour meubler les chambres, et fourniture de services, il y a entreprise imposable à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels. De même quand il s'agit d'une villa de bains de mer spécialement aménagée pour recevoir les baigneurs, et dont le loyer est très disproportionné à la valeur de l'immeuble non meublé. Il arrive dans certaines régions, que les propriétaires qui se livrent à ce genre d'exploitation se ménagent, soit une annexe, soit un sous sol, en vue de s'y installer pour l'été afin de rendre disponibles les locaux qu'ils louent. Il y a là une sorte d'aménagement particulier, qui rend cette location passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le Conseil d'Etat, par un arrêté du 5 Janvier 1923, a d'ailleurs jugé qu'en principe, était imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires, parce que considéré comme susceptible d'être imposé à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, la location des villas meublées.

L'éleveur de bestiaux n'est pas imposable au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

En second lieu ne rentrent pas non plus dans les cas d'application de la cédule les bénéfices que l'exploitant agricole retire de la vente de ses produits ou de la vente de ses bestiaux. L'éleveur, qui achète des bestiaux, et qui ne les revend qu'après les avoir engraissés sur ses terres avec les produits de la ferme, n'est pas non plus commerçant et ne doit pas l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les industries, même non commer-

En ce qui concerne les industries, on a vu que, même quand elles ne sont pas commerciales, elles sont imposables, il en est ainsi de

Source : BIU Cujas

ciales sont imposables.

toutes les industries extractives, à l'exception de l'industrie des mines pour laquelle existe un régime spécial, à moins qu'on admette qu'elles ont reçu également, de la loi du 9 Septembre 1919, le caractère commercial.

Les industries agricoles annexées à une exploitation agricole.

La principale difficulté porte sur les industries agricoles, parce qu'il est parfois assez malaisé de savoir si les opérations envisagées constituent l'accessoire normal, en quelque sorte le prolongement de l'exploitation agricole proprement dite, ou l'exercice d'une industrie distincte. Par exemple, lorsqu'une fermière barratte du beurre pour le porter au marché, il est certain qu'elle ne dépasse pas les limites de l'activité agricole, bien que le beurre soit un produit transformé. Seulement il y a des cas beaucoup plus complexes; la jurisprudence a assez souvent considéré que la transformation des produits du crû, quelle que soit l'importance des opérations qu'elle comporte, n'était pas une entreprise de manufacture, qu'elle était simplement le prolongement de l'exploitation agricole, qui demeure régie, dans toutes ses parties, par le droit civil et non par le droit commercial (Voir arrêt de cassation, Req. 12 Mai 1875 S. 76. I. 376).

Il faut s'attacher au caractère technique et à l'importance des exploitations.

Cette théorie aurait l'inconvénient de conduire, au point de vue fiscal, à des inégalités assez choquantes. Soient par exemple, deux cultivateurs de betteraves, ayant des exploitations absolument identiques, dont l'un vend ses betteraves et dont l'autre les traite sur place dans une raffinerie, annexée à son exploitation. S'ils ne sont taxés qu'à la cédule des bénéfices agricoles, ils paieront tous deux exactement le même impôt, puisque cet impôt est basé sur les valeurs locatives des exploitations, qu'on a supposées absolument identiques, de telle sorte que le bénéfice supplémentaire que l'exploitant, qui transforme lui-même ses betteraves en sucre, retire de cette transformation, restera complètement indemne de tout impôt.

L'opinion qui paraît la plus raisonnable, et dans le sens de laquelle on trouve également de la jurisprudence, consiste à distinguer, d'après le caractère technique et l'importance des opérations. Il n'y a pas exercice d'une industrie proprement dite, lorsque la fermière se contente de mettre sa crême dans une barratte

Source : BIU Cujas

pour la transformer en beurre; il y a, au contraire, exercice d'une industrie agricole distincte de l'exploitation agricole lorsque les opérations supposent un outillage mécanique spécial, comportant un personnel particulier, ou encore utilisent des locaux distincts des locaux à usage agricole.

Critérium imaginé par l'Administration, fondé sur le caractère rural du bâtiment utilisé pour les opérations.

L'Administration a d'ailleurs imaginé un critérium assez ingénieux, qui peut être utilisé dans la plupart des cas et qui consiste à lier la question à celle des bâtiments ruraux, qui sont exempts de l'impôt foncier sur la propriété bâtie et à appliquer dans notre domaine, la jurisprudence du Conseil d'Etat, en matière de bâtiments ruraux non imposables à la contribution foncière sur la propriété bâtie. Si le local, où se font les opérations ne peut pas être considéré comme un bâtiment rural, exempt de la contribution foncière des propriétés bâties, les opérations qui s'y pratiquent doivent être considérées comme constituant l'exercice d'une industrie proprement dite. Par exemple, il y a dans l'exploitation rurale un local muni d'appareils spéciaux à usage de distillerie, de féculerie, de laiterie ou de fromagerie, il y aura pour cette industrie agricole cotisation à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Le cas échéant, les usages locaux pourront être pris en considération. Ainsi dans une région il est d'usage que les bûcherons avant de vendre le bois, le débitent en planches, on pourra considérer que dans ce cas, cette opération est le prolongement d'une exploitation agricole, que ce n'est pas l'exercice d'une profession industrielle proprement dite, ce qui serait le cas dans une autre région, où ce travail n'est pas considéré comme accessoire de la profession de bûcheron.

Lorsqu'un exploitant agricole est considéré, par suite de la nature et du caractère technique des opérations de transformation qu'il fait subir à ses propres produits, comme exerçant une industrie, il sera cotisé à deux cédules : celle des bénéfices agricoles pour ses bénéfices de culture et celle des bénéfices industriels et commerciaux pour les bénéfices de son industrie agricole. Dans la pratique, il en résultera d'ailleurs des ventillations assez compliquées. En effet, pour calculer les bénéfices industriels il faudra déduire du bénéfice brut la valeur de la matière première, mise en œuvre

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire le prix fictif, auquel l'exploitant occa censé avoir cédé les propres produits de son exploitation à son industrie agricole. S'il s'agit d'un exploitant, qui a sur son exploitation une sucrerie, il faudra estimer les bénéfices de sa sucrerie, en retranchant la valeur des betteraves comme s'il avait vendu lui-même ses betteraves à la sucrerie qu'il exploite. Cette ventilation peut donner lieu à des calculs plus ou moins complexes, suivant le mode de comptabilité adopté par lui (voir sur ce point la thèse de M. Secerclet "La cédule des bénéfices industriels et commerciaux", pages 561 à 570).

Les artisans et façonniers sont imposables en principe, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, bien qu'en fait, la plupart d'entre eux aient été transférés par la loi du 30 Juin 1923, à la cédule des salaires. L'artisan économiquement se caractérise par le fait qu'il n'est pas à proprement parler, un salarié, étant indépendant dans l'exécution de son travail et qu'il ne peut pas être considéré, d'autre part, comme un véritable entrepreneur de manufacture, c'est-à-dire comme un commerçant au sens juridique du mot ou un chef d'entreprise au sens économique, parce qu'il travaille lui-même comme un ouvrier véritable, soit seul, soit avec un très petit nombre d'ouvriers, et que ce qu'il cherche à vendre, c'est à peu près exclusivement l'objet de son travail. De l'artisan, qui travaille pour la clientèle, on peut rapprocher le façonnier, c'est-à-dire l'ouvrier qui travaille aussi chez lui, mais à façon et pour le compte d'industriels ou de commerçants, qui fournissent eux-mêmes les matières premières, auxquelles le façonnier se borne à appliquer son travail propre.

Dans quels cas la loi de 1923 exclut les artisans et façonniers de cette cédule.

La loi de 1923 exclut de la cédule des bénéf. industriels et commerciaux par son art. 10: 1°) les ouvriers travaillant chez eux, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels et de commerçants avec des matières fournies par ces derniers, c'est-à-dire les façonniers, lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits enfants, habitant avec eux, d'un apprenti de moins de 16 ans et d'un compagnon.

2°) Les artisans travaillant chez eux ou au dehors, qui se livrent principalement à la vente des produits

Source : BIU Cujas

de leur propre travail et qui n'utilisent pas d'autres concours que ceux qui viennent d'être énumérés précédemment. 3°) La veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan, qui continuent la profession dans les mêmes conditions. 4°) Les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur compte en ambulance dans les rues, c'est-à-dire en somme, les "marchands des quatre saisons". 5°) Les mariniers, propriétaires d'un seul bateau, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes ; les chauffeurs, et cochers, propriétaires d'une ou deux voitures, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service. Enfin, 6° les pêcheurs, qui se livrent personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de mer et d'eau douce.

Par conséquent l'art. 10 de la loi de 1923 exclut, en fait la plupart des artisans. Il n'en reste pas moins que sont imposables à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels ceux qui ne remplissent pas les conditions exigées par la loi de 1923 pour être imposés à la cédule des salaires, par exemple, l'artisan qui aura un compagnon et un apprenti de plus de 16 ans, ou qui aura deux compagnons. D'ailleurs l'Administration fait preuve à cet égard d'une certaine tolérance ; elle admet que l'artisan ou le façonnier qui, en général n'a qu'un seul compagnon, pourra cependant, d'une façon exceptionnelle prendre pour quelque temps, à titre exceptionnel et provisoire par exemple en moment de presse, un compagnon supplémentaire, sans perdre pour cela le bénéfice de la taxation à la cédule des traitements et salaires.

Cas où l'artisan vend d'autres produits que ceux provenant exclusivement de son travail.

Il y a difficulté pour le cas où l'artisan ne tire pas seulement son bénéfice du produit de son travail, mais aussi de la revente des produits, qu'il achète. Ainsi on a considéré que n'étaient pas artisans, au sens de la loi, un boulanger ou un pâtissier, parce que leur bénéfice ne provient pas principalement de leur travail, mais également de la revente de la farine, incorporée à leurs produits. Sera artisan, lorsqu'il remplit les conditions exigées par la loi, un photographe, alors même qu'il vendrait accessoirement des cadres pour les photographies sorties de son atelier ; sera au contraire taxé à la cédule des professions commerciales, et non plus à la cédule des traitements et salaires,

Source : BIU Cujas

le photographe, qui, bien que remplissant les conditions exigées par la loi du 30 Juin 1923, fait commerce de cadres provenant d'achats, d'appareils ou de produits photographiques (J. Off. questions du 1er Janvier 1924 ch. débats p. 1142). Enfin si le photographe, en plus de cette profession, exploite un commerce tout différent, par exemple, une librairie, il sera taxé à la cédule des salaires et traitements comme photographe et à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux comme libraire.

Professions non commerciales exercées par des sociétés par actions.

Remarque = Bien que les professions non commerciales ne relèvent pas, en principe, de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, il faut tenir compte du fait que ces professions peuvent changer de caractère, si elles sont exercées par des Sociétés. En effet, la loi du 1er Août 1893, qui a modifié la loi de 1867 sur les Sociétés, déclare commerciales, quel que soit leur objet, les Sociétés par actions c'est-à-dire les Sociétés anonymes ou les Sociétés en commandite par actions, qui viendraient à être créées à partir de cette loi. Par conséquent seront imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux les bénéfices réalisés par une Société par actions qui, s'ils étaient réalisés par un simple particulier, seraient cotisables à une autre cédule, par exemple à la cédule des bénéfices non commerciaux. Ce sera le cas notamment des bénéfices réalisés par une Société créée pour l'exploitation d'une école, des bénéfices réalisés par une Société anonyme, s'occupant d'achats et de ventes d'immeubles, bien que la spéculation sur les immeubles ne soit pas commerciale. Dans ce cas l'opération qui n'est pas commerciale, par nature, le devient à raison de la forme de l'entreprise qui l'effectue. C'était également, avant la loi de 1919, qui déclare commerciale par nature l'exploitation de mines, le cas des opérations des Sociétés de mines par actions ces opérations étaient commerciales avant 1919, non à raison de leur nature, mais à raison de la forme sociale de l'entreprise.

Exception en faveur des Sociétés

Cependant étant donnés les travaux préparatoires et les débats de la loi de 1917, il a été admis que les Sociétés par actions constituées pour

"Les Cours de Droit" 9, PLACE DE LA SORBONNE
REPRODUCTIONS FORTES ET RARES K

Source : BIU Cujas

d'exploitation d'un domaine agricole.

l'exploitation d'un domaine agricole, bien qu'étant des Sociétés commerciales, aux termes de la loi du 1er Août 1893, seraient cotisées à la cédule des bénéfices agricoles.

Que faut-il entendre par bénéfices.

Il faut maintenant rechercher ce qu'il faut entendre par bénéfice. En effet, la loi de 1917 ne le dit nulle part, elle se borne à mentionner simplement que le bénéfice imposable, c'est le bénéfice net après déduction de toutes les charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis, d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce (art 4). Or, il n'y a pas de question, qui soulève de plus grosses controverses que celle de la définition du bénéfice.

Une observation préalable s'impose. On verra dans la suite que tous les contribuables ne sont pas taxés dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux sur leur bénéfice réel; certains le sont sur un bénéfice forfaitaire, ou tout au moins quasi forfaitaire, qui est évalué en appliquant un certain coëfficient à leur chiffre d'affaires. Il va de soi que la recherche d'une définition précise du bénéfice n'a d'intérêt que dans le cas de taxation du bénéfice réel, puisque pour le bénéfice forfaitaire, la loi indique elle-même, sur quelle base il doit être calculé.

Comment il est possible de se représenter le bénéfice d'une exploitation commerciale ou industrielle.

1°) Excédent des recettes sur les dépenses d'exploitation.

2°) Le bénéfice est le montant du compte profit et pertes.

Relativement à la notion du bénéfice, deux théories nettement opposées sont en présence: Avant de les exposer en détail voyons rapidement les deux manières possibles de concevoir le bénéfice, dont elles s'inspirent respectivement.

Première conception: Pierre ou Paul ou une Société quelconque, dans le courant de 1924, a dépensé pour son exploitation, en loyer pour ses ateliers, en traitements et en salaires de son personnel, en achats de matières premières ou intérêts des emprunts contractés pour assurer la marche de l'exploitation, etc. 400.000 frs., et elle a vendu 450.000 frs. de marchandises. Son bénéfice, c'est l'excédent de ses recettes sur ses dépenses d'exploitation; soit ici 50.000 frs.

Il y a encore une autre manière de concevoir le bénéfice; on peut l'apprécier d'après les résultats du bilan, qu'est-ce que le bilan? La façon la plus simple de s'en faire une idée sommaire, c'est de supposer une Société commerciale qui

porté au passif du bilan.

Ce qu'est un bilan.

cesse ses opérations et qui se liquide. Elle va vendre ses immeubles, son portefeuille de valeurs mobilières les marchandises qu'elle a dans ses magasins, etc.; réaliser en un mot tout ce qui lui appartient. Cette réalisation fournira une certaine somme. La Société doit d'abord en retirer de quoi payer ses dettes. En effet, elle doit assurer le paiement de ses créanciers, avant de pouvoir rien donner à ses actionnaires; si elle ne payait pas ses créanciers, elle serait en état de faillite. Elle est comptable vis-à-vis d'eux des sommes qu'elle leur doit; engagements envers les tiers, voilà donc un poste que nous allons d'abord inscrire dans une colonne du tableau. La Société doit encore retirer du produit de la réalisation de son actif, le montant de son capital, c'est-à-dire le montant des fonds qu'elle a engagé dans son exploitation. En effet, si elle ne rentrait pas au moins dans sa mise, elle serait en perte, elle n'aurait pas géré normalement; elle est, en somme, comptable vis-à-vis d'elle-même et vis-à-vis de ses actionnaires de toutes les sommes qu'ils ont fournies à l'exploitation, à titre de capital. Il peut se faire, en outre, que la Société ait tous les ans prélevé une certaine partie de ses bénéfices pour la mettre de côté, afin de parer à l'imprévu, c'est-à-dire qu'elle se soit constitué des réserves; la loi fait même obligation aux Sociétés anonymes de se constituer par un prélèvement de 5% sur leurs bénéfices annuels, une réserve légale. Les Sociétés prudentes constituent, en plus de cette réserve légale, des réserves supplémentaires et facultatives, ou prévues ou non prévues par les statuts. Il faut encore que la Société retrouve le montant de ses réserves sinon elle ne serait pas positivement en perte, mais elle se serait tout de même appauvrie; puisqu'elle aurait mis inutilement de côté sur son bénéfice, au lieu de le distribuer intégralement à ses actionnaires des sommes qu'elle ne retrouverait plus; les actionnaires subiraient un préjudice, puisqu'ils ont renoncé tous les ans à une certaine partie du dividende, qui aurait pu leur être distribué, pour permettre à la Société de se constituer un fonds de prévoyance. Par conséquent, nous devrons inscrire au bilan en plus des engagements vis-à-vis des tiers (dont la Société est comptable vis à vis de ses créanciers); le capital et les réserves

Source : BIU Cujas

dont elle est comptable vis-à-vis d'elle-même et vis-à-vis d'elle-même et vis à vis de ses actionnaires). Voilà ce que la Société doit au moins retirer de la réalisation de ce qu'elle possède ; cela représente dans le bilan son passif, qu'on peut définir : l'ensemble de tous les éléments, dont la Société est comptable vis-à-vis d'autrui et vis-à-vis d'elle-même. Elle va faire face à ce passif avec le produit de la réalisation de son actif ; c'est-à-dire si elle possède des immeubles, avec le produit de la vente de ces immeubles, les immeubles constituent un poste du bilan ; avec le produit de la vente des marchandises en magasin, ces marchandises sont un autre poste du bilan ; avec le produit de la vente de ses valeurs en portefeuille, avec ses espèces en caisse, etc., enfin avec toutes ses créances, c'est-à-dire avec toutes les sommes, qui lui sont dues par des tiers, et qu'elle va faire rentrer. Voilà la décomposition des postes principaux de l'actif, qui devra faire face au passif.

Supposons que cet actif représente 1200.000 frs. et que le passif représente 1.000.000 ; la société va avec ces 1 200.000 frs. d'actif payer ses dettes, rembourser son capital, et repartir entre ses actionnaires, les réserves, dont il s'est grossi ; puis il lui restera un solde, de 200.000 frs. qui appartient aux actionnaires, et qui va venir s'ajouter, par conséquent, aux sommes, dont elle est comptable vis-à-vis d'eux et qui va balancer exactement le passif et l'actif. On voit ainsi comment le bénéfice de 200.000 frs. qu'elle a réalisé, va se trouver par suite d'une règle de comptabilité, qui paraît surprenante au premier abord, mais qui s'explique fort bien, inscrit au passif. En effet, lorsque l'actif a pourvu à toutes les charges, qui sont déjà inscrites au passif, il reste encore quelque chose à distribuer et dont la Société doit également compte aux actionnaires.

Il y a perte et non bénéfice quand le solde du compte profits et pertes figure à l'actif du bilan

Supposons au contraire, que l'actif soit de 1 million, seulement et le passif de 1.200.000 frs. Dans ce cas, la Société va commencer par payer ses dettes envers les tiers, et rembourser ensuite ses actionnaires avec le surplus de l'actif. Elle ne pourra pas les rembourser intégralement. En effet, quand elle aura épuisé le million produit par la réalisation de l'actif, il lui resterait encore, pour éteindre son passif, à prélever sur l'actif 200.000 frs

qui sont représentés par néant. Il va donc falloir, pour balancer le passif et l'actif, inscrire à l'actif la perte de 200.000 frs. Ainsi le bénéfice ou la perte apparaissent en comptabilité commerciale dans le solde du Compte: profits et pertes, ce solde sera porté au passif s'il représente du bénéfice et à l'actif s'il représente de la perte de façon à balancer le bilan.

Lorsqu'une entreprise est en cours d'activité, elle a besoin de connaître périodiquement, au moins tous les ans, quelle est sa situation exacte, et elle n'a pour cela qu'un seul moyen, qui est de se demander dans quelle situation elle se trouverait, si elle liquidait aujourd'hui, quel serait le montant de son actif, celui de son passif, et comment ils se balanceraient. Il faut, en d'autres termes que chaque année l'entreprise dresse un bilan d'exploitation. Si l'on suppose qu'un industriel, dont le bilan était rigoureusement en équilibre au 31 Décembre 1923, constate dans le nouveau bilan qu'il établit au 31 Décembre 1924, que son actif net, représenté par ses immeubles industriels, son matériel, ses marchandises en magasin, ses créances sur divers, ses espèces en caisse, etc., s'élèvent à 500.000 frs. et qu'en regard de ces 500.000 frs. figure un passif de 450.000 frs. cela indique que cet industriel, ayant un actif, qui excède son passif de 50.000 frs. est en bénéfice de 50.000 frs. Pour balancer les deux colonnes de son bilan, il faudra qu'il ajoute au passif, le solde bénéficiaire du compte profits et pertes, c'est-à-dire la somme de 50.000 frs. La preuve que notre industriel est bien en bénéfice, c'est que même s'il dépense intégralement ces 50.000 frs., ou, au cas d'une Société, s'il les distribue à ses associés, sa situation ne restera pas moins rigoureusement en équilibre et qu'il pourra continuer son exploitation dans l'exercice suivant, sur des bases aussi solides que précédemment.

La thèse du bilan est plus compréhensive que la thèse du compte d'exploitation

Ces deux conceptions du bénéfice ne coïncident pas du tout; en effet, la première est beaucoup moins compréhensive que la seconde. La première ne dégage que le bénéfice d'exploitation, c'est-à-dire le revenu que l'industriel ou le commerçant retire bon an mal an de son exploitation industrielle ou commerciale; elle se borne, en somme, à faire la différence entre ce que

Source : BIU Cujas

l'entreprise a décaissé et ce qu'elle a reçu au titre de l'exploitation, c'est-à-dire au titre de ses opérations commerciales et industrielles, dans le courant de l'exercice: à prendre, en un mot le résultat des comptes de l'exploitation.

L'autre conception, qui envisage la situation du bilan, ne retient pas seulement les recettes et les dépenses d'exploitation pour dégager le revenu net qui en résulte, mais encore elle tient compte de tous les bénéfices en capital, qui peuvent se traduire par une plus-value des éléments de l'actif. Par exemple, les immeubles de l'entreprise, les marchandises en magasin, ont augmenté de valeur; ces plus-values sont des bénéfices.

En un mot, dans cette conception, le bénéfice c'est tout l'excédent qui resterait aux mains de l'entrepreneur, si l'on supposait qu'il liquide son entreprise au jour de l'établissement du bilan, après qu'il aurait payé ses dettes, et récupéré son capital social, éventuellement grossi des réserves. Au contraire, dans l'autre conception, si un fabricant de chaussures, qui veut modifier l'agencement de ses usines, vend un de ses bâtiments 100.000 frs. plus cher qu'il ne l'a payé, cette plus-value ne sera pas prise en considération parce qu'elle n'est pas une recette de l'exploitation, l'exploitation consistant ici non pas à vendre des immeubles, mais à vendre des chaussures; cette plus-value n'est pas un revenu d'exploitation, c'est une réalisation de capital.

a) La doctrine adopte la thèse du compte d'exploitation.

De ces deux thèses, qu'on peut appeler par abréviation l'une, "la thèse du compte d'exploitation" l'autre, "la thèse du bilan" la première a, en général pour elle la doctrine, et il semblait, d'après les termes de l'Instruction du 30 Mars 1918 que ce fût également la thèse de l'Administration des Contributions directes. En effet, le N° 9 de l'Instruction nous dit: "l'impôt est, en principe, assis sur le bénéfice net des exploitations industrielles et commerciales; le bénéfice net d'une exploitation pour une période déterminée est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant la période envisagée." Et le N° 10 ajoute: "les recettes d'une entreprise s'entendent, selon les usages du commerce, de toutes les sommes reçues et créances inscrites pour prix des mar-

Source : BIU Cujas

chandises vendues ou des services prêtés; accessoirement, le produit de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession, entre également dans le montant des recettes". Il semble bien qu'il y ait là une définition des recettes d'exploitation, puisqu'il n'est prévu que des recettes, qui proviennent de la vente de marchandises, et accessoirement quelques produits accessoires se rattachant à l'exercice de la profession, comme peuvent être, par exemple le produit de la cession de vieux matériaux ou d'appareils hors d'usage.

A quel calcul de bénéfices conduit cette thèse du bénéfice d'exploitation.

Voyons d'abord à quel mode de calcul du bénéfice conduit cette théorie. En effet, les résultats auxquels on aboutira resteront de toute façon, acquis, puisque la thèse du bilan est seulement plus compréhensive et qu'elle ajoute aux bénéfices d'exploitation d'autres éléments d'enrichissement. La thèse du bilan englobe donc la thèse du bénéfice d'exploitation; elle en diffère seulement en ce qu'elle la dépasse.

Comment s'obtient le bénéfice dans la thèse du compte d'exploitation.

Dans la thèse du compte d'exploitation, le bénéfice s'obtient en déduisant des recettes d'exploitation les charges de l'exploitation.

Assimilation par des créances acquises aux recettes effectivement perçues.

En ce qui concerne les recettes, il n'y a pas de difficultés, sauf sur un point. Les recettes sont les sommes reçues pour prix des marchandises vendues ou des services fournis, s'il s'agit d'une entreprise de fournitures de services. Cependant l'Instruction a assimilé aux recettes effectivement perçues, encaissées, les créances acquises, cela d'ailleurs conformément aux usages de la comptabilité commerciale. Du reste, la même Instruction, en matière d'impôt général sur le revenu global, assimile également aux recettes réalisées, les recettes constatées par des écritures comptables. Cette extension qui ne semblait d'ailleurs pas dans l'esprit de la loi, aboutit à faire payer l'impôt sur des sommes, dont le contribuable ne dispose pas encore, et soulève des questions assez délicates en ce qui concerne l'estimation des créances douteuses; il faut les arbitrer, leur faire subir un certain coëfficient de dépréciation. Il peut y avoir là matière à discussion avec le contrôleur.

Ce qu'il faut comprendre dans les frais et charges à déduire.

Quant aux frais et charges, à retrancher, ils comprennent de très nombreux éléments, dont la loi du 31 Juillet 1917, dans son art. 4 ne cite que la valeur locative des immeubles et que les amortis-

Source : BIU Cujas

sements, mais dont on trouve une nomenclature dans le règlement d'administration publique du 17 Janvier 1917 sur l'impôt général sur le revenu. En principe sont déductibles toutes les dépenses professionnelles, que ces dépenses soient d'ailleurs effectivement acquittées ou simplement inscrites dans les écritures. C'est le pendant de la règle indiquée en ce qui concerne la prise en considération, dans les chiffres des bénéfices, des créances non encore encaissées, mais simplement prises en compte.

Les dépenses professionnelles.

Les dépenses professionnelles s'entendent par opposition aux dépenses personnelles de l'exploitant. C'est là une distinction assez délicate à faire, qui se pose d'ailleurs en matière de toute espèce d'impôt sur les revenus ou le revenu, et qui consiste à discerner ce qui est proprement une charge du revenu et ce qui est un emploi du revenu. L'emploi du revenu c'est l'utilisation d'un bénéfice; la charge du revenu, c'est au contraire la dépense professionnelle. Sera considérée comme charge du revenu, toute dépense qui sert directement à l'acquisition de ce revenu. Par exemple un commerçant pour l'exercice de sa profession est obligé d'avoir une automobile: voilà une charge professionnelle. Le commerçant, obligé d'autre part de consacrer tout son temps à son exploitation est dans la nécessité d'avoir un personnel domestique pour faire son ménage et entretenir sa maison; cette dépense n'est pas une charge de la profession, car elle n'a qu'un rapport indirect avec la profession et ne contribue pas directement à la production du bénéfice: c'est un emploi du bénéfice.

Charge du revenu et emploi du revenu.

Les deux systèmes de retranchement de la dépense de loyer.

Parmi les sommes à retrancher à titre de charges professionnelles, il y en a un certain nombre qui appellent des explications.

1°) Tout d'abord il y a lieu de retrancher le loyer ou la valeur locative des immeubles exploités ou simplement possédés par l'entreprise.

Il n'y a pas de difficulté lorsque les immeubles de l'exploitation sont des immeubles pris en location; dans ce cas, il y a une dépense effective de la part de l'exploitation, qui est obligée de payer le loyer, et le retranchement à faire subir au bénéfice brut s'appliquera aux sommes, qui ont été effectivement versées par l'exploitant au propriétaire. Au contraire la situation est moins simple

lorsque les immeubles appartiennent à l'exploitant. En effet, du fait que l'exploitant propriétaire de ces immeubles, n'a pas de loyer à payer, il réalise une économie, qui augmentera ses bénéfices; mais comme la valeur locative de ces immeubles est déjà cotisée à l'impôt foncier, il importe de la déduire du chiffre du bénéfice industriel ou commercial, sans quoi elle serait frappée deux fois par l'impôt, au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et au titre de la cédule l'impôt foncier.

Deux systèmes de retranchement sont possibles. L'exploitant peut déduire la valeur locative, telle qu'elle figure au rôle de la contribution foncière. Seulement on se rappelle que cette valeur locative n'est pas imposée intégralement, et qu'elle subit une déduction forfaitaire, pour tenir compte des dépenses d'entretien. Si donc l'exploitant porte intégralement en retranchement la valeur locative, il faudra aussi qu'il fasse disparaître, à peine de double emploi, toutes les dépenses d'entretien, d'assurance et d'amortissement qui se réfèrent aux immeubles en question. Ou bien l'exploitant, et ce sera le système le plus simple, pourra retrancher, non pas la valeur locative, mais le revenu net imposable à la contribution foncière c'est-à-dire un revenu qui est évalué aux trois quarts de la valeur locative, pour les maisons, et à 60% pour les usines. Dans ce cas, il pourra laisser figurer dans ses dépenses ses frais d'entretien, de réparations et d'amortissement.

Les salaires et appointements du personnel doivent être déduits

3°) Doivent être également déduits les salaires et appointements du personnel; ces salaires comprenant, non seulement les sommes fournies en argent au personnel, mais encore tous les avantages en nature, dont il bénéficie et qui sont des appoints du salaire, ainsi que les participations aux bénéfices, qui ne sont au point de vue juridique, que des suppléments de salaire.

La rémunération des membres de la famille de l'exploitant.

Les difficultés concernent ici d'abord la rémunération de l'exploitant et celle des membres de sa famille, qui souvent le secondent dans son exploitation. L'Administration et la jurisprudence, qui s'est formée d'ailleurs, non pas à propos de la cédule, mais à propos de la contribution extraor-

Source : BIU Cujas

dinaire sur les bénéfices de guerre admettant que les appointements servis aux enfants de l'exploitant peuvent être déduits, à condition qu'ils soient effectivement versés et que l'enfant remplisse réellement une fonction d'ouvrier ou d'employé, correspondant au salaire qui lui est servi.

Quid des émoluments de la femme de l'exploitant.

Il y a eu controverse en ce qui concerne les émoluments de la femme de l'exploitant. Un arrêt du Conseil d'Etat du 7 Août 1920 les comprend parmi les salaires déductibles lorsque la femme exerce une fonction d'employée dans l'entreprise. L'Administration ne s'est résignée que de mauvais gré à admettre cette thèse. Elle avait jusque là considéré qu'entre le mari et la femme ne peuvent pas intervenir des rapports d'employeur à employé de salariant à salarié, qu'ils sont, en fait, véritablement associés par la communauté de leurs intérêts, qu'ils vivent l'un et l'autre sur les Bénéfices de l'exploitation et que l'émolument attribué à la femme, même s'il est inscrit comme salaire dans les écritures, n'est qu'un emploi du bénéfice, d'où il n'y a pas lieu de le déduire.

Les émoluments de l'exploitant ne sont jamais déductibles.

En ce qui concerne enfin les émoluments de l'exploitant, même si celui-ci, comme il arrive assez souvent, s'alloue dans sa comptabilité une rémunération à titre d'appointements, la jurisprudence est très ferme; aucun retranchement ne peut être admis (Conseil d'Etat, 16 Janvier 1920). Tout le bénéfice de l'exploitant, en effet, constitue uniquement du profit, et n'est assimilable dans aucune de ses parties à un salaire. Ce n'est que par une fiction que l'exploitant peut être considéré comme se salariant lui-même; juridiquement, il n'est pas dans la situation du salarié, il n'a aucun privilège pour le paiement de ce prétendu salaire, et il ne touchera quelque chose que s'il y a des bénéfices. Cette solution de la jurisprudence est absolument inattaquable, au point de vue des principes.

Quid des rémunérations et appointements alloués aux associés.

Une autre difficulté concerne le cas des Sociétés. En principe toutes les rémunérations et appointements alloués aux associés doivent être considérés comme un prélèvement sur les bénéfices, c'est-à-dire comme n'étant pas déductibles. Cependant pour les Sociétés anonymes, le fisc accepte comme déductibles les jetons de présence et autres attributions fixes, allouées aux

Source : BIU Cujas

administrateurs en rémunération d'un certain travail effectué ou d'un service rendu. Par exemple, sera réductible dans une société la rétribution d'un administrateur délégué, à condition que cette rétribution ait pour objet de rétribuer son travail de direction, et que d'autre part, elle soit due quel que soit le résultat de l'entreprise, même en l'absence de bénéfices. (Voir question écrite, du 8 Mars 1923, - débats parlementaires ; Chambre des Deputés, année 1923, page 3480).

Les amortissements sont également déductibles.

3°) Sont également déductibles, en troisième lieu, les amortissements, qui sont spécialement visés dans la loi de 1917 : La dépréciation des éléments matériels de l'exploitation, qu'il faut renouveler quand ils sont hors d'usage, constitue une charge normale, qu'il est légitime de déduire. Théoriquement, cette charge devrait incomber à l'année où s'effectue le remplacement de l'élément hors d'usage et qui a à faire la dépense de ce renouvellement ; pratiquement, les choses ne se passent pas ainsi ; l'exploitant, qui ne doit pas se laisser prendre au dépourvu par de grosses dépenses, est obligé de réserver chaque année sur ses bénéfices brut. une certaine somme, pour être à même de renouveler son matériel et ses installations au fur et à mesure que ce matériel et ces installations deviendront inutilisables du fait de leur vétusté. S'il prévoit qu'une machine, dont il vient de faire l'acquisition, durera vingt ans, il est pour lui d'une sagesse élémentaire de mettre en réserve tous les ans, 1/20 de la valeur de la machine, pour qu'au bout de la vingtième année, le remplacement puisse s'effectuer sans occasionner un trou dans la caisse de l'entreprise ; c'est ce qu'on appelle "l'amortissement". La loi a suivi sur ce point les usages industriels et commerciaux en autorisant explicitement la déduction des "amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'entreprise ou de commerce" (art. 4 de la loi du 31 Juillet 1917).

Ne sont déductibles que les amortissements proprement dits.

Mais la loi ne s'est pas expliquée sur le montant et sur la nature des amortissements à retrancher. Il va de soi que ne sont retranchables que les amortissements proprement dits, c'est-à-dire les sommes mises de côté pour tenir compte du fait de dépréciation des éléments matériels de l'entreprise, et non les opérations qualifiées égale-

Source : BIU Cujas

ment d'amortissements, qui n'ont rien de commun avec la constitution d'un fonds de dépréciation. Ainsi une Société a emprunté, en émettant des obligations amortissables, c'est-à-dire remboursables par tirage au sort ; l'amortissement de ces obligations est un remboursement de sommes empruntées, et n'a rien à voir avec l'amortissement industriel.

L'amortissement déductible ne sera d'ailleurs pas nécessairement accepté par le contrôleur, pour le chiffre auquel il a plu au contribuable de l'inscrire. En effet, bien que tout amortissement ait un caractère forfaitaire, qu'il soit basé sur une prévision, qui naturellement ne peut être qu'approximative, il faut cependant que cet amortissement soit raisonnable, c'est-à-dire qu'il corresponde sinon à une dépréciation réelle tout au moins à une dépréciation telle qu'on doit rationnellement la prévoir. Si l'amortissement dépasse le coëfficient normal de dépréciation, il constitue par le fait, non plus une simple assurance contre la perte, mais une véritable mise en réserve d'un bénéfice. Soit un industriel, qui met de côté 1/10 par an de la valeur d'une machine, qui peut servir pendant vingt années ; au bout de 20 ans, il aura reconstitué deux fois la valeur de la machine ; il aura donc, en fait, mis de côté et réalisé un véritable bénéfice représenté par la moitié de la somme qu'il avait portée à l'amortissement.

Les contrôleurs, en général, ont adopté des taux plus ou moins fixes pour les amortissements ils acceptent généralement un amortissement de 5% pour les immeubles, de 10% pour le matériel dans son ensemble, de 20 ou de 25% pour certains instruments, dont l'usure est particulièrement rapide, comme les automobiles.

L'Administration n'admet que l'amortissement basé sur le prix de revient ; elle rejette l'amortissement basé sur le prix de renouvellement.

L'Administration n'admet comme amortissement déductible que l'amortissement, qui représente la reconstitution du prix de revient, mais non l'amortissement basé sur le prix de renouvellement. Il y a là une question, qui a été très discutée, et qui présente, en effet, à l'époque actuelle, une assez grosse importance, par suite de l'augmentation des prix. Une machine, qui pourra durer 10 ans, a été achetée 2.000 frs., l'Administration admettra que tous les ans on déduise du bénéfice brut 1/10 de ces 2.000 frs ; mais étant donnés les prix actuels, lorsqu'il faudra renouveler cette

Source : BIU Cujas

machine ce n'est pas 2000 frs. qu'elle coûtera, mais un prix qui sera le triple, le quadruple, peut-être le quintuple. L'Administration n'admet pas qu'on déduise un amortissement, calculé sur le prix de renouvellement, parce que d'après elle cet amortissement ne serait plus simplement la récupération de la dépréciation effectivement subie par le matériel, mais constituerait pour le surplus une réserve de prévoyance qui doit être imputée sur les bénéfices (Voir: Viel: les amortissements et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Revue fiscale des régions libérées, Octobre 1923.

Eléments immatériels pour lequels l'Administration admet un amortissement.

En principe, l'amortissement ne se conçoit guère que pour des éléments matériels; cependant, il y a certains éléments incorporels qui peuvent être l'objet d'un amortissement. On peut, par exemple, amortir un brevet d'invention dont la valeur sera nulle au moment où l'invention tombera dans le domaine public; ou encore des créances irrecouvrables, en compensation de la perte desquelles on inscrira un certain amortissement annuel pendant un certain nombre d'années. De même on pourra exceptionnellement amortir la valeur d'un fonds de commerce, s'il s'agit par exemple d'un commerce de plus en plus délaissé, pour lequel on a des chances de ne plus trouver d'amateur, sinon à des conditions très basses, quand l'entreprise voudra passer la main à un nouvel exploitant. Cet amortissement n'est d'ailleurs admis que très exceptionnellement, parce que, en général le fonds de commerce ne se déprécie pas de lui-même, comme un bâtiment ou une machine (J. off. quest. du 11 Mai 1923. Ch. Débats 1923. p. 2638)

D'autres charges d'exploitation, comme les impôts les intérêts des sommes empruntées, les frais généraux donnent lieu à quelques difficultés

Les intérêts des capitaux empruntés pour les besoins de l'exploitation sont déductibles.

Tous les intérêts servis à des tiers pour rémunérer des capitaux qui leur ont été empruntés, à condition que ce soit pour les besoins de l'exploitation sont déductibles. Il arrive quelquefois que l'exploitant, qui a engagé dans l'affaire ses propres capitaux s'attribue dans sa comptabilité, un certain intérêt comme loyer de son argent, en le comprenant dans les charges de l'entreprise

Les intérêts

Ou bien encore, il arrive qu'une Société par actions

Source : BIU Cujas

ne sont pas déductibles quand les capitaux ont été fournis par le chef d'entreprise.

inscrire dans ses statuts que les actionnaires auront droit d'abord à un certain intérêt, même en l'absence de bénéfices, ensuite à une répartition complémentaire à titre de dividende, s'il y a des bénéfices. La question est la même que celle de l'attribution à l'exploitant d'un certain salaire de direction, et elle doit être tranchée d'après le même principe à savoir que ce n'est que par une fiction comptable que l'exploitant isole sous le nom d'intérêts une partie des profits de l'entreprise; ils sont aléatoires dans leur totalité, l'entreprise n'est liée vis-à-vis de l'exploitant par aucun engagement de lui servir un soi-disant intérêt, qu'en fait il ne percevra que s'il y a bénéfices.

Même dans le cas où les statuts de la Société stipulent que les associés auront droit à un certain intérêt, malgré l'absence de bénéfices actuels, cette disposition n'est applicable que s'il existe, pour les fournir, à défaut de bénéfices actuels des sommes disponibles prélevées sur des bénéfices antérieurs, par exemple une réserve disponible, et si ces disponibilités ne sont pas absorbées par les tiers créanciers de la Société. Un arrêt de principe du Conseil d'État du 16 Janvier 1920 a été rendu sur ce point en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre; et a été suivi de toute une série d'arrêts, concernant les intérêts versés aux associés.

Cas exceptionnels où l'on admet la déduction des intérêts des fonds déposés en compte courant par un associé.

Toutefois des hésitations s'étaient produites en ce qui concerne les fonds en compte-courant. Un industriel ou un commerçant laisse en compte courant dans son entreprise des fonds personnels. La solution adoptée est la même que pour l'intérêt des capitaux d'exploitation: il n'y a pas déduction. La situation est un peu différente, lorsque comme il arrive assez fréquemment dans une Société en nom collectif ou commandite simple, un des associés y verse des fonds personnels en compte courant. En effet, pour ces sommes, il est créancier de la Société, de sorte que, semble-t-il, l'intérêt qui lui est alloué constitue une charge de l'exploitation. On n'est pas dans le cas précédent où c'était l'exploitant, chef d'entreprise, qui s'allouait à lui-même un intérêt, qui ne pouvait être pour lui qu'un prélèvement de bénéfice. Ici, il y a deux personnes en présence, d'une part, l'associé qui a laissé des fonds en compte courant aux

Source : BIU Cujas

mains de la Société, d'autre part, la Société personne distincte de l'associé, qui doit rémunérer ces fonds en leur allouant un intérêt, qui semble être une charge sociale. Dans la pratique, on fait une distinction qui, d'ailleurs trouve maintenant son fondement dans l'art. 6 de la loi du 31 Juillet 1920. S'il s'agit d'un compte-courant ordinaire, analogue à celui qu'un particulier pourrait se faire ouvrir dans n'importe quelle banque, c'est-à-dire d'un compte-courant, qui porte sur de petites sommes, pouvant être retirées au gré de celui qui s'est fait ouvrir le compte, on admet la déduction des intérêts à titre de charges d'exploitation. Au contraire s'il s'agit d'un apport de fonds de roulement, que l'associé ne pourra retirer que sous certaines conditions, par exemple avec l'agrément des co-associés, on considère qu'il s'agit là de capitaux véritablement engagés dans l'exploitation, dont la rémunération constitue, non pas une charge, mais une répartition de bénéfice, et, par conséquent, n'est pas déductible.

Impôts déductibles au titre de charge de l'exploitation.

Sont également déductibles, à titre de charge de l'exploitation les impôts, à condition qu'ils grèvent véritablement cette exploitation, c'est-à-dire qu'ils soient une charge commerciale, par opposition à ceux qui sont une charge personnelle de l'exploitant, comme c'est le cas pour l'impôt général sur le revenu global. Sont donc déductibles, la patente, la taxe sur le chiffre d'affaires, les droits de douanes, les contributions indirectes les droits d'enregistrement, les taxes directes locales, qui frappent l'exploitation, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, enfin l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui a été payé pour les exercices antérieurs, au cours de l'année dont on évalue le bénéfice. Ce qui doit être déduit, ce ne sont pas les impôts simplement dûs, mais les impôts effectivement payés. Toutefois quand le non-paiement provient de retards dans l'émission des rôles, l'Administration autorise à déduire le montant de l'impôt dû, mais non encore payé, qui, bien entendu, ne devra pas être déduit une seconde fois, quand il aura été payé au cours de l'année suivante.

Intérêt qu'il y a à savoir

En premier abord, on n'aperçoit pas bien quel intérêt il y a à savoir exactement sur quelle

Source : BIU Cujas

sur quelle année doit porter le retranchement de l'impôt.

année il convient de faire l'imputation, puisque, si l'on porte le retranchement au compte de l'année au cours de laquelle l'impôt était dû, mais non encore payé, il va de soi qu'on ne pourra pas l'imputer une seconde fois sur l'année où il sera payé. En réalité, cet intérêt existe à cause du caractère progressif de l'impôt sur le revenu. Les bénéfices industriels et commerciaux qui sont taxés à cette cédule seront, en effet, repris une seconde fois par l'impôt général sur le revenu global comme formant un des éléments constitutifs de ce revenu global. Or, l'impôt sur le revenu global, à l'inverse de l'impôt cédulaire a un tarif progressif, de sorte que le montant pour lequel on y est imposé chaque année a une très grande importance; ce n'est pas la même chose d'être imposé pour un peu plus une année, pour un peu moins l'année suivante ou inversement, que d'être imposé chaque année exactement sur ses facultés. Le total d'impôt payé au bout de deux années ne sera pas le même si l'on est imposé chaque année pour 75.000 frs. de revenu ou si l'on l'est, la première année pour 50.000 frs. et la seconde pour 100.000 frs. bien que le total du revenu des deux années soit, dans les deux cas, de 150.000 frs.

La déduction des impôts cédulaires acquittés au titre des années précédentes, a pour conséquence que le tarif réel de l'impôt est inférieur à son tarif nominal, puisque ce tarif nominal ne s'applique qu'au bénéfice diminué des impôts qui lui ont servi à acquitter.

La déduction des frais généraux de l'exploitation

Il reste à signaler quant aux charges déductives, une dernière difficulté concernant les frais généraux. Il n'y a aucune espèce de doute sur le point de savoir si les frais généraux, qui sont incontestablement des charges de l'exploitation, doivent être déduits; seulement la difficulté provient de ce que l'exploitation peut réaliser des bénéfices de différentes provenances.

1°) En cas d'exploitation agricole et industrielle.

L'exploitation peut être à la fois agricole ou industrielle; il va de soi qu'il ne faudra pas déduire du bénéfice industriel, la partie des frais généraux, qui constituent des frais d'exploitation agricole, puisque les bénéfices agricoles sont déjà taxés à la cédule des bénéfices agricoles, suivant le système forfaitaire, exposé précédemment.

2°) En cas de

De même encore, l'entreprise peut avoir

Source : BIU Cujas

location d'immeubles.

des immeubles, qu'elle loue pour en tirer un revenu ou qu'elle utilise pour son exploitation. Ces immeubles étant déjà cotisés à la contribution foncière, on a vu que si l'on en déduit la valeur locative, il faudra faire disparaître des frais généraux d'exploitation les frais d'entretien des immeubles, à moins qu'on ne préfère, au lieu de déduire la valeur locative, déduire le revenu matriciel, qui représente la valeur locative, diminuée d'une somme forfaitaire représentant les charges d'entretien.

3°/ En cas de détention d'un portefeuille de valeurs mobilières.

Enfin, une entreprise peut encore avoir constitué un portefeuille de valeurs mobilières; une Société peut avoir placé ses réserves en valeurs de bourse, qui lui procurent un revenu qui vient s'ajouter au bénéfice d'exploitation proprement dit. Ce revenu est déjà cotisé à la cédule du revenu des valeurs mobilières, donc il ne doit donc pas être compris dans le bénéfice d'exploitation, imposable au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et il y a lieu de le retrancher du bénéfice total. Cependant, il est juste de retrancher corrélativement des frais généraux déductibles, la partie de ces frais généraux, qui se refère à la gestion du portefeuille. Il y a là pratiquement une ventilation, qui extrêmement difficile à faire. Aussi l'art.5 du projet de budget pour 1925, actuellement en cours de discussion, a-t-il introduit le principe d'une évaluation forfaitaire. La part de frais généraux se référant à la gestion du portefeuille de valeurs mobilières serait considérée comme proportionnelle à la part que représente le revenu de ces valeurs dans l'ensemble du bénéfice. Soit, par exemple, une entreprise qui a 100.000 frs. de frais généraux, et dont l'ensemble des recettes s'élève à 200.000 frs., parmi lesquels sont compris 20.000 frs. de revenu d'un portefeuille de valeurs mobilières. Ces 20.000 frs. représentent le 1/10 du bénéfice total, de 200.000 frs. On considérera donc que 1/10 des frais généraux est relatif à la gestion de ce portefeuille. Le bénéfice imposable à la cédule, dont on suppose déjà déduites, au préalable, les autres charges à retrancher, s'établira de la façon suivante:

Source : BIU Cujas

200.000 frs. de bénéfice total, moins 20.000 frs. de revenu de valeurs mobilières, soit 180.000 frs, d'où à défalquer comme frais généraux 100.000, moins les 10.000 afférents à la gestion du portefeuille, soit 90.000; la différence entre 180.000 frs. de bénéfices et 90.000 frs de charges donne 90.000. Le calcul pourra se faire également de la façon plus simple que voici: revenu 200.000, d'où on déduit le revenu des titres, défalcation faite des frais généraux y afférents, c'est-à-dire 10.000 frs.; soit 190.000 frs. Les charges étant de 100.000 frs., il reste 90.000 frs. de bénéfices imposables.

On a ainsi un aperçu de la façon, dont s'établit le bénéfice d'exploitation d'après le premier des deux systèmes exposés et que nous appelons le "système du compte d'exploitation".

b) L'Administration considère qu'il faut juger les bénéfices d'après les résultats du bilan.

L'Administration ne conteste pas cette façon de procéder, puisque c'est elle-même, qui, dans ses instructions, en a fourni les méthodes. Elle ne la considère pas comme incorrecte, mais, ce qui est très différent, comme insuffisante, chose en ce sens, qu'il y a lieu, d'après elle de faire entrer encore en ligne de compte d'autres éléments de bénéfice. Sa thèse est qu'il faut juger les bénéfices d'après les résultats du bilan; et elle s'appuie principalement sur les arguments suivants:

Ses arguments.

1°) la loi a établi un impôt, qui porte, d'après le titre même de la cédule, sur les bénéfices industriels et commerciaux; la loi ne fait aucune espèce de réserve en ce qui concerne la nature du bénéfice imposable; ce qui est taxé c'est le "bénéfice" et non le "revenu". Donc, il n'y a pas à distinguer entre les gains en revenu, que représente le bénéfice d'exploitation et les gains en capital, tels qu'ils peuvent résulter d'une plus-value des éléments divers de l'actif

2°) Cette acception du mot bénéfice est d'ailleurs confirmée par la loi du 1er Juillet 1916 sur la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. En effet, cette loi dégage explicitement le bénéfice imposé de la comparaison entre les bilans d'avant-guerre et les bilans d'après-guerre, taxant la différence entre le bénéfice, tel qu'il ressortait des bilans d'avant-guerre, et que l'on considérera comme le bénéfice normal, et le bénéfice des bilans d'après-guerre, dans la mesure où il est supérieur au bénéfice normal.

3°) Enfin, l'art. 4 de la loi du 31 Juillet 1917,

Source : BIU Cujas

relatif à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, prescrit comme on verra plus loin à certaines catégories d'assujettis de communiquer à l'Administration leur bilan, ou tout du moins l'élément essentiel de ce bilan : le résumé de leur compte "Profits et Pertes", ce qui prouve que c'est à ce document qu'on doit se référer pour apprécier le montant du bénéfice imposable.

Critique de la thèse de l'Administration.

Cette thèse de l'Administration est en réalité extrêmement contestable. Pour ce qui est d'abord de la loi de 1916 sur la Contribution sur les bénéfices de guerre, l'argument d'analogie qu'on prétend en tirer ne peut pas, à notre sens, être retenu. En effet, la loi de 1916 n'a pas créé un impôt sur le revenu, elle a créé une taxe sur l'enrichissement ; elle a voulu frapper tous les superbénéfices que les circonstances de la guerre avaient permis à certains exploitants particulièrement favorisés, de réaliser au delà des bénéfices qu'ils étaient accoutumés à réaliser normalement. Il est donc tout naturel que cette contribution, qui voulait atteindre des cas d'enrichissement exceptionnels, se soit proposé d'atteindre la totalité de l'enrichissement tel qu'il s'accuse par la plus-value de l'actif depuis la guerre, c'est-à-dire par l'accroissement de valeur du fonds social.

En second lieu, les prescriptions de l'art. 4 de la loi de 1917, qui obligent certaines entreprises à communiquer un résumé de leur compte "Profits et Pertes", n'implique pas du tout, en l'absence d'autres dispositions précises, que les données du bilan doivent servir de base à l'imposition. Le bilan est un document extrêmement utile pour le contrôle des déclarations, et cela suffit parfaitement pour expliquer que la communication en soit exigée, même au cas où l'on ne devrait retenir comme bénéfices que les bénéfices d'exploitation proprement dite.

Enfin, et surtout, si la cédule atteint les "bénéfices" industriels et commerciaux, (le texte contient, en effet, l'expression "bénéfices"), il faut évidemment interpréter ce mot dans l'esprit général de la législation actuelle. Or, les lois de 1914 à 1917 ont incontestablement établi et voulu établir un système d'impôt sur le revenu et sur les revenus. On conçoit fort bien la possibilité théorique de l'institution d'un impôt sur le capital, qui viendrait prendre place à côté des impôts actuels ; or, il est évident

Source : BIU Cujas

que l'assiette de cet impôt sur le capital ne saurait être la même que celle des impôts sur le ou les revenus : et on se demande ce qu'il adviendrait si ces impôts sur le revenu frappaient déjà les accroissements en capital. On touche ici à la grosse question de la distinction du capital et du revenu sur laquelle on reviendra plus tard, si le temps le permet.

Conséquences de la thèse de l'Administration.

Quoi qu'il en soit, cette thèse de l'Administration conduit aux conséquences suivantes, dont d'ailleurs certaines ont été rejetées par la jurisprudence.

1°) Il faudrait tenir compte, non seulement des recettes, mais de l'augmentation des stocks

D'abord, il faut tenir compte dans l'évaluation du bénéfice non seulement des recettes de la vente, mais de l'augmentation des stocks depuis l'exercice précédent, par exemple, depuis le 1er Janvier, si l'exercice précédent a été clôturé le 31 Décembre de l'année antérieure. En effet, les marchandises fabriquées en cours d'exercice, n'ont pas été nécessairement toutes vendues, une partie a pu venir accroître les existants en magasin. "Par conséquent, nous dit l'Instruction générale du 30 Mars 1918 N° 11, note 1, pour trouver le produit brut correspondant à une année d'exploitation, il faut ajouter au montant des ventes, la valeur des marchandises, matières premières et produits fabriqués restant en magasin à la fin de l'année, et en retrancher en même temps que le coût des marchandises achetées et, s'il y a lieu, les frais de fabrication, la valeur des stocks existants au début de l'exercice." Il faudra par conséquent ajouter aux recettes provenant des ventes effectuées la valeur de l'augmentation du stock comparativement à sa consistance au début de l'exercice, défalcation faite des frais de production qui s'y réfèrent.

Avec la thèse de l'Administration, on arrive ainsi à taxer des bénéfices en espérance des bénéfices, qui ne sont pas encore réalisés, puisqu'il s'agit de marchandises qui sont encore en magasin, c'est-à-dire à forcer, en somme, le contribuable à faire l'avance de l'impôt sur des recettes qu'il n'a pas encore encaissées. L'intérêt de la question est le suivant : soit un stock de 100.000 frs., qui vient s'ajouter en cours d'année au stock déjà existant ; dans le système de l'Administration la valeur de cet accroissement du stock sera comprise dans le bénéfice de l'année et imposé tout de suite. Si on ne tenait pas

Source : BIU Cujas

compte de l'augmentation du stock dans l'estimation du bénéfice annuel, cette augmentation ne serait taxé qu'au fur et à mesure que le produit en serait réalisé par des ventes c'est-à-dire que si l'on suppose que les 100.000 frs. d'augmentation du stock seront réalisés par quart au cours des quatre années suivantes, cette plus-value intéresserait quatre années d'imposition, au lieu d'en intéresser une seule.

2°) Cette thèse soulève la question de l'évaluation des stocks. Les différents procédés d'évaluation.

Ce système de l'Administration soulève, d'autre part, la question de l'évaluation des stocks. Cette évaluation peut se faire en comptabilité de plusieurs façons. On peut estimer la valeur du stock au jour de l'inventaire; c'est une estimation qui est peu solide, parce que les cours, au jour de l'inventaire, peuvent ne pas se maintenir constants de telle façon que le lendemain même de l'inventaire, l'évaluation risque d'être inexacte, ce qui sera particulièrement fâcheux, si les cours se sont mis à la baisse, et si par conséquent l'estimation portée au bilan est exagérée.

Le système normal consiste à évaluer au prix de revient; c'est le système le plus usité, parce que c'est le système le moins arbitraire et parce que dans les circonstances normales, c'est un système suffisamment prudent. En effet, quand on exploite, c'est avec l'idée, qui se vérifie la plupart du temps, car autrement on cesserait d'exploiter, que l'on retirera de la réalisation des produits au moins ce qu'ils ont coûté à produire.

Il peut se faire cependant, par suite de circonstances anormales, que les cours des marchandises en magasin aient baissé et soient inférieurs à leur prix de revient. Dans ce cas, on estimera non au prix de revient, mais au cours du jour, inférieur au prix de revient, pour tenir compte de la dépréciation déjà subie.

Ainsi, en principe, évaluation au prix de revient et exceptionnellement évaluation au cours du jour, lorsque ce cours du jour est inférieur au prix de revient, ce qui est alors une mesure de prudence, enregistrant le fait que la valeur des marchandises s'est dépréciée.

L'exactitude des évaluations n'a d'intérêt que pour

En fait, en l'absence de règle législative précise et vu la diversité des méthodes de comptabilité commerciale employées par les entreprises, l'Administration, la plupart du temps sera portée

Source : BIU Cujas

déterminer l'importance des plus-values ou des moins-values afférentes à un exercice déterminé.

à accepter l'évaluation qui lui est soumise. Il importe d'ailleurs d'observer que l'exactitude de cette évaluation n'a d'intérêt que pour déterminer l'importance des plus-values ou des moins-values afférentes à un exercice déterminé, mais n'a pas d'influence sur le montant des pertes subies, ou des profits réalisés dans l'ensemble des exercices. Pour prendre un exemple réduit à la plus extrême simplicité, considérons une entreprise, qui dure seulement deux années et supposons, son stock, constant en quantité, la fabrication se bornant à combler les vides, qui résultent dans le magasin des ventes effectuées, ce stock qui est vendu lorsque l'entreprise est liquidée, le premier Janvier 1926, 150.000 frs., avait au 1er Janvier 1924, une valeur de 100.000 frs. Donnons à ce stock, au 1er Janvier 1925, une valeur quelconque, 120, 140 ou simplement 80.000 frs.; cette évaluation influera sur la répartition de plus-value entre les deux exercices 1924 et 1925, mais elle n'influera pas sur le montant total de la plus-value. Voici, en effet, les résultats auxquels on aboutit, suivant les chiffres adoptés. Au 1er Janvier 1924, la valeur du stock étant de 100.000 frs.; au 1er Janvier 1925, de 120.000 frs et au 1er Janvier 1926 de 150.000 frs., on a pour l'exercice 1924 une plus-value de 150 – 120 = 30. Quant au total de la plus-value pour les deux exercices, il est de 20 + 30 = 50. Adoptons maintenant l'évaluation 140 au 1er Janvier 1925, la plus-value pour l'exercice 1924 est de 140 – 100 = 40, et pour l'exercice de 1925, de 150 – 140 = 10. Quant à la plus-value totale, elle est de 40 + 10 = 50. Adoptons enfin pour le 1er Janvier 1925 le chiffre 80, on aura le résultat suivant pour l'exercice 1924, moins-value égale à la différence de 100 – 80 soit 20; pour l'exercice 1925, plus-value égale à 150 – 80 soit 70, la plus-value totale des deux exercices sera la différence entre la plus-value de 1925 et la moins-value de 1924, soit 70 – 20 = 50, de sorte que le résultat total sera toujours le même.

Intérêt qu'il y a à attribuer exactement à l'exercice qui l'a réalisé la plus-value obtenue.

Cependant, il y a un intérêt très réel, tant du côté du fisc que du côté du contribuable, à attribuer exactement à l'exercice qui doit en faire état la plus-value qui a été effectivement réalisée principalement à cause du fait déjà signalé, que l'impôt sur le revenu global reprendra, dans le revenu total les bénéfices industriels et commerciaux, cotisés à la cédule des bénéfices industriels

Source : BIU Cujas

et commerciaux, et que le taux de cet impôt, étant donné qu'il a un tarif progressif, variera suivant l'importance plus ou moins grande de la somme taxée chaque année.

Voici un autre intérêt pratique. Reprenons l'exemple précité, en établissant de la façon suivante les mouvements des stocks; au 1er Janvier 1924, 100; au 1er Janvier 1925, 80; au 1er Janvier 1926, 150; à supposer que l'exercice 1924 soit déficitaire dans l'ensemble, la moins-value qu'accuse le stock va s'ajouter au déficit général. Puisqu'en 1924, il y a déficit c'est-à-dire absence de bénéfice, il y aura absence d'impôt. Mais pour 1925, on taxera sur le bénéfice de 1925 sans tenir compte du fait qu'il peut y avoir eu des bénéfices dans les exercices antérieurs On retiendra donc pour l'impôt la plus-value de 70 accusée par le stock, alors qu'une estimation plus exacte du stock l'année précédente, n'aurait fait ressortir qu'une plus-value moins importante. Il y a donc intérêt très réel à faire la répartition exacte de la plus-value entre les différents exercices au cours desquels elle s'est produite.

Plus-values des éléments de l'actif que l'Administration prétend faire rentrer dans le bénéfice.

En second lieu, il faudra encore comprendre dans le bénéfice toutes les plus-values des éléments de l'actif, bien que ces plus-values ne constituent pas un revenu, mais un accroissement de capital. Cependant l'Administration apporte à sa propre thèse ce correctif qu'il faut que la plus-value ne soit pas simplement constatée par le bilan, mais qu'elle soit effectivement réalisée par une aliénation.

1°) Plus-values intéressant le matériel.

Ces plus-values peuvent intéresser d'abord le matériel. Par exemple un industriel a acheté une machine 100.000 frs., la valeur de cette machine se trouve réduite, du fait des amortissements, au bout de 6 ans, à 40.000 frs.; la sixième année, l'industriel revend cette machine 60.000 frs. Cette plus-value de 20.000 frs. doit être comprise dans le calcul du bénéfice imposable, bien qu'elle ne soit pas un revenu d'exploitation, mais un bénéfice réalisé sur le capital technique

2°) Plus-values concernant les valeurs mobilières appartenant à

En second lieu, ces plus-values peuvent concerner les valeurs mobilières appartenant à l'entreprise. L'entreprise peut avoir placé des réserves en titres de bourse; à un moment donné, elle revend une partie de ses titres à un cours supérieur au cours d'achat. C'est là également, d'après la

Source : BIU Cujas

l'entreprise.

thèse de l'Administration, un bénéfice imposable au titre de l'exercice où la négociation a été effectuée. Il s'agit cependant, dans ce cas incontestablement d'une plus-value en capital, et il y a lieu de remarquer que l'entreprise commerciale se trouvera, à cet égard, plus maltraitée qu'un simple particulier, puisque le simple particulier, qui revend un titre de son portefeuille plus cher qu'il ne l'a acheté précédemment n'a pas à faire entrer dans sa déclaration de revenu, ce bénéfice, qui est un bénéfice, non en revenu, mais en capital.

3°) Plus-values concernant les immeubles et les fonds de commerce.

Enfin, les plus-values peuvent intéresser les immeubles et fonds de commerce. Sur ce point, on verra plus loin que la thèse de l'Administration, du moins en ce qui concerne les fonds de commerce, a été condamnée par la jurisprudence du Conseil de Préfecture de la Seine.

L'Administration a soutenu d'une façon extrêmement énergique que ces plus-values étaient des bénéfices imposables. Par conséquent, lorsque, soit en cours d'exploitation, soit à la clôture de l'entreprise, un immeuble lui appartenant est vendu à un prix supérieur à son prix de revient, compte tenu des amortissements, c'est-à-dire de la dépréciation que l'immeuble a subie du fait de sa vétusté, la différence fait partie du bénéfice réalisé au cours de l'année où l'aliénation a eu lieu. Même solution lorsqu'il s'agit de la vente de fonds de commerce, la plus-value du fonds de commerce n'étant généralement réalisée qu'au terme de l'exploitation, c'est-à-dire lorsque l'exploitation est liquidée et que le fonds de commerce, qui en est l'objet essentiel est transféré à un autre titulaire, sauf dans le cas où une entreprise exploitant plusieurs fonds de commerce en vend un, au cours de son exploitation.

Intérêt de cette question pour le contribuable.

On aperçoit facilement quel est l'intérêt de la question pour le contribuable. Soit en effet, un contribuable qui, en 1918, a acheté un fonds de commerce 100.000 frs. et qui le revend, en 1924, 400000 frs. Si le bénéfice d'exploitation proprement dit est, pour l'année 1924, de 60.000 frs., le contribuable sera taxé, non pas pour 60.000 frs., mais pour 60.000 comme bénéfice d'exploitation, plus la plus-value de 300.000 frs. qu'il a réalisée en vendant 400.000 frs., un immeuble qu'il avait acheté 100.000; c'est-à-dire qu'il sera imposé pour 360.000 frs. autitre de la

Source : BIU Cujas

cédule des Bénéfices industriels et commerciaux.

Ce n'est pas tout; aux impôts cédulaires se superpose l'impôt sur le revenu global qui est un impôt progressif; dans sa déclaration de revenu global, le contribuable devra donc également faire figurer ces 360.000 frs. de bénéfices commerciaux, qui entraîneront application des échelons les plus élevés du tarif progressif; et comme en principe, l'Administration assimile aux bénéfices encaissés, ceux qui sont représentés par des créances, dont il est fait état dans la comptabilité, ce contribuable pourra être obligé de payer l'impôt cédulaire et l'impôt général sur 300.000 frs., qu'il n'a pas encore encaissés; c'est-à-dire être acculé à la ruine par l'énormité des exigences du fisc.

La thèse de l'Administration en ce qui concerne les plus-values résultant de la vente des fonds de commerce.

La position prise par l'Administration sur ces différents points a été très nette. Elle résulte de réponses faites à un très grand nombre de questions écrites de parlementaires, adressées par la voie du Journal officiel (Questions du 23 Décembre 1920 de M. Lefèbvre, Député; question du 22 Juin 1922, de M. le Sénateur Renaudier; et surtout question 16.677 du 13 Février 1923 de M. Plaisant, Député). "L'Administration, dit la réponse faite à M. Plaisant, estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou le produit de la vente d'un fonds de commerce est un bénéfice de l'entreprise, et doit être compris à ce titre dans la base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et, le cas échéant, dans l'impôt général sur le revenu dû par l'exploitant". Toutes les réponses aux questions précitées sont dans le même sens.

Comme M. Plaisant avait demandé s'il n'y avait pas lieu de distinguer entre les commerçants ordinaires, qui vendent leur fonds de commerce en fin d'exploitation, et ceux qui font métier d'acheter des fonds de commerce pour les exploiter très peu de temps et les revendre ensuite, et pour qui le fonds de commerce est véritablement par lui-même un objet de commerce, sur la plus-value duquel ils spéculent, l'Administration avait encore précisé, en disant qu'il n'y avait lieu à aucune espèce de distinction

Source : BIU Cujas

et que la plus-value devait être retenue au titre du bénéfice, quelle que soit la durée de l'exploitation.

Cette doctrine de l'Administration soulevait les objections les plus graves. On peut dire que l'Administration commettait un véritable détournement de pouvoir, en utilisant au moyen d'une dialectique arbitraire une loi destinée à taxer les revenus, pour atteindre les plus-values des fonds de commerce, uniquement parce qu'il y avait là une source d'enrichissement pour les particuliers et une matière très fructueuse d'imposition pour le fisc. L'intérêt du fisc n'excuse pas les infractions à la loi.

Réfutation de la thèse de l'Administration

L'argument que le fisc tirait de la loi du 1er Juillet 1916 sur la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre est aisément réfutable. Nous avons dit déjà que cette contribution était une taxe sur l'enrichissement; donc, de ce que la plus-value du fonds de commerce était imposable au titre des bénéfices de guerre, il ne s'en suivait nullement qu'elle fût également imposable au titre des bénéfices de l'exploitation commerciale, en vertu d'une loi qui est destinée à taxer, non pas l'enrichissement, mais le revenu professionnel. En second lieu, la taxation d'un accroissement du capital était, non seulement contraire à l'esprit de la loi de 1917; elle faisait encore aux commerçants et aux industriels une situation anormale et tout à fait défavorisée, comparativement à celle des autres contribuables. En effet, le simple particulier, propriétaire foncier, qui vend un immeuble plus cher qu'il ne l'a acheté, le simple capitaliste, qui fait un gain sur la vente de valeurs qu'il a en portefeuille, n'a pas, d'après l'Administration elle-même, à en tenir compte dans le chiffre de ses revenus imposables. Il y a donc là une inégalité de traitement des plus choquantes. En outre, la prétention de l'Administration était encore en opposition avec ce principe que l'impôt doit être prélevé sur les bénéfices de l'exercice écoulé; l'art 2 de la loi du 31 Juillet 1917 le dit d'une façon expresse. Or il va de soi que la plus-value du fonds de commerce n'a pas pris naissance seulement dans l'année où ce fonds de commerce est vendu, elle s'est formée lentement, progressivement au

cours de l'entreprise, et elle se répartit sur : ne plus ou moins grand nombre d'années ; elle est le fruit de circonstances favorables, ou de la bonne gestion de l'exploitation dont l'effet se répartit sur tout le cours de l'exploitation. Imputer cette plus-value toute entière sur l'année de la réalisation, c'était, étant donné le tarif progressif de l'impôt général sur le revenu global, la soumettre à un prélèvement fiscal tout à fait abusif et aller également à l'encontre de la règle de l'art. 2 de la loi du 31 Juillet 1917.

On peut encore ajouter que très souvent, dans la période actuelle, la plus value que le fisc prétend assujettir à l'impôt ne sera qu'une plus-value nominale et apparente, qui tient simplement à la dépréciation de la monnaie. Le fonds de commerce dont le prix n'a pas haussé dans une mesure correspondante à cette dépréciation, n'a pas en réalité augmenté, il a peut être même diminué de valeur. Le franc de papier actuel vaut à peu près 0,28 ou 28/100 du franc d'avant guerre ; par conséquent, un fonds de commerce qui valait 360.000 fr. en 1914 a, en réalité, baissé de valeur, s'il ne vaut pas aujourd'hui au million. Il y a là une observation d'une portée générale, qui vaut contre toute espèce d'imposition des plus-values dans une période de chute du franc et d'instabilité monétaire, telle que celle que l'on traverse actuellement.

Difficultés que soulevait la prétention de l'Administration.

Enfin, la prétention de l'Administration soulevait des difficultés inextricables d'application ; il suffira de signaler que ces difficultés se présentaient, en premier lieu, lorsque la cession était faite moyennant un prix payable en plusieurs années, ce qui est le cas très fréquent, car généralement l'acquéreur n'a pas les fonds nécessaires pour payer comptant et s'acquitte petit à petit sur les produits mêmes du fonds acquis. Des difficultés se produisaient également lorsque, comme il arrive aussi assez souvent, le prix n'était pas payé sous forme d'un versement de fonds, mais par l'attribution de droits, par exemple d'actions d'une nouvelle Société à laquelle l'exploitant avait fait apport de son fonds de commerce. Faudrait-il exiger le paiement total de l'impôt sur des sommes non encore réalisées et dont le paiement était soumis à toutes sortes de causes d'incertitude, tenant à l'insolvabilité

Source : BIU Cujas

possible de l'acquéreur, au résultat d'un procès, qui pourrait s'engager entre lui et le cédant? Faudrait-il, en un mot, faire payer l'impôt sur des rentrées problématiques. Cette solution était évidemment inéquitable et d'une rigueur excessive.

Par contre, si l'on acceptait que l'impôt ne fût payé qu'au fur et à mesure des versements effectués par l'acquéreur, c'est-à-dire au fur et à mesure des encaissements partiels et successifs de la plus-value, on arrivait à cette autre conséquence, non moins choquante, que par suite du caractère progressif de l'impôt général sur le revenu global, qui reprend dans le montant de ce revenu global, les bénéfices industriels et commerciaux la taxation au titre de l'impôt général aurait varié, suivant qu'il y aurait eu paiement comptant ou un petit nombre de gros versements ou qu'au contraire, il y aurait un assez grand nombre de petits versements. S'il y avait paiement comptant, par exemple, d'un fonds cédé avec une plus-value de 300.000 frs., le contribuable avait au titre de l'impôt général, à subir pour son revenu de l'année dans laquelle il encaissait la plus-value, l'application du tarif progressif jusqu'au chiffre de 300.000 frs. Si, au contraire, le prix était payable, par fractions égales en 10 ans, le revenu colisable à l'impôt général n'était augmenté tous les ans que d'une tranche de plus-value de 30.000 francs.

Enfin, la solution administrative entraînait des complications toutes spéciales pour les contribuables, qui étaient taxés non sur leur bénéfice réel, mais sur leur chiffre d'affaires. Il est certain que la cession du fonds de commerce ne constitue pas une "affaire", au sens du "chiffre d'affaires", qui comprend simplement le total de toutes les ventes, de marchandises, réalisées par l'exploitation. (Voir sur cette question: J. Michel: La plus-value des fonds de commerce et l'impôt sur le revenu. Recueil des questions fiscales; Juin 1923).

L'arrêté du Conseil de Préfecture de la Seine du 24 Mars 1923 condamne les prétentions de

Malgré toutes ces objections l'Administration persistait dans sa manière de voir et avait même fait rejeter sur les instances du Ministre des Finances, une proposition de loi de M. Louis Rollin, déposée le 18 Novembre 1923, qui exonérait de l'impôt sur le revenu la plus-value des fonds de commerce. C'est sur ces entrefaites qu'est inter-

Source : BIU Cujas

l'Administration.

Ses motifs.

venu l'arrêt du Conseil de Préfecture de la Seine du 24 Mars 1924, qui a tranché la question contre le fisc. Les motifs de l'arrêt se ramènent essentiellement aux deux suivants d'abord le législateur de 1914 et de 1917 a entendu créer un système d'impôts sur le revenu et sur les revenus. Le mot "revenu" figure d'une façon expresse dans l'intitulé même de la loi du 31 Juillet 1917, "loi portant... établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus". Il n'y a pas à s'arrêter à ce fait, relevé par l'Administration des Contributions directes, que dans le texte des dispositions relatives aux différentes cédules, le législateur a souvent employé le mot "bénéfices" au lieu du mot "revenu". Par exemple, le titre Ier de la loi a pour rubrique "impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux" et non sur les revenus industriels et commerciaux; mais ce terme de bénéfices doit s'interpréter dans le sens général de la loi en le rapprochant de l'intitulé même de la loi, qui fait de cette loi une loi de taxation des revenus proprement dits et non des bénéfices en général.

Il n'y a pas d'autre part, d'après l'arrêt du Conseil de Préfecture, à invoquer l'argument d'analogie de la loi du 1er Juillet 1916, sur la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre, puisque précisément cette loi n'est pas une loi de taxation du revenu, mais la taxation de l'enrichissement. Or, la plus-value d'un fonds de commerce, dit le Conseil de Préfecture de la Seine, n'est pas un revenu; c'est un accroissement de capital. La législation fiscale établit une distinction très nette, entre les sources de revenus, d'une part, et les produits, d'autre part; le fonds de commerce est une source de revenus, la plus-value du fonds de commerce n'est pas un produit de cette source, elle est une augmentation de valeur de la source elle-même; par conséquent elle ne doit pas être comprise dans le produit soumis à l'impôt.

Enfin les conclusions du Commissaire du Gouvernement se réfèrent également, bien que ce motif n'ait pas été reproduit dans les considérants de l'arrêt, au N° 30 de l'Instruction générale de 1918, qui définit le bénéfice: "l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges"; et elles font ressortir que l'obligation, imposée

Source : BIU Cujas

par la loi de 1917 à certaines entreprises, de communiquer le résumé de leur Compte : Profits et Pertes, est une simple mesure de contrôle, qui n'implique nullement que le bilan doit être pris pour base de l'impôt cédulaire.

L'arrêt du Conseil de Préfecture de la Seine a mis fin à la controverse. En effet contrairement à ce qu'on pouvait supposer, le Ministre des Finances a déclaré qu'il s'inclinerait devant la décision intervenue et ne ferait pas de pourvoi devant le Conseil d'Etat.

Proposition de loi en vue d'éviter les conséquences les plus choquantes du système suivi jusqu'en 1923 par l'Administration.

Sur ces entrefaites, une proposition de loi avait été déposée par M. Cresp il (Chambre des Députés, annexes N° 6291) en vue d'éviter les conséquences les plus choquantes et les plus injustes du système suivi par l'Administration des Contributions directes. Aux termes de cette proposition on devait tenir compte dans l'évaluation de la plus-value imposable, des changements survenus dans la valeur de la monnaie, ce qui écartait l'une des objections présentées précédemment. En second lieu, la plus-value en ce qui concerne l'impôt cédulaire, serait ajoutée aux bénéfices de la dernière année d'exploitation; mais en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, elle ne serait comprise dans les rôles successifs de l'impôt qu'au fur et à mesure des versements partiels effectués par l'acquéreur, au cas où le paiement serait effectué par sommes fractionnées. Enfin, le taux de l'impôt général ne pourrait être supérieur à celui qui serait applicable, si on incorporait seulement au revenu global la somme obtenue en divisant la plus-value par le nombre total des années d'exploitation du fonds de commerce, tout au moins depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1917, ce qui éviterait les abus de taxation résultant de la progressivité du tarif de l'impôt sur le revenu.

Cette proposition de loi avait été d'abord insérée dans le texte, qui est devenu la loi du 16 Avril 1924 sur le régime du petit commerce et de la petite industrie; elle a été finalement disjointe.

Elle était en réalité, assez mal inspirée puisqu'elle se bornait à faire en quelque sorte la part du feu, et qu'elle admettait par cela même le principe éminemment discutable affirmé par l'Administration à savoir que la plus-value était imposable.

Le projet de taxation des

Depuis lors, le gouvernement s'est décidé à employer une autre méthode; il vient de pro-

Source : BIU Cujas

plus-values des immeubles et des fonds de commerce.

poser dans le projet de budget de 1925, actuellement en discussion, un impôt spécial sur les plus-values d'immeubles et sur les plus-values de fonds de commerce, qui rentrent dans la catégorie des taxes sur l'enrichissement, et est par conséquent une modalité d'impôt sur le capital. Ce projet de taxe comporte en lui-même des objections; mais du moins, introduisant une disposition législative spéciale, il échappe à la critique de confondre l'imposition du revenu et celle du capital.

Comment le bénéfice est constaté. Le procédé de la productivité.

Le mode de constatation des bénéfices est un des points les plus délicats que le législateur avait à régler; on hésitait à astreindre les industriels et les commerçants à la déclaration des bénéfices, qui était extrêmement impopulaire parmi eux. Le projet de 1907 s'était arrêté à un système d'évaluation administrative, qui aurait été faite dans chaque commune par le contrôleur des Contributions directes, assisté d'une commission spéciale; la commission de la Chambre, s'inspirant de l'exemple de l'impôt, qui fonctionnait alors en Alsace, substitua à ce procédé le système de la productivité normale, qui était une sorte de système forfaitaire; l'impôt serait perçu sur la productivité normale, c'est-à-dire sur le bénéfice normal qu'était susceptible de fournir bon an mal an, dans des circonstances ordinaires, l'entreprise considérée, étant donnés sa nature, son importance, ses moyens techniques. On se serait demandé quel bénéfice peut rapporter en moyenne telle usine, qui a tant de chevaux-vapeur, tant d'ouvriers, qui fait partie de telle catégorie d'industrie, etc....

Les deux catégories de contribuables au point de vue du mode de constatation des bénéfices.

Le critérium, qui apparaissait comme trop vague, ne fut pas maintenu non plus, et finalement, c'est un système transactionnel qui a prévalu. On a distingué deux catégories de contribuables; les uns (ce sont les plus importants), qui sont taxés sur leur bénéfice réel, dont il se trouve que l'Administration fiscale a déjà connaissance pour d'autres causes, les autres qui ne sont astreints qu'à la déclaration de leur chiffre d'affaires; l'Administration concluant, par voie de présomptions légales, de l'existence d'un certain chiffre d'affaires à l'existence d'un certain bénéfice imposable. Toutefois, si la taxation sur le bénéfice réel n'est pas obligatoire pour cette seconde

Source : BIU Cujas

catégorie de contribuables, qui ne sont obligés que d'indiquer leur chiffre d'affaires, elle est cependant facultative pour eux; ils peuvent demander à être taxés sur leur bénéfice réel, ils ont même dans certains cas intérêt à le faire.

1°/Contribuables taxés d'après leur bénéfice réel.

Les contribuables taxés obligatoirement d'après leur bénéfice réel sont les contribuables dont le bénéfice réel est ou peut être déjà connu par l'Administration pour d'autres raisons. Il n'y a, en ce qui les concerne, aucune espèce d'inquisition ni d'indiscrétion à prendre le bénéfice réel comme base de l'imposition, puisque l'Administration en a déjà connaissance. Il n'y a même pas à provoquer dans ce cas une déclaration, qui serait superflue, puisqu'elle aurait pour objet de fournir à l'Administration des renseignements qu'en fait, elle possède déjà: aussi, les contribuables de cette catégorie n'auront à produire aucune déclaration, et ils se borneront à répondre aux demandes d'explications, qui leur seront éventuellement adressées par le contrôleur des contributions directes.

a/ les Sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement.

Les contribuables qui se trouvent dans ce cas, sont en premier lieu, aux termes de l'art. 4 de la loi du 31 Juillet 1917, "les Sociétés, dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement", c'est-à-dire les Sociétés anonymes et les Sociétés en commandite par actions, à l'exclusion des Sociétés de personnes, c'est-à-dire des Sociétés en nom collectif et des Sociétés en commandite simple. Du reste, la rédaction de l'art. 4 de la loi de 1917 est défectueuse; en effet, il n'y a pas à proprement parler dans la législation française, de Sociétés, dont le bilan soit obligatoirement communiqué à l'Administration. Ce que les Sociétés sont obligées de communiquer à l'Administration de l'Enregistrement, ce n'est pas leurs bilans, ce sont en vertu de l'article 2 de la loi du 29 Juin 1872, les comptes-rendus des délibérations du Conseil d'Administration ou de l'Assemblée générale des actionnaires que le fisc a besoin de connaître pour percevoir l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En fait, pratiquement, le compte-rendu imprimé des délibérations de l'Assemblée générale ou du Conseil d'administration, est en général suivi d'un résumé du bilan, mais ceci n'est pas indis-

Source : BIU Cujas

pensable et la Société ne serait pas tenue d'ajouter ce renseignement complémentaire au procès-verbal, qu'elle est obligée de transmettre. Quant au bilan, il n'est pas obligatoirement communiqué, il est simplement "communicable", c'est-à-dire qu'il est soumis au droit général de communication de l'Enregistrement, droit en vertu duquel les agents de l'Administration de l'Enregistrement, pour s'assurer de l'observation des lois sur le timbre et l'enregistrement sont autorisés à prendre sur place connaissance de toutes les pièces comptables et de tous les documents de la Société. Le bilan n'est donc pas plus communiqué que les autres documents, les agents de l'Enregistrement qui se rendent au siège de la Société ont simplement le droit de compulser les registres et de se faire produire le bilan, aussi bien que le reste.

b/ les personnes soumises à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Sont aussi taxées sur leur bénéfice réel, les personnes qui sont soumises à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et qui ont déjà déclaré leurs bénéfices pour le paiement de cette contribution. Il n'était évidemment pas nécessaire de leur demander une seconde déclaration, qui n'aurait fait que doubler la première. D'ailleurs, cette disposition n'a plus aujourd'hui qu'un intérêt rétrospectif, puisque la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a pris fin le 30 Juin 1920, et que maintenant l'Administration n'a plus à s'occuper que du recouvrement de l'arriéré.

c/ contribuables qui ont opté pour ce mode de taxation.

Sont également taxés de cette façon, les autres contribuables, quand ils usent de cette faculté. Dans ce cas, il faut qu'ils fassent connaître leur option en fournissant, dans le délai normal, délai qui est maintenant de deux mois, et qui expire le 1er Mars, mais qui est porté à 3 mois c'est-à-dire jusqu'au 1er Avril, lorsque l'exercice comptable n'est clôturé qu'au mois de Décembre, une déclaration qui consistera dans le résumé de leur compte "Profits et Pertes" de l'année écoulée, c'est-à-dire de l'année dont le revenu est taxé. Ce compte "Profits et Pertes" est l'élément capital du bilan, celui qui fait ressortir les pertes ou les bénéfices de l'exploitation au cours

"Les Cours de Droit"
3 PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
K.

Source : BIU Cujas

de l'année. A cette déclaration, les contribuables, qui veulent être taxés sur le bénéfice réel, ajouteront l'engagement de fournir au contrôleur s'il y a lieu, toutes justifications et explications utiles (art 14).

2°) Contribuables placés sous le régime du bénéfice forfaitaire.

Tous les contribuables, qui ne sont pas obligatoirement imposés sur leur bénéfice réel ou qui n'ont pas demandé à l'être, sont placés d'office sous le régime du bénéfice forfaitaire, d'après le chiffre d'affaires. Le mot "forfaitaire" est employé ici dans un sens approximatif; en réalité, comme on le verra plus loin, ce n'est pas tout à fait d'un forfait qu'il s'agit.

Pour un marchand ou un fabricant, c'est-à-dire pour quelqu'un qui fait commerce d'objets, le chiffre d'affaires est le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées dans l'année, c'est-à-dire ayant été réglées par la livraison, d'une part, et par le paiement, d'autre part. S'il s'agit d'une personne qui fournit non pas des marchandises, mais des services, quelle que soit la nature de ces services, qu'il s'agisse d'un banquier, d'un courtier, d'un agent d'affaires, d'un coiffeur, le chiffre d'affaires est le montant des rétributions perçues.

Ce chiffre d'affaires sera connu de deux façons, suivant les cas, ou bien par la déclaration du contribuable, ou bien par l'estimation d'office que fera le contrôleur.

La déclaration du chiffre d'affaires pour la détermination du bénéfice forfaitaire.

Sont astreints de déclarer au contrôleur leur chiffre d'affaires, tous les contribuables assujettis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 50.000 frs. Toutefois, il y a dispense de déclaration pour les contribuables, dont le chiffre d'affaires est inférieur à 200.000 frs, lorsqu'ils ont utilisé le bénéfice du forfait, que leur accorde la loi du 16 Avril 1924 et dont il sera question plus loin. Mais si le contribuable n'est pas sous le régime de ce forfait, il doit déclarer son chiffre d'affaires, dès que celui-ci dépasse 50.000 frs par an. Cette déclaration doit être faite dans le délai des déclarations en matière d'impôt sur les revenus, c'est-à-dire avant le 1er Mars de l'année d'imposition. Dans la pratique, il n'est pas produit de déclaration spéciale au contrôleur des contributions directes; l'Administration admet, en effet, pour

Source : BIU Cujas

éviter au contribuable double formalité, que les déclarations, qui ont été faites aux autres administrations fiscales, chargées de recouvrer la taxe sur le chiffre d'affaires, Administration de l'Enregistrement, Administration des Contributions indirectes, Administration des Douanes, suivant les cas, tiendront lieu de la déclaration à produire à l'Administration des Contributions directes à laquelle les autres Administrations les communiqueront.

Cas où intervient l'estimation d'office du bénéfice.

Quant à l'estimation d'office, c'est-à-dire sans production de déclaration obligatoire, elle interviendra dans trois cas. En premier lieu, lorsque le contribuable n'a pas fait la déclaration, qu'il est obligé de faire. Dans ce cas, à défaut de renseignements fournis par le contribuable, c'est le contrôleur qui fixera le chiffre d'affaires, qui doit être pris pour base; en outre, le contribuable encourra une majoration d'impôt pour défaut de déclaration.

a) contribuable qui n'a pas fait de déclaration.

b) le contribuable qui n'utilise pas le bénéfice du forfait de la loi du 16 Avril 1924.

En second lieu, les assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui n'utilisent pas le bénéfice du système forfaitaire de la loi du 16 Avril 1924, n'ont aucune déclaration à produire, tout au moins spontanément, quand leur chiffre d'affaires est inférieur à 50.000 frs. On a estimé, en effet, que pour les tout petits contribuables, le contrôleur très souvent n'aurait pas besoin de déclaration et pourrait évaluer d'office leur chiffre d'affaires approximatif, d'après le genre de commerce qu'ils exercent d'après les signes extérieurs et d'après les renseignements dont il dispose. Il semblerait que le contrôleur n'aurait besoin, pour se renseigner, que de consulter les déclarations que les contribuables sont obligés de faire aux autres administrations fiscales pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cependant, il ne faut pas oublier que cette taxe comporte de très larges exonérations; des catégories entières d'affaires ne sont pas taxées et, par suite, pas déclarées, de sorte que cette source de renseignements présente des lacunes.

Remarquons que la distinction des deux catégories de contribuables, selon que leur chiffre d'affaires est inférieur ou supérieur à 50.000 frs. est surtout théorique, puisque ces derniers en pratique, ne font pas de déclaration spéciale, celle

Source : BIU Cujas

qu'ils ont faite pour le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires en tenant lieu.

Quoi qu'il en soit, quand le chiffre d'affaires est inférieur à 50.000 frs., il y a dispense de déclaration spontanée; mais le contrôleur a malgré tout, le droit de demander aux contribuables ainsi dispensés par lettre recommandée, une déclaration de leur chiffre d'affaires qui doit être fournie dans les 20 jours (art 9). La déclaration n'est donc produite que si elle est spécialement demandée, et le contrôleur la demandera dans les cas où il n'a pas trouvé, par ailleurs, les indications nécessaires pour se faire une idée du chiffre d'affaires.

c/ contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200.000 frs. et qui sont taxés à cette contribution sur une base forfaitaire.

En troisième lieu, la loi du 16 Avril 1924, sur le régime fiscal du petit commerce et de la petite industrie, a donné à tous les assujettis, dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200.000 frs., s'il s'agit de marchands, et 40.000 frs. s'il s'agit de contribuables, dont les bénéfices ont le caractère de rémunération de services, le droit de se faire taxer à la taxe du chiffre d'affaires, sur une base forfaitaire, qui les dispense de fournir des justifications périodiques. Leur chiffre d'affaires est calculé à forfait par entente entre l'Administration compétente et le contribuable. Si l'accord ne s'établit pas entre les deux parties, la décision est prise par une commission, siégeant dans chaque département, composée d'un Conseiller de Préfecture, président, de trois chefs des services financiers du département ou de leurs délégués, et de trois représentants des Chambres de Commerce. Le forfait est établi pour deux années, et il est renouvelable d'année en année par tacite reconduction. Il faut, pour obtenir le bénéfice de ce régime que les contribuables en fassent la demande; ils ont pour cette demande, jusqu'au 31 Janvier, en ce qui concerne l'année d'imposition 1925. En ce qui concerne les huit derniers mois de 1924, on a appliqué d'office le forfait à tous ceux qui avaient droit de l'obtenir sur la base de leur chiffre d'affaires en 1923, sauf possibilité pour eux d'en refuser le bénéfice par une déclaration spéciale qui devait intervenir avant le 30 Avril 1924.

Les assujettis qui utilisent le forfait pour le chiffre d'affaires obtiennent des facilités corres-

Source : BIU Cujas

pondantes pour l'impôt cédulaire. C'est en effet ce forfait, complété le cas échéant, de l'évaluation forfaitaire du montant des affaires, qui sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui servira de base pour le calcul de l'impôt cédulaire. Les contribuables, qui sont placés sous ce régime forfaitaire, n'auront ensuite aucune déclaration et aucune justification à fournir, tant que subsistera le forfait.

Comme le forfait est évidemment commode et avantageux pour le contribuable, il est probable qu'il n'y en aura guère, qui ne l'utiliseront point, de sorte que s'il n'est pas exact en principe, il est à peu près exact en fait, de dire que la loi du 16 Avril 1924 a élevé à 200.000 frs. de chiffre d'affaires, la limite au delà de laquelle la déclaration est obligatoire

Comment se déduit du chiffre d'affaires le montant du bénéfice imposable.

Le chiffre d'affaires étant ainsi connu, soit par la déclaration du contribuable, soit par voie d'estimation d'office on obtiendra le bénéfice imposable en multipliant le chiffre d'affaires par un coëfficient approprié. Ces coëfficients sont déterminés tous les trois ans par une Commission de quinze membres, composée, pour un cinquième de représentants des Chambres de Commerce et pour un autre cinquième de représentants des organisations syndicales de l'industrie et du commerce, les autres membres étant des représentants de l'Administration; cette commission est présidée par un Conseiller d'Etat (L. du 31 Juillet 1917, art 6 §2 et art. 8; Décret du 3 Août 1917).

La commission des coëfficients.

La loi a prévu la possibilité d'établir, en premier lieu, pour chaque nature de profession, plusieurs coëfficients, d'après les subdivisions empruntées soit au chiffre d'affaires, soit à tout autre élément pouvant influer sur la productivité. Par exemple, pour une profession déterminée, il est possible que la productivité soit plus grande, quand il s'agit d'une maison de gros que lorsqu'il s'agit d'une maison de détail, ou inversement. La loi prévoit donc la possibilité d'établir, non-seulement un coëfficient par nature de profession, mais encore un coëfficient par subdivision à l'intérieur de chaque nature de profession, cette subdivision étant basée sur des éléments, qui font que telle ou telle catégorie d'entreprise d'une

Le tableau des coëfficients.

même profession, est plus ou moins rémunératrice qu'une autre.

En second lieu, la loi prévoit pour chaque coëfficient la possibilité de fournir, à la place d'un chiffre unique, un chiffre maximum et un chiffre minimum dans l'intervalle desquel le contrôleur pourra librement choisir le coëfficient qui lui paraît le mieux s'appliquer à la situation du contribuable à taxer. Ce tableau des coëfficients est révisé tous les trois ans.

Principes posés par la première commission des coëfficients.

La première commission, qui a fixé les coëfficients pour la période 1918-1920, avait à remplir une très lourde tâche et elle a posé un certain nombre de principes, qui ont eu une très grosse influence. Tout d'abord, elle a pris pour principe, pour chaque profession, d'établir des coëfficients différents, selon la qualité de grossiste ou de détaillant, selon la qualité de vendeur de spécialités ou de vendeur d'articles courants, selon la qualité de fabricant ou d'artisan, de façonnier ou de non façonnier, etc.... En second lieu, elle a jugé nécessaire pour chacune des catégories qu'elle avait ainsi constituées d'user de la faculté que lui donnait le législateur d'instituer deux coëfficients, un coëfficient maximum et un coëfficient minimum, ayant entre eux un très large écart.

Quant au choix du coëfficient, qui était chose extrêmement délicate, parce qu'à ce moment on manquait complètement de données précises, la commission en tenant compte naturellement des conditions spéciales à chaque profession a pris principalement en considération ce fait que le chiffre d'affaires laisse entre les mains de l'exploitant un bénéfice net d'autant plus grand qu'il a de moindres frais de production à couvrir et un moindre capital à rémunérer. Par exemple, le chiffre d'affaires d'une fabrique, c'est-à-dire le produit brut de toutes ses ventes, au cours de l'année, représente en majeure partie le remboursement de ses frais de production; frais d'achat de matières premières, frais généraux, appointements et salaires, etc... et ne représente que pour la plus faible part du bénéfice. Au contraire le chiffre d'affaires d'un courtier ou d'un agent d'affaires est presque tout bénéfice. Si l'on prend un agent

Source : BIU Cujas

d'affaires qui travaille seul ou avec un commis, il n'a guère à retrancher sur son bénéfice brut que le loyer de son cabinet, le traitement de son commis et ses dépenses de bureau ; tout le reste est du bénéfice. La commission a tenu compte de cette circonstance pour graduer en conséquence les coëfficients. En général le système du double coëfficient en laissant beaucoup de distance entre le maximum et le minimum, la commission a opéré d'une façon que le législateur n'avait sans doute pas exactement prévue et voulue. Le législateur avait envisagé un système de caractère forfaitaire. Ce n'était peut-être pas un forfait à proprement parler, parce que qui dit forfait dit chiffre déterminé à l'avance, tandis que dans l'espèce, le chiffre peut varier entre le coëfficient minimum et le coëfficient maximum. Cependant, il semble que le législateur avait prévu, en règle générale, un coëfficient unique et qu'il n'avait introduit la faculté d'établir un double coëfficient, maximum et minimum, que pour permettre à la commission de se tirer d'embarras dans les cas trop difficiles. Or, la commission a généralisé le système du double coëfficient et, elle a ménagé un écart considérable entre le coëfficient minimum et le coëfficient maximum. C'est ainsi que pour certaines professions les coëfficients varient entre 40 et 80 % du chiffre d'affaires ; pour les pharmaciens, ils varient entre 15 et 40 %. La conséquence est que la commission a ainsi conféré aux contrôleurs un pouvoir très étendu d'appréciation puisqu'il est libre de choisir à sa guise, entre le maximum et le minimum, le coëfficient applicable ; il dépend de lui de taxer un pharmacien sur 15 ou sur 40 % de son chiffre d'affaires, de telle sorte que l'évaluation forfaitaire fait place, en réalité, à la taxation administrative, selon l'appréciation du fisc.

Le coëfficient unique applicable aux contribuables bénéficiant du forfait et dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200.000 frs.

La loi du 16 Avril 1924 vient d'ailleurs introduire une exception, en ce qui concerne les contribuables susceptibles de bénéficier du forfait qu'elle institue, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires est inférieur à 200.000 frs, pour ceux-là, il ne pourra y avoir qu'un coëfficient unique ; le contrôleur ne pourra plus se mouvoir entre un minimum et un maximum et la commission spéciale a été chargée de fixer ces coëfficients uniques pour le 1er Janvier 1925. Il y a donc désor-

Source : BIU Cujas

mais dans le tableau des coëfficients une nouvelle subdivision: contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 200.000 frs. (double coëfficient) et: contribuables dont le chiffres d'affaires est inférieur à 200.000 frs. (coëfficient unique). Pour 1924, on a maintenu à ces derniers contribuables le coëfficient qui leur avait été appliqué pour l'imposition de 1923.

Les pouvoirs des contrôleurs en ce qui concerne l'application des coëfficients.

En dehors de cette exception le contrôleur a donc la faculté de choisir dans l'intervalle des deux coëfficients fixés par la commission des coëfficients. La loi lui confère d'ailleurs des pouvoirs plus larges; il n'est pas absolument lié par les coëfficients légaux, dont le contribuable de son côté est lui-même autorisé à contester l'application (art 10 §2 et 4 de la loi du 31 Juillet 1917). Si le contrôleur estime que le bénéfice du contribuable est supérieur à celui qui résulte de l'application à son chiffre d'affaires du coëfficient légal maximum ou bien du coëfficient unique, au cas où exceptionnellement, pour une certaine profession ou une certaine catégorie, la commission n'aurait établi qu'un seul coëfficient, il a le droit d'utiliser un coëfficient plus élevé qu'il fixe lui-même, à condition qu'il fasse la preuve de l'exactitude de son estimation. Au contraire, il n'y a pas de preuve à fournir de sa part s'il se borne à utiliser les coëfficients légaux, puisque dans ce cas l'évaluation résulte automatiquement des règles fixées par la loi.

Jusqu'à quel moment le contrôleur pourra-t-il réviser son estimation du bénéfice imposable.

Jusqu'à quand le contrôleur pourra-t-il réviser l'estimation qu'il a faite du bénéfice, en substituant à l'application des coëfficients légaux, l'application d'un coëfficient supérieur, parce qu'il aura reconnu que le bénéfice réel est plus élevé que celui qui résulte de leur emploi. L'Administration, se basant sur l'art. 11 de la loi de 1917, qui donne au fisc le droit, au cas où il y aurait insuffisance de taxation, de réclamer un supplément d'impôt, non seulement dans l'année d'imposition, mais encore au cours des cinq années qui suivront, considère que, même après avoir fixé la base de l'imposition, le contrôleur, en possession de nouveaux renseignements, qui lui donnent lieu de penser que cette imposition est insuffisante, peut rectifier son estimation primitive en substituant au coëfficient, dont il s'est servi, un coëfficient supérieur, à charge de prouver

Source : BIU Cujas

le bienfondé de cette majoration, et par conséquent pendant les cinq années qui suivront l'imposition, le contribuable pourra être encore recherché pour le supplément d'imposition qui en résulte.

En sens inverse, si le contribuable estime que les coëfficients légaux le font imposer à un bénéfice supérieur à la réalité, il peut demander l'application d'un coëfficient inférieur, qu'il indiquera lui-même, mais a charge également de fournir dans ce cas les justifications nécessaires. Ces justifications, en fait, ne pourront guère consister que dans la démonstration de son bénéfice réel. Par conséquent, la taxation d'après le chiffre d'affaires est, comme on voit susceptible de se transformer éventuellement, soit du fait du contrôleur, soit du fait du contribuable en taxation du bénéfice effectif.

Situation particulière et exceptionnelle faite aux petits commerçants et aux petits industriels.

Cependant les dispositions de la loi du 16 Avril 1924 font à ces divers points de vue une situation particulière et exceptionnelle aux petits commerçants et aux petits industriels. D'abord, on vient de voir qu'en ce qui les concerne, il n'y aura plus qu'un coëfficient unique. En second lieu, comme pour les contribuables de cette catégorie, l'impôt recouvre un caractère nettement forfaitaire, la latitude qui était donnée, d'une part, au contrôleur, d'autre part, au contribuable de ne pas s'en tenir au coëfficient légal, d'adopter, pour ce qui est du contrôleur, un coëfficient plus élevé, de demander, pour ce qui est du contribuable, l'adoption d'un coëfficient inférieur disparaît complètement. La loi du 16 Avril 1924, dans son art. 3, qui modifie le §5 de l'art. 10 de la loi du 31 Juillet 1917, ne prévoit plus qu'un seul cas de contestation, qui reste ouvert au contribuable: c'est lorsqu'il prétend que le coëfficient qu'on lui a appliqué n'est pas celui de sa profession ou celui de sa catégorie. Il ne s'agit pas de remettre en discussion les éléments du forfait, il s'agit simplement de rectifier une erreur, qui a été commise par l'Administration. Il s'agit, par exemple, d'un épicier auquel on a appliqué le coëfficient afférent à la profession de mercier. Enfin, les contribuables qui se trouvent dans cette catégorie de bénéficiaires

(1) ou que le contribuable prétend avoir été commise

Source : BIU Cujas

du forfait sont dispensés de toute espèce de contrôle, comme on verra ci-après.

Précautions et sanctions contre la fraude ou le silence du contribuable.

Après avoir étudié comment sont constatés les bénéfices, il faut voir maintenant quelles sont les précautions et les sanctions prises par la loi pour que le fisc ne soit pas victime de la fraude ou du silence du contribuable.

Il y a tout d'abord des sanctions, lorsque le contribuable omet de fournir les renseignements qu'il est tenu de communiquer au fisc. En ce qui concerne les contribuables, obligatoirement taxés sur leur bénéfice réel, il n'y a naturellement pas de sanction, puis qu'ils n'ont aucune espèce de déclaration à faire, leur bénéfice étant connu par l'Administration.

En ce qui concerne les contribuables astreints à la déclaration de leur chiffre d'affaires, et qui ne font pas cette déclaration dans le délai légal leur retard entraînerait une majoration d'impôt de 10%. Il y a lieu de rappeler que l'Administration des Contributions directes considère comme tenant lieu pour elle de la déclaration exigée celle qui est faite aux autres administrations fiscales, en vue du recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte qu'en fait cette pénalité aura rarement occasion de jouer.

En second lieu, tant aux contribuables qui étant astreints à déclarer leur chiffre d'affaires, ne l'ont pas fait, qu'à ceux qui ne sont pas obligés de le déclarer, parce que ce chiffre d'affaires ne dépasse pas 50.000 frs., le contrôleur a le droit de demander de fournir une déclaration: déclaration que les contribuables de la première catégorie n'ont pas faite en temps utile et qu'ils étaient tenus de faire; que les contribuables de la seconde catégorie n'étaient pas obligés de faire, mais qu'il juge cependant utile d'avoir pour être à même de fixer leur chiffre d'affaires et d'établir leur impôt. Le contrôleur, dans ce cas, requiert le contribuable de fournir cette déclaration dans les 20 jours et si elle n'est pas fournie dans ce délai, l'impôt est augmenté de moitié c'est-à-dire de 50%. Cette majoration s'ajoutera à la majoration de retard de 10%, pour les contribuables astreints à la déclaration.

Source : BIU Cujas

Les droits du contrôleur pour le contrôle des déclarations.

D'autre part, non seulement il faut que le contribuable se sente contraint de fournir les renseignements exigés par la loi, il faut encore que le contrôleur dispose des moyens de contrôler ces renseignements, parce qu'il ne saurait évidemment se contenter purement et simplement des allégations qu'on lui fournit. Pour les contribuables qui sont taxés sur le bénéfice réel, les pouvoirs du contrôleur sont fixés par l'article 5 de la loi de 1917. Ces pouvoirs sont aussi étendus que possible; le contrôleur dit l'art. 5 peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin. Par conséquent il peut se faire présenter tous leurs livres, tous leurs documents de comptabilité, leur bilan actuel, leurs bilans antérieurs, et il peut procéder sur place à tous les contrôles que ne lui permettent pas d'effectuer les simples renseignements qui lui ont été envoyés à son cabinet. En effet, le contrôleur n'a pas le droit d'exiger le déplacement de tous ces documents, il est obligé d'aller les consulter sur place. Il peut, d'autre part, demander des éclaircissements soit par écrit, soit verbalement et en pratique, tout au moins quand il s'agit d'un gros contribuable c'est souvent à la suite d'une ou plusieurs conversations avec le contribuable que l'imposition est établie.

a) contribuables taxés sur leur bénéfice réel.

b) contribuables taxés d'après leur chiffre d'affaires.

En ce qui concerne les contribuables qui sont taxés d'après leur chiffre d'affaires, on vient de prendre connaissance d'un des droits du contrôleur : en l'absence de déclaration spontanée, le contrôleur peut en redemander une, qui doit lui être remise dans les 20 jours de la demande. En second lieu, il peut exiger à l'appui des déclarations toutes les justifications nécessaires, à moins que ces justifications n'aient déjà été fournies à un autre des services financiers, qui sont chargés de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires (loi du 31 Juillet 1917, art. 9 et du 25 Juin 1920, art. 3). D'ailleurs ces justifications n'ont pour objet que d'établir exactement le chiffre d'affaires. Par conséquent, par application de l'art. 9 de la loi du 31 Juillet 1917 le contrôleur ne peut pas exiger de justification concernant le bénéfice réel, mais seulement les justifications concernant l'exactitude du chiffre d'affaires.

Comment

Cependant l'art. 32 de la loi du 31 Juillet

Source : BIU Cujas

la législation s'achemine vers la taxation du bénéfice réel.

1920, a apporté indirectement à cette règle une dérogation extrêmement importante. "Pour permettre, dit l'art. 32 de la loi du 31 Juillet 1917, le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes, qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 frs. par an, est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint des livres, dont la tenue est prescrite par le titre II du C. Co. ainsi que tous les livres et documents, annexes, pièces de recettes et de dépenses." Ce texte a une portée très générale, il s'applique à tous les commerçants, dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 frs. par an, c'est-à-dire qu'il s'applique aussi bien à ceux qui sont taxés sur le bénéfice réel qu'à ceux qui sont taxés sur le chiffre d'affaires: il donne au contrôleur un pouvoir considérable, puisque, ayant à sa disposition tous les livres et toutes les pièces comptables, il va pouvoir de leur consultation dégager le bénéfice réel. Aussi la thèse a-t-elle été soutenue, qu'en ce qui concerne les contribuables taxés sur le chiffre d'affaires, le texte comportait une limitation implicite. En effet, a-t-on dit, à leur égard, le contrôleur ne doit pas faire état des renseignements qu'il découvrait dans les livres touchant le bénéfice réel; autrement la faculté donnée à ces contribuables, d'être taxés d'après leur chiffre d'affaires deviendrait illusoire, puisque le contrôleur, ayant le droit de choisir un coëfficient supérieur au coëfficient légal quand il est à même d'en démontrer le bien-fondé, n'aurait qu'à rechercher dans les livres quel est le bénéfice réel, pour fixer ensuite le coëfficient. Les contribuables seraient ainsi privés du bénéfice du système forfaitaire qu'on avait entendu leur accorder. Le texte indûment élargi et faussement interprété de l'art 32 aboutirait en somme à substituer dans tous les cas à la taxation d'après le chiffre d'affaires la taxation d'après le bénéfice réel.

Cette thèse n'a pas prévalu, il est admis que la loi n'a limité par aucune espèce de restriction la faculté d'investigation conférée au contrôleur et que celui-ci peut librement disposer

Source : BIU Cujas

à toutes fins utiles des renseignements qu'il trouve dans les livres, notamment des indications qu'il rencontre concernant le bénéfice réel. C'est un accroc considérable au système de la taxation basée sur le chiffre d'affaires et un acheminement vers la taxation du bénéfice réel pour tous les contribuables, dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 frs., puisqu'étant obligés d'ouvrir leur comptabilité au contrôleur, ils sont par là même exposés à le voir prendre connaissance de leur bénéfice réel et choisir un coëfficient approprié.

Le projet de budget de 1925, complète cette évolution, en déclarant dorénavant imposables obligatoirement sur leur bénéfice réel tous les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasserait 200.000 frs. par an, quand il s'agit de ventes de marchandises ou de produits, ou 40.000 frs. quand il s'agit de fournitures de services, etc....

En ce qui concerne la catégorie de contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 200.000 frs., la loi du 16 Avril 1924 a fait, par contre, un pas en arrière. Les contribuables de cette catégorie, quand ils ont été admis au bénéfice du forfait pour le chiffre d'affaires, ils n'ont plus à fournir en ce qui concerne l'impôt cédulaire aucune déclaration, aucune justification, puis qu'on prend purement et simplement le chiffre d'affaires fixé dans le forfait; ils sont de plus soustraits au droit d'investigation que l'art. 32 de la loi du 31 Juillet 1920 donne au contrôleur; ils ne sont donc plus obligés d'ouvrir leurs livres et leur pièces de comptabilité au contrôleur, qui ne pourra plus par suite rechercher leur bénéfice réel.

Situation des contribuables du petit commerce et de la petite industrie.

En résumé, dans l'ensemble, la situation de ces contribuables du petit commerce et de la petite industrie, dont le chiffre annuel d'affaires ne dépasse pas 200.000 frs. se présente de la façon suivante: chiffre d'affaires établi forfaitairement et en principe immuable pour deux ans, et ensuite, aussi longtemps que le forfait n'est pas l'objet d'une dénonciation qui peut intervenir tous les ans, soit de la part du contribuable, soit de la part de l'administration; en second lieu, application au chiffre d'affaires, forfaitairement fixé, d'un coëfficient unique par profession ou ca-

Source : BIU Cujas

tégorie à l'intérieur de chaque profession; en troisième lieu, ce coëfficient s'imposera toujours au contribuable aussi bien qu'au contrôleur, à moins qu'il y ait erreur sur la profession ou sur la catégorie; enfin, aucune déclaration à produire et aucun contrôle à subir.

Il y a d'ailleurs en ce moment un peu de confusion dans l'application de cette loi du 16 Avril 1924. On a appliqué d'office à tous les contribuables, dont le chiffre d'affaires était inférieur à 200.000 frs., le forfait pour les 8 derniers mois de 1924, en prenant pour base le chiffre d'affaires, pour lequel ils avaient été cotisés, et le coëfficient qui leur avait été appliqué en 1923. Beaucoup de contribuables ont cru qu'ayant eu d'office le forfait pour 1924, le statu-quo serait maintenu pour 1925. En réalité le regime de 1924 n'était que provisoire, et ceux qui voulaient continuer à en bénéficier pour 1925 devaient le demander avant le 31 Janvier 1925. Comme ils ne l'ont pas fait, on vient de reculer le délai pour l'introduction de la demande de forfait jusqu'à la fin de Février.

Les réclamations contre la fixation par le contrôleur du bénéfice imposable.

Lorsque le contrôleur a déterminé provisoirement le bénéfice imposable des contribuables, en affectant leur chiffre d'affaires d'un coëfficient approprié, il est tenu de leur notifier cette fixation en leur ouvrant un délai de 20 jours pour faire entendre leurs observations. C'est dans ce délai que le contribuable pourra contester suivant les cas envisagés précédemment, soit le choix d'un coëfficient supérieur aux coëfficients légaux, soit le choix des coëfficients officiels, s'il prétend n'avoir réellement qu'un bénéfice moindre, soit enfin prétendre que le coëfficient qu'on lui a appliqué n'est pas celui qui concerne sa profession ou sa catégorie. Passé ce délai sans réponse ou après avoir reçu les observations du contribuable et apprécié s'il fallait en tenir compte; le contrôleur "arrête définitivement la base d'imposition", dit l'art. 10 de la loi du 31 Juillet 1917, et c'est l'imposition ainsi définitivement arrêtée qui figurera inscrite dans le rôle à l'article du contribuable. Une fois le rôle publié, le contribuable jouit d'ailleurs d'un nouveau délai pour présenter une réclamation contentieuse qui sera jugée, suivant les règles habituelles par le Conseil de Préfecture avec appel devant le Conseil d'Etat.

Source : BIU Cujas

La taxation d'après le chiffre d'affaires a-t-elle le caractère d'un forfait? Thèse qui admet le caractère forfaitaire.

Ces développements précédents nous permettent de revenir sur une question, qui a déjà été effleurée : la taxation d'après le chiffre d'affaires constitue-t-elle un forfait? Il y a à ce sujet deux thèses contraires en présence. Une partie de la doctrine considère que la taxation d'après le chiffre d'affaires a un caractère forfaitaire; elle s'appuie sur les travaux préparatoires et sur les discussions parlementaires au cours desquelles, tant le Ministre des Finances que le Rapporteur de la Chambre et celui du Sénat ont parlé eux-mêmes du système forfaitaire." Ce que le législateur a voulu, disent les partisans de cette thèse, c'est dispenser la catégorie de contribuables, qui est taxée d'après le chiffre d'affaires, de la nécessité de faire connaître son bénéfice réel et lui épargner les mesures de contrôle et d'inquisition que comporte nécessairement la taxation du bénéfice réel. On a donc pour certains contribuables, substitué à l'imposition du bénéfice effectif l'imposition d'un bénéfice "présumé", d'un bénéfice simplement approximatif et vraisemblable, dont la loi a indiqué elle-même le mode de détermination, d'après le chiffre d'affaires affecté d'un certain coëfficient.

Conséquences de la thèse qui admet le caractère forfaitaire de cette taxation.

Il résulte de cette thèse, d'abord, que lorsque les bases d'imposition ont été régulièrement et définitivement arrêtées par le contrôleur, elles ne peuvent plus être remises en discussion, à moins qu'il ne s'agisse de rectification du chiffre d'affaires. Le contribuable ne peut plus être recherché, pendant les 5 ans qui suivent l'année d'imposition, pour un supplément d'impôt parce qu'il apparaîtrait que son bénéfice effectif a été supérieur au bénéfice approximatif, pour lequel il a été taxé, en effet l'impôt porte, non sur le bénéfice réel, mais sur le bénéfice approximatif évalué d'après les présomptions légales. Il en résulte en second lieu, que les droits d'investigation que l'art. 32 de la loi de 1920 donne au contrôleur ne peuvent lorsqu'il y a taxation sur le chiffre d'affaires, s'appliquer qu'à la recherche du chiffre d'affaires exact, parce que si le contrôleur faisait usage de ses pouvoirs pour rechercher le bénéfice réel, on substituerait la taxation du bénéfice réel à la taxation du bénéfice forfaitaire, contrairement à l'intention du législateur.

D'après une autre thèse qui est celle de

Source : BIU Cujas

L'Administration repousse la thèse du caractère forfaitaire de la taxation.

l'Administration, il n'y a pas en quelque sorte deux bénéfices différents soumis à l'impôt; le bénéfice réel pour certains contribuables et un bénéfice forfaitaire et simplement approximatif pour certains autres. Le bénéfice imposé, c'est toujours le bénéfice réel, seulement la méthode employée pour connaître ce bénéfice réel est différente, suivant les catégories de contribuables. On emploie une méthode très précise en ce qui concerne certains contribuables; ceux qui sont taxés sur leur bénéfice réel, tel qu'on le connaît par le bilan; pour d'autres, on emploie une méthode indirecte, moins précise et moins gênante pour le contribuable, mais dont l'objet est malgré tout de serrer d'aussi près que possible l'appréciation du bénéfice réel. La preuve s'en trouve dans la loi de 1917 elle-même, qui permet au contrôleur, lorsqu'il sera en possession de renseignements suffisants pour pouvoir justifier sa décision de substituer aux coëfficients légaux un coëfficient arbitrairement choisi, considéré comme plus propre à faire ressortir le bénéfice exact du contribuable.

Conséquences de la thèse de l'Administration.

Les conséquences de cette thèse sont diamétralement opposées à celles de la thèse précédente. D'abord, si le contrôleur s'aperçoit que l'estimation qu'il a faite du bénéfice est inférieure au bénéfice réel, et si l'on est encore dans le délai de 5 ans où l'on peut demander au contribuable un supplément d'impôt, le contrôleur aura le droit de remplacer par un autre le coëfficient dont il s'est servi et de réclamer le supplément d'impôt qui en résulte. Ensuite, les droits d'investigation de l'art. 32 ne doivent comporter aucune restriction; même pour les contribuables taxés sur le chiffre d'affaires, ils peuvent porter sur la recherche du bénéfice réel. Voir: C.X.: la taxation forfaitaire des bénéfices commerciaux et l'interprétation administrative. – Recueil des Questions fiscales, 1923, p. 125 et 159.

Le contrôleur peut utiliser les renseignements fournis pour modifier la taxation de l'année, non pour rectifier

Il y a lieu semble-t-il, de distinguer entre les deux conséquences de la thèse administrative. Pour ce qui est du droit d'investigation de l'art. 32 de la loi de 1920, il est certain que le texte ne fait aucune réserve, et il paraît bien difficile, d'autre part, lorsque le contrôleur a trouvé dans les documents qu'il a consultés, des renseignements précis, d'exiger qu'il les oublie, et omette

Source : BIU Cujas

les impositions des années précédentes.

de les utiliser pour établir l'impôt. Par contre, c'est aller à l'encontre des dispositions de la loi que de permettre au contrôleur après avoir imposé régulièrement le contribuable pour l'année d'imposition, de le rechercher encore pendant cinq ans pour lui infliger un supplément d'imposition. En effet, ces cinq années, au cours desquelles le contrôleur a le droit de demander un supplément d'impôt sont destinées à relever les inexactitudes, qui peuvent se trouver dans les renseignements communiqués au fisc et à redresser les insuffisances d'imposition, qui proviennent de l'inexactitude de ces renseignements. Ceci résulte des termes mêmes, de l'art 11 de la loi du 31 Juillet 1917. Or, le contribuable taxé sur son chiffre d'affaires n'avait pas d'autres renseignements à fournir que l'indication et la justification de ce chiffre ; c'est ce renseignement, seul dont l'inexactitude peut être rectifiée et motiver un supplément d'impôt, qui ne saurait tenir au seul fait que le contrôleur s'est ravisé après coup. D'ailleurs, la loi de 1917 dit en termes formels, dans son art. 10, qu'après la phase d'estimation provisoire qui se termine par la notification faite au contribuable pour provoquer ses observations, vient la phase au cours de laquelle "le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition". Il y a donc désormais chose acquise et à partir de ce moment l'impôt régulièrement et "définitivement" établi, sur les renseignements exacts fournis par le contribuable, ne devrait plus pouvoir être remis en question au cours des années suivantes.

L'Administration avait poussé sa thèse pendant un certain temps aux plus extrêmes limites ; elle admettait que non seulement le contrôleur pouvait modifier les bases d'imposition et réclamer un supplément d'impôt pendant les cinq années, qui suivaient l'année d'imposition, mais considérant que du fait de cette demande de supplément d'impôt résultait qu'il y avait eu insuffisance dans l'imposition primitive, elle entendait infliger au contribuable une majoration d'impôt pour insuffisance, c'est-à-dire le punir d'une faute

Source : BIU Cujas

qu'il n'avait pas commise, puisqu'il avait fait régulièrement toutes ses déclarations et lui faire payer les conséquences de l'erreur du contrôleur, lequel avait adopté des bases d'imposition, dont il s'apercevait plus tard qu'elles étaient trop faibles. L'Administration n'a pas persisté dans cette exigence; elle ne demande plus de majoration pour insuffisance, mais elle se reconnaît toujours le droit de réclamer un supplément d'impôt pour la partie du bénéfice, qui ne s'est pas trouvée imposée.

Où est réalisé le bénéfice imposable?

La loi porte que la taxe frappe l'exploitant "pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France". Par conséquent, il n'y a d'imposés que les bénéfices qui sont réalisés en France. Cette règle donne lieu parfois à des difficultés d'application. Une entreprise située à l'étranger ou dans les colonies françaises, en Algérie par exemple n'est pas imposable. C'est une disposition qui d'ailleurs est très rationnelle, en vue d'éviter les doubles impositions; autrement une même entreprise située à l'étranger pourrait supporter à la fois les impôts du pays étranger où elle est située et les impôts français. Dans ce cas il n'y a pas de difficulté.

Difficultés que soulève la pluralité des établissements, situés les uns en France, les autres à l'étranger.

Mais où il peut y avoir difficulté, c'est lorsque le contribuable, particulier ou Société, exploite simultanément plusieurs établissements, dont les uns sont situés en France, et les autres hors de France. S'il n'y a pour tous ces établissements qu'une seule comptabilité, il faudra faire une ventilation, souvent assez délicate, pour laquelle, faute de mieux on sera souvent obligé de se rabattre sur le chiffre d'affaires, réalisé respectivement dans les différents établissements, en supposant que les bénéfices se divisent proportionnellement à ces chiffres d'affaires.

Cas d'une entreprise ayant son siège social en France et une succursale à l'étranger.

De plus, il est parfois difficile de séparer les opérations propres à chaque établissement, lorsque, par exemple, une entreprise se compose d'un siège social dans un pays et d'une succursale dans un autre. Si l'établissement central est en France, et livre des marchandises à la succursale, qui est à l'étranger et qui les vend hors de France, cet établissement dit l'Administration est imposable, car il contribue

Source : BIU Cujas

aux bénéfices de la succursale en l'approvisionnant : il doit donc être taxé dans la mesure où il participe à la formation du bénéfice de cette succursale. Inutile de dire que l'imposition exigera dans ce cas des calculs très délicats et passablement arbitraires, que d'autre part, elle semble aller à l'encontre de la loi, puisqu'il s'agit de bénéfices, dont la réalisation a bien été rendue possible par l'établissement central, mais qui cependant ont été réalisés, non en France, mais à l'étranger.

Cas d'une entreprise ayant son siège à l'étranger, mais possédant en France un bureau d'achat ou un atelier de fabrication.

Un cas plus délicat encore est celui d'une entreprise, qui a son siège à l'étranger et qui ne possède en France qu'un bureau d'achat pour ses approvisionnements ou qu'un atelier de fabrication. Cette entreprise se fait expédier les matériaux achetés en France par son bureau d'achat, ou les articles fabriqués en France par son atelier de fabrication. Aucun bénéfice n'est réalisé en France, aucune vente n'y ayant lieu ; il n'y a donc aucune comptabilité tenue en France, qui fasse ressortir un bénéfice quelconque, puisqu'il n'y a en France qu'une comptabilité de dépense. Cependant, d'après l'Administration le bureau d'achat, par ses achats de matériaux, l'atelier de fabrication par ses fabrications, contribuent au bénéfice de l'entreprise étrangère. Ils sont donc générateurs de bénéfices, par suite imposables. Sur quelle base les imposera-t-on ? Il ne peut y en avoir que d'arbitraires. La base adoptée par l'Administration est la suivante : on taxera le bureau d'achat d'après le bénéfice qu'aurait fait un exportateur français, en vendant les matériaux à la maison étrangère ; on taxera l'atelier, d'après le bénéfice qu'aurait fait un atelier similaire indépendant en lui vendant ses articles. C'est-à-dire - et c'est la condamnation du système - qu'on taxera le bureau d'achat ou l'atelier de fabrication sur un bénéfice qu'il n'a pas fait, en réalité, mais qu'aurait pu faire une exploitation française de même nature. (Sur cette question : Voir J. off. réponses aux questions écrites : Artaud : Ch. Déb. parl. 6 Avril 1922 ; Macarez, - 13 Novembre 1923, Ch Débats parlem. 1923 p. 4299. François Albert, 31 Mai 1923. Sénat, 1923, p. 1639 ; Régnon, 5 Juin 1923. Cham

Source : BIU Cujas

bre 1923 n. 3468.

Le titulaire d'un brevet d'invention n'est taxable également que sur le bénéfice de l'exploitation du brevet en France. Il y a controverse lorsque le titulaire de ce brevet concède une licence d'exploitation pour l'étranger. La redevance payée par le concessionnaire doit-elle être considérée comme le prix du bail de l'exploitation du brevet à l'étranger, auquel cas le bénéfice serait de provenance étrangère et par conséquent non imposable, ou est-elle un élément de l'actif, l'entreprise française par conséquent un revenu français, et comme tel imposable. C'est en ce dernier sens que s'est prononcée la jurisprudence, non pas en matière d'impôt cédulaire, mais en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, pour laquelle d'ailleurs la question se posait absolument de la même façon (Voir Lecercle: ouvr. cit. N° 114 bis p. 76).

Quand le bénéfice doit-il être réalisé? Règle de l'annulation du bénéfice.

L'impôt est perçu sur le bénéfice réalisé dans l'année qui précède l'année d'imposition. Ainsi dans l'année d'imposition 1925, on est imposé sur les bénéfices qui ont été réalisés entre le 1er Janvier et le 31 Décembre 1924. Ce principe cependant a dû recevoir une dérogation pour tenir compte du fait que certaines entreprises ont l'habitude d'avoir une autre période comptable que l'année civile. Il y a, par exemples, des Sociétés, dont l'exercice social va du 1er Juillet au 30 Juin ou du 1er Février au 31 Janvier. Aussi la loi de 1917, dans son art. 2, a-t-elle prévu que l'impôt est perçu sur les bénéfices réalisés "dans la période de 12 mois, dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne concorde pas avec l'année civile". Par conséquent, si une entreprise a un exercice, qui va du 1er Février au 31 Janvier 1925, on imposera le bénéfice de l'exercice, qui a commencé au 1er Février 1923 pour finir au 31 Janvier 1924, puisque c'est au 31 Janvier 1924 que l'on a établi le dernier bilan. Il en résulte certaines difficultés, lorsqu'en cours d'exploitation, une entreprise vient à changer sa période comptable. Dans ce cas, pour se mettre au pair, il arrivera qu'elle soit obligée de payer sur les bénéfices de plus de 12 mois. Soit l'entreprise précitée, ayant un

Source : BIU Cujas

exercice allant du 1er Février au 31 Janvier 1925, elle paiera pour les bénéfices du 1er Février 1923 au 31 Janvier 1924; si en 1924, elle décide de changer sa période comptable et d'adopter un exercice allant du 1er Janvier au 31 Décembre, il lui faudra payer en 1925 sur le bénéfice des douze mois allant du 1er Février 1923 au 31 Janvier 1924, et enfin, sur celui des douze mois de la période complémentaire de l'année de 1924. (Voir questions au J.O. des 6 Juin, 13 Novembre et 18 Décembre 1923 10 Janvier, 30 Janvier, 9 Février et 4 Avril 1924 Ch. Déb. parlem. 1923 p. 3469; 1924, p. 553, 838, 1144, 2215).

Nouveauté de cette règle.

Cette règle qui prend pour assiette de l'impôt le bénéfice réalisé au cours des douze mois de la dernière période comptable, c'est-à-dire habituellement, au cours de l'année qui précède l'année d'imposition, est très différente de celle qui existait pour les anciennes contributions directes, pour lesquelles c'est la situation dans laquelle le contribuable se trouvait au 1er Janvier de l'année d'imposition, qui fixait ses obligations fiscales, obligations qui, en principe, étaient déterminées pour toute l'année sur la base d'imposition existant au 1er Janvier. Par exemple, pour être soumis à la patente en 1910, il fallait au 1er Janvier 1910 exercer une profession, imposée à la patente. L'impôt était établi sur les éléments imposables existants au 1er Janvier 1910, et en vertu d'un principe, qui s'appliquait rigoureusement aux autres contributions, mais qui avait reçu quelques dérogations précisément en matière de patentes, on était redevable pour toute l'année 1910 de l'impôt établi sur les éléments existants au 1er Janvier 1910. Cette règle se comprenait très bien pour des impôts assis sur les signes extérieurs. Elle n'a plus de raison d'être avec des impôts assis sur les revenus. Cependant il en est resté un souvenir assez malencontreux dans la cédule des bénéfices agricoles, qui n'atteint que l'exploitant en exercice au 1er Janvier de l'année d'imposition.

Conséquences de cette règle.

Au contraire, pour payer en 1925 l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il n'est pas du tout nécessaire d'être industriel ou commerçant au 1er Janvier 1925, il suffit d'avoir réalisé des bénéfices en 1924.

Source : BIU Cujas

Par conséquent, un contribuable qui s'est retiré des affaires dans le courant de 1924 devra l'impôt en 1925 pour les bénéfices qu'il a réalisé en 1924, avant de cesser son exploitation. Il en sera de même de l'étranger, qui a quitté la France au cours de l'année 1924, en admettant que le fisc puisse le saisir. Enfin, il en sera de même depuis la loi du 30 Juin 1923 (art. 12) du contribuable décédé au cours de 1924, et dont la dette d'impôt devra être acquittée par ses héritiers.

En sens inverse, le contribuable qui a commencé son exploitation en cours d'année, par exemple, au mois de Juillet 1924, paiera l'impôt en 1925 sur les bénéfices qu'il a réalisés dans le semestre, au moins si sa comptabilité est réglée sur l'année civile. Si au contraire son exercice commercial va de Juillet en Juillet, par exemple, il ne commencera à être taxé qu'en 1926, puisque la période de douze mois dont les résultats seront compris dans son premier bilan ne prendra fin qu'au 1er Juillet 1925. Mais pour éviter une imposition en 1925, il faudra que dans le délai, ouvert pour les déclarations de 1925, il avise le contrôleur que son exercice comptable a d'autres limites que celles de l'année civile.

Par conséquent, en principe, les bénéfices réalisés au cours d'un exercice sont imposés à l'impôt de l'année suivante. Il pouvait en résulter des difficultés de recouvrement, au cas où l'exploitation prenait fin avant l'année d'imposition. Si l'exploitant ne faisait pas de déclaration, il pouvait être très difficile de le retrouver, puisqu'il avait cessé son commerce ou son industrie. D'autre part, au cas où l'exploitation prenait fin du fait de son décès, aucun impôt n'était dû, puisque à l'ouverture de l'année d'imposition, le contribuable n'existait plus. La dette qui, en principe, naît du 1er Janvier de l'année d'imposition, ne pouvait pas prendre naissance, puisqu'il n'y avait plus de débiteur vivant.

Comment est assis et perçu l'impôt en cas de

Aussi l'art. 12 de la loi du 30 Juin 1923 a-t-il décidé que dans le cas de cession ou de cessation totale ou partielle d'une entreprise l'impôt serait immédiatement établi à raison

Source : BIU Cujas

cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année.

des bénéfices, qui n'avaient pas encore été taxés, dans les 10 jours de la fermeture de l'établissement ou de la publication de la cession, s'il s'agit de cession d'un fonds de commerce ou du passage de la direction aux mains de nouveaux exploitants, s'il s'agit d'une cession d'entreprise le contribuable devra fournir les renseignements légaux, c'est-à-dire la déclaration de son chiffre d'affaires ou le résumé de son Compte "Profits et Pertes", suivant la catégorie de contribuables dont il fait partie. En cas d'abstention de sa part, ce contribuable sera taxé d'office et son impôt sera majoré de moitié. Les cotes ainsi établies seront immédiatement exigibles; et même en cas de cession, le cessionnaire sera responsable solidairement du paiement de l'impôt pendant les 3 mois à dater de la déclaration prescrite par la loi.

La période d'imposition pour le chiffre d'affaires est toujours l'année civile.

Il y a lieu de signaler que l'Administration, en ce qui concerne la taxation d'après le chiffre d'affaires, n'admet pas d'autre période d'imposition que l'année civile, même si le contribuable peut produire des bilans établissant que son exercice commercial s'applique à une période différente. Il en résulte également certaines difficultés lorsqu'un contribuable, qui était taxé sur son bénéfice réel pour un exercice qui ne concorde pas avec l'année solaire, change de système quand il en a le droit et se fait taxer d'après son chiffre d'affaires

Désormais l'option pour la taxation sur le bénéfice réel ou pour la taxation sur le chiffre d'affaires sera valable pour cinq ans.

A la règle de la période annuelle d'imposition on peut rattacher la faculté qui en découle pour le contribuable lorsqu'il ne fait pas partie de la catégorie obligatoirement taxée sur le bénéfice réel et qu'il a le droit d'opter entre l'imposition d'après le bénéfice réel ou d'après le chiffre d'affaires, de changer tous les ans son option. Il en résulte des combinaisons, qui peuvent être assez préjudiciables au fisc. En effet, un contribuable pourra avoir intérêt à se faire taxer sur le bénéfice réel dans les années où ce bénéfice a été diminué par des charges exceptionnelles et sur le chiffre d'affaires dans les autres années. Aussi le projet de budget pour l'année 1925 a-t-il introduit une disposition en vertu de laquelle, pour les contribuables qui garderont la faculté d'option, c'est-à-dire pour

Source : BIU Cujas

ceux dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 frs., parce qu'au delà le projet prévoit qu'il y aura désormais taxation obligatoire d'après le bénéfice réel, cette option aura effet pour cinq ans, Dans les 3 mois de la promulgation de la loi de finances, pour les entreprises en exercice, dans les 3 mois de leur ouverture pour les entreprises nouvelles, le contribuable devra faire connaître s'il désire être taxé sur son bénéfice réel ou sur son chiffre d'affaires. En cas de silence, il serait considéré comme ayant opté pour le régime forfaitaire de la loi du 16 Avril 1924. Ensuite tous les 5 ans, en prévenant dans les 3 mois de la fin de la période, le contribuable pourrait faire une option différente de celle qu'il avait faite jusque là.

Omissions et insuffisances de taxation.

Les omissions au rôle, de même que les insuffisances de taxation peuvent être réparées par voie de rôle supplémentaire, non seulement dans l'année d'imposition, mais dans les cinq années suivantes. C'est à propos de cette règle que s'élève la discussion, signalée précédemment sur le point de savoir si le contrôleur peut dans ce délai de cinq ans, rectifier la taxation qu'il a faite, sur la base chiffre d'affaires, affecté du coëfficient légal, lorsque des renseignements acquis ultérieurement lui montrent que l'imposition était trop faible, étant donné le bénéfice effectivement réalisé.

Par qui l'impôt est-il dû ?

L'impôt est dû par l'exploitant, que cet exploitant soit une personne physique ou une personne morale, qu'il soit français ou étranger. D'ailleurs l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de même que l'impôt sur les bénéfices agricoles, a un caractère personnel, en ce sens qu'il frappe l'exploitant et non l'exploitation, c'est-à-dire que l'exploitant n'aura pas à payer autant d'impôts distincts qu'il peut avoir d'exploitations ; il ne sera cotisé qu'une fois sur le total des bénéfices de toutes les entreprises qu'il exploite en France, et sa cote sera imposée au lieu de l'établissement le plus important. Il en résulte cette conséquence intéressante que lorsque le contribuable possède plusieurs exploitations, les

Caractère personnel de l'impôt.

Source : BIU Cujas

pertes qu'il pourra faire dans les unes, viendront en déduction des bénéfices qu'il a réalisés dans les autres et par conséquent réduisent la base d'imposition.

Cas où l'impôt est dû par un particulier exploitant.

En cas d'imposition de particuliers, la règle que l'impôt est dû par l'exploitant ne soulève guère de difficultés d'application. Si le mari est commerçant, l'imposition sera faite au nom du mari, même au cas où la femme l'assiste dans son commerce. Si la femme seule est commerçante, l'imposition sera faite au nom de la femme, avec recours éventuel contre le mari, suivant le régime matrimonial adopté. Si enfin, le mari et la femme sont l'un et l'autre commerçants, exerçant des commerces distincts, il y a une imposition au nom du mari et une au nom de la femme.

Cas où l'impôt est dû par une collectivité

Au contraire en ce qui concerne l'imposition des collectivités, il y a plusieurs questions délicates à raison de la diversité des types de Sociétés. Du reste, il n'est pas nécessaire qu'il y ait société régulièrement constituée, une Société de fait sera imposable aussi bien qu'une Société régulière

2) Taxation des Sociétés par actions.

Pour les Sociétés régulièrement constituées, aucune difficulté, en ce qui concerne les Sociétés anonymes. La Société est imposée à son nom sur ses bénéfices industriels et commerciaux. Ce sont d'ailleurs ces bénéfices qui serviront à fournir le dividende distribué aux actionnaires, lequel est lui-même imposé à la cédule de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Juridiquement la chose se conçoit parfaitement; la Société personne morale, et l'actionnaire sont deux personnes distinctes; la personne Société fait des bénéfices commerciaux, pour lesquels elle paye l'impôt; la personne actionnaire perçoit un revenu mobilier, pour lequel elle est également cotisée. Pratiquement cependant, il en résulte que les bénéfices sociaux sont soumis à une double imposition, tandis que les bénéfices réalisés par un particulier ne payent l'impôt qu'une seule fois. Le particulier, qui exploite une entreprise commerciale ou industrielle ne paiera, en effet, que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; les bénéfices sociaux,

Source : BIU Cujas

au contraire, subissent un premier retranchement du fait de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, entre les mains de la Société et un second retranchement du fait de l'impôt sur le coupon, quand ils sont distribués aux actionnaires sous forme de dividendes.

b) Taxation des Sociétés de personnes.

Plus délicate est la taxation des Sociétés de personnes, commandites simples et Sociétés en nom collectif. Aux termes de l'art 3 de la loi de 1917, il n'était fait aucune différence entre ces Sociétés et les Sociétés anonymes, c'est-à-dire qu'elles étaient imposables directement en leur nom, en tant que Sociétés. Or, à l'inverse des actionnaires des Sociétés anonymes, les associés d'une Société en nom collectif, les gérants commandités d'une Société en commandite simple prennent d'habitude une part extrêmement active à la gestion de la Société, y consacrent leur temps et leur travail. Pour eux la taxation au nom de la Société présentait cet inconvénient que se partageant les bénéfices et supportant en fait l'impôt sur les bénéfices payé par la Société, ils étaient privés de la déduction pour charges de famille, à laquelle ils auraient eu droit, sur le montant de leur impôt, s'ils avaient exercé seuls leur commerce, au lieu de l'exercer en Société. Or, pour un contribuable, qui a quatre ou cinq enfants, la déduction accordée sur le montant de l'impôt est importante. Aussi la loi du 30 Juin 1923 dans son art. 1er a-t-elle modifié le régime antérieur, pour mettre fin à cet inconvénient, en décidant que les impositions seraient comprises dans le rôle: pour les Sociétés en nom collectif, au nom de chaque associé pour la part de bénéfices correspondant à ses droits dans la Société; et pour les Sociétés en commandite simple, au nom de chacun des commandités gérants pour sa part respective de bénéfices et pour le surplus au nom de la Société. Le régime antérieur est maintenu, ceci résulte de la prétérition de la loi, pour les commandites par actions

Soit, par conséquent, une Société en nom collectif, comprenant quatre associés, dont l'un a droit à deux cinquièmes des bénéfices et les trois autres chacun à un cinquième, le béné-

Source : BIU Cujas

lice de la Société sera dégagé d'après les règles ordinaires, puis au lieu de l'imposer au nom de la Société on l'imposera au nom de A pour 2/5, aux noms de B. C. D. pour chacun 1/5. Si A, B. C et D. ont des charges de famille, ils pourront les invoquer, l'impôt étant établi à leur nom, pour obtenir une réduction. D'autre part, pour le calcul de l'impôt, comme il y aura quatre impôts à des noms distincts, il y aura quatre modérations, à la base, tandis que s'il avait été unique au nom de la Société, il n'y aurait eu qu'une seule modération.

D'ailleurs, bien que mis au nom des associés, pour leur permettre de faire valoir leurs droits aux déductions pour charges de famille, l'impôt n'en reste pas moins une dette sociale et non une dette personnelle de l'associé; par conséquent, en cas de non paiement, il pourra être recouvré, non-seulement sur les biens de cet associé, mais sur ceux de tous les associés, qui sont solidairement et indéfiniment responsables des dettes sociales.

L'associé en nom collectif qui exploite d'autres entreprises est taxé sur son bénéfice total

Cette réforme de la loi du 30 Juin 1923 soulève une question délicate, celle de savoir si l'associé, lorsqu'en plus des intérêts qu'il a dans la Société en nom collectif ou comme gérant commanditié dans la commandite simple, il exploite d'autres entreprises en son nom personnel, pourra faire masse de tous les résultats c'est-à-dire de ceux des entreprises qu'il dirige personnellement et, pour sa part, des résultats de la Société en nom collectif, ce qui aura pour conséquence, au cas où il réaliserait des pertes sur ses entreprises personnelles de les imputer en déduction sur ses bénéfices sociaux. En d'autres termes, sa part de bénéfices sociaux étant de 10.000 frs., s'il a une entreprise personnelle, qu'il dirige, d'autre part, où il a perdu 4.000 frs., ne sera-t-il taxé que sur un bénéfice total de 6000 frs.? Il semble que cette solution doive découler du fait que l'impôt est dorénavant mis au nom personnel de l'associé, c'est à elle que se range M. Lecercle dans son ouvrage déjà cité p. 159.

Taxation des Sociétés

Les Sociétés coopératives font l'objet de dispositions spéciales. L'art. 15 de la loi du 31

Source : BIU Cujas

coopératives.

Juillet 1917 porte que les Sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente et la livraison des denrées, produits et marchandises, sont, en principe, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il y a cependant des exceptions importantes; ne payent pas l'impôt, d'abord les Sociétés qui servent simplement d'intermédiaire entre les sociétaires et les producteurs, c'est-à-dire celles qui se bornent à centraliser les commandes de leurs membres et à les transmettre à des producteurs, qui leur donnent directement satisfaction. Il en sera ainsi même si ces coopératives ont un local où sont reçues et distribuées les marchandises qui ont fait l'objet des commandes. Ainsi une coopérative agricole qui reçoit de ses membres des demandes d'engrais qu'elle se borne à transmettre à des fabriques; ne sera pas passible de l'impôt sur ses bénéfices, alors même qu'elle aurait un hangar ou un magasin quelconque pour la réception des engrais commandés par ses adhérents, qui viendraient les chercher eux-mêmes sur place.

La loi va plus loin encore, et c'est une innovation par rapport au régime, qui existait en matière de patentes d'après la loi du 19 Avril 1905, art 9 § 2. Aux termes de la loi de 1917, même si les coopératives se constituent des stocks, emmagasinés préalablement à toute commande, elles seront exemptées de l'impôt, alors qu'autrefois elles auraient payé la patente, à la double condition suivante: 1°) qu'elles ne vendent qu'à leurs sociétaires ce qui exclut de l'immunité toutes les coopératives qui vendent au public ou même aux simples adhérents. Les adhérents, en effet, qui se procurent moyennant une somme modique une carte leur permettant de s'approvisionner au magasin de la Société, ne sont pas membres de la coopérative. 2°) à condition que ces sociétés distribuent leurs bonis, soit aux sociétaires (il faut entendre naturellement, bien que la loi ne le dise pas: au prorata de leurs achats) soit à des œuvres d'intérêt général, ou qu'elles les versent à une réserve non répartie entre les porteurs d'actions. L'Administration exi-

Source : BIU Cujas

que les statuts contiennent à ce point de vue des règles formelles. Si, par exemple, les statuts n'ont pas réglé quelle serait, en cas de dissolution, l'affectation des réserves, et n'ont pas exclu formellement la distribution aux actionnaires, la Société ne sera pas exonérée de l'impôt. Les syndicats agricoles sont exemptés dans les mêmes cas et dans les mêmes conditions que les coopératives. Ne sont pas assimilés aux coopératives et sont imposables, les groupements d'achats, constitués entre industriels ou commerçants pour se procurer de l'outillage ou des matières premières.

Sur quels éléments doivent être imposées les coopératives.

Pour les coopératives soumises à l'impôt, on peut se demander si elles doivent être imposées sur la totalité de leurs bénéfices y compris les bonis qu'elles ristournent à leurs clients, ou s'il faut déduire ces bonis du bénéfice proprement dit, pour ne retenir comme imposable que la partie du bénéfice qui a été réalisé sur les clients étrangers, et qui servira notamment à servir l'intérêt promis aux actionnaires. L'administration admet que les bonis réalisés par la Société et qu'elle ristourne ensuite aux sociétaires, au prorata de leurs achats, ne représentent pas un bénéfice distribué, mais un remboursement de trop perçu; les bonis n'entreront pas en ligne de compte dans le calcul du bénéfice imposable. Cette solution a été consacrée par un arrêt du Conseil d'Etat en date du 21 Juin 1934

Sociétés dont les bénéfices ne sont pas imposables.

La loi accorde encore à d'autres Sociétés à raison du but d'intérêt social auquel elles se consacrent, l'immunité d'impôt; ce sont les Sociétés d'habitations à bon marché fonctionnant dans les conditions prévues par la loi du 12 Avril 1906, refondue par celle du 5 Décembre 1922; ce sont les Sociétés de crédit immobilier de la loi du 10 Avril 1908, les Sociétés de bains-douches, les Sociétés de jardins d'ouvriers. Par analogie l'Administration exonère les opérations des Caisses d'Epargne, ayant trait aux mêmes objets que celles des Sociétés exonérées d'impôt, c'est-à-dire les emplois qu'elles font de leurs ressources disponibles pour

Source : BIU Cujas

des créations de maisons ouvrières, de jardins ouvriers, etc...

Le tarif de l'impôt. Les modérations à la base.

Le tarif de l'impôt est de 8% auxquels s'ajoutent les deux décimes de la loi du 22 Mars 1924, soit en tout 9,60%. C'est là du moins le taux nominal; le taux réel est légèrement inférieur et l'impôt est légèrement dégressif. En effet, sur le montant des bénéfices la portion qui va de 0 à 1500 frs ne compte que pour 1/4, la portion comprise entre 1500 et 5000 frs ne compte que pour moitié. Par exemple, sur un bénéfice de 1.000 frs. on ne retiendra que 250 frs. de bénéfices imposables, soit en appliquant le taux de 9,60% un impôt de 24 frs., qui représentera 2,40% du bénéfice réel de 1.000 frs. Un bénéfice de 5000 frs. sera cotisé seulement pour 2.125 frs.; on prendra le quart des premiers 1.500 frs. soit 375 frs., plus la moitié des 3500 frs complémentaires, c'est-à-dire 1.750 frs., Un bénéfice de 5000 frs paiera donc pour 1750 frs + 375 = 2125, un bénéfice de 50.000 frs. paiera pour 47.125 frs.

La loi de 1917 contenait, d'autre part, des modérations spéciales pour les petits artisans et pour les marchands ambulants, qui n'étaient taxés que pour la portion de leur bénéfice dépassant 1500 frs; on sait que la loi du 30 Juin 1923. les a transférés de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux à la cédule des traitements et salaires.

Le montant de l'impôt ainsi déterminé est susceptible d'être réduit pour charges de famille: c'est d'ailleurs une disposition qui s'applique à tous les impôts cédulaires.

Majoration d'impôt pour défaut de déclaration spontanée, ou pour défaut de déclaration demandée par le contrôleur.

Des majorations d'impôts peuvent éventuellement s'ajouter à titre de sanction à l'impôt dû par le contribuable. Ces majorations n'ont pas de caractère pénal, mais simplement le caractère d'un supplément d'impôt: elles ont été établies par les art. 9 et 11 de la loi du 31 Juillet 1917. Il y a une majoration de 10% en cas de non déclaration spontanée du chiffre d'affaires pour les contribuables qui sont tenus obligatoirement de faire cette déclaration. C'est une majoration, qui, en fait, ne

Source : BIU Cujas

sera presque jamais appliquée, puisque maintenant on considère que les déclarations faites aux autres régies pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires tiennent lieu de la déclaration, qu'il faudrait faire à l'Administration des Contributions directes.

Il y a une majoration de 50% de l'impôt en cas de non réponse à la demande de déclaration. Lorsqu'un contribuable n'est pas obligé, parce que c'est un petit contribuable, de déclarer son chiffre d'affaires, on sait que le contrôleur a cependant le droit de lui réclamer une déclaration, s'il ne répond pas à cette demande, son impôt sera majoré de 50%. S'il s'agit d'un contribuable astreint à déclaration qui ne la fait spontanément, il y a d'abord majoration de 10%; puis le contrôleur le rappelle à l'ordre et l'invite à fournir la déclaration qu'il n'a pas produite; s'il ne répond pas dans le délai de 20 jours, la majoration de 50% s'ajoute à la première.

Doublement de l'impôt sur la portion du bénéfice dissimulé.

Enfin, il y a majoration du double de l'impôt en cas de renseignements inexacts sur la portion de bénéfice dissimulé, à condition que l'insuffisance soit au moins de 1/10 du bénéfice total, ou qu'elle s'élève au moins à 20.000 frs., si elle ne représente pas le 1/10. Il faut d'ailleurs qu'il s'agisse de bénéfice dissimulé, ce qui implique la la fraude et pas simplement l'erreur de fait ou de droit.

Sanctions pénales.

A ces majorations peuvent d'ailleurs s'ajouter les sanctions pénales proprement dites, l'amende et la prison, prévues par l'art. 112 de la loi du 25 Juin 1920, et de l'art. 52 de la loi du 22 Mars 1924, l'amende peut atteindre de 1.000 à 5.000 frs.

Les majorations fiscales sont augmentées de deux décimes et demi par l'art 110 de la loi du 25 Juin 1920, le double décime de la loi du 22 Mars 1924 s'ajoutant en plus au total. Les sanctions, qui sont prononcées par les Cours et les tribunaux, sont augmentées de trente décimes, c'est-à-dire triplées par la loi du 22 Mars 1924 (art. 41). D'ailleurs des remises et des modérations en ce qui concerne ces majorations peuvent être demandées à l'Administration. Le Directeur général statue jusqu'à un chiffre de 20.000 frs. de droits en sus, quand il est d'accord

Source : BIU Cujas

avec le Conseil d'administration des Contributions directes. Si les majorations excèdent le chiffre de 20.000 frs., ou s'il y a désaccord entre le Directeur général et son Conseil d'administration, c'est alors le Ministre qui statue (décret du 9 Septembre 1933).

A qui incombe la charge de la preuve en cas de contestation.

Il est assez difficile d'établir d'une façon précise, en cas de contestation entre le contribuable et l'Administration à qui incombera la charge de la preuve. On peut cependant, en gros, poser les règles suivantes. S'il s'agit d'une question de droit, il n'y a pas de preuve à la charge de l'une ou de l'autre des parties, le contribuable et l'Administration donneront respectivement leurs arguments, et c'est la juridiction chargée de statuer, le Conseil de Préfecture au premier degré, Conseil d'Etat au second, qui apprécieront les arguments fournis de part et d'autre.

S'il s'agit d'une question de fait, qui sera généralement une question de chiffres, il faut distinguer, suivant qu'il y a taxation d'après le bénéfice réel, ou taxation d'après le chiffre d'affaires. En cas de taxation d'après le bénéfice réel, le contribuable est tenu, aux termes de la loi de fournir toute justification nécessaire. S'il l'a fait, et si pour une raison ou pour une autre, le contrôleur juge qu'il y a lieu de redresser un des renseignements qui lui ont été fournis par le contribuable, c'est au contrôleur qu'il appartiendra de donner ses motifs. Par exemple un contribuable a fourni une comptabilité en règle, d'où il résulte qu'il consacre à ses amortissements une somme de tant....; toutes les justifications sont fournies; le contrôleur estime que la somme mise en réserve pour les amortissements est exagérée, c'est à lui à en fournir la preuve. Si le contribuable n'a pas fourni toutes les justifications suffisantes et que l'Administration y ait suppléé d'office, ce sera alors au contribuable à fournir les motifs à l'appui de sa réclamation, s'il conteste l'imposition qui a été établie. En fait, l'Administration se trouvera assez souvent déchargée du fardeau de la preuve, puisqu'il lui appartiendra de juger, ce qui est une chose d'appré-

Source : BIU Cujas

ciation, du caractère suffisant ou insuffisant des justifications fournies, l'Administration pourra déclarer que la comptabilité est irrégulière, qu'elle est incomplète et mal tenue, qu'il y a par conséquent justification insuffisante et qu'elle taxe d'office ; ce qui obligera le contribuable à fournir la preuve à l'appui de sa réclamation.

S'il y a taxation sur le chiffre d'affaires, les contestations pourront porter ou sur le chiffre d'affaires ou sur les coëfficients. En ce qui concerne le chiffre d'affaires, au cas de taxation d'office, il faut savoir si cette taxation provient du fait que le contribuable, qui devait déclarer ou auquel le contrôleur a demandé une déclaration, n'en a pas fourni ; dans ce cas, ce sera évidemment au contribuable, qui est en faute, à prouver que la taxation d'office, qui lui a été appliquée, n'est pas équitable. Si le contrôleur, au contraire a taxé d'office, sans demander, comme il en avait la faculté, au contribuable de fournir la déclaration de son chiffre d'affaires, c'est à lui à justifier des bases de sa taxation, puisqu'il lui était loisible de se procurer tous renseignements nécessaires près du contribuable, et qu'il a négligé de le faire.

S'il n'y a pas taxation d'office, on rentre dans la règle qui existe en matière de taxation d'après le bénéfice réel ; le contribuable doit fournir à l'appui de sa déclaration du chiffre d'affaires toutes les justifications nécessaires ; il y a lieu de savoir si elles sont ou non suffisantes.

En ce qui concerne les discussions qui portent sur le choix des coëfficients, on sait que si le contrôleur fait choix d'un coëfficient supérieur au coëfficient maximum, c'est à lui à justifier de son choix. Si le contribuable demande au contraire, la fixation d'un coëfficient inférieur au coëfficient minimum, c'est à lui à fournir les raisons à l'appui de sa prétention. Si le contrôleur choisit, comme il a la faculté de le faire, entre le coëfficient minimum et le coëfficient maximum, prévus par la liste

Source : BIU Cujas

comme il ne fait qu'user d'un droit absolu, c'est au contribuable à faire valoir tous les motifs qu'il peut invoquer, s'il demande qu'il soit fait choix d'un coëfficient moins élevé.

La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. Son origine.

Du temps du régime des patentes, les grands magasins et les maisons à succursales multiples avaient un régime particulier d'ailleurs très compliqué, qui leur infligeait de très lourdes charges fiscales. Le but poursuivi par le législateur, était d'imposer les grands établissements commerciaux plus proportionnement aux autres, pour tenir compte des avantages économiques particuliers qu'ils tirent de leurs dimensions et dont ils bénéficient dans la concurrence. Si dans le nouvel impôt, qui remplaçait les patentes, on ne leur avait pas fait un régime d'exception, ils se seraient trouvés relativement dégrevés par rapport au traitement qu'ils subissaient antérieurement, et la protection, qu'à tort ou à raison, on avait voulu donner au petit commerce par la voie fiscale, aurait complètement disparu. On a donc, en ce qui concerne les grands établissements institué un impôt spécial sur le chiffre d'affaires, qu'il ne faut pas confondre avec la taxe sur le chiffre d'affaires et qui est un impôt de superposition, venant s'ajouter à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Entreprises assujetties à cette taxe spéciale.

Les entreprises qui y sont assujetties payent donc d'abord l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dans les conditions ordinaires, et elles payent en plus cet impôt spécial. La taxe frappe les entreprises ayant pour objet principal la vente au détail des denrées ou marchandises, lorsque leur chiffre d'affaires dépasse un million. Par conséquent, il faut que les ventes au détail soient plus importantes que les ventes en gros, ce qui s'apprécie, non pas d'après leur nombre, mais d'après leur montant total respectif. S'il résulte de cette proportion respective que l'établissement est imposable, le chiffre d'affaires pour lequel il sera imposé sera d'ailleurs le chiffre total comprenant aussi bien les ventes en gros que

Source : BIU Cujas

les ventes en détail. Lorsque l'établissement a des succursales, on totalise le chiffre d'affaires de toutes les succursales de sorte qu'on atteint sûrement de cette façon tous les établissements à succursales multiples. Ne sont pas comprises dans le chiffre d'affaires retenu pour le calcul de l'impôt, les affaires d'exportation.

Déclarations et tarif.

Dans les deux premiers mois de chaque année, les assujettis doivent faire au contrôleur la déclaration de leur chiffre d'affaires de l'année précédente, et fournir à l'appui toutes les justifications nécessaires. Le tarif est de 1 pour mille pour le chiffre d'affaires compris entre un et deux millions, de 2 pour mille entre deux et 10 millions, de 3 pour mille entre 10 et 100 millions, de 4 pour mille entre 100 et 200 millions, et enfin 5 pour mille pour la tranche du chiffre d'affaires, qui commence à partir de 200 millions.

Sanctions.

En cas de déclaration inexacte, ou bien encore si l'établissement assujetti n'a pas fait de déclaration, l'impôt est majoré de 50 %.

Les coopératives ne sont pas assujetties à la taxe spéciale.

Les coopératives, même si elles sont passibles de l'impôt cédulaire, ne sont jamais soumises à cette taxe spéciale, qui frappe exclusivement les grands magasins et les établissements à succursales multiples. Pour plus de renseignements, consulter l'ouvrage de M. Auscher "La législation fiscale applicable aux Grands Magasins 1923".

Le rendement de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Cette cédule est d'un rendement extrêmement productif, comme l'accuse la progression des produits encaissés depuis sa création au titre des différents exercices.

Exercice	1918	108.472.000 frs.
"	1919	225.232.000 "
"	1920	406.913.000 "
"	1921	980.062.000 "
"	1922	960.965.000 "
"	1923	1551.482.000 "
(chiffre probable)	1924	1571.000.000 "
(évaluation qui ne tient pas compte des modifications prévues dans le nouveau projet de budget pour 1925.	1925	1718.000.000 " (chiffres extraits de l'Exposé des motifs du projet de budget de 1925, p. 24 et 25)

Source : BIU Cujas

Les résultats obtenus attestent le succès de l'impôt et démontrent en même temps l'impossibilité de revenir comme on l'a parfois proposé, au système des anciennes patentes, basé sur les signes extérieurs qui n'était admissible, à cause des injustices inévitables qui en découlaient, qu'avec des impôts relativement légers.

Critiques adressées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Améliorations dont il pourra être l'objet.

Les critiques les plus sérieuses adressées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ont porté d'ailleurs à peu près exclusivement sur la situation gênante faite aux petits contribuables par les formalités auxquelles ils sont assujettis et les contrôles et investigations dont ils sont l'objet. L'évolution du régime de l'impôt tend d'ailleurs à donner satisfaction à ces critiques. En effet, il semble qu'on doive par suite de transformations successives, subies par notre impôt, aboutir au régime suivant, qui est d'ailleurs consacré par les dispositions nouvelles contenues dans le projet de budget de 1925. En ce qui concerne la majeure partie des contribuables, imposition sur le bénéfice réel. En ce qui concerne les petits contribuables qui, en général, ne tiennent pas de comptabilité, ou qui ne tiennent qu'une comptabilité rudimentaire, et par conséquent sont eux-mêmes embarrassés pour établir le chiffre exact de leurs bénéfices, système forfaitaire, différent par conséquent du système actuel, qui n'est qu'à demi forfaitaire, sur la base du système institué par la loi du 16 Avril 1924. A part ce régime d'exception, qui s'explique et se justifie par la situation des petits contribuables, il est certain que l'objet auquel doit tendre l'impôt, c'est la taxation, non du bénéfice approximatif, mais la taxation du bénéfice réel.

Une amélioration équitable pourrait être encore introduite dans notre cédule: actuellement, la détermination du bénéfice, qui ne tient compte que du bénéfice réalisé chaque année, a l'inconvénient de faire supporter au contribuable tous les aléas défavorables et de lui faire payer parfois des impôts excessifs. Soit un contribuable qui fait, dans l'ensemble, de mauvaises affaires, qui est en perte une année, qui par suite de circons-

Source : BIU Cujas

tances heureuses, fait des bénéfices la seconde année, et recommence à se trouver en déficit la troisième; il ne paiera pas l'impôt pour les deux années, où il est en perte, mais il le paiera tout de même pour l'année où il a réalisé exceptionnellement des bénéfices, alors que si l'on fait bloc des trois années, sa situation est réellement déficitaire. Pour atténuer l'effet des irrégularités de rendement, qui se produisent dans les entreprises par suite des circonstances économiques, on a proposé de suivre l'exemple de l'income-tax, où les bénéfices industriels et commerciaux sont taxés sur leur moyenne triennale et de taxer le bénéfice moyen calculé sur plusieurs années. Une proposition Henri Lemire, déposée en 1933 (Chambre des Députés, N° 4457), proposait un système d'évaluation quinquennale.

L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Caractères particuliers de la cédule des bénéfices des professions non commerciales.

La cédule des bénéfices des professions non commerciales a plusieurs caractères particuliers. D'abord, elle est extrêmement compréhensive; en effet, en font partie tous les bénéfices, qui ne sont pas imposables au titre d'une autre cédule, c'est-à-dire qui ne constituent, ni des revenus fonciers, ni des revenus de capitaux mobiliers, ni des revenus industriels ou commerciaux, ni des bénéfices agricoles, ni des traitements, salaires ou pensions. La cédule des bénéfices des professions non commerciales admet, en un mot, tous les bénéfices que n'accueillent pas les autres cédules. En second lieu, de toutes les catégories d'impôt cédulaires, la cédule en question est la moins solide; c'est-à-dire celle où il est le plus difficile de connaître et d'atteindre les facultés imposables, et où le fisc a le plus de peine à se défendre de la fraude. Enfin, au point de vue économique, cette cédule se rapproche plus de la cédule des traitements et salaires que celle des bénéfices industriels et commerciaux; les revenus qu'elle taxe sont pour la plupart des revenus du travail plus que du capital. Il en est ainsi notamment de la plupart des revenus des professions li-

Source : BIU Cujas

bérales, il n'y a d'exception certaine que pour le revenu des charges et offices; les charges et offices représentant un capital, dont le revenu a le caractère de produit mixte. Aussi le taux d'imposition de cette cédule est-il le même que celui de la cédule des traitements et salaires, sauf pour les revenus des charges et offices, qui sont cotisés au même taux que les revenus des bénéfices industriels et commerciaux.

Bénéfices imposés à cette cédule. Caractère extrêmement compréhensif de cette cédule.

Les bénéfices imposés à notre cédule sont ceux de toutes les professions non commerciales, à condition qu'elles soient exercées à titre indépendant, c'est-à-dire non en qualité de salarié. On ne peut guère définir ces bénéfices qu'a contrario, en disant que ce sont les bénéfices de toutes les professions, non imposées à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

La loi de 1917 vise:

1°/ les revenus des professions libérales. A cette catégorie, appartiennent les revenus du médecin, du dentiste, du vétérinaire de la sage-femme, de l'architecte du chimiste, de l'avocat, du professeur libre, de l'artiste, de l'écrivain, des ministres du culte, etc...

2°/ les revenus des charges et offices, dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, c'est-à-dire les revenus des avoués, des huissiers, des commissaires-priseurs, des avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, des notaires, des greffiers, des experts, des syndics de faillite, des liquidateurs, des agréés près des tribunaux de commerce, etc.

3°/ les bénéfices de "toutes occupations ou exploitations lucratives". C'est là une formule très générale, qui donne à la cédule son caractère extrêmement compréhensif et s'applique aux revenus les plus divers, de source pure ou impure et aux professions les plus diverses, depuis les plus honorables jusqu'aux moins avouables.

Seront taxés à cette cédule, les bénéfices des éditeurs de journaux et de périodiques, les bénéfices que les locataires principaux tirent de sous-locations, les bénéfices des particuliers, qui louent une chambre de leur

Source : BIU Cujas

appartement, les bénéfices des Sociétés immobilières, qui ne sont pas constituées en sociétés anonymes. (Si la Société immobilière avait la forme anonyme ses bénéfices seraient des bénéfices commerciaux en vertu de la loi du 1er Août 1893, qui déclare commerciales toutes les opérations de ces sociétés); les bénéfices des agents d'assurances, les bénéfices des débitants de tabac, lorsque la vente du tabac est leur commerce principal ou exclusif: On considère, en effet, que les débitants de tabac, qui se bornent à vendre les produits de la régie au prix du monopole et moyennant une remise fixe, qui leur est allouée par le Trésor, ne sont ni des commerçants ni des salariés. Dans la même catégorie rentrent les spéculateurs à la Bourse des valeurs, c'est-à-dire les joueurs, qui spéculent à titre habituel sur les différences de cours. Il faut qu'il s'agisse d'un spéculateur de profession qui achète et revend continuellement pour tirer des ressources de la spéculation, réserve faite d'ailleurs du point controversé de savoir si les spéculateurs à la Bourse des valeurs sont imposables à cette cédule ou à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Enfin, seront également taxés à cette cédule les gains des manucures, des cartomancienne, des femmes galantes, des tenanciers de maisons de tolérance, etc...

Professions qui donnent lieu à des impositions distinctes au titre de plusieurs cédules.

Il y a lieu d'ajouter que beaucoup de professions, taxées à cette cédule, comportent des accessoires, qui donneront lieu à une imposition distincte, au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ou au titre de la cédule des traitements et salaires. Voici, par exemple, un médecin qui dirige une clinique, où il reçoit et où il soigne ses clients; il est là dans l'exercice même de la profession médicale, il sera imposé à la cédule des professions non commerciales; mais dans cette clinique, le même médecin reçoit des malades, auquel il ne donne pas ses soins, et qui sont soignés par des confrères, ou encore il héberge les parents de ses malades; les bénéfices qu'il réalise de ce chef sont des bénéfices commerciaux, distincts de ceux qu'il réalise en tant que médecin, et cotisables

Source : BIU Cujas

à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Soit encore un professeur, qui donne des leçons au cachet et qui en même temps est attaché à un établissement d'enseignement où reçoit un traitement fixe; pour ce dernier traitement, il sera cotisable à la cédule des traitements et salaires. De même encore un débitant de tabac, qui en dehors de la vente des produits de la régie, gère un débit de boissons, ou qui a un commerce important d'articles de fumeurs, sera taxé, pour les bénéfices qu'il en retire, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Ceci en vertu d'un principe qui, comme on le verra plus tard, a été à tort contesté par l'Administration, et qui s'appelle le principe de l'autonomie des cédules, le contribuable a le plus grand intérêt, le cas échéant, à faire lui-même cette ventilation avec soin pour bénéficier du "cumul des abattements". Nous traiterons plus loin de cette règle du "cumul des abattements", en étudiant les dispositions communes à plusieurs cédules.

En quoi consiste le bénéfice imposable.

Pour que le bénéfice soit imposable, il faut d'abord qu'il provienne de l'exercice d'une profession exercée dans un but lucratif. Ceci résulte de l'esprit de la loi et du texte même, qui parle de "toutes occupations ou exploitations lucratives". Par conséquent si une association à but scientifique et désintéressé publie et vend un bulletin périodique, rédigé par ses membres, la publication d'un bulletin, quand il ne comprend pas d'annonces payées, n'étant certainement pas un acte commercial, elle n'est pas imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Elle ne le sera pas davantage à notre cédule, parce que cette publication, qui est simplement destinée à couvrir une partie des dépenses d'un groupement à but désintéressé, n'a pas un caractère d'exploitation lucrative.

En second lieu, pour qu'il y ait bénéfice imposable, il faut qu'il s'agisse, non pas d'une opération isolée, d'un bénéfice purement occasionnel, mais de l'exercice d'une profession, d'une occupation ou d'une exploitation, ce qui implique une activité présentant un

Source : BIU Cujas

certain caractère de continuité ou d'habitude. Ainsi une opération de Bourse isolée, ou quelques opérations seulement ne donneront pas ouverture à l'impôt, qui ne sera dû que par un spéculateur professionnel. De même, la personne qui accidentellement aura servi d'intermédiaire dans une opération quand elle n'en fait pas métier, ne sera pas imposable pour la rémunération exceptionnelle qu'elle a touchée.

Le bénéfice imposable est le bénéfice net.

Le bénéfice imposable est le bénéfice net, par application de la règle générale posée par l'art. 30 de la loi de 1917, qui définit le bénéfice net comme étant constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Les recettes totales sont toutes les recettes encaissées en argent ou perçues en nature pendant l'année par le contribuable, à son profit personnel ou encore mises à sa disposition; c'est-à-dire les ressources que le contribuable était à même de toucher s'il l'avait voulu, par exemple des sommes qui ont été versées à son compte, d'où il aurait pu les retirer.

Ce qu'il faut entendre par charges professionnelles déductibles.

Les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, c'est-à-dire qui ont contribué directement à l'acquisition du revenu, peuvent être extrêmement diverses; ce sera par exemple la dépense des locaux professionnels: un homme de lettres a besoin d'une pièce de plus dans son appartement pour avoir un cabinet de travail; les frais de chauffage, d'éclairage du bureau, les abonnements à des revues techniques, les frais de téléphone dans la mesure où le téléphone est employé pour l'exercice de la profession, les frais de déplacement, etc.....

Il y a là des questions d'espèce parfois assez délicates à trancher, qui pourront donner lieu à des discussions avec le contrôleur, d'autant plus que la loi n'a fixé aucune espèce de règle ni formulé aucune indication. On relève d'ailleurs chez les intéressés la tendance à demander la fixation d'une déduction forfaitaire, de façon à être à l'abri des hésitations et des contestations avec le fisc.

Sont également admis comme charges

Source: BIU Cujas

professionnelles déductibles, les versements en vue de la constitution d'une retraite, cela par assimilation avec le régime qui existe en matière d'impôt sur les traitements et salaires. Il faut toutefois que le versement soit modique et ait simplement pour but de procurer au contribuable, lorsqu'il aura atteint l'âge de repos, une retraite analogue à celle que pourrait avoir un fonctionnaire occupant une situation sociale semblable; il ne faut pas qu'il s'agisse d'un placement proprement dit qui serait un emploi et non une charge du revenu.

Le revenu imposable est celui de l'année antérieure à l'année d'imposition

Le bénéfice net imposé qui s'obtient en défalquant des recettes brutes le montant des charges professionnelles, est le revenu de l'année antérieure à l'année d'imposition. En 1925, on imposera les bénéfices réalisés en 1924, et par bénéfices réalisés en 1924, on doit entendre non-seulement les bénéfices produits par des opérations effectuées en 1924, mais les bénéfices encaissés ou mis à la disposition du contribuable en 1924 même s'ils proviennent d'opérations antérieures à 1924. Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que le bénéfice ait été réalisé pendant douze mois consécutifs. Le contribuable qui s'exerce sa profession que depuis moins d'un an, ou celui qui l'a cessée en cours d'année ne sera imposé que sur le bénéfice des mois où il a été en activité. Il y a, du reste, lieu de remarquer au passage que la plupart des règles qu'on peut poser ont un caractère surtout théorique, car en l'absence de moyens de contrôle, leur observation est plus ou moins vérifiable.

Où et par qui l'impôt est-il dû?

L'impôt est dû dans la commune où le contribuable a son domicile au 1er Janvier de l'année d'imposition, il en résulte que lorsque le contribuable est décédé avant le 1er Janvier de l'année d'imposition, personne ne doit l'impôt pour les bénéfices de l'année écoulée et que les héritiers n'auront pas à payer d'impôt pour le compte du défunt. Il faut, en effet, que la dette d'impôt puisse prendre naissance sur la tête du contribuable. Elle prenait naissance au 1er Janvier et au 1er Janvier, le contribuable avait disparu.

De même l'impôt ne sera pas dû, si le contribuable cesse d'avoir son domicile en

Source : BIU Cujas

France avant le 1er Janvier; d'ailleurs, sous réserve d'avoir un domicile en France au 1er Janvier de l'année d'imposition, l'impôt est dû par les étrangers aussi bien que par les Français, par les collectivités aussi bien que par les personnes physiques, et il est dû sur tous les bénéfices réalisés, que ces bénéfices aient été ou non réalisés en France, car la loi ne dit pas ici, comme elle le disait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, que les bénéfices doivent résulter d'entreprises exploitées en France.

Au cas où le mari et la femme ont des occupations distinctes, des cotisations distinctes doivent leur être affectées, donnant droit à chacun des bénéfices des abattements, alors qu'il n'y a lieu à déduction des charges de famille, bien que, lorsqu'il s'agit du mari et de la femme, les charges de famille soient les mêmes pour l'un et pour l'autre.

Comment sont connus les bénéfices. La déclaration de l'assujetti.

Faute d'autre moyen de connaître les bénéfices, il a fallu, et c'est le point faible du système, s'en remettre à la déclaration du contribuable. Du reste, pour acclimater l'impôt, qui était quelque chose de nouveau, pour la plupart des assujettis et par crainte d'encourir le reproche d'inquisition, on a réduit à l'extrême et même d'une façon excessive, les indications exigées de l'intéressé. Le contribuable n'a qu'à fournir le chiffre de son revenu net, sans en donner la décomposition, s'il provient de plusieurs occupations ou professions, et sans avoir à indiquer la façon dont il a fait subir à son revenu brut des déductions pour tenir compte de ses charges professionnelles. En un mot, le contribuable n'a qu'à donner son nom, son adresse sa profession et le chiffre global du bénéfice net qui résulte de sa profession ou de l'ensemble de ses professions non commerciales.

Contribuables qui n'ont pas de déclaration spéciale à faire.

Cette déclaration doit être faite dans les deux premiers mois de l'année d'imposition; à l'inverse de la déclaration du revenu global, qui est maintenue tant qu'elle n'est pas renouvelée, cette déclaration des bénéfices non commerciaux doit être refaite tous les ans.

D'ailleurs ne sont pas tenus de faire

Source : BIU Cujas

une déclaration spéciale, les contribuables qui font une déclaration pour le revenu global, parce que cette déclaration contient, dans la décomposition du revenu global, l'indication du bénéfice provenant de professions ou d'occupations non commerciales. Une déclaration spéciale ferait donc inutilement double emploi. En second lieu, n'ont pas de déclaration à faire les contribuables, dont les bénéfices ne dépassent pas le minimum non imposable.

Le contrôleur peut demander au contribuable de faire une déclaration.

En cas de non déclaration dans les deux premiers mois de l'année par un contribuable, qui était tenu de la faire, le contrôleur l'invite par lettre recommandée à en produire une dans le délai de 20 jours. Par suite d'une inadvertance du législateur, que corrige une disposition inscrite au projet du budget de 1925, lorsqu'on a réduit de trois à deux mois le délai des déclarations, qui finit maintenant au premier Mars, on a oublié de mettre en harmonie avec ce nouveau régime l'article 36 de la loi de 1917, de sorte qu'actuellement, quand le contribuable n'a pas fait sa déclaration dans les deux mois, le contrôleur ne peut la lui réclamer qu'au bout du troisième mois.

Taxation d'office et majoration d'impôt du contribuable qui ne fait pas la déclaration demandée par le contrôleur.

A défaut de réponse à la demande de déclaration que lui adresse le contrôleur, le contribuable est taxé d'office, et son imposition est majorée de 50 % plus les deux décimes et demi, qui s'ajoutent à toutes les majorations, en vertu de l'art. 110 de la loi du 25 Juin 1920 (1). Par conséquent, la sanction n'intervient que si le contribuable actionné par le contrôleur refuse de répondre dans le délai de 20 jours, qui lui est accordé, pour fournir la déclaration qu'il n'a pas faite en temps utile. Il n'y a pas de sanction pour le simple fait de la non déclaration spontanée, si bien que le contribuable, en réalité, n'a pas d'intérêt à déclarer et peut attendre que le contrôleur l'y invite, tout au moins quand il s'agit d'un contribuable, qui n'est pas obligé à

(1) Règle générale: toutes les pénalités fiscales, grossies des deux décimes et demi de la loi du 25 Juin 1920 (art. 110) sont en outre majorées du double décime de la loi du 22 Mars 1924, qui s'applique, en principe, à tous les impôts, droits et taxes recouvrés au profit de l'Etat.

Source : BIU Cujas

déclaration pour l'impôt général sur le revenu global.

Les moyens e contrôle e la déclara on sont ex- êmement ré- ints.

Lorsque le contrôleur a entre les mains les déclarations, il faut qu'il les contrôle. Or, ses moyens de contrôle, surtout étant donné le laconisme dont on se contente dans les déclarations, sont extrêmement réduits. Un des principaux moyens lui est fourni par les signes extérieurs, le loyer du contribuable, son train de vie. Un moyen de contrôle assez pratique consiste à faire des comparaisons entre les contribuables, qui exercent la même profession. Par exemple, deux médecins déclarent dans une commune, l'un 10.000 frs. et l'autre 20.000 frs. de bénéfice net. Or, il est notoire que celui qui accuse 10.000 frs de bénéfice a beaucoup plus de clients que celui qui en accuse 20.000; sa déclaration doit donc être inexacte. De même encore, des contrats passés avec un éditeur, des mentions dans des comptabilités, dont le fisc a connaissance, pourront faire découvrir au contrôleur des sommes qui ont été touchées par le contribuable, et qu'il n'a pas fait figurer dans sa déclaration. Ce sont là des cas évidemment assez rares et même en admettant que le contrôleur soit en possession de données qui lui prouvent que la déclaration n'est pas exacte, il lui sera toujours très difficile de savoir comment la rectifier. En général, il ne pourra guère le faire qu'au jugé. D'ailleurs le contrôleur a le droit de substituer au chiffre, qui a été déclaré par le contribuable, le chiffre qu'il juge plus conforme à la vérité, alors même que son évaluation ne reposerait que sur des présomptions. Il est simplement tenu d'aviser le contribuable du redressement qu'il a opéré, en lui indiquant ses motifs et en lui donnant un délai de 20 jours pour répondre; le contribuable étant d'ailleurs libre de fournir ou de pas fournir de justifications dans ce délai et notamment ne pouvant être astreint à aucune communication de livres ou de papiers.

Au cas où le contribuable a, dans le délai voulu, fourni ses observations, le contrôleur reste juge de savoir s'il y a lieu ou non de les prendre en considération. Ensuite, il fixe définitivement, selon son appréciation et sa conscience, le chiffre du bénéfice imposable. Quant

Source : BIU Cujas

au contribuable qui n'a pas fait de déclaration — ni déclaration spontanée, ni déclaration provoquée par la demande, que lui adresse spécialement le contrôleur, — il est taxé d'office, d'après les renseignements dont le contrôleur peut disposer. En fait, dans ces cas, le contrôleur le taxera pour un chiffre de bénéfices très élevé et probablement supérieur à la réalité, pour l'obliger à discuter et à fournir des précisions devant le juge. Que la taxation ait d'ailleurs eu lieu d'office, ou bien que le contrôleur ait majoré de son propre mouvement la déclaration qui lui a été soumise par le contribuable, c'est le chiffre qu'il a définitivement arrêté, qui figurera au rôle. Si le contribuable et lui sont en désaccord, il y aura alors recours contentieux dans le délai habituel devant le Conseil de Préfecture, et en appel devant le Conseil d'Etat.

La question de la preuve en cas de contestation entre le contrôleur et le contribuable.

Seulement, ici, se présente une question de preuve assez délicate. Si la preuve est à la charge du contribuable, il suffira au contrôleur de faire une évaluation fantaisiste et sciemment exagérée pour obliger le contribuable à ouvrir au tribunal le secret de ses affaires, tandis que lui-même gardera le silence. Si inversement la preuve est à la charge du contrôleur, il sera souvent fort en peine de la fournir d'une manière précise. Assez souvent, le contrôleur pourra prouver que la déclaration est insuffisante, mais la plupart du temps, il lui sera très difficile sinon impossible de prouver de combien cette déclaration est insuffisante, c'est-à-dire de justifier le chiffre de revenu qu'il a arrêté lui-même. Aussi la loi du 31 Juillet 1917, dans son article 35 s'est elle tirée d'affaire d'une façon assez ingénieuse, en disant que le fardeau de la preuve n'incomberait pas plus à l'une des parties qu'à l'autre. L'art. 35 dispose que dans le cas de déclaration majorée pour insuffisance, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable, en tenant compte s'il y a lieu du secret professionnel, et fixe la base de l'imposition. Par conséquent, c'est le tribunal qui, après avoir entendu les dires des deux parties, jugera ce qu'il faut retenir des uns et des autres, et qui tranchera le différend. Ceci a cette conséquence assez intéressante que le tri-

Source : BIU Cujas

bunal ne fera pas dans ce cas, simplement acte de juge, mais acte de taxateur.

D'ailleurs l'art. 35 ne s'applique qu'à l'hypothèse d'une déclaration majorée pour cause d'insuffisance par le contrôleur, il ne vise pas le cas de taxation d'office, en l'absence de déclaration. En se référant au rapport du Sénat sur le projet, qui est devenu la loi du 31 Juillet 1917 et aux règles posées en matière d'impôt général sur le revenu global par l'art. 19, § 2. de la loi du 15 Juillet 1914, il semble qu'on doive admettre dans ce cas que ce sera au contribuable à faire la preuve de l'exagération de la taxation d'office. En effet, il avait un moyen très simple d'éviter cette taxation d'office, c'était de fournir une déclaration; il est en faute de ne pas l'avoir fait, et il est juste qu'il en subisse les conséquences.

Le tarif de l'impôt. Distinction entre les bénéfices des charges et offices et les bénéfices des autres professions non commerciales.

La principale particularité du tarif est celle qui consiste dans la distinction absolue entre les bénéfices des charges et offices d'une part, et les bénéfices des autres professions, d'autre part. Les bénéfices des charges et offices ne pouvaient pas être taxés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, parce qu'ils n'ont pas un caractère commercial; mais c'est là l'unique raison purement de principe; autrement, au point de vue économique et fiscal, les charges et offices sont assimilables à des fonds de commerce, ils constituent un capital d'exploitation, dont le prix de cession est souvent très élevé et dont le produit a par suite un caractère de revenu mixte, provenant au moins autant du capital que du travail, de même que les produits des entreprises industrielles et commerciales. Il n'y avait donc aucun motif pour traiter ces bénéfices autrement que ceux du commerce et de l'industrie.

Le tarif de l'impôt sur les bénéfices des charges et offices.

Aussi leur ont-ils été, au point de vue du tarif absolument assimilés, c'est à dire que taux de l'impôt et les abattements sont exactement les mêmes qu'en matière d'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales. Le taux est de 8%, plus les deux décimes, c'est-à-dire 9,60% au total. La portion des bénéfices entre 0 et 1.500 frs est retenue pour 1/4 seulement la portion des bénéfices de 1.500 à 5.000 frs. n'est retenue que pour la moitié enfin le surplus est cotisé pour la totalité. Donc en ce qui con-

Source : BIU Cujas

cerne les charges et offices, le contribuable n'a aucun intérêt à discuter leur caractère commercial, quand il y a doute, et à se faire imposer à une cédule plutôt qu'à une autre.

Le tarif de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Quant au bénéfices des autres professions, le législateur les a assimilés aux traitements et salaires ; en effet, ce sont pour la plupart des revenus du travail, beaucoup plus que des revenus du capital, et à part la question d'indépendance, il n'y a souvent aucune différence entre le genre d'activité d'un salarié et celui du contribuable, qui relève de notre cédule ; habituellement ils appartiennent à la même catégorie sociale. Un professeur libre, qui donne des leçons au cachet est cotisable à la cédule des professions non commerciales ; celui qui est appointé par un établissement d'enseignement libre, est un salarié cotisable à la cédule des traitements et salaires. Cependant les deux situations sont très semblables l'une à l'autre. Aussi, la loi de 1917, avait-elle établi au point de vue du tarif, une identité absolue, cette identité n'est plus absolue depuis la loi du 30 Mars 1923, mais la similitude du régime est encore très grande.

Il y a identité entre les contribuables à la cédule des bénéfices non commerciaux et celle des traitements et salaires au point de vue du taux de l'impôt et au point de vue des abattements.

Actuellement il y a identité de régime pour les contribuables de la cédule des bénéfices non commerciaux et pour ceux de la cédule des traitements et salaires à deux points de vue ; d'abord le taux de l'impôt est le même que pour les salaires et traitements ; à savoir 6%, plus 2 décimes, c'est-à-dire 7,20% au total ; en second lieu, les abattements à la base sont les mêmes c'est-à-dire que le minimum non imposable est le même dans les deux catégories. Aux termes de l'article 4 de la loi du 30 Mars 1923, à partir du 1er Janvier 1923, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, quand il ne s'agit que des charges et offices, n'est dû que si le montant du bénéfice net est supérieur à 6.000 frs., si le contribuable est domicilié dans une commune de 500.000 ou moins de 500.000 habitants, s'il est supérieur à 8.500 frs, quand le contribuable est domicilié dans une commune de plus de 500.000 habitants (il n'y a guère que Lyon et Marseille qui soient dans ce cas) ; enfin, s'il est supérieur à 7.000 frs., si le

Source : BIU Cujas

contribuable a son domicile dans le département de la Seine. Les contribuables, dont le bénéfice est inférieur à ce chiffre de 6.000, 6.500 et 7.000 frs. suivant le domicile, ne payent pas d'impôt et n'ont pas de déclaration à faire. Ceux dont le bénéfice est supérieur à ce minimum non imposable ne sont cotisés que pour l'excédent et la fraction entre le minimum exempté et 8000 frs. est comptée seulement pour moitié. Soit, par exemple, un bénéfice de 8000 frs. si le contribuable habite une petite commune, on ne comptera la différence entre 6.000 et 8000 frs que pour moitié, et il sera imposé pour 1000 frs.; il sera imposé pour 750 frs. s'il habite Lyon ou Marseille, pour 500 frs s'il habite Paris ou le département de la Seine.

Mais les salariés bénéficient d'abattements supplémentaires.

La loi du 30 Mars 1923 a fait cesser la similitude complète de régime, qui existait jusqu'alors, en accordant aux salariés des abattements supplémentaires pour charges de famille, dont elle n'a pas fait bénéficier les titulaires de professions libérales. Or, il y a là une différence de traitement, qui peut être très considérable; un contribuable taxé à la cédule des bénéfices non commerciaux paiera toujours l'impôt, si son bénéfice dépasse 7008 frs. à Paris, 6.500 ou 6000 frs. en province, quelles que soient ses charges de famille. Au contraire, à Paris, un salarié marié et ayant deux enfants mineurs de 18 ans bénéficiera d'un abattement supplémentaire de 9000 frs., à savoir 3.000 pour sa femme et 3000 frs. pour chacun des deux enfants, c'est-à-dire qu'il ne paiera l'impôt sur les traitements et salaires que si son salaire dépasse 16.000 frs.

Cette différence peut s'expliquer par deux raisons; on en a donné une raison fiscale, en disant que tandis que les salaires sont exactement connus, au contraire, les revenus des professions libérales ne le sont pas, et une partie échappe au fisc du fait des dissimulations. L'absence d'abattement pour charges de famille serait donc une façon pour le fisc de se compenser des

Source : BIU Cujas

perles que lui inflige la fraude. C'est là en réalité une raison déplorable, qui conduit à punir le contribuable honnête, des fraudes que commettent ceux qui ne le sont pas. Il y a une autre raison, qui ne pouvait guère être donnée officiellement, et qui est la plus plausible: il est très difficile de faire accepter par les ouvriers l'impôt sur les salaires; aussi on a multiplié les concessions et les faveurs à la classe ouvrière, qui est fortement organisée, et dont on redoute la résistance; tandis que les petits contribuables de la cédule des professions non commerciales sont beaucoup moins combatifs.

La déduction pour charges de famille.

Une fois déterminé le montant de l'impôt, dont le contribuable est passible, celui-ci a droit à une déduction pour charges de famille dans les conditions de droit commun, applicables à toutes les cédules, sauf celles des valeurs mobilières. Ceci n'est pas en contradiction avec ce que l'on a dit précédemment; en effet, il faut distinguer deux choses différentes; dans toutes les cédules, le contribuable a droit à une déduction sur le montant de l'impôt pour charges de famille, et dans la cédule des salaires, il a droit en plus à un abattement sur le montant du revenu imposable, c'est-à-dire qu'il sera imposé sur un chiffre de revenu moindre que s'il n'avait pas de charges de famille; ensuite, sur le montant de l'impôt applicable à ce revenu, le salarié jouira en outre des déductions pour charges de famille, qui viennent diminuer le montant de l'impôt et qui existe pour toutes les cédules, tandis qu'au contraire le contribuable taxé à la cédule des professions non commerciales ne bénéficiera pas d'abattement sur le chiffre du revenu imposable, mais seulement d'une réduction sur le montant de l'impôt.

Dispositions permettant aux contrôleurs de réparer les lacunes ou omissions.

La loi a pris un certain nombre de dispositions pour permettre aux contrôleurs de réparer les lacunes ou les omissions. Ces précautions étaient d'autant plus nécessaires, que le contrôle est ici extrêmement difficile.

Il y a d'abord les omissions au rôle

Source : BIU Cujas

Le rôle supplémentaire. Les omissions au rôle.

par exemple, on a omis d'imposer au rôle de l'année, soit par ce qu'on l'a oublié, soit pas ce qu'on l'ignorait et qu'on ne savait pas qu'il était passible de l'impôt. La loi donne à l'Administration cinq années, en plus de l'année d'imposition, pour réparer cette omission par voie d'imposition à un rôle supplémentaire. D'ailleurs par une inadvertance du législateur, le contribuable, qui n'a pas fait de déclaration, et qui n'est découvert que trois ou quatre ans après par le contrôleur n'est passible d'aucune pénalité, cette pénalité n'étant prévue que pour le cas où le contribuable n'a pas répondu à l'invitation que le contrôleur lui adresse de produire une déclaration.

Rectification des déclarations insuffisantes.

D'autre part, il peut se faire que le contribuable ait produit une déclaration, mais que cette déclaration soit inexacte ; où le contrôleur ne s'en est pas aperçu tout de suite, et ne l'a pas rectifiée avant d'inscrire l'impôt au rôle primitif, il peut encore faire cette rectification dans les cinq années suivantes en vertu du §2 de l'art. 37 de la loi de 1917. Dans le cas de forcement d'une déclaration insuffisante, l'impôt est porté, soit dans le rôle primitif, soit dans l'un des cinq rôles suivants, au quadruple en sus sur la partie dissimulée ; c'est-à-dire que le contribuable paiera d'abord l'impôt qu'il n'a pas payé sur la portion du bénéfice qu'il a dissimulée et en plus, à titre de pénalité fiscale, quatre fois le montant de cet impôt, ou plus exactement cinq fois, parce que l'art 11o de la loi du 25 Juin 1920 a augmenté de 2 décimes ½, c'est-à-dire de 25% toutes les majorations d'impôts.

D'ailleurs la pénalité n'est due que si le contribuable a été de mauvaise foi, sauf bien entendu à lui à prouver sa bonne foi, et si d'autre part, l'insuffisance est supérieure au dixième du revenu réellement imposable. Si l'insuffisance est inférieure au dixième du revenu réellement imposable il y aura perception de l'impôt pour la part de revenu qui n'avait pas été taxée, mais il n'y aura pas de droits en sus (art. 37).

Sanctions pénales.

Enfin, aux pénalités fiscales, pourront s'ajouter éventuellement, au cas de mauvaise

Source : BIU Cujas

foi avérée et de manœuvres frauduleuses les amendes pénales et l'emprisonnement, prévus par l'art. 52 de la loi du 22 Mars 1924.

Rectification des taxations d'office insuffisantes.

En cas de taxation d'office, laquelle comporte majoration d'impôt de 50%, le contribuable qui s'aperçoit qu'il a taxé insuffisamment, peut également réparer son erreur dans les cinq années qui suivent l'année d'emission du rôle primitif.

Le projet de budget de 1925, pour fournir des éléments de contrôle, contient une disposition qui prescrit la tenue obligatoire par les assujettis d'un registre où il feront figurer leurs recettes et leurs dépenses professionnelles et qui devrait être gardé pendant six ans à la disposition de l'Administration.

Une autre disposition oblige tous les chefs d'entreprise à déclarer en même temps qu'ils font la déclaration des traitements et salaires de leur personnel, toutes les vacations, honoraires, rétributions payés par eux et susceptibles d'être cotisés à la cédule des professions non commerciales. Par conséquent le chef d'entreprise qui donne des honoraires à un avocat, à un architecte, devrait les déclarer, ce qui permettrait de contrôler les déclarations des intéressés.

Rendement de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

1918	3.374.000	1922	48.940.000
1919	5.583.000	1923	69.445.000
1920	13.992.000	1924	70 700.000 (produit probable)
1921	42.904.000		
		1925	77.000 000 (évaluation compte non tenu des nouvelles dispositions inscrites dans le projet de loi de finances de 1925).

Extrait de l'Exposé des motifs du projet de Budget de 1925 - p. 24-25.

L'impôt sur les traitements et salaires.

L'impôt sur les traitements et salaires est

La cédule des traitements et salaires est une innovation de la loi de 1917. Auparavant il n'y avait pas d'impôt sur les salaires et traite-

Source : BIU Cujas

ne innovation la loi de 1917.

ments, ce qui ne veut pas dire que les salariés ne payaient pas du tout d'impôt direct. En effet, ils payaient la contribution personnelle mobilière, sauf ceux qui n'avaient qu'un petit loyer dans les villes qui faisaient usage de la faculté qui leur était accordée d'exonérer les petits loyers. A Paris, par exemple, ne payaient pas la contribution personnelle-mobilière tous ceux qui occupaient un logement d'un loyer inférieur à 500 frs. En fait, il y avait beaucoup plus de salariés à payer la contribution personnelle mobilière qu'il n'y a actuellement de salariés à payer l'impôt sur les traitements et salaires. Aujourd'hui les salariés ne payent plus la personnelle-mobilière, du moins pour la part de l'Etat, puisqu'elle a été supprimée, mais ils continuent à payer les centimes additionnels locaux, qui existent toujours. Ils payent d'autre part, l'impôt sur les salaires, tout au moins théoriquement, parce qu'en fait l'abus des abattements est tel dans cette cédule, que la plupart des salariés se trouvent exonérés de l'impôt.

Revenus compris dans cette cédule

Cette cédule ne concerne pas exclusivement les salaires et traitements, elle concerne, d'une part, les salaires et traitements, et d'autre part, les pensions et rentes viagères.

Légitimité de l'impôt sur les salaires et traitements.

Il n'y a rien de plus juste, rien de plus légitime, dans un système d'impôts cédulaires, que la taxation des salaires et traitements, c'est-à-dire que la taxation des revenus du travail. Chacun doit contribuer aux charges publiques dans la mesure de ses ressources, et il est certain que les salaires et traitements procurent à ceux qui en jouissent des facultés imposables. D'ailleurs, il serait absolument scandaleux qu'un propriétaire foncier fût soumis à la contribution foncière, alors qu'il ne retire de sa propriété qu'un revenu de 4 à 500 frs.; qu'un commerçant fût soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour un bénéfice qui peut être très modeste et qui a un caractère plus aléatoire que le revenu constitué par les traitements et salaires, et qu'au contraire fût affranchi le directeur commercial d'une grande Société, qui a des appointements de 100 ou de 200.000 frs. par an. Et si l'on impose un traitement de 200.000 frs., il n'y a aucune

Source : BIU Cujas

espèce de raison de principe pour que l'on n'impose pas un traitement de 50, 40 ou 20.000 frs, il n'y a pas de raison de principe qui puisse conduire davantage à faire une distinction entre les salaires et les traitements, étant donné qu'il y a des salaires d'ouvriers qui dépassent considérablement les traitements que touchent certains petits fonctionnaires.

La question de principe n'est donc pas discutable, la seule question qui peut être discutée, c'est une question de chiffre, c'est-à-dire la question de savoir au-dessous de quel chiffre le salaire ou le traitement doit être considéré comme représentant un minimum d'existence non imposable et quelle modération méritent les petits salaires ou les petits traitements. Mais c'est là une question d'application, laissant hors de cause la légitimité de l'imposition qui à notre sens, ne peut guère être discutée.

Eléments imposables à cette cédule.

Dans les éléments imposables à cette cédule, il convient de distinguer les salaires et les traitements d'une part, les pensions et rentes viagères, d'autre part.

1°/ Les traitements des fonctionnaires publics ou privés.

En ce qui concerne les salaires et traitements, la loi parle en termes exprès des "traitements publics et privés" des "indemnités et émoluments" et des "salaires". Sont imposables par conséquent tous les traitements des fonctionnaires publics de l'Etat, des départements des communes, des établissements publics, aussi bien que les traitements des fonctionnaires privés. Il a été reconnu que les greffiers près des tribunaux ne sont pas des officiers ministériels, mais des fonctionnaires publics, par conséquent, imposables à la cédule des traitements et salaires et non à celle des professions non commerciales.

2°/ Les salaires.

Sont imposables également tous les salaires, le salaire se distinguant du traitement en ce qu'il rémunère un travail manuel, et que généralement il est payé à intervalles plus rapprochés que les traitements. D'ailleurs il n'y a ici aucun intérêt à rechercher dans les cas douteux, si l'on se trouve en présence d'un traitement ou d'un salaire. Cet intérêt qui

Source : BIU Cujas

existé lorsqu'il s'agit par exemple, de l'application de la loi sur la saisie arrêt des salaires ; n'existe pas ici, parce que les traitements et salaires sont soumis au même régime.

Intérêt qu'il y a à distinguer le salaire de l'artisan indépendant.

Par contre, il peut y avoir intérêt à fixer exactement, si l'on se trouve en présence d'un salarié ou d'un artisan indépendant qui, en principe, relève de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Il pourrait y avoir doute, notamment quand le travail est fait pour le compte d'un ou de plusieurs entrepreneurs. Il faudra alors voir si juridiquement le contrat, qui lie le contribuable à ses entrepreneurs est un contrat de louage de services ou un contrat de louage d'ouvrage. D'ailleurs, la question se posera beaucoup moins souvent depuis la loi du 30 Juin 1923, puisque cette loi a fait passer d'office tous les petits artisans, remplissant certaines conditions qu'elle a explicitement indiquées, dans la cédule des traitements et salaires.

Le traitement ou le salaire ne doit pas être confondu avec la rétribution fixe.

Il ne faut pas confondre le traitement ou salaire avec la rétribution fixe, c'est-à-dire avec le tarif qui a pu être convenu d'avance pour la fourniture de certains services. Par exemple, un médecin reçoit une somme annuelle pour soigner tout le personnel d'une entreprise commerciale, c'est un traitement ; au contraire, il est convenu entre une Société commerciale et un médecin qu'il soignera tous les employés de la Société au prix de 10 frs. par consultation, c'est une rétribution fixe, et non un salaire ; c'est un bénéfice imposable à la cédule des professions non commerciales.

Doivent d'ailleurs être assimilées au salaire toutes les rémunérations, qui en présentent les caractères, quelle que soit leur dénomination. Par exemple, les gages des domestiques (qui, en fait, la plupart du temps, ne dépasseront d'ailleurs pas le minimum non imposable). Est également assimilable la solde des militaires. On a admis par mesure de bienveillance que n'étaient compris dans les bénéfices imposables les primes de démobilisation et les pécules des démobilisés.

Source : BIU Cujas

Ce qu'il faut entendre par salaire imposable.

La loi de 1917 dans son art. 24 précise que le salaire imposable n'est pas seulement le montant en principal de la rémunération touchée par le travailleur, mais qu'il faut en outre faire entrer en ligne de compte tous les avantages accessoires en argent et tous les avantages en nature. Par conséquent, aux salaires proprement dits ou aux traitements doivent être ajoutés les gratifications, les participations aux bénéfices, toutes les indemnités de résidence, de cherté de vie, de frais de représentation, à l'exception des indemnités ou allocations pour charges de famille, qui ne sont pas imposées par faveur spéciale (art 23 in fine de la loi de 1917, modifiée par la loi du 25 Juin 1920). De même devront être compris dans le montant des salaires les pourboires reçus des clients.

L'indemnité de congédiement doit elle être assimilée à un salaire ou à un traitement.

Il y a eu des difficultés en ce qui concerne l'indemnité de congédiement au cas de rupture du contrat de travail. L'Administration considérait que cette indemnité tient lieu du salaire, qui aurait dû être payé à l'ouvrier ou à l'employé congédié et que par conséquent elle doit être imposée. Le Conseil de Préfecture de la Seine, par arrêts du 14 Mars 1923 et du 25 Janvier 1924, avait décidé, au contraire, que cette indemnité n'a nullement le caractère d'un salaire, mais uniquement celui de dommages-intérêts, et que n'étant pas la rémunération d'un travail, elle n'est pas imposable. Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 19 Juillet 1924, s'est tiré assez élégamment d'embarras dans une espèce, qui lui était soumise. Il s'agissait d'un ingénieur, congédié par une compagnie. Le Conseil d'Etat a considéré que l'indemnité qu'il avait obtenue pouvait s'analyser en deux éléments, un élément qui représentait l'équivalent pour un certain temps du traitement dont il était privé, et un élément qui représentait des dommages et intérêts. Le premier, étant cotisable, et le second, ne l'étant pas.

II. — Les indemnités et émoluments,

La loi parle en second lieu, des indemnités et émoluments. Les indemnités, dont il est question, ce sont d'abord toutes les allocations de caractère spécial déjà

Source : BIU Cujas

mentionnées, qui s'ajoutent au traitement ou au salaire proprement dit, et qui sont destinées à compenser certaines charges particulières, qui pèsent sur l'ouvrier ou sur le fonctionnaire, comme les indemnités de résidence, de cherté de vie, de responsabilité, etc. Ce sont également les rétributions, qui sont versées à des personnes, dont on ne peut pas dire qu'elles touchent un traitement ou un salaire. C'est le cas, par exemple pour la dotation des pouvoirs publics. Un député ou un sénateur n'est ni un salarié, ni un fonctionnaire à traitement, il touche une indemnité; de même les conseillers municipaux de la Ville de Paris.

Ce qu'il faut entendre par émoluments

Quant aux émoluments, ils désignent la rémunération d'un travail accidentel ou de brève durée. En effet, il résulte des travaux préparatoires que ce mot a été inséré dans le texte pour atteindre les jetons de présence des membres de l'Institut et les jetons de présence, en général beaucoup moins modestes, des membres des Conseils d'Administration ou des conseils de surveillance des Sociétés anonymes. Il faut donc comprendre ce mot dans un sens limité; il ne faudrait pas entendre par émoluments les honoraires de la consultation d'un médecin ou d'un avocat, bénéfices qui sont imposables à la cédule des professions non commerciales et non à celle des traitements et salaires. En ce qui concerne les émoluments des Administrateurs de Société, il importe de faire une différence, selon leur caractère. Généralement les administrateurs d'une société ont droit, d'après les statuts, à un certain prélèvement sur les bénéfices, à un certain "tantième", qui leur est alloué avant toute répartition de dividendes. Ce tantième est une distribution de bénéfices, qui est imposable en vertu de l'art. 12 de la loi du 13 Juillet 1911, à la cédule de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au tarif de 12%, décimes compris. Ils sont taxées à la cédule des traitements et salaires que les rétributions fixes, qui sont prélevées

Source : BIU Cujas

sur les frais généraux, même en l'absence de bénéfices, comme par exemple, les jetons de présence, qui sont touchés pour la présence aux séances du Conseil d'Administration.

Les rentes viagères et pensions.

L'autre catégorie d'éléments imposables, ce sont les rentes et pensions. En principe, d'après l'art. 23 de la loi de 1917, toutes les pensions sont imposables, qu'il s'agisse de pensions civiles ou militaires, de pensions pour décoration, que ces pensions soient servies par l'Etat ou les autres collectivités publiques ou par de simples particuliers. Il n'y a aux termes de l'art. 23, d'autre exception que celle qui concerne les pensions de la loi du 31 Mars 1919, c'est-à-dire les pensions aux invalides de guerre, ou les pensions et allocations accordées aux familles de militaires décédés du fait de la guerre, auxquelles il convient d'assimiler les pensions de la loi du 26 Juin 1919 aux victimes civiles.

Sont également imposées toutes les rentes, c'est-à-dire les rentes viagères, qu'elles aient ou non un caractère alimentaire, qu'elles soient à capital réservé ou à capital aliéné, qu'elles soient constituées par acte entre vifs ou par testament, qu'elles soient même constituées à titre onéreux ou à titre gratuit, la loi ne faisant à cet égard aucune espèce de distinction. Les rentes qui n'ont pas le caractère viager ne sont pas cotisables à cette cédule; elles le seront suivant les cas, à la cédule de l'impôt sur les valeurs mobilières, ou à la cédule du revenu des créances.

Il faut d'autre part, pour qu'il y ait imposition, que la rente viagère soit servie à titre obligatoire, c'est-à-dire en vertu d'un titre que le créancier de la rente puisse invoquer contre le débi-rentier, titre qui peut d'ailleurs être un contrat ou un testament. Un secours bénévole, même s'il est servi tous les ans, ne constitue pas une rente viagère, mais une libéralité, qui n'est pas imposable.

La loi de 1917 dans son art. 25, dit que sont imposables "les salaires, traitements.... rentes et pensions, dont les intéressés ont bénéficié..." Il en résulte cette conséquence, d'ailleurs conforme à la logique, que ne sont imposables que les revenus effectivement réalisés, c'est-à-dire perçus, et pas simplement ceux dont le contribuable était créancier. Par exemple un commis auquel

Source : BIU Cujas

l'employeur n'a payé, dans le cours de l'année, que les 3/4 du traitement convenu, ne sera imposable que sur cette fraction. De même, un contribuable sur le salaire ou le traitement duquel il y a saisie-arrêt, ne devra pas l'impôt sur les sommes retenues. Cependant l'Administration assimile au paiement proprement dit la mise à la disposition du contribuable de la somme à laquelle il a droit. Par exemple, le traitement d'un fonctionnaire, les arrérages d'une pension de retraite ont été ordonnancés et mandatés, l'intéressé a reçu son titre de paiement, il n'appartient qu'à lui d'aller aux caisses publiques pour se faire payer. Il y aura lieu à imposition, même s'il ne s'est pas fait payer, car la somme était à sa disposition.

Le revenu imposable est le revenu réalisé pendant l'année antérieure à l'année d'imposition.

Conformément à la règle habituelle en matière d'impôts sur les revenus, les bénéfices taxés sont ceux qui ont été recueillis dans l'année antérieure à l'année d'imposition; on est imposé en 1925 sur les bénéfices de 1924.

On a vu que le bénéfice imposable est le bénéfice réalisé, mais ce n'est pas nécessairement tout le bénéfice réalisé. En effet, le bénéfice imposable n'est que le bénéfice net. La loi de 1917, dans son art. 24, parle du bénéfice net réel, et cette expression doit être interprétée par analogie avec la règle posée en matière d'impôt général sur le revenu (art. 10 de la loi du 15 Juillet 1914), qui limite l'imposition au revenu net annuel.

Dépenses professionnelles à déduire du revenu brut.

Le règlement d'Administration publique du 17 Janvier 1917, sur l'application de l'impôt général, a déterminé en ce qui concerne les professions et emplois, les déductions à effectuer sur le produit brut pour obtenir le produit net. Ce sont d'abord les frais de toute nature et dépenses que nécessite l'exercice de la profession ou de l'emploi; ce sont en second lieu, les retenues ou versements effectués en vue de la constitution d'une retraite. Il y a toutefois pour ces déductions une difficulté qui provient du fait que, comme on le verra plus loin, la déclaration est demandée, non pas au contribuable, mais à l'employeur qui connaît bien le salaire ou le traitement qu'il paye, mais qui ne connaît pas exactement les dépenses professionnelles de l'intéressé. Ce sera, par conséquent, à l'intéressé lui-même,

Source : BIU Cujas

s'il le juge utile, à les faire connaître au contrôleur.

La question de savoir qu'elles sont les dépenses déductibles sera généralement résolue par cas d'espèce. On pourra déduire, par exemple, pour un fonctionnaire de l'Enseignement public, la valeur locative du cabinet de travail qu'il est obligé d'avoir pour préparer son enseignement, le montant de ses abonnements aux revues, ses achats de livres, ses frais de bureau, etc. On pourra déduire également les frais indispensables de transport que le contribuable doit supporter pour se rendre à son travail, à condition que ce ne soit pas volontairement qu'il soit allé se loger loin de l'endroit où il est occupé. Ainsi, il a été jugé qu'un professeur d'un lycée de Paris, habitant Versailles, n'avait pas droit à la déduction de sa carte d'abonnement. On déduit également les frais de déménagement, quand le fonctionnaire est nommé à une autre résidence, les frais d'habillement, quand la fonction nécessite des vêtements spéciaux, par exemple, un uniforme au lieu du simple veston. Il y a là des questions parfois assez délicates, qui se ramènent toujours à la distinction entre les dépenses qui sont inhérentes à la production des bénéfices et les dépenses qui constituent au contraire l'emploi des bénéfices. Cette distinction est extrêmement difficile, par exemple, en ce qui concerne les frais de représentation. Dans le cas où ces charges diverses donnent lieu à des indemnités, toutes ces indemnités doivent être comprises dans la déclaration de l'employeur, et c'est ensuite qu'interviennent les retranchements des charges effectives. L'employeur ne saurait, par conséquent, omettre de tenir compte dans sa déclaration d'une indemnité qu'il a versée pour le motif que cette indemnité est absorbée par une charge correspondante.

Déduction des retenues supportées et des sommes versées pour la constitution de pensions

La possibilité de déduction s'applique non-seulement aux salaires et traitements, mais également aux pensions et rentes viagères, bien qu'en fait on n'aperçoive guère, à première vue, quelles sont les charges qui pourraient être déduites à l'exception de l'impôt cédulaire correspondant, payé au titre de l'année précédente.

Source : BIU Cujas

retraite.

Dans le règlement d'administration publique du 17 Janvier 1917, l'Administration admet également la déduction des retenues supportées et des sommes versées pour la constitution de pensions de retraite. Cette solution, qui a été prise dans un règlement, qui concerne l'application de l'impôt général sur le revenu, doit être étendue à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires. Elle est d'ailleurs tout à fait rationnelle. Il y a des contribuables qui sont soumis au régime de la retraite obligatoire; ce sont les fonctionnaires publics qui, en général, sont placés sous le régime de la loi de 1853 sur les pensions civiles modifiée par la loi du 14 Avril 1924, ce sont les employés ou ouvriers, qui sont soumis à la loi sur les retraites ouvrières et paysannes du 5 Avril 1910. Il serait évidemment choquant de les imposer sur la partie de leurs appointements qu'ils ne sont point libres de ne pas verser pour la retraite et que, par conséquent ils ne perçoivent pas. Mais si on admet la solution pour les retraites obligatoires, on est également amené à l'étendre aux retraites facultatives. Il serait, en effet, également choquant de faire aux deux catégories des situations différentes à l'égard de l'impôt, d'exonérer de l'impôt les versements faits par un fonctionnaire public, qui a l'avantage de trouver un système de retraites tout organisé, et d'imposer, au contraire, ceux des fonctionnaires d'une entreprise privée, qui sont obligés de se constituer une retraite de leur propre initiative. Toutefois, il est indispensable, et ceci résulte de l'Instruction générale du 30 Mars 1918, qu'il s'agisse d'un acte de prévoyance en rapport avec l'importance du salaire ou du traitement, c'est-à-dire d'un acte, qui ait pour but d'assurer au contribuable la retraite normale, à laquelle on peut prétendre, lorsqu'on a exercé un certain emploi. Il n'y aurait pas lieu à déduction pour les versements faits, en vue de s'assurer à un certain âge une rente considérable; ce ne serait plus là une charge professionnelle, ce serait un emploi du revenu, qui constituerait un véritable placement (Voir arrêt du Conseil d'Etat du 22 Novembre 1923).

Source : BIU Cujas

Par qui l'impôt est-il payé? Par le contribuable qui existe au 1er Janvier de l'année d'imposition.

L'impôt doit être payé par le bénéficiaire du traitement, du salaire, de la rente ou de la pension. Par conséquent, dans une même famille, il y aura autant d'impositions distinctes donnant droit chacune aux dégrèvements et aux modérations à la base, qu'il y aura de titulaires de traitements, de salaires, de rentes ou de pensions. Du reste pour chaque contribuable on ne fera qu'une imposition unique et totale s'appliquant à l'ensemble de ce qu'il reçoit, au titre de la cédule. Il faut d'ailleurs, par application d'une règle générale, qui s'applique à tous les nouveaux impôts, que le contribuable existe au 1er Janvier de l'année d'imposition. Le contribuable est taxé en 1925 pour ses bénéfices en 1924; mais ces impôts, bien que s'appliquant aux éléments de 1924, ne sont pas moins les impôts de 1925, ils ne sont dûs qu'en 1925, et pour les devoir, la condition indispensable, c'est d'exister. D'où cette conséquence que si le contribuable est mort au mois de décembre 1924, l'impôt ne sera dû en 1925 par personne; ses héritiers n'auront pas à le payer, alors même que dans le cours de 1924, ils auraient encore perçu des portions de traitement ou des arrérages de pensions, qui restaient dûs à leur auteur. En effet, c'est un capital de la succession qu'ils ont touché, ce n'est pas un revenu personnel.

Il est dû par le contribuable qui habite la France au 1er Janvier de l'année d'imposition.

Non seulement il faut que le contribuable existe au 1er Janvier de l'année d'imposition, mais il faut encore qu'à cette date il habite la France. On dit intentionnellement "habiter", pour ne pas préjuger la difficulté, qui consiste à savoir s'il suffit que le contribuable ait son habitation de fait, c'est-à-dire sa résidence, ou s'il faut qu'il ait son domicile en France. La loi de 1917 dit que l'impôt est payable dans la commune où sont domiciliés les intéressés au 1er Janvier de l'année d'imposition. De ce texte, il résulterait donc qu'il faut avoir son domicile et qu'une simple résidence ne suffirait pas. D'ailleurs il n'est pas certain que le législateur ait voulu donner ici au mot "domicile" son sens juridique rigoureux. L'Administration assimile généralement au domicile la résidence de fait, bien qu'il y ait un certain flottement dans ses solutions. Ainsi sont imposables les officiers

Source : BIU Cujas

français en pays occupé, en territoire rhénan, parce qu'on considère qu'ils ont gardé leur domicile en France. Ne sont pas imposables les officiers français, attachés hors de France à une armée étrangère, ou les officiers français aux colonies, que l'on considère comme ayant leur domicile dans la colonie même où ils sont en garnison. Ces solutions sembleraient impliquer qu'on doive s'en tenir au domicile. D'autre part, l'Administration a déclaré imposables les ouvriers étrangers, des Chinois, des Kabyles, qui étaient engagés pour une durée déterminée; des équipes temporaires, fournies par des agents de recrutement de main d'œuvre étrangère n'étant pas au contraire imposables. Ont été également déclarés imposables des Français domiciliés à l'étranger, qui avaient été attachés pendant la guerre à une usine de guerre. Ces dernières solutions, sembleraient indiquer au contraire, que la résidence suffit pour rendre passible de l'impôt alors même que le domicile serait hors de France.

Détermination du bénéfice imposable
La déclaration des salaires et traitements par l'employeur.

En ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable, on a écarté avec beaucoup de raison la déclaration de l'intéressé. En effet, une grande partie des ouvriers se seraient refusés à faire cette déclaration; on se serait trouvé en présence de résistances qu'il eut été très difficile de vaincre et auxquelles on ne tenait nullement à s'attaquer. D'autre part, les contribuables, très nombreux parmi la classe ouvrière, qui vivent au jour le jour, et qui ne tiennent pas de comptabilité auraient été souvent embarrassés de dire ce qu'ils avaient touché dans l'année tandis que l'employeur, que ce soit une administration publique, une société ou un particulier, sait exactement ce qu'il a versé à son personnel. En troisième lieu et surtout, le contribuable aurait eu intérêt à faire des déclarations insuffisantes, déclarations, qui n'auraient pu être contrôlées qu'en s'adressant à l'employeur pour lui demander des renseignements. Il était, par conséquent, plus simple de faire faire direc-

Source : BIU Cujas

tement la déclaration par l'employeur, d'autant qu'à l'inverse de l'assujetti, celui-ci n'a aucune espèce d'intérêt à faire une déclaration inexacte, puisqu'elle ne le concerne pas personnellement. Il a même au contraire, s'il est taxé à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, ou à la cédule des professions non commerciales, un intérêt évident à faire une déclaration aussi exacte et aussi complète que possible, puisque les frais de personnel représentent pour lui une charge professionnelle, déductible par conséquent du bénéfice brut.

On peut encore ajouter, en quatrième lieu, cette considération accessoire que si l'Administration s'était adressée aux contribuables, elle aurait été saisie d'innombrables déclarations, tandis que s'adressant aux employeurs, elle pouvait ne leur demander qu'une seule déclaration collective pour tout leur personnel.

C'est donc au débiteur du traitement ou du salaire, c'est-à-dire à l'employeur et au débi-rentier, quand il s'agit de pensions ou de rentes viagères, que sera demandée la déclaration. C'est d'ailleurs un procédé suivi également par les systèmes fiscaux étrangers et qui, bien qu'imposant des obligations à des tiers, non redevables, présente cependant des avantages pratiques tellement évidents, que c'est à tort qu'on l'a critiqué.

Qui doit faire la déclaration?

L'art. 26 de la loi de 1917 dit que sont astreints à la déclaration "tout particulier et toute Société ou association occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant traitement, salaire ou rétributions". La formule est très générale; cependant elle ne vise que les particuliers et non les Administrations publiques de l'État, des départements des communes, des établissements publics. Toutes ces Administrations, en effet, fournissent des déclarations au fisc, mais cela en vertu de règles de service, d'instructions ministérielles, et non pas en vertu d'une obligation légale, qui n'est pas inscrite dans la loi de 1917 puisqu'elle ne parle que de tout particulier, toute société ou association. Par contre, cette obligation porte, sur tout particulier ou toute collectivité privée qui occupe du personnel, qu'il s'agisse d'employés, de commis,

Source : BIU Cujas

d'ouvriers ou enfin d'auxiliaires, catégorie dans laquelle on pourra comprendre par exemple, les précepteurs, les gouvernantes, les dames de compagnie, les domestiques, pourvu que leurs salaires ou appointements dépassent le minimum non imposable.

Sommes versées par l'employeur qui doivent faire l'objet d'une déclaration.

La déclaration ayant pour objet d'assurer le recouvrement de l'impôt sur les salaires et traitements, ne doivent naturellement figurer dans cette déclaration que les personnes auxquelles l'employeur verse des sommes cotisables à la cedule des traitements et salaires; par conséquent, il n'aura pas à y faire figurer les honoraires qu'il verse à un médecin ou à un avocat ou à un architecte, à moins que cette rétribution n'ait véritablement le caractère d'un traitement.

Faut-il d'autre part, que la déclaration comprenne toutes les sommes versées par l'employeur, qui sont cotisables à la cédule des traitements? Le doute est permis à cet égard et deux opinions nous sont en présence. Une première opinion se réfère au texte de l'art. 26, qui parle des particuliers, de sociétés ou d'associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires. Il ressort de ce texte, dit-on, que la déclaration ne peut concerner que les individus qui font partie du personnel de l'employeur et qui sont à son service. Par conséquent, n'auront pas à être inscrits dans la déclaration les émoluments ou indemnités, alloués à des personnes qui ne peuvent pas être considérées comme faisant partie d'un personnel ou étant en service. Par exemple, un académicien ne fait pas partie du personnel de l'Institut; il n'y a donc pas lieu de comprendre ses jetons de présence dans une déclaration. D'ailleurs, la solution est ici corroborée par cette autre règle que l'Institut, étant un établissement public, n'est pas obligé par la loi de fournir une déclaration. Où la question se posera, c'est lorsqu'il s'agit de jetons de présence, alloués aux administrateurs d'une société, comme rémunération de leur assistance aux réunions du Conseil. Les administrateurs ne sont pas au service de la Société, à moins qu'ils n'y exercent une fonction déterminée, pour laquelle ils reçoivent des appointements, qui auront

Source : BIU Cujas

alors le caractère de traitement. Il semble donc que, d'après le texte de l'art. 26, il n'y ait pas lieu à déclaration pour toutes ces sommes.

La seconde solution a été, au contraire, adoptée par un arrêt du Conseil d'État, en date du 9 Novembre 1920. Le Conseil d'État pose en principe qu'il y a corrélation entre l'art 23 de la loi de 1917, qui a déterminé tous les éléments imposables à la cédule des traitements et salaires c'est-à-dire traitements, salaires, indemnités, émoluments, et l'art. 26 qui a trait à l'obligation de déclarer, et qui mentionne d'ailleurs les traitements salaires ou rétributions. La base de perception de l'impôt étant la déclaration de l'employeur, doivent être comprises dans la déclaration de l'employeur toutes les sommes qu'il verse et qui sont cotisables à la cédule des traitements et salaires. Par conséquent, une Société devra déclarer les jetons de présence qu'elle verse aux membres de son Conseil d'administration, bien qu'on ne puisse pas dire qu'elle occupe à son service les membres de ce Conseil, comme semble l'exiger l'art. 26, parce que ces jetons de présence constituent un émolument imposable. Le Conseil d'État, dans cet arrêt, a même décidé qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte de la dispense qui est accordée à l'employeur de l'inscription des salariés occupés moins de 30 jours consécutifs, parce que, dit-il, cette dispense ne concerne que les personnes qui sont employées temporairement dans l'entreprise; or, on ne peut dire que les administrateurs d'une Société y soient employés temporairement. Par conséquent, d'après la solution admise par la jurisprudence, toutes les sommes cotisables à l'impôt sur les salaires, traitements, émoluments, rétributions, versées par un employeur doivent figurer dans sa déclaration, au nom des personnes auxquelles il les a versées

Cette jurisprudence est d'ailleurs très contestable, car il ne résulte nullement, ni des travaux préparatoires, ni du texte de la loi, qu'il doive y avoir une corrélation quelconque entre l'art 23, qui concerne la sujétion à l'impôt, et l'art. 26, qui concerne le contenu des déclarations. La preuve que cette corrélation n'existe pas toujours, en fait, peut être tirée de l'exemple suivant: s'il s'agit des pourboires d'un garçon de

Source : BIU Cujas

café, ces pourboires, bien que cotisables à la cédule des salaires et traitements ne pourront pas être inscrits dans la déclaration de l'employeur car ce n'est pas lui qui les verse et il n'en connaît pas le montant. Un autre exemple, qui montre également l'absence de corrélation entre l'art. 93 et l'art 26, est fourni par l'art. 10 de la loi du 30 Juin 1923, qui a fait passer tous les petits artisans dans la cédule des traitements et salaires. Pour leurs bénéfices, ils sont passibles de l'impôt cédulaire et cependant, ils ne feront pas l'objet d'une déclaration d'un employeur quelconque, puisqu'ils ne sont au service de personne.

La déclaration des pensions et rentes viagères par les débirentiers

La déclaration, aux termes de l'art 97, est également exigée de tous ceux, particuliers ou associations, qui payent des pensions ou des rentes viagères. Pratiquement cette obligation ne peut être sanctionnée que pour les personnes qui habitent la France ou qui y ont des établissements, puisqu'il est impossible d'atteindre les autres. Il en résulte qu'une rente viagère qu'une personne s'est constituée près d'une Société étrangère, qui n'a pas de bureaux en France, ne sera pas déclarée; le fisc ne la connaîtra par conséquent que si le contribuable la mentionne lui-même dans sa déclaration pour l'impôt général sur le revenu global, ou bien encore s'il s'est soumis à la loi du 29 Juin 1918, destinée à assurer le recouvrement des taxes d'enregistrement, qui l'oblige sous peine d'amende, à déclarer au bureau d'enregistrement de son domicile, les contrats de rente viagère qu'il a souscrits près d'une Société étrangère. S'il n'a pas rempli cette obligation, si d'autre part, il ne porte pas la rente viagère servie dans sa déclaration d'impôt général, il y a toutes les chances du monde pour que le fisc en ignore toujours l'existence.

Le contenu de la déclaration.

En principe, la déclaration doit contenir le nom, l'adresse de tous les titulaires de traitements ou salaires, qui sont dans les conditions pour être imposables et l'indication des appointements émoluments, indemnités, et avantages en nature perçus par eux.

La déclaration doit comprendre un état du personnel occupé par l'employeur au cours

Source : BIU Cujas

de l'année précédant l'année d'imposition, même s'il s'agit d'ouvriers ou d'employés qui l'ont quitté depuis. Cet état que l'employeur remet en pratique au contrôleur de son domicile peut être unique pour tout le personnel, même si ce personnel est réparti dans diverses communes et appartient à des établissements différents ; l'employeur pourra même fournir dans une même liste l'indication de son personnel ouvrier et l'indication de son personnel domestique. Cet état ne doit d'ailleurs comprendre que le personnel proprement dit, c'est-à-dire les personnes auxquelles l'employeur verse des sommes passibles de l'impôt sur les salaires et traitements, et non pas celles auxquelles il alloue des honoraires cotisables à la cédule des professions commerciales et industrielles et à celle des professions non commerciales.

Difficultés soulevées relativement aux émoluments des représentants de commerce.

Il peut d'ailleurs y avoir doute sur la nature exacte de la rétribution versée. La question s'est posée particulièrement en ce qui concerne les représentants de commerce, parce que cette dénomination recouvre, en réalité des situations extrêmement diverses. Si une personne qui s'intitule représentant de commerce ne dépend d'aucune maison en particulier et se borne à aller prendre chez les clients des commandes qu'elle transmet ensuite aux maisons de son choix moyennant une rétribution, qui lui sera versée, soit par la maison, soit par le client, cette personne a la qualité de commerçant ; elle fait, en effet, office de courtier ou de commissionnaire, ouvrant qu'elle se borne à passer les commandes au nom du client ou qu'elle les transmet en son nom personnel. Elle est donc imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, et la maison qui lui alloue des commissions n'a pas à les porter dans sa déclaration des traitements et salaires.

Si le représentant de commerce a la représentation régulière de plusieurs maisons, touchant d'elles une somme au prorata des affaires qu'il leur fournit, il n'est pas un commerçant, mais il n'est pas d'avantage un salarié ; il sera donc taxé à la cédule des professions non commerciales, ses commissions ne figureront donc pas dans une déclaration concernant les salaires et traitements.

Source : BIU Cujas

Enfin, si le représentant de commerce est attaché à une seule maison, dont il dépend, qui règle ses tournées, lui assure ses moyens d'existence, et l'a à son entière disposition, il est un salarié, imposable à la cédule des traitements et salaires et doit figurer dans la déclaration de l'employeur.

La déclaration de l'employeur ne doit comprendre que le personnel employé au moins pendant trente jours.

La déclaration ne doit donc comprendre que le personnel; d'autre part, elle ne doit pas comprendre tout le personnel. L'art. 26 N° 3 dit, que la déclaration doit mentionner la période à laquelle s'applique le paiement, lorsqu'il est inférieur à une année, mais supérieur à 30 jours consécutifs. Par conséquent, on ne portera pas dans la déclaration les employés ou ouvriers, qui ont travaillé moins de 30 jours consécutifs au service du patron. L'Instruction générale, du 30 Mars 1915 considère d'ailleurs que la déclaration est due si l'occupation a durée au moins 30 jours et pas seulement plus de 30 jours.

Le même art. 26 porte que l'obligation de déclarer n'est applicable qu'en ce qui concerne les personnes "dont les traitements, salaires ou rétributions, calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année, dépassent le minimum assujetti à l'impôt." Un salarié travaille dans une ville où le minimum d'exemption est de 6 500 frs.: si l'employeur occupe pendant 6 mois des ouvriers, moyennant un salaire qui s'élève pour le semestre à moins de 3 250 frs, il n'aura pas à les déclarer, puisque ces salaires ramenés à l'année, c'est-à-dire doublés, représenteraient moins de 6500 frs.

Les défectuosités de ce régime de déclaration

Ses unes sont inévitables.

Ce régime de déclaration est, en réalité, extrêmement défectueux. D'abord, il comporte des défectuosités inévitables, qui ne sont peut-être pas d'ailleurs les plus graves. On ne peut demander à l'employeur que de déclarer ce qu'il sait, par exemple, le nom et l'adresse de l'ouvrier ou de l'employé, tels que celui-ci les lui a fournis, le montant du salaire et du traitement, tels qu'il le paye, y compris d'ailleurs les indemnités diverses et avantages en nature. Mais l'employeur peut avoir reçu une fausse adresse, ou l'adresse qu'il inscrit dans sa déclaration

Source : BIU Cujas

peut ne plus être exacte. La plupart des ouvriers, notamment à Paris, habitent en hôtel, et changent souvent d'adresse. D'autre part, l'employeur ne peut connaître les dépenses professionnelles du salarié, l'intéressé seul pourra en justifier au contrôleur. L'employeur ne peut pas d'avantage connaître les émoluments et avantages divers que le salarié touche d'autre part; par exemple, il ne peut indiquer les pourboires qui, dans certains métiers, représentent parfois la majeure partie du gain du personnel.

Il y a encore une autre difficulté plus grave. Lorsqu'un ouvrier, en cours d'année, change plusieurs fois de patron et même de résidence; s'il s'agit, par exemple, d'un ouvrier qui, au début de l'année, travaille à Paris et ensuite à Poitiers, il y aura une ou plusieurs déclarations, qui seront faites à Paris, une ou plusieurs déclarations, qui seront faites à Poitiers; il est à peu près impossible que l'Administration puisse totaliser toutes les mentions qui s'appliquent au même contribuable et même savoir que ces mentions s'appliquent au même contribuable.

Les autres tiennent aux lacunes que la loi tolère.

Enfin, d'autres difficultés tiennent aux lacunes que la loi tolère elle-même. L'employeur ne déclare pas les salariés, qui n'ont pas travaillé chez lui au moins 30 jours consécutifs; la conséquence est qu'un ouvrier, qui change tous les mois de patron, ce qui n'est pas seulement le cas des mauvais ouvriers, mais celui de tous ceux qui font le métier d'extra, ne sera pas l'objet d'une déclaration. Même si un ouvrier a travaillé 8 mois chez un patron et le reste de l'année chez d'autres patrons pour une durée inférieure à un mois, l'Administration saura ce qu'il a gagné pendant 8 mois, mais elle n'aura aucune indication sur ce qu'il a gagné le reste du temps.

Enfin, l'employeur ne déclare que le salaire, dont le montant ramené à l'année est supérieur au minimum imposable, d'où une première difficulté lorsque le salaire comporte des avantages en nature. Le patron, en effet, doit mentionner ces avantages en nature, mais il ne les évalue pas lui-même en argent; l'évaluation est faite par le contrôleur. Le patron appréciant la valeur de ces avantages autre-

Source : BIU Cujas

ment que ne le ferait le contrôleur peut estimer que leur valeur, jointe aux sommes payées en argent, ne dépasse pas le minimum non imposable et que par conséquent, il n'y a pas lieu à déclaration : et à moins qu'il ne soit tout à fait de mauvaise foi, et que son erreur ne soit tout à fait inexcusable, il sera extrêmement difficile de prouver qu'il est en faute de ne pas avoir fait la déclaration. A Paris, par exemple, il faut que le salaire dépasse 7.000 frs. Un patron donne en argent un salaire de 6.500 frs. plus le logement. Quelle est la valeur de ce logement? Si le patron l'évalue à 500 frs., on ne dépasse pas les 7000 frs. Si au contraire, le contrôleur estime qu'il dépasse 500 frs. il aurait fallu que le patron fît une déclaration.

Autre difficulté : A Paris, où le minimum d'exemption est de 7.000 frs., le patron ne déclarera pas les ouvriers, dont le salaire est inférieur, pour un mois à 583f,35. Par conséquent si un ouvrier gagne pendant 6 mois 500 frs. par mois chez un patron et pendant 6 mois 800 frs. chez un autre, ce qui lui fait un salaire annuel de 7.800 frs. supérieur au minimum non imposable, son salaire des 6 premiers mois ne sera pas déclaré.

Le vice du système éclate surtout au cas où l'employé ou l'ouvrier travaille simultanément pour le compte de plusieurs employeurs ; c'est là un cas, qui est de plus en plus fréquent avec la journée de 8 heures. Un employé ou un ouvrier, une fois sa journée finie chez un patron, peut avoir une occupation subsidiaire ; ou bien encore s'il s'agit du secrétaire d'un local, qui sert de siège à plusieurs Sociétés et qui reçoit de chacune des appointements annuels ; ou encore du secrétaire d'une ou plusieurs revues, qui peut cumuler avec ses fonctions un autre emploi rétribué, ou bien encore des membres d'un Conseil d'administration ou d'un Conseil de surveillance, qui touchent des tantièmes en cette qualité et qui peuvent faire partie également de plusieurs autres Conseils d'administration ou de surveillance. Dans ces hypothèses, si les sommes versées par chaque employeur, ramenées à l'année, sont inférieures au minimum non im-

posables aucune déclaration ne sera faite, bien que le total des rémunérations touchées de divers côtés par le contribuable soit susceptible de dépasser de beaucoup ce minimum.

Déclaration des rémunérations allouées à des personnes qui remplissent des fonctions susceptibles d'être exercées simultanément près de plusieurs entreprises.

Le projet de budget pour l'année 1925 a cherché à combler partiellement cette lacune; il a introduit une nouvelle disposition, qui oblige l'employeur à déclarer quel que soit le montant de leurs rémunérations ramenées à l'année, les personnes qui remplissent des fonctions susceptibles d'être exercées simultanément près de plusieurs entreprises, telles que les fonctions d'Administrateurs, de membres ou de secrétaires de Comités ou de Conseils de direction, de Comités de gestion ou de surveillance, quelle que soit la dénomination, commissaires des comptes, trésoriers, et même dans le cas où ces rémunérations sont passibles de la taxe d'enregistrement sur le revenu des valeurs mobilières. Cette dernière formule fait allusion aux tantièmes d'administrateurs constitués par un prélèvement sur les bénéfices.

Le texte proposé par le projet est d'ailleurs critiquable à deux points de vue. En premier lieu, il manque de précision, dans un cas où il importe particulièrement d'être précis, puisque les contraventions des employeurs sont frappées de peines extrêmement sévères. Qu'est-ce exactement qu'une "fonction susceptible d'être exercée simultanément dans plusieurs entreprises"? Il n'y a pas de difficultés pour les exemples donnés dans le texte, mais en dehors des cas qui y sont cités, comment peut-on juger avec certitude si une fonction est ou n'est pas de nature à être exercée simultanément dans plusieurs entreprises? En second lieu, bien que trop vague, le texte apparaît cependant en un certain sens comme beaucoup trop limitatif; il parle, en effet, de rémunérations et de fonctions et non pas d'emplois salariés et les exemples qu'il donne se référent tous à un certain ordre de fonctions. Ce que le texte veut atteindre, en réalité ce sont les bénéfices des membres des Conseils d'administration, il ne s'applique pas aux emplois rémunérés par un salaire ou un traitement, de sorte que c'est une mesure d'exception, qui laisse subsister, sauf pour une petite minorité de contribuables qui ne sont pas en ce moment très en faveur près des pouvoirs

Source : BIU Cujas

publics, un abus dont bénéficient surtout les ouvriers.

La déclaration des rentes et pensions par les débiteurs.

En ce qui concerne les rentes et pensions, les débi-rentiers doivent déclarer les noms et adresses des crédi-rentiers et indiquer les sommes versées dans l'année à titre d'arrérages. La déclaration faite au contrôleur du domicile du débi-rentier, peut être unique pour la totalité des rentes ou pensions qu'il sert: par exemple, s'il s'agit d'une Société de rentes viagères, elle peut d'après la loi faire une déclaration unique pour tous ses clients; il appartiendra ensuite à l'Administration de répartir les renseignements entre tous les contrôles, auxquels ressortissent les différents contribuables. Toutefois, ne sont soumises à déclaration que les rentes ou pensions, qui dépassent le minimum imposable, qui est d'après la loi du 30 Mars 1923, le même que pour les salaires et traitements. D'où cette conséquence qu'un contribuable, qui touche de plusieurs côtés des rentes ou pensions inférieures chacune au minimum non imposable, mais qui le dépassent par leur total, ne sera pas l'objet de déclaration, à moins qu'il n'ait l'honnêteté de les déclarer pour l'impôt général sur le revenu global.

Sanctions de l'obligation de déclarer.

L'obligation de déclarer, imposée à l'employeur ou au débi rentier, est sanctionnée par des dispositions rigoureuses. Aux termes de l'art. 7 de la loi du 31 Décembre 1920, qui a modifié l'art. 29 §1er, de la loi de 1917, l'amende est de 100 frs., et elle est encourue autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements fournis sur les employés ou les crédi-rentiers imposables. En cas de non déclaration, amende de 100 fro multipliée par le nombre de personnes, qui auraient du être déclarées. La sanction est d'autant plus rigoureuse que l'amende a ici un caractère contraventionnel, c'est-à-dire qu'elle est due, nonobstant la bonne foi du contrevenant. En fait l'Administration apporte certains tempéraments à cette rigueur.

Nature de l'amende infligée en cas de non déclaration.

Il y a le plus grand intérêt à savoir si l'on doit tenir cette amende de 100 fro pour une pénalité fiscale ou pour une amende pénale. Tout d'abord si l'amende est pénale, au cas où la contravention n'a pas été relevée du vivant

Source : BIU Cujas

de son auteur, on ne pourra pas la relever à l'encontre des héritiers, en vertu du principe de la personnalité des peines, en raison de son caractère pénal, l'amende doit rester propre au contrevenant et ne saurait atteindre les héritiers que si elle a déjà frappé leur auteur. Il en sera autrement si l'amende a simplement le caractère de sanction fiscale. Ensuite, s'il s'agit d'une sanction fiscale, le principal de l'amende est augmenté des 2 décimes et demi de l'art. 110 de la loi du 25 Juin 1920. Par conséquent, elle est de 125 frs. plus le double décime de la loi du 22 Mars 1924. S'il s'agit d'une amende pénale, le principal est augmenté en vertu de l'art 41 de la loi du 22 Mars 1924 de 30 décimes, c'est-à-dire que l'amende est exactement de 400 frs.

En faveur de l'opinion qui voit dans l'amende une simple sanction fiscale, on peut dire que c'est là une pénalité qui a été édictée uniquement pour astreindre à certaines obligations fiscales. Dans l'autre sens, par contre, on peut objecter que cette amende est infligée, non pas au contribuable, qui seul est tenu d'un devoir fiscal, mais à un tiers, qui n'a pas d'obligation fiscale proprement dite; en sorte que c'est une amende ordinaire, qui doit être considérée comme ayant un caractère pénal.

L'amende est d'ailleurs prononcée par le Conseil de Préfecture, qui statue comme en matière de contravention, sur la requête du directeur des contributions directes du département. (Sur cette question V. Bocquet. L'impôt sur le revenu. Supplément de 1923 p. 42-43.)

Le rôle du contrôleur.

Lorsque le contrôleur a été saisi dans les deux premiers mois de l'année d'imposition des déclarations, qui doivent lui être fournies, il lui appartient d'une part, de les vérifier, et d'autre part, de rechercher les contribuables, pour lesquels il n'a pas été fait de déclaration. Notamment le contrôleur devra rechercher les contribuables qui ont touché au cours de l'année, un revenu supérieur au minimum imposable, et qui n'ont cependant pas été déclarés, parce que ce revenu a été touché de plusieurs mains en fractions inférieures au minimum. Le contrôleur devra évaluer les avantages en nature, apprécier les charges professionnelles du contribuable,

Source : BIU Cujas

rechercher les bénéfices qu'ont pu réaliser le reste du temps, les contribuables pour lesquels il n'a qu'une déclaration, limitée à une partie de l'année. Enfin, depuis l'art. 10 de la loi du 30 Juin 1923, il devra rechercher tous les petits artisans et façonniers, qui ont été transférés à la cédule des traitements et salaires et pour lesquels on n'a prévu aucune obligation de déclaration, de sorte qu'actuellement personne ne déclare leur bénéfice.

Les pouvoirs d'investigation du contrôleur sont limités.

D'ailleurs, la plupart du temps le contrôleur sera fort embarrassé pour se procurer les renseignements, qui lui sont nécessaires, parce que ses pouvoirs d'investigation sont assez limités. Il pourra s'adresser au créditentier ou à l'employeur pour obtenir les renseignements utiles, mais seulement pour compléter ou rectifier une déclaration incomplète ou inexacte. L'employeur ou le débitentier n'est pas tenu, en effet, de fournir d'autres renseignements que ceux qui doivent figurer dans sa déclaration, et s'il facilite par d'autres indications, la tâche du contrôleur, c'est qu'il le fait de bonne grâce.

Le contrôleur ne peut pas demander pour vérifier la déclaration la production des livres; ce n'est donc conséquent que d'une façon incidente et indirecte qu'il pourra les consulter, à l'occasion de recherches qu'il fera pour la perception d'un autre impôt, qui lui donne le droit d'examiner les livres; comme par exemple si l'employeur est personnellement imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Dans ce cas le contrôleur profitera des moyens d'investigation que lui donne l'art 32 de la loi du 31 Juillet 1920.

Enfin, le contrôleur, en principe ne peut pas s'adresser au contribuable lui-même, dont le rôle est purement passif, puisque c'est l'employeur seul, qui est tenu à déclaration. Le contribuable n'interviendra près du contrôleur que dans son propre intérêt pour faire connaître les charges professionnelles dont il demande le retranchement, et pour faire connaître également ses charges de famille, que l'employeur n'est pas obligé de

Source : BIU Cujas

mentionner et que très souvent d'ailleurs il ignorera. Par conséquent, si le contrôleur s'adresse au contribuable pour se renseigner sur le montant exact de ses gains et pour connaître notamment ce qu'il ne peut connaître d'une autre façon, comme la somme annuelle que représentent ses pourboires, celui-ci est parfaitement en droit de ne pas répondre, tout au moins au titre de la cédule des traitements et salaires. En effet, il risque néanmoins d'être repris par un détour; au cas où il serait passible de l'impôt général sur le revenu global, il doit déclarer parmi les éléments de ce revenu global les traitements ou salaires dont il jouit; et ici le contrôleur a le droit de demander des justifications à l'appui de la déclaration du revenu global et de taxer d'office si ces justifications ne lui sont pas fournies. Dans cette hypothèse, le contrôleur appliquera à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires le chiffre qu'il a appliqué d'office pour l'impôt général sur le revenu global. Ce n'est d'ailleurs qu'un palliatif. Si, en effet, le contribuable n'a pas d'autres revenus que les gains de son travail, et si ceux-ci n'ont pas été déclarés par l'employeur ou par les employeurs, au service desquels il a été, il ne fera pas non plus, la plupart du temps, de son côté la déclaration de son revenu, de sorte qu'en fait, il échappera à la fois à l'impôt cédulaire et à l'impôt général.

On voit combien le système de déclaration, établi par la loi, est défectueux et insuffisant et quelles sont les difficultés qu'il soulève, on peut ajouter que la plupart du temps ces difficultés seront plus théoriques que pratiques. En effet, on a pris le parti d'établir des exonérations d'impôt dans la majeure partie des cas, où il serait de nature à soulever des résistances. L'abus des exonérations à la base est tel qu'il n'y a que peu d'ouvriers, qui payent l'impôt sur les salaires et que, pour y être assujetti, il faut toucher des salaires ou des traitements relativement élevés. Actuellement, le taux de l'impôt est de 6 % plus les deux décimes de la loi de 1924, soit 7,20 %; mais on fait subir aux revenus des abattements tels que

Source : BIU Cujas

la plupart demeurent en dehors des catégories imposables. En réalité, tout ce chapitre de notre fiscalité est l'histoire des concessions successives des pouvoirs publics.

Le régime de l'impôt sur les salaires et traitements avant la loi de 1923.

Le régime actuel a été fixé par la loi du 30 Juin 1923; auparavant, il y avait un régime assez compliqué.

D'abord ce régime était différent, lorsqu'il s'agissait des traitements et salaires ou lorsqu'il s'agissait des pensions et des rentes viagères.

Pour les salaires et les traitements on était parti de cette idée que la vie est d'autant plus chère que le lieu où travaille le salarié est plus important. C'était d'ailleurs une idée discutable; il n'y a pas de proportionnalité rigoureuse entre le prix de la vie et le chiffre de la population. Il y a des petites et des moyennes communes, où la vie est très chère; de plus le salaire tient compte généralement du coût de l'existence, il est plus élevé dans les communes où l'existence est plus coûteuse. Quoi qu'il en soit, on avait fixé des minima non imposables, qui variaient suivant les catégories de populations.

La loi de 1917 avait fixé le minimum non imposable à 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 frs. suivant quatre catégories de populations, la Ville de Paris constituant à elle seule la quatrième catégorie; et elle avait décidé que les sommes comprises entre le minimum non imposable et 5.000 frs. ne seraient retenues que pour moitié. Or, des campagnes avaient été menées contre l'impôt dans les milieux ouvriers, et beaucoup avaient renvoyé leurs feuilles d'avertissements au percepteur en signe de protestation.

La loi du 25 Juin 1920 a donc relevé les minima à 4.000 frs. pour les communes au-dessous de 50.000 habitants, à 5.000 frs. pour les communes au-dessus de 50 000 habitants et à 6.000 frs. pour Paris. La Banlieue, dans un rayon de 15 kilomètres autour de l'agglomération, pour les communes de plus de 50.000 habitants et de 25 kilomètres autour de l'octroi pour la Ville de Paris, était assimilée à la ville. De plus, les communes situées en dehors du rayon de la banlieue et où la vie était particulièrement coûteuse, pouvaient obtenir leur assimilation par dé-

Source : BIU Cujas

sion spéciale.

De plus, la fraction comprise entre le minimum non imposable et 8.000 frs. ne serait comptée pour moitié

C'était donner satisfaction assez large aux protestataires pour l'avenir; mais chose infiniment plus grave pour l'exemple, c'était pour le passer capituler devant les résistances, parce que la loi décidait que le relèvement des abattements serait étendu rétroactivement aux impôts de 1918 et 1919, de sorte que ceux qui s'étaient refusés à payer l'impôt sur les salaires et qui étaient maintenant compris dans les nouveaux minima, étaient définitivement exonérés.

En ce qui concerne les rentes et pensions, les dégrèvements n'étaient pas les mêmes, les minima non imposables étaient plus faibles. Fixés au chiffre unique de 1250 frs. annuellement par la loi du 31 Juillet 1917 (1) ils avaient été portés par la loi du 25 Juin 1920, à 3600 frs. pour les pensions, ayant le caractère de pensions

---

(1) L'art. 27 de la loi de 1917 avait déclaré en conséquence soumises à déclaration les pensions et rentes dépassant 1250 frs. Ce texte ayant été modifié par inadvertance quand on a relevé les minima non imposables l'Administration en conclut qu'il est toujours en vigueur et que bien que le minimum non imposable soit maintenant de 6.000, 6500 ou 7000 frs, les pensions et rentes doivent toujours être déclarées au-dessus de 1250 frs. Elle justifie cette solution par l'intérêt pratique que présentent ces renseignements pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

(Réponse à la question du 15 Novembre 1923 de M. Macarez J. O. ch. 1924 p. 6).

La solution paraît si peu rationnelle que les manuels et guides pratiques du contribuable parus depuis la loi du 30 Mars 1923 enseignent en général que ne doivent être déclarées que les pensions et rentes excédant le minimum non imposable.

Source : BIU Cujas

de retraite et à 2.000 frs. pour les rentes et pensions viagères, acquises au moyen du versement d'un capital ou provenant d'une libéralité testamentaire entre vifs. En second lieu, ces minima non imposables, qui étaient suivant la nature de la rente ou pension de 3.600 ou 2.000 frs., ne variaient pas avec les chiffres de population. On donnait cette raison que, tandis que le salarié est obligé de résider là où il a son travail, cette obligation ne s'impose pas au pensionné, qui peut s'établir à sa guise là où la vie est moins dispendieuse. C'était d'ailleurs une raison très discutable, car un vieillard habite souvent avec sa famille, est recueilli par ses proches et n'est pas libre de fixer lui-même le choix de l'endroit où il lui convient de résider. Enfin, au delà de ces minima non imposables, il n'y avait pas de tranche comptant seulement pour moitié.

Le régime établi par la loi du 30 Mars 1923.

Tout ce régime de la loi du 25 Juin 1920 a été profondément modifié par la loi du 30 Mars 1923, dont les dispositions ont été déclarées applicables à partir du 1er Janvier 1923, par conséquent applicables aux revenus touchés en 1922 lesquels sont cotisables en 1923.

D'abord, il n'y a plus qu'un régime unique pour les salaires et traitements et pour les pensions et rentes viagères. On a estimé qu'à raison des difficultés particulières de l'existence dans la période actuelle, il y avait lieu d'étendre aux retraités les faveurs qu'on consentait aux travailleurs en activité.

En second lieu, on a à peu près abandonné l'idée de proportionner l'importance des exonérations à la base au chiffre de la population. Il y a cependant encore trois catégories, mais la première comprend toutes les communes ayant moins de 500.000 habitants, c'est-à-dire la presque totalité des communes; la seconde, qui concerne les villes de plus de 500.000 habitants, ne comprend guère que Lyon et Marseille; enfin, la troisième est spéciale à Paris et au département de la Seine.

En troisième lieu, les minima sont relevés; ils sont de 6.000 frs. dans les communes de moins de 500.000 habitants, de 6.500 frs dans les communes de plus de 500.000 habitants,

Source : BIU Cujas

et de 4.000 frs. à Paris et dans le département de la Seine. Les sommes comprises entre ce minimum non imposable et 8.000 frs. ne comptent que pour moitié.

En quatrième lieu, à cette déduction générale du minimum imposable, qui intéresse tous les contribuables à la cédule, la loi du 30 Mars 1923, qui a été modifiée par la loi du 22 Mars 1924 (art 42), ajoute un abattement extrêmement important pour charges de famille. Si le contribuable est marié, l'abattement supplémentaire, qui s'ajoute au minimum non imposable, est de 3.000 frs. Il faut toutefois que la femme ne soit pas elle même salariée ou n'ait pas d'autres revenus personnels, ce qui doit s'entendre en ce sens qu'elle ne doit pas avoir d'autres revenus pour lesquels elle serait personnellement imposable. L'Administration admet d'ailleurs (ceci résulte d'une circulaire du 2 Mai 1923) que des gains modestes et intermittents réalisés par la femme ne suffisent pas pour faire perdre le bénéfice de l'abattement. Donc, si la femme est employée de temps à autre, par exemple comme femme de ménage, le mari gardera néanmoins le bénéfice de l'abattement de 3000 frs. pour charges de mariage. Cet abattement est également applicable au contribuable veuf non remarié, lorsqu'il a un ou plusieurs enfants, nés du mariage, à sa charge. Dans ce cas, il bénéficiera de l'abattement pour charges de mariage sans préjudice des abattements auxquels il aura droit pour ses enfants.

En effet, à l'abattement pour la femme s'ajoutent également les abattements pour les enfants et personnes à sa charge. On verra plus tard en étudiant les dispositions communes à plusieurs cédules ce qu'il faut entendre exactement par enfants et personnes à la charge. D'après la loi du 30 Mars 1923, l'abattement était de 2.000 frs. pour chaque enfant mineur de 18 ans non marié, et pour chaque enfant infirme quel que fût son âge; il était de 1.500 frs. par personne pour les autres personnes à la charge, cette somme de 1.500 frs. étant portée à 2.000 frs. par personne pour la sixième personne à la charge et les sui-

Source : BIU Cujas

vantes. Ces chiffres ont été élevés par la loi du 22 Mars 1924 à 3.000 frs. par enfant et à 2.000 frs pour chacune des personnes à la charge. Au cas où le mari et la femme toucheraient tous les deux des salaires, ce qui exclut le dégrèvement pour la femme, puisque ce dégrèvement n'est admis que si la femme ne dispose pas de revenus personnels, la loi du 30 Mars 1923 a d'ailleurs décidé que l'abattement pour les enfants et personnes à la charge ne serait effectué qu'une seule fois et qu'il serait imputé sur celui des deux salaires qui est le plus élevé.

A Paris, par conséquent, un ouvrier marié, père de deux enfants mineurs de 18 ans, lorsque sa femme ne travaille pas et n'a pas de revenus personnels, ne paiera pas d'impôt, si son salaire ne dépasse pas 16.000 frs. Au minimum non imposable de 7.000 frs. s'ajoutent, en effet 3.000 frs. pour la femme et 3.000 frs. pour chacun des deux enfants.

Enfin, les mutilés de guerre, titulaires d'une pension d'invalidité bénéficient en outre d'une déduction supplémentaire de 1.000 frs.

Comment fait pratiquement le calcul du revenu imposable.

Le cumul de tous ces divers abattements ou modérations rend le calcul de l'impôt un peu compliqué. Voici, en pratique, comment opère l'Administration. Sur le chiffre du traitement ou du salaire déclaré, elle commence par retrancher les abattements pour charges de mariage, pour charges de famille et pour déduction accordée aux mutilés. Si on suppose, par exemple, que le traitement ou le salaire déclaré est de 20.000 frs., et que le contribuable est marié et a deux enfants, on retranchera 9.000 frs. Il reste 11.000 frs.; sur ces 11.000 frs, la tranche représentant le minimum non imposable = 7.000 frs. à Paris, est comptée pour zéro, puis entre 7.000 et 8.000 le revenu n'est compté que pour 500 francs; enfin de 8.000 à 11.000 il compte pour 3.000 frs. Dans l'exemple choisi, le traitement imposable est donc de 3.000 frs. C'est à ce chiffre qu'on applique le taux de 7,20 % pour avoir le chiffre de l'impôt on fera ensuite subir à ce chiffre une déduction pour charges de famille qu'il ne

Source : BIU Cujas

faut pas confondre avec l'abattement pour charges de famille dont nous venons de parler et qui porte non sur le montant de l'impôt, mais sur le montant du revenu imposable.

Conséquence de l'assimilation entre les salaires et les pensions au point de vue des abattements.

Il y a lieu de signaler que l'assimilation, qui a été réalisée par la loi du 30 Mars 1923, entre les traitements et salaires, d'une part, les rentes et pensions, d'autre part, au point de vue des abattements a eu une conséquence imprévue et assez curieuse aux dépens du contribuable. Auparavant ces deux catégories de revenus qui avaient un système d'abattements différent étaient considérées comme distinctes. Dès lors, si un contribuable touchait à la fois un traitement et une pension, il était fait sur l'un et sur l'autre défalcation de l'abattement spécial qu'ils comportaient; on déduisait par exemple 2.000 ou 3.600 frs. du montant de la rente ou pension, suivant son caractère, et 4.000, 5.000 ou 6.000 frs. du montant du salaire, suivant le chiffre de la population. Un contribuable dont, ni le traitement ni la pension ne dépassaient respectivement le minimum non imposable n'était pas imposé, même si leur total cumulé dépassait ce minimum. Maintenant comme ces deux catégories de revenus sont soumises à un régime identique, on les totalise et de ce total on retranche une seule fois les abattements. Il en résulte notamment que si la pension et le salaire sont l'un et l'autre inférieurs au minimum non imposable, mais le dépassent si on les additionne, il y aura lieu à imposition. (Voir réponses à ces question au Journal Officiel. Question Lefebvre 8 Mai 1923, Doc. Parl. Chambre 1923 p. 3302 - Question Arthur Levasseur 13 Novembre 1923 Ch. 1923 p. 4291, - Question Lobet 30 Janvier 1924 Débats parl. Ch. 1924 p. 1020). Il peut y avoir là une application un peu rigoureuse, lorsqu'il s'agit d'un petit retraité qui, pour améliorer sa situation, occupe un modeste emploi salarié.

Le contribuable de la cédule des traitements et salaires est particulièrement favorisé

Les explications précédentes permettent de constater à quel point le contribuable est favorisé dans la cédule des traitements et salaires. On a vu plus haut à Paris un ouvrier ou un fonctionnaire mariés avec deux enfants mineurs de 18 ans ne paient pas d'impôt

Source : BIU Cujas

jusqu'à 16.000 frs. de revenus, ils n'en paient pas jusqu'à 13.000 s'ils ont un enfant unique, jusqu'à 10.000 s'ils sont mariés sans enfant; et ces chiffres sont relevés de 1.000 frs si le contribuable est titulaire d'une pension de mutilé.

Pour donner à ces chiffres toute leur signification, il faut les rapprocher de ceux qui s'appliquent aux contribuables des autres cédules. Un contribuable de la cédule des professions non commerciales n'aura droit, au titre de la cédule, à aucun abattement pour charges de famille, ni aux 3.000 frs. d'abattement pour sa femme, ni aux 3.000 frs. pour chacun de ses enfants, ni aux 2.000 frs. pour chacune des personnes à sa charge. Le contribuable imposable à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels bénéficie seulement d'une réduction de 2.875 frs. quel que soit le chiffre de ses bénéfices et le nombre de ses enfants. Pour l'ouvrier ou le petit fonctionnaire, la déduction est au minimum de 6.000, 6500 ou 7.000 frs., elle est de 9.000, 9.500 ou 10.000 frs. s'il est marié, de 12.000, 12500 ou 13.000 frs. s'il a un enfant. On conçoit par conséquent l'avantage considérable que présente pour un contribuable son transfert à la cédule des salaires, transfert qui a été effectué pour les artisans et les façonniers par la loi du 30 Juin 1923. Ce transfert a été déclaré applicable en ce qui concerne les artisans, à partir du 1er Janvier 1922, par conséquent en ce qui concerne les revenus touchés en 1921 et en ce qui concerne les façonniers, à partir du 1er Janvier 1920, par conséquent pour les revenus touchés en 1919. Les intéressés ont droit au remboursement de ce qu'ils ont payé en trop comme imposés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Remarque importante: Le bénéfice des abattements pour charges de famille n'est pas étendu aux étrangers, à moins qu'il n'y ait un traité de réciprocité avec le pays auquel ils appartiennent (loi du 22 Mars 1924 art. 44).

Hostilité de la classe ouvrière contre l'impôt sur les salaires.

Malgré ce régime exceptionnellement favorable, l'hostilité de la classe ouvrière contre l'impôt sur les salaires n'a pas désarmé, bien qu'elle revête des formes différentes suivant les groupements. La Confédération générale

Source : BIU Cujas

du travail unifiée (C.G.T.U.) affecte une hostilité irréductible : l'ouvrier doit refuser l'impôt sur les salaires, parce que tout impôt quel qu'il soit a pour objet de fournir des ressources à la classe bourgeoise. La C.G.T non unifiée ne s'est pas prononcée contre le principe de l'impôt sur les salaires ; elle a très bien compris que cet impôt est une des pièces essentielles, constitutives de l'impôt sur les revenus, que la classe ouvrière a été une des plus ardentes à réclamer, que par conséquent, combattre l'impôt sur le salaire c'est fournir des armes aux adversaires du système fiscal actuel et aux partisans du retour aux anciennes contributions. Toutefois, pratiquement, tout en donnant son adhésion au principe, elle s'attache à le rendre inopérant, en considérant comme légitime la résistance des ouvriers à un impôt injuste, et en déclarant injuste un impôt qui ne comporte pas un minimum non imposable et des abattements tels qu'en fait, la plupart des ouvriers, sinon la totalité, soient exonérés. C'est ainsi que certains de ses porte-parole ont réclamé pour l'ouvrier célibataire, à Paris, un minimum d'exemption de 10.000 frs., la fraction de 10.000 à 15.000 n'étant comptée que pour moitié. Si l'on songe que les quelque 25 milliards de salaires payés aux ouvriers du commerce et de l'industrie, qui sont au nombre d'environ 11 millions 1/2, ne supportent qu'une part tout à fait minime dans le produit de la cédule, qui se monte à environ 220 millions actuellement, on ne peut, au contraire, qu'estimer qu'il y a là une lacune assez choquante et assez fâcheuse de notre système d'impôts sur les revenus (Voir L. Baudin : L'impôt sur les salaires. Revue polit. et parlem. Octobre 1923).

Mode de recouvrement de l'impôt sur les salaires.

Quoi qu'il en soit, la résistance opposée par une partie des assujettis soulève la question du mode de recouvrement de cet impôt. On aurait pu songer à lui appliquer le système du stoppage, c'est-à-dire à faire pratiquer la retenue de l'impôt par l'employeur lui-même, qui l'aurait déduit du montant du salaire qu'il versait à son employé et qui l'aurait transmis au fisc. C'eût été un moyen

Source : BIU Cujas

certain et automatique de faire rentrer l'impôt; c'est le moyen utilisé en Allemagne et en Angleterre. Toutefois, si on fait intervenir l'employeur, en ce qui concerne la déclaration du salaire, on n'a pas voulu le faire intervenir pour le paiement de l'impôt et cela, étant données les circonstances, à juste raison. En effet, c'eût été une façon assez peu élégante de transférer au patron les difficultés que le fisc ne parvenait pas à surmonter directement; les ouvriers n'auraient pas admis le prélèvement, ils auraient exigé un paiement intégral et le patron aurait risqué de faire lui-même les frais de l'impôt.

D'après la loi, c'est le salarié ou le créditrentier qui reçoit l'avertissement, et c'est lui qui doit s'acquitter personnellement chez le percepteur.

Cependant, en présence des nombreux cas de refus de paiement auxquels elle s'est heurtée, l'Administration avait songé à faire usage de l'art. 2 de la loi du 12 Novembre 1808, qui s'applique à tous les impôts directs, et qui autorise le Trésor à s'adresser à "tout fermier, locataire, receveur, économe, notaire, commissaire-priseur et autres dépositaires de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor", pour demander à l'employeur le versement de l'impôt réclamé à l'ouvrier jusqu'à concurrence du montant des salaires dûs à ce dernier. Cet emploi de l'art. 2 de la loi de 1808 était, en la circonstance, parfaitement régulier; il n'y avait pas à se préoccuper, d'autre part, de la question de l'insaisissabilité du salaire: la loi de 1808 a créé une obligation spéciale au tiers-débiteur, obligation qui n'a pas d'analogie avec celle du tiers-débiteur dont la dette a été frappée de saisie-arrêt; la procédure de la loi de 1808 n'est pas celle de la saisie-arrêt. Le système est beaucoup plus simple: le percepteur s'adresse directement par simple lettre au tiers débiteur; il l'invite à payer pour le compte du contribuable, ensuite comme s'il était tenu personnellement il lui fait commandement et sommation de payer. Cependant, c'était, par un détour, revenir

Source : BIU Cujas

à ce principe du paiement par l'employeur qu'on n'avait pas voulu inscrire dans la loi, et c'était se heurter à toutes les difficultés devant lesquelles on avait reculé. Toute une série de circulaires de la Direction de la Comptabilité publique de 1919, 1920 et 1922 sont venues préciser le mode d'exercice des droits du Trésor; finalement, après quelques expériences, l'Administration a renoncé à persister dans cette manière de procéder.

Le produit de l'impôt dans la cédule des revenus des professions non commerciales et dans la cédule des traitements et salaires.

Voici quel a été le produit de l'impôt sur les salaires et traitements rentes et pensions depuis sa création:

Années.		Salaires et traitements
1918		36.088.000
1919		64.496.000
1920		86.405.000
1921		287.714.000
1922		328.231.000
1923		220.978.000
1924	produit probable	210.350.000
1925	évaluation comprenant non tenu des modifications prévues par le projet de budget	224.000.000

(Exposé des motifs du budget de 1925 p. 24 et 25)

Cédule des revenus des valeurs mobilières

Les caractères particuliers de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

La cédule des revenus des valeurs mobilières n'est pas une création de la loi de 1917; l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières existait déjà depuis la loi du 29 Juin 1872, et notre nouveau système fiscal n'a fait que le reprendre en y introduisant d'ailleurs un certain nombre de modifications et en augmentant le tarif. Il en résulte que cet impôt a des caractères particuliers. D'abord, il ne comporte pas de rôles nominatifs, il n'est pas perçu par l'Administration des Contributions directes, mais par l'Administration de l'Enregistrement. Ensuite, la loi de 1872 qui a été élaborée à un moment où l'on n'avait pas encore la conception d'une imposition générale des revenus, où par conséquent on ne se préoccupait pas du tout de faire du nouvel impôt

Source : BIU Cujas

l'élément d'un système d'ensemble, ne s'harmonise que d'une façon imparfaite avec les autres éléments du nouveau système et ne s'attache pas à une conception rigoureuse du revenu. Aussi est-ce à tort qu'on a cherché, et qu'on cherche souvent à tirer des principes de la loi du 29 Juin 1872, relatifs à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, des éléments d'interprétation pour l'application et notamment pour l'assiette de notre nouvel impôt général sur le revenu global. C'est là une argumentation qui, étant donné le caractère spécial de la loi de 1872, très antérieure à la conception d'un système d'ensemble d'imposition des revenus, n'est pas fondée.

Ensemble des taxes qui frappent les valeurs mobilières.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières fait partie d'une série de taxes, qui frappent les valeurs mobilières et qui sont en sus de cet impôt, le droit de timbre et le droit de transmission, auxquels on peut ajouter l'impôt sur les opérations de Bourse, bien qu'à vrai dire ce dernier impôt ne frappe pas le titre ou le revenu du titre, mais l'opération elle-même. Si on veut avoir une idée exacte du régime fiscal des valeurs mobilières en France, il est à peu près impossible de dissocier ces différents impôts ; cependant on se bornera faute de temps à l'étude de l'impôt sur le revenu.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières porte sur les bénéfices distribués.

La loi de 1872 se proposait en principe, de frapper les produits du capital, indépendants du travail, c'est-à-dire les ressources qu'un capitaliste tire de son capital, en le confiant à une Société ou une collectivité quelconque sans l'exploiter lui-même. L'impôt qui est établi en vue d'atteindre le capitaliste, mais qui est réclamé à la collectivité à laquelle ce capitaliste a apporté ses capitaux porte sur les bénéfices distribués.

Par conséquent, il faut qu'il y ait pour le porteur un bénéfice. La loi de 1872 dit dans son art. 1er que la taxe porte "sur les intérêts, dividendes, et tous autres produits des actions de toute nature des Sociétés, Compagnies ou Entreprises quelconques, ... sur les arrérages et les intérêts des emprunts, ... etc." Ces mots:

Source : BIU Cujas

"intérêts, dividendes, et tous autres produits" ont une importance particulière. En effet, ils montrent clairement que, bien qu'intitulée "loi relative à un impôt sur le revenu des valeurs mobilières," la loi de 1872, qui n'était nullement destinée à ce moment à constituer une cédule d'un système d'impôts sur le revenu, ne s'est pas attachée à la notion stricte de revenu. L'idée générale qui a inspiré le législateur en 1872 a été d'imposer tous les bénéfices tant accidentels que périodiques, que l'on peut retirer d'un placement en valeurs mobilières, sans se préoccuper de savoir d'une façon précise si ce bénéfice constitue un bénéfice en revenu ou un bénéfice en capital.

Quels sont les revenus imposables à la cédule ?

Par conséquent sont imposables d'abord les revenus proprements dits servis au capitaliste sous forme de dividendes ou intérêts; sont imposables également, en vertu de l'art. 12 de la loi du 13 Juillet 1911 les tantièmes alloués aux Administrateurs, en vertu d'une clause des statuts. Ces tantièmes d'administrateur, qui sont en somme une sorte de dividende privilégié attaché à la situation d'administrateur, sont assimilés aux revenus des porteurs de titres et imposables comme eux, à condition que l'allocation de ces tantièmes soit prévue par les statuts. Pour remédier à l'évasion qui se produisait du fait que les Sociétés nouvelles évitaient d'inscrire cette clause dans leurs statuts et que des Sociétés anciennes l'avaient supprimée, tout en continuant en fait à distribuer les tantièmes, un article du projet de Budget de 1925 étend l'impôt même au cas de distribution non statutaire.

Sont imposables, d'autre part, non seulement les revenus proprement dits, mais encore tous les bénéfices accessoires, qui n'ont pas le caractère de revenus; en d'autres termes, sera imposable toute distribution - et cette règle est extrêmement importante - qui ne constitue pas purement et simplement le remboursement du capital. Autrement dit est imposable tout ce que le capitaliste recevra en plus, à quelque titre et sous quelque forme que ce soit, du remboursement des sommes engagées. (Sur le projet d'imposition des rembour-

Source : BIU Cujas

sements anticipés de capital, V. infrà).

Les lots et primes de remboursement sont des produits du titre et comme tels imposables.

Une première application de ce principe concerne les lots et primes de remboursement ; ce sont, en effet, des bénéfices réalisés par le porteur du titre des "produits" du titre, par conséquent imposables, puisque la loi de 1872 impose les intérêts, dividendes et tous autres produits. Pour couper court à toute incertitude, la loi de 1875 est même venue les assujettir nommément, mais elle n'a pas, à mon sens, créé un impôt nouveau, elle a dit, en effet, que seraient soumis à l'impôt de la loi du 29 Juin 1872, les lots et primes de remboursement ; elle a simplement précisé l'interprétation de la loi de 1875 et formulé explicitement une conséquence, qui s'y trouvait déjà incluse.

La jurisprudence du Conseil d'Etat est cependant en sens contraire ; le Conseil d'Etat considère que la loi de 1875 est une loi indépendante de la loi de 1872, et qui ne s'est pas bornée à ajouter une précision à la loi de 1872 et à en faire apparaître le contenu d'une façon plus nette, mais qui a créé sur les lots et primes de remboursement, un impôt spécial, différent de l'impôt de la loi de 1872. Dans cette conception, l'imposition des lots et primes de remboursement s'explique uniquement par la loi de 1875, qui les a assujettis à un impôt spécial, tandis que dans l'autre système, elle s'explique par la loi de 1872, qui atteignant tous les produits, devait atteindre par cela même les lots et primes de remboursement (Voir sur cette question, la thèse de M. Ch. Ambroise Collin : "La notion de revenu en matière de législation fiscale" Paris 1924 p. 121 et suiv. L'impôt sur le revenu mobilier est-il le même impôt que celui qui porte sur les lots ?).

La loi ne taxe que les bénéfices distribués.

Une seconde application de la même idée que la loi de 1872 ne s'applique pas simplement aux revenus du titre, mais à tous les produits qu'on en retire, concerne la distribution des réserves. Une Société, au lieu de distribuer la totalité des bénéfices de l'exercice à ses actionnaires décide d'en affecter une

Source : BIU Cujas

partie à la constitution ou à l'accroissement de ses réserves, en plus de la réserve légale et obligatoire, prescrite par la loi sur les Sociétés : au bout de quelques années, la Société décide de répartir entre ses actionnaires tout ou partie de ces réserves. Il y a là un bénéfice, un "produit" qui est évidemment imposable et il n'y a pas lieu, en l'espèce, de se demander si c'est un revenu ou un capital supplémentaire que touche l'actionnaire, puisque la loi de 1872 ne s'arrête pas à cette distinction et qu'elle taxe indifféremment tous les produits.

Par conséquent, il faut qu'il y ait bénéfice, que ce bénéfice soit en revenu ou en capital; il faut, d'autre part, que le bénéfice soit distribué. En effet, la taxe ne frappe pas les Sociétés ou les collectivités émettrices de titres, qui ne sont tenues que de faire l'avance de l'impôt; elle frappe les particuliers porteurs de valeurs; or, il est évident qu'il n'y a pour le particulier de bénéfice, produit, ou revenu, que lorsque ce bénéfice ou ce revenu leur est distribué. Tant qu'il reste aux mains de la collectivité, le contribuable n'a encore rien réalisé. Il y a, en somme, deux personnes en présence, la personne morale. Société et les personnes obligataires ou actionnaires. Ce n'est pas le bénéfice social que frappe la loi de 1872, c'est le bénéfice de l'actionnaire ou de l'obligataire, qui n'est évidemment réalisé que lorsque l'actionnaire ou l'obligataire a participé à une distribution.

Pour apprécier le bénéfice c'est au point de vue du porteur qu'il faut se placer.

Ceci est important à deux points de vue. D'abord, pour apprécier le bénéfice, c'est au point de vue du porteur qu'il faut se placer. Une Société fait des bénéfices, mais ne les distribue pas; dans ce cas, c'est pour le porteur, qui ne touche rien, comme s'il n'y avait pas de bénéfice. Inversement, une Société ne fait pas de bénéfices, mais distribue quelque chose à ses porteurs de titres; pour eux il y a bénéfice et par conséquent matière à taxation. En ce qui concerne les obligataires, l'intérêt leur est dû, même en cas de mauvaises affaires sociales, et constitue un revenu imposable. Mais même pour l'actionnaire, un dividende fictif prélevé sur le capital constitue un bénéfice imposable. (Voir Cassation, Req. 2 Juillet 1893, D. 94, 1518). Il y

Source : BIU Cujas

a cependant un arrêt en sens contraire, qui a été rendu à l'occasion de rachats de parts de fondateurs[1] qu'une Société avait faits en se procurant les fonds nécessaires par une émission de nouvelles actions, c'est-à-dire par un accroissement de capital. La Cour de Cassation (Ch. civ. 19 Novembre 1906. D. 1363) a décidé qu'en la circonstance les sommes reçues par les porteurs de parts de fondateurs n'étaient pas passibles de l'impôt, cette distribution ne provenant pas d'un bénéfice réalisé par la Société, mais d'un appel de capital.

La doctrine a critiqué vivement cet arrêt en faisant ressortir que la loi de 1872 ne frappe pas les bénéfices réalisés par la Société, mais les bénéfices réalisés par les porteurs de titres, ce qui est différent. Or, le porteur de titres peut réaliser un bénéfice, même si ce bénéfice est prélevé sur le capital de la Société.

Quand peut-on considérer qu'il y a distribution?

La question de l'imposition de la valorisation des réserves.

On a dit plus haut que la réalisation de bénéfices par le porteur ne peut résulter que de la distribution, qui lui en est faite: toutefois, il importe de considérer quand on doit estimer qu'il y a distribution. Aucune difficulté sur ce point, lorsqu'il y a versement de somme d'argent; au contraire, la question s'est posée à propos de la remise aux actionnaires d'actions nouvelles par incorporation de réserves au capital. C'est la grosse question de la valorisation des réserves.

Voici comment la question se présente

---

[1] Les parts de fondateur sont des titres qui donnent droit à une part de bénéfices, mais qui ne donnent pas le droit attaché à l'action, à un partage de l'actif social en cas de liquidation. Le porteur d'une part de fondateur a intérêt à participer aux répartitions annuelles aussi longtemps que possible, puisque, le jour de la liquidation, il n'a aucune espèce de prétention à faire valoir sur une part quelconque de l'actif social. On ne peut donc rembourser par anticipation les parts de fondateur, ce qui serait léser les droits des porteurs, il n'y a qu'un seul moyen, pour la Société qui veut les amortir, c'est de les racheter en Bourse comme pourrait le faire un particulier.

Source : BIU Cujas

en fait. Une Société s'est constitué des réserves plus ou moins abondantes, en les prélevant sur ses bénéfices des exercices antérieurs ; elle pourrait les distribuer à ses actionnaires et leur allouer, par exemple, une répartition exceptionnelle de 200 ou 250 frs. par action. Dans ce cas, il y aurait distribution d'un produit, distribution d'une somme, qui serait autre chose que le simple remboursement du capital ; il y aurait par conséquent lieu à perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Mais la Société ne fait pas de distribution en espèces, elle décide d'augmenter son capital, en y incorporant ses réserves, et elle crée en représentation de cette augmentation de capital, des actions nouvelles, qu'elle remet gratuitement à ses actionnaires, à raison par exemple d'une action nouvelle par une, deux ou trois actions anciennes.

Intérêt que peut avoir une Société à incorporer ses réserves à son capital.

Quel intérêt la Société a-t-elle à agir de la sorte et à incorporer ses réserves à son capital ? En effet, cette opération ne va changer en quoi que ce soit sa situation, son passif et son actif resteront les mêmes ; il y aura simplement cette différence qu'au passif une certaine somme aura été virée du poste "réserves" au poste "capital". Voici en fait l'avantage que trouve la Société à procéder ainsi ; d'abord, elle consolide son crédit vis-à-vis de ses créanciers, et d'une façon plus générale, vis-à-vis des tiers. En effet, l'Assemblée générale est libre de faire des réserves facultatives ce que bon lui semble, en particulier de les distribuer à ses actionnaires ; au contraire, elle n'est pas libre de toucher comme bon lui semble au capital, qui est la garantie des créanciers, garantie qui sera d'autant plus grande que le capital sera plus important. L'autre avantage, c'est de dissimuler l'importance réelle de ses bénéfices, lorsqu'elle craint que leur taux trop élevé ne provoque des critiques ou ne suscite des jalousies. Une Société a 500.000 frs. de capital et 500.000 frs. de réserves ; elle distribue 100.000 frs de bénéfices annuels ; ces bénéfices rapportés au

Source : BIU Cujas

capital de 500.000 frs. ressortent à 20%. Si la Société en lui incorporant ses réserves porte son capital à un million, son bénéfice rapporté à ce capital accru, ne ressort plus qu'au taux de 10%.

L'attribution gratuite d'actions nouvelles aux porteurs d'actions anciennes constitue-t-elle une distribution des réserves?

Cette attribution gratuite d'actions nouvelles aux porteurs d'actions anciennes constitue-t-elle une distribution des réserves? La question est discutable. En effet, l'actionnaire ne reçoit pas une somme d'argent, il reçoit un titre; est-ce là l'attribution d'un bénéfice? Sans doute, la Société a fait des bénéfices, et ce n'est pas la part des bénéfices qu'elle a mis de côté et accumulés dans le fond de réserve qui lui a servi à accroître son capital, mais ces bénéfices ne semblent pas pouvoir être considérés comme distribués par la simple remise de titres représentatifs de l'augmentation de capital. En effet, il ne faut pas dire, comme on serait tenté de le faire sans réfléchir, que l'actionnaire, ayant reçu une nouvelle action, bénéficie de la valeur de cette action qu'il pourra réaliser en la négociant. Théoriquement l'action ancienne et l'action nouvelle ne doivent pas valoir plus à elles deux que l'action ancienne, dont le cours va se trouver nécessairement réduit d'autant; en effet, les deux actions, l'ancienne et la nouvelle, additionnées ne représentent pas plus que ne représenterait l'action ancienne toute seule. L'action ancienne toute seule représentait la part éventuelle de l'actionnaire dans le partage de l'actif social disponible au cas de liquidation, l'actif social, qui représente les réserves aussi bien que le capital. L'importance de cet actif social ne changera pas par le simple fait qu'un virement de compte a fait passer au passif certaines sommes du poste "réserves" au poste "capital". Une Société a un capital de 500.000 frs. divisé en 500 actions de 1.000 frs. plus 500.000 frs. de réserves. Chaque action représente le droit à la cinq centième partie de l'actif social: par conséquent l'action doit être cotée environ 2.000 frs. en Bourse, puisque cet actif social correspondant au capital et aux réserves s'élève à un million. La Société incorpore ses réserves à son capital et distribue une action nouvelle

Source : BIU Cujas

par action ancienne ; il y a maintenant 1.000 actions dont chacune ne donne droit à l'actionnaire qu'à la 1/1000 partie de l'actif social et dont le cours va donc s'établir aux environs de 1000 frs. L'actionnaire possède maintenant deux titres qui lui donnent ensemble droit à 2/1000 de l'actif social ($\frac{2}{1000} = \frac{1}{500}$), c'est-à-dire qu'il est absolument dans la même situation que lorsqu'il avait une action unique, qui était cotée en Bourse environ 2.000 frs. et qui lui donnait droit à la 1/500 partie de l'actif.

Remarque : Pour bien comprendre ce point, il y a lieu de se rappeler que le montant nominal de l'action n'a aucune espèce d'influence sur l'importance réelle du droit de l'actionnaire ; le droit de l'actionnaire consiste dans une certaine quote part de l'actif partageable en cas de liquidation ; la valeur de cette quote part dépendra du nombre des actions et de l'importance de cet actif social partageable, mais elle ne dépendra pas du montant nominal du titre. Soit une Société constituée au capital de un million divisé en 1000 actions de 1.000 frs. : cette Société est liquidée. L'actif partageable, une fois acquittées toutes les dettes et toutes les charges de la Société, est de 500.000 frs. ; la quote part, à laquelle aura droit chaque action, sera de 500 frs. Si au contraire l'actif partageable est de 2.000.000, la quote part de l'actif revenant à chaque action sera de 2.000 frs. Supposons que le capital primitif n'ait été que de 500.000 frs. et que le montant nominal des actions ait été de 500 frs. au lieu d'être de 1000 frs., la part qui reviendra à chacune dans le partage de l'actif sera cependant toujours le même puis qu'elle est le produit de la masse partageable par le nombre d'actions.

La jurisprudence française, contrairement à celle des Etats-Unis, estime qu'une distribution d'actions nouvelles constitue

La Cour suprême des Etats-Unis a jugé en cette matière que lorsqu'une Société valorisait ses réserves en faisant une distribution gratuite d'actions nouvelles aux porteurs de titres anciens, il n'y avait pas effectivement distribution de bénéfices. La jurisprudence française est très ferme dans le sens opposé. On peut citer à cet égard de très nombreux arrêts de cassation, notamment

Source : BIU Cujas

Cass. Req. 7 Juin 1880. D. 1880. 1.465 ; rapport du Conseiller Félix Voisin. Egalement Req. 24 Juillet 1914. S. 1914. 1.378. Ch. Civ. 6 Mars 1922. D. 1923. 1.54. Le raisonnement assez subtil sur lequel se fonde cette jurisprudence, consiste à analyser l'opération en deux éléments juridiquement séparés, bien que liés en fait ; d'abord mise des réserves à la disposition des actionnaires qui donne ouverture à l'impôt, la mise à la disposition équivalant à une distribution ; ensuite réinvestissement des réserves ainsi mises à leur disposition dans le capital social. Le titre nouveau remis à l'actionnaire constate qu'il a disposé de sa part de réserve en l'incorporant au capital et que cette part de réserve lui a été attribuée divisément, puisqu'elle a fait l'objet d'un titre spécial qui lui a été délivré.

Ce raisonnement est d'ailleurs très discutable, parce qu'il confond la personne des actionnaires et la personne-société. L'actionnaire, en tant que personne privée, n'a disposé de rien du tout, c'est la personne morale-société représentée par la collectivité des actionnaires constituant l'Assemblée générale extraordinaire nécessaire pour décider d'une augmentation de capital, qui a statué sur l'emploi des réserves, qui n'ont été mises à la disposition d'aucun actionnaire en particulier.

Comment les Sociétés ont évité les conséquences de la jurisprudence française.

Quoi qu'il en soit, cette jurisprudence est assez défavorable aux Sociétés, d'autant plus qu'à l'application qui en résulte, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, se joint la question de savoir si en pareil cas l'impôt général sur le revenu global n'est pas dû également par l'actionnaire (V. plus loin : l'impôt général sur le revenu global). Aussi comprend-on les efforts tentés par les Sociétés pour éluder les conséquences de la jurisprudence. Elles y sont arrivées par le procédé suivant : au lieu de distribuer à leurs actionnaires leurs réserves, soit en espèces, soit en procédant à l'augmentation du capital par incorporation des réserves et en remettant aux porteurs des titres anciens des actions nouvelles, elles ont procédé à des distributions de sommes à titre de remboursement de capital.

Source : BIU Cujas

Voici une Société, qui donne au cours d'un certain exercice, 50 frs. par action, dont 20 frs à titre de dividende de l'année et 30 frs. à titre de quote-part dans une distribution de réserves. D'après les principes exposés plus haut, les deux sommes sont imposables. Au lieu de procéder de la sorte, la Société verse les 50 frs. dont 20 frs à titre de dividende annuel et 30 frs. à titre de remboursement partiel du capital versé par l'actionnaire. Pratiquement, comme on l'a indiqué plus haut, la valeur du titre n'a pas diminué par ce remboursement, puisque, quelle que soit la valeur nominale de l'action l'actif social se partagera au moment de la liquidation au prorata des droits des actionnaires; il importe donc peu que le montant nominal de l'action, qui était avant le remboursement de 500 frs., soit maintenant de 470 frs. Seulement dans ce cas, il y aura perception de l'impôt sur le dividende de 20 frs., mais pas sur les 30 frs., puisqu'ils représentent, non pas une distribution de bénéfices, mais le remboursement d'un capital.

En dehors, de cette combinaison très simple, en voici une autre, dont il est fait assez fréquemment usage, et qui est un peu plus compliquée. Une Société, dont le capital est divisé en actions de 500 frs., utilise ses ressources disponibles pour rembourser complètement ses actionnaires, elle leur verse les 500 frs., qui représentent le montant nominal de l'action, reprend leur action de capital et leur délivre en échange une action de jouissance. (Sur les caractères de l'action de jouissance et les différences qui la séparent de l'action de capital, voir les traités de droit commercial. L'action de jouissance ne donne pas droit à l'intérêt afférent au capital remboursé, mais elle donne droit sauf cette restriction, au partage des bénéfices et au partage de l'actif social, en cas de liquidation). En même temps, la Société double son capital et donne à ses actionnaires le droit de souscrire une action nouvelle par action ancienne. Si la Société avait procédé à la valorisation de ses réserves, c'est-à-dire si elle en avait affecté le montant à l'augmentation de son capital et si elle avait remis à ses actionnaires des titres nouveaux représentant

Source : BIU Cujas

cette augmentation, on a vu que d'après la jurisprudence il y aurait eu là une distribution donnant lieu à perception de l'impôt. Ici l'opération s'analyse tout autrement; en effet, l'actionnaire n'obtient pas sa nouvelle action en investissant dans le capital social la part des réserves qui lui serait revenue, il achète sa nouvelle action au moyen du remboursement qui lui est fait de l'ancienne, c'est-à-dire avec des fonds, qui représentent un remboursement du capital et qui, comme tels ne sont pas passibles de l'impôt. De cette façon sans bourse déliée puisqu'en somme la Société lui remet, à titre de remboursement, l'argent dont il se servira pour payer l'action nouvelle, il se trouvera en possession d'une action de capital et d'une action de jouissance; il aura gagné ainsi sans payer d'impôt une action de jouissance.

Le projet de budget pour 1925 soumet à l'impôt les remboursements ou amortissements totaux ou partiels.

Aussi l'art. 90 du projet de budget pour 1925, afin d'éviter ce subterfuge, soumet-il à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières "le montant des remboursements et amortissements totaux ou partiels que les Sociétés passibles de l'impôt de la loi de 1872, effectuent sur leur capital avant leur dissolution ou leur mise en liquidation."

Cette disposition, qui a été votée par la Chambre, a soulevé des critiques extrêmement vives et on lui a reproché d'être une sorte d'amorce d'impôt sur le capital. En fait il eût été préférable, pour éviter certaines objections de droit pur, qu'elle fût limitée au cas, qui est d'ailleurs le cas habituel, où le remboursement du capital aux actionnaires ne s'accompagne pas d'une réduction du capital social; mais prise en elle-même elle est juridiquement très défendable, si on adopte la théorie que développe notamment M. Percerou (6e édition de son traité de droit commercial, N° 587), théorie d'après laquelle l'amortissement des actions, en cours d'activité de la Société, n'est pas un véritable remboursement de capital, bien qu'il se présente avec cette apparence, mais qu'il constitue

Source : BIU Cujas

l'attribution d'un véritable dividende extraordinaire

Cette disposition ne fait qu'avancer l'époque où l'impôt sera dû.

Remarque importante. - Dans ce cas, de même que dans le cas de la valorisation des réserves il ne faut pas oublier que le seul point en cause c'est le moment où aura lieu la perception de l'impôt. En effet, si l'impôt n'est pas perçu au moment de la valorisation des réserves la Société le devra pour le compte de ses actionnaires, à sa dissolution, sur la partie des sommes distribuées, qui représentera l'excédent de son actif par rapport au capital primitif. Une Société avait un capital primitif de 500.000 frs., elle partage à sa dissolution, un million entre ses actionnaires. Si l'impôt n'a pas été payé au moment où elle avait procédé à une valorisation de ses réserve, il le sera au moment de la dissolution sur l'excédent de l'actif partageable par rapport au capital primitif, c'est-à-dire sur 500.000 frs.

Importance de la détermination du moment où l'impôt sera dû.

Cependant la détermination du moment où l'impôt sera dû est extrêmement importante à deux points de vue. C'est d'abord que les actionnaires, qui se partageront l'actif au moment de la liquidation, ne seront pas nécessairement les mêmes que ceux qui existaient au moment du remboursement partiel des actions, ou au moment de la valorisation des réserves, et qu'ils auront pu, dans l'intervalle, passer la main à d'autres actionnaires en vendant leurs titres. Suivant le moment où l'impôt sera perçu, ce ne sont donc pas les mêmes personnes qui le supporteront. D'autre part, entre le moment où la Société procède à la valorisation de ses réserves et le moment où elle se liquide, sa situation peut se modifier, elle peut s'appauvrir de telle façon qu'à sa liquidation, les actionnaires ne rentrent même pas dans leur mise primitive. Dans ce cas, si l'impôt est perçu au moment de la liquidation, il n'y aura pas lieu à perception, puisque la Société ne parvient même pas à rembourser intégralement le capital avec lequel elle s'est constituée. Si, au contraire l'impôt a été prélevé au moment d'une valorisation des réserves, cet impôt

Source : BIU Cujas

aura été payé définitivement et restera acquis au Trésor, quelles que soient les pertes ultérieures, subies par la Société.

Hypothèses dans lesquelles il y a certainement distribution de bénéfices par conséquent impôt

La question de la valorisation des réserves est la question la plus délicate à résoudre en ce qui concerne l'imposition des bénéfices. Il y a d'autres cas où bien qu'il n'y ait pas eu de distribution de sommes, on considérera au contraire, sans aucune hésitation, qu'il y a eu distribution des bénéfices, à savoir quand la Société en a fait emploi à l'avantage des porteurs de titres. Par exemple, une Société emploie une partie de ses réserves à éteindre le passif, qui grève les apports des associés. On considère qu'il y a là un bénéfice dont jouissent indirectement les associés et qui, comme tel, est imposable. Cass. Req. 21 Avril 1879. D. 79. 1. 364.

De même encore, une Société n'a appelé que le quart du capital souscrit; ses actions sont seulement libérées du quart, elle emploie ses bénéfices disponibles à les libérer intégralement. Il y a là encore un bénéfice, qui profite indirectement aux actionnaires, puisqu'ils sont dispensés de verser éventuellement les 3/4 du capital dont leurs actions n'étaient pas libérées. Cass. Req. 28 Octobre 1890. D. 91. 1. 218.

De même, seront imposables les sommes que la Société consacre au paiement d'impôts dûs par les porteurs de titres. Ainsi les Sociétés acquittent le droit de transmission sur les titres au porteur, droit perçu par abonnement et qui est, en principe, à la charge des porteurs, et dont la Société se récupère en le retenant sur le montant du coupon. L'impôt sur le revenu sera calculé sur le montant intégral du coupon, compte non tenu de la déduction qu'y aura déjà fait subir de ce chef la Société, parce que le droit de transmission, qu'elle a acquitté, l'a été au bénéfice du porteur du titre, c'est par conséquent une somme qui a été payée à son avantage.

De même l'impôt sera perçu sur les sommes, dont profitent les porteurs de parts de fondateur, lorsque la Société procède au rachat de leurs titres en Bourse. Dans ce

Source : BIU Cujas

cas, l'impôt sera dû sur la différence entre le montant nominal des parts et le prix du rachat. Il n'y a pas à tenir compte de ce fait que le porteur de parts de fondateur, dont la part est rachetée en Bourse par la Société, aurait pu réaliser exactement le même bénéfice en la vendant à un simple particulier, auquel cas, il n'aurait pas supporté d'impôt. Cass. civ. 17 Décembre 1906. D. 1907. 1. 353.

L'impôt sera également dû, lorsqu'au lieu de verser un dividende en argent aux actionnaires la Société leur remet en représentation du dividende un Bon productif d'intérêt. L'impôt sera dû sur la valeur nominale de ce bon et non pas sur sa valeur réelle négociable bien qu'en général, il se négocie au dessous de sa valeur nominale, la délivrance du bon étant l'indice d'une mauvaise situation des affaires sociales. Req. 24 Juillet 1899. D. 1900. 1. 185

De même encore, il y aura lieu au paiement de l'impôt lorsqu'une Société distribue gratuitement à ses actionnaires les titres d'autres Sociétés qu'elle avait en portefeuille

Situation au point de vue fiscal, des collectivités qui ne distribuent pas de bénéfices.

La distribution aux associés étant une condition indispensable pour l'application de la loi de 1872, on peut se demander quelle est dans notre régime fiscal la situation des collectivités, qui ne distribuent pas de bénéfices. A cet égard, la législation fiscale française fait une distinction. Les collectivités qui ne sont pas de nature à réaliser des bénéfices, c'est-à-dire les collectivités à but exclusivement désintéressé, Sociétés scientifiques, littéraires ou artistiques, les Compagnies d'assurances mutuelles, les Sociétés de Secours mutuel ne payent pas du tout d'impôt sur le revenu. Sont au contraire assujetties à l'impôt non pas en vertu de la loi de 1872, mais en vertu des lois du 28 Décembre 1880 et du 29 Décembre 1884, les collectivités qui, quel que soit leur but, sont de nature à réaliser des produits et qui s'interdisent d'en distribuer le montant à leurs membres. Par cette périphrase, qui se trouve dans la loi de 1880, le législateur avait voulu désigner, en fait, les

Source : BIU Cujas

les congrégations qui sont à peu près les seules collectivités, qui répondent à cette définition. Comme les congrégations avaient trouvé le moyen d'éluder l'application de ce texte, en insérant dans leurs statuts une clause fictive de distribution de bénéfices, la loi de 1884 a pris le parti de désigner nommément les congrégations reconnues ou non reconnues. Ne voulant cependant pas avoir l'air de faire un texte spécial contre les congrégations, on a maintenu en outre la mention impersonnelle des collectivités, qui réalisent des produits et ne les distribuent pas ; on n'en peut guère citer en dehors des congrégations. Rentreraient cependant dans ce cas des Sociétés, qui réalisaient des bénéfices dans le but de les affecter à une œuvre d'intérêt général

L'impôt qui est de 10% est perçu sur un revenu forfaitaire évalué à 5% de la valeur des meubles et immeubles possédés ou occupés par la collectivité assujettie ; cette valeur devant être indiquée dans la déclaration, qui est exigée des redevables (Voir la thèse de M. Delaporte, Le régime fiscal des Sociétés, Congrégations et cercles, Paris 1925.)

L'impôt frappe les revenus des titres émis par les collectivités publiques ou privées, qui ont la personnalité morale.

L'impôt frappe les revenus ou produits des titres émis par les collectivités publiques ou privées. (Aux revenus des valeurs mobilières sont d'ailleurs assimilés, comme on l'a vu en vertu de l'art. 12 de la loi du 13 Juillet 1911, les tantièmes alloués aux administrateurs des Sociétés, en vertu des clauses des statuts). Il faut d'abord que la collectivité ait la personnalité morale. Les associations en participation et les indivisions restent donc en dehors de l'application de la loi de 1872. C'est là d'ailleurs quelque chose qui va de soi ; pour qu'il puisse y avoir distribution de revenus, il faut que la personne qui distribue soit distincte de la personne qui reçoit. Les bénéfices qui sont réalisés par une indivision ne peuvent pas être distribués, ils ne peuvent être que partagés entre les ayants-droit qui prennent chacun ce qui leur revient.

Les collectivités publiques, ce sont les départements, les communes, les établissements publics, ce sont également les colonies, qui sont

Source : BIU Cujas

comprises dans cette catégorie des collectivités publiques imposables par l'art. 31, N°3 de la loi du 29 Mars 1914.

Les rentes françaises sont exemptées.

En ce qui concerne l'Etat, les rentes françaises bénéficient d'une immunité fiscale, qui remonte à la loi du 9 Vendémiaire, an VI, sauf en ce qui concerne le fonds 3 ½ 2 % amortissable 1914. Ce fonds d'ailleurs a été plus ou moins résorbé par suite de la conversion de ses titres en titres d'autres emprunts, de sorte qu'il n'y a plus, à l'heure actuelle qu'un petit nombre de titres de ce fonds en circulation. De même sont exemptes de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les obligations du Trésor, les Bons du Trésor et les Bons de la Défense nationale. Sont imposables au contraire les obligations des chemins de fer de l'Etat.

Certaines portions des revenus des collectivités privées ne sont pas soumises à l'impôt.

Les collectivités privées ce sont principalement les Sociétés; mais c'est là que des distinctions interviennent. On s'est attaché, en effet, à exempter de l'impôt les revenus, qui dérivent de l'activité personnelle des associés et qui récompensent l'engagement indéfini de leur responsabilité. L'impôt créé par la loi de 1872 est, en effet, un impôt sur les capitalistes; en conséquence, la loi du 1er Décembre 1875, exonère, dans les commandites simples, la part de tous les commanditaires, et dans les Sociétés commerciales en nom collectif, la part de tous les associés, ainsi que toutes les obligations (Art. 36 de la loi du 28 Avril 1893). Par conséquent, une Société commerciale en nom collectif ne paye d'impôt, ni sur le revenu des parts d'intérêt de ses associés, ni sur l'intérêt de ses obligations. La Société en commandite simple, au contraire, paye l'impôt sur l'intérêt de ses obligations, parce que ses emprunts ne sont pas exonérés comme ceux des Sociétés commerciales en nom collectif; elle paye l'impôt sur la part des bénéfices qui revient aux commanditaires et pas sur celle qui revient aux commandités.

Différentes raisons ont d'ailleurs empêché le législateur d'aller jusqu'au bout dans la voie où il s'était engagé. Ainsi l'exemption ne s'étend pas aux commandites dans les Sociétés en commandite par actions, elle ne concerne que ceux des commandites simples:

Source : BIU Cujas

Elle ne s'applique pas non plus aux Sociétés civiles.

Sociétés n'ayant pas le caractère capitaliste dont les revenus sont exempts de l'impôt.

D'autre part, des lois diverses ont exonéré de l'impôt sur les revenus, les revenus distribués par un certain nombre de Sociétés qui n'ont pas le caractère capitaliste proprement dit. Par exemple, les Sociétés coopératives d'artisans (Art. 21 de la loi du 30 Décembre 1903), les Sociétés de Crédit agricole (loi du 4 Novembre 1894), les Sociétés d'habitations à bon marché (lois du 30 Novembre 1894 et du 12 Avril 1906), les offices publics d'habitations à bon marché, les Sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles, constituées selon les dispositions de la loi du 29 Décembre 1906 (Art. 25 de la loi du 8 Avril 1910 et art. 31 de la loi du 5 Août 1920).

Sont également exonérés les emprunts contractés par les groupements de sinistrés, les annuités servies par l'Etat aux sinistrés, les obligations du Crédit national, émises en contre-partie des prêts aux sinistrés, les banques populaires, les Caisses de Crédit municipal (anciens Monts de Piété), qui bénéficieront de l'exemption pendant 25 ans, à partir du 1er Janvier 1917, etc....

Dispositions particulières destinées à éviter les doubles impositions.

Enfin, des dispositions particulières destinées à éviter les doubles impositions exonèrent les titres qui sont émis en représentation d'autres titres.

Ainsi il arrive fréquemment qu'une Société exerce son contrôle technique ou financier sur plusieurs Sociétés filiales, dont elles possède tout ou partie des actions. Ce sont les combinaisons qui sont connues sous le nom d'omniums, de consortiums, de Sociétés-mères et de Sociétés filiales, etc.... Par exemple, une Société de matériel électrique fonde des Sociétés d'éclairage dans des villes diverses, en y intéressant ses propres capitaux; elle touche les revenus des actions ou des obligations des Compagnies qu'elle a fondées et que celles-ci lui ont remises en reconnaissance de ses apports, elle répartit ensuite ces revenus comme dividendes entre ses propres actionnaires.

En l'absence de dispositions spéciales

Source : BIU Cujas

cette Société aurait dû payer un double impôt; elle aurait supporté d'abord l'impôt sur les coupons des Sociétés filiales qu'elle avait en portefeuille; en second lieu, elle devrait également retenir et verser au fisc l'impôt sur les coupons de ses propres actions. Or, le revenu distribué aux actionnaires de la Société c'est le revenu même que la Société a tiré des titres de ses filiales, c'est-à-dire que ce revenu n'arriverait entre les mains des actionnaires qu'après avoir subi un double retranchement. On pourrait passer outre, à la rigueur, si l'impôt était léger, mais comme il a été relevé à plusieurs reprises, et porté à un taux considérable, la loi du 31 Juillet 1920 a décidé que les dividendes de la Société mère, à condition que ce soit une Société par actions, seraient exonérés de l'impôt sur le revenu dans la limite des produits fournis au cours de l'exercice par les actions, obligations, parts des Sociétés filiales, qu'elle a reçues en représentations de ses apports pourvu que ces titres soient nominatifs au nom de la Société mère.

Il faut de plus que la Société mère et les Sociétés filiales soient des Sociétés françaises; ceci résulte du texte de la loi elle-même, en ce qui concerne les Sociétés mères, et les travaux préparatoires, en ce qui concerne les Sociétés filiales. Il y a là une restriction que l'on a souvent critiquée, parce qu'elle empêche les Sociétés françaises de s'intéresser à des Sociétés étrangères dont il serait utile qu'elles puissent prendre le contrôle. De plus, il arrive que ces filiales de Sociétés françaises, bien qu'étant elles-mêmes françaises en réalité sont obligées pour éviter des difficultés juridiques, de prendre la nationalité du pays où elles sont installées.

En outre, les actions, obligations parts des Sociétés contrôlées devant avoir été remises par elles-mêmes à la Société mère en représentation de ses apports, il en résulte cette conséquence également regrettable que ne bénéficiera pas de l'immunité

Source : BIU Cujas

la Société qui s'est assurée le contrôle d'autres Sociétés en achetant en Bourse des paquets d'actions.

L'impôt ne frappe pas les intérêts des sommes prêtées par les établissements de crédit qui se sont procuré les fonds au moyen d'émission d'obligations.

Une situation du même genre peut se présenter lorsque les emprunteurs, qui n'ont pas suffisamment de crédit personnel pour s'adresser au public s'adressent à un établissement financier, qui leur prête en se procurant lui-même les fonds au moyen d'une émission d'obligations. Soit, une entreprise, qui, au lieu d'émettre directement dans le public des obligations qu'elle n'arriverait pas à placer, parce qu'elle ne jouit pas d'une notoriété suffisante, emprunte à une Société de banque par actions, qui fait elle-même appel au crédit en émettant ses propres obligations. En l'absence de dispositions spéciales, l'impôt serait dû deux fois; 1°) sur l'intérêt que l'établissement financier touche de l'entreprise emprunteuse; 2°) sur l'intérêt que le même établissement financier sert à ses propres obligataires. Or, ce sont les fonds versés par les obligataires que, l'établissement en question transmet à l'entreprise, qui lui emprunte. Si elles payaient deux fois l'impôt, les Sociétés de crédit seraient naturellement amenées pour se récupérer de cette charge, à prêter à un taux plus onéreux, au détriment des petites entreprises industrielles et commerciales, qui s'adressent à elles. La même loi du 31 Juillet 1920 décide donc (art. 29) que l'impôt sur le revenu sera payé sur les titres, émis par l'établissement financier, mais non sur les intérêts qu'il reçoit des emprunteurs: Il faut toutefois que le prêt soit consenti: 1°) par des Sociétés françaises de banque ou de crédit par actions; 2°) à des industriels ou commerçants français ou résidant en France.

L'impôt ne frappe pas les certificats remis à leurs membres par

Enfin, la même loi (art. 30) contient également des dispositions en vue de favoriser la constitution de Sociétés françaises de porteurs de valeurs étrangères. Les collectivités étrangères abusent très fréquemment

Source : BIU Cujas

Les Sociétés françaises de porteurs de valeurs étrangères.

de la difficulté qu'il y a pour des porteurs français, quand ils sont isolés, à défendre leurs droits et à entamer des procès devant les tribunaux étrangers. Ces porteurs ont donc intérêt à se grouper; ils remettent leurs titres à la Société qu'ils ont créée, Société qui, devenant ainsi l'unique porteur de toutes les valeurs à elle remises, peut agir en son propre nom. En échange, la Société délivre aux porteurs des certificats représentant les titres remis et donnant droit à un revenu correspondant à celui de ces titres. La loi décide que ces certificats seront dispensés du droit de timbre et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, s'il est justifié que leur revenu correspond à celui des titres étrangers pour l'exercice, et que ces titres étrangers ont acquitté l'impôt

L'assiette de l'impôt.

On a dit précédemment que certains titres étaient frappés de l'impôt et que d'autres ne l'étaient pas; c'est là une formule abrégée, à laquelle il convient maintenant de donner son sens précis. Le mot "titre" veut dire "titre juridique" de l'associé ou du créancier; il n'est nullement nécessaire, sauf en ce qui concerne la taxation des valeurs étrangères, qu'il y ait matérialisation du titre, c'est-à-dire que le droit de l'associé ou du créancier soit représenté par une action, une obligation ou une valeur mobilière quelconque. L'impôt frappe aussi bien les parts d'intérêt des Sociétés civiles que les actions; il frappe aussi bien les emprunts qui ont été obtenus par ouverture de crédit et qui ne comportent pas de titre négociable que les emprunts qui ont été obtenus par émission d'obligations. En second lieu, ce n'est pas le titre, au sens large où l'on vient de le définir, qui est frappé par l'impôt, c'est le revenu du titre; d'où la question de savoir comment le revenu imposable est déterminé.

L'impôt frappe le revenu du titre même s'il n'y a pas de titre matériellement parlant.

Détermination du revenu imposable.

En ce qui concerne les actions, le revenu imposable c'est le dividende fixé par la délibération du Conseil d'Administration ou de l'Assemblée générale, ou relaté dans les comptes-rendus ou dans tous autres documents analogues.

En ce qui concerne les parts d'intérêt

Source : BIU Cujas

et les commandites un régime nouveau a été institué par l'art. 32 de la loi du 22 Mars 1924. Auparavant, le revenu imposable était le montant de la répartition décidée par deliberation statutaire du Conseil d'Administration, ou bien, au cas très fréquent dans ces sortes de Sociétés où il n'y avait pas de délibération du Conseil d'administration généralement parce qu'il n'y avait pas de Conseil d'Administration, un revenu qui était évalué forfaitairement à 5% du prix moyen des cessions de part d'intérêt ou des commandites dans l'année précédente, s'il s'en était produit ou, à défaut, évalué à 5% du montant du capital social.

L'art. 32 de la loi du 22 Mars 1924, qui a modifié ce régime a édicté les dispositions suivantes: on distingue les Sociétés soumises au droit de communication et les Sociétés non soumises au droit de communication. Les Sociétés soumises au droit de communication sont taxées sur leurs bénéfices réels, c'est-à-dire sur le montant de la répartition fixée par le Conseil d'Administration, ou s'il n'y a pas de Conseil d'Administration, sur le montant des bénéfices réalisés dans l'exercice précédent, qui doit être déclaré dans les trois mois de la clôture de cet exercice.

Pour les Sociétés qui ne sont pas soumises au droit de communication, l'impôt est perçu sur un revenu forfaitaire, qui est estimé à 8% du prix moyen des cession de parts d'intérêt ou de commandite, consenties dans l'année précédente, s'il y en a eu, ou à défaut à raison de 8% du montant du capital social ou de la commandite. Toutefois - et c'est là une innovation fort importante - si l'Administration ou la Société imposable peuvent établir par preuves écrites le bénéfice réel, c'est ce bénéfice qui sera imposé et non le revenu forfaitaire. Dans la pratique, il sera généralement plus facile à la Société, en produisant sa comptabilité, de prouver que son bénéfice réel est inférieur au forfait qu'il ne le sera à l'Administration de prouver l'existence d'un bénéfice supérieur.

Ajoutons qu'une Société qui ne fait

Source : BIU Cujas

pas de Bénéfices peut être exonérée de paiement du forfait en produisant une déclaration d'improductivité dans les délais de paiement.

Le droit de communication, dont il est question ici est à mon sens, contrairement à une opinion qui a été soutenue (Recueil des quest. fisc. Mai 1924. p. 168), non pas le droit de communication, de l'Administration de l'Enregistrement, des lois de 1872 et de 1875, mais le droit de communication de l'art. 32 de la loi du 31 Juillet 1917. En effet, le droit de communication de l'Enregistrement des lois de 1872 et de 1875, s'applique, en principe, aux Sociétés par actions (v. infrà). Or, nous sommes ici dans une matière qui ne concerne que les Sociétés qui ne sont pas des Sociétés par actions. Le droit de communication visé par l'art. 32 de la loi du 22 Mars 1924 est encore ce droit de l'art 32 de la loi de 1917 en vertu duquel les agents du fisc peuvent prendre connaissance des livres et de la comptabilité de toutes les entreprises commerciales dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 50.000 frs

Pour les obligations et pour les emprunts, le revenu imposable, c'est l'intérêt distribué dans l'année; pour les lots, c'est le montant des lots, déduction faite de la somme représentant le prix d'émission de l'obligation; pour les primes de remboursement, c'est l'excédent de la somme remboursée sur le prix d'émission; pour les tantièmes, c'est le montant des sommes distribuées.

Ajoutons que, comme l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas perçu en vertu de rôles nominatifs, et a par conséquent un caractère anonyme et impersonnel qui empêche de faire état des charges du contribuable, ce n'est pas le revenu net, mais le revenu brut, qui est taxé.

Par qui l'impôt est-il payé. Le système du stoppage.

L'impôt est acquitté par la collectivité émettrice qui est directement responsable vis-à-vis du fisc; d'ailleurs celui-ci aurait également le droit, de par la loi, d'agir directement contre le porteur du titre. Ce sont en effet les porteurs de titres, qui doivent l'impôt, dont la collectivité émettrice se borne à faire l'avance; elle a un recours contre

Source : BIU Cujas

le porteur, recours qu'elle exerce en pratique d'une façon très simple, en déduisant d'office du montant du coupon qu'elle met en paiement l'impôt qu'elle a acquitté.

La loi du 30 Juin 1923 interdit aux Sociétés émettrices de valeurs mobilières de prendre à leur charge le droit de transmission.

Il arrivait d'ailleurs que certaines Sociétés, pour attirer davantage les capitalistes, renonçaient à ce recours et déclaraient qu'elles prendraient à leur charge "tous les impôts présents et futurs" sur les valeurs mobilières, de sorte que les souscripteurs, étant sûrs de n'avoir pas à supporter les conséquences d'une majoration d'impôts dans l'avenir, étaient disposés à se contenter d'un intérêt net moins élevé. Les "impôts présents", ce sont non seulement l'impôt du timbre (ce qui va de soi puisqu'il est légalement à la charge, non du porteur, mais de la Société elle-même); mais aussi le droit de transmission et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui sont légalement à la charge du porteur. Cette clause par laquelle la Société prenait à sa charge tous les impôts allait à l'encontre des efforts que le législateur fait depuis quelque temps pour avantager les titres nominatifs, qui se prêtent moins à la fraude, au détriment des titres au porteur. Du fait du droit de transmission très élevés qu'ils supportent, les titres au porteur fournissent en effet un revenu net moins élevé que les titres nominatifs, de sorte que, le capitaliste a intérêt à cet égard à opter pour la forme nominative plutôt que pour la forme au porteur. Cette différence de traitement fiscal n'était évidemment pas ressentie par les capitalistes, si la Société prenait tous les impôts à sa charge. Aussi la loi du 30 Juin 1923, dans son art. 19, est-elle venue interdire, à peine d'une amende, qui peut aller de 10.000 à 100.000 frs., à toutes les collectivités émettrices, sauf le Crédit national, qui bénéficie d'une exception, de prendre à leur charge le droit de transmission et de ne pas le déduire du montant du coupon. Mais il reste toujours loisible aux Sociétés de continuer à prendre à leur charge l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Documents

Pour que l'impôt soit liquidé, la pro-

Source : BIU Cujas

à produire par les Sociétés pour permettre la liquidation de l'impôt.

duction de certains documents est indispensable. Les Sociétés par actions doivent déposer dans les 20 jours de leur date tous les documents nécessaires pour permettre au fisc de connaître les dividendes, dont la mise en paiement a été décidée. De même, les Sociétés autres que les Sociétés par actions, qui sont soumises au droit de communication, doivent communiquer dans le même délai la décision de leur Conseil d'Administration, ou s'elles n'ont pas de Conseil d'Administration, déclarer dans les trois mois de clôture de l'exercice les bénéfices répartis.

Quant aux Sociétés de personnes, qui sont taxées sur le forfait de 8% de leur capital ou de leur commandite, elles n'ont pas de documents à produire, si ce n'est lors du premier versement de l'impôt, une déclaration estimative de leur capital à moins que cette estimation, comme ce sera d'ailleurs le cas le plus fréquent, ne soit déjà faite dans l'acte constitutif de la Société.

Pour les obligations et emprunts, l'intérêt distribué est, en principe, connu par les stipulations du contrat d'emprunt; une déclaration spéciale n'est donc exigée que si l'intérêt servi est inférieur à l'intérêt convenu. Pour les lots, la Société communique le procès-verbal de tirage au sort; pour les tantièmes d'Administrateur, l'état des sommes distribuées.

L'impôt est exigible tous les trois mois sur les revenus courus, quoique non distribués.

Liquidation du revenu du titre.

a) dans le cas d'un titre à revenu fixe.

L'impôt est liquidé sur le vu de ces divers documents, et il est exigible par trimestre à raison des revenus "courus" pendant le trimestre expiré. "Revenus courus" ne veut pas dire: revenus échus ou distribués; si le revenu n'est payable qu'au bout du premier semestre, il y a néanmoins un revenu "couru" pendant trois mois, à l'expiration du premier trimestre. Il n'y a pas de difficultés en ce qui concerne les valeurs à revenu fixe, obligations et titres d'emprunt; la liquidation est faite pour chaque échéance trimestrielle sur la base du quart du produit annuel afférent à ces titres, d'après le nomb

Source : BIU Cujas

des titres existants au dernier jour de l'année.

b) dans le cas d'un titre à revenu variable.

Pour les actions, pour les parts d'intérêt et de commandite, et de façon générale pour les titres à revenu variable, on ne peut pas connaître à l'avance le revenu imposable, ce revenu pouvant varier d'une année à une autre et n'étant fixé qu'à la clôture de l'exercice et d'après ses résultats. On procède donc à une liquidation provisoire sur la base des 4/5 du revenu annuel de l'exercice précédent. Après la clôture de l'exercice en cours, intervient une liquidation définitive; s'il en résulte que la Société doit un solde, elle l'acquitte; s'il en résulte, au contraire, que la Société a payé plus qu'elle ne devait, on impute cet excédent à valoir sur le montant des impôts à venir. Pour les Sociétés qui payent le forfait de 8% du capital l'impôt est provisoirement liquidé sur les 4/5 du revenu de l'année précédente. La liquidation définitive est faite dans les vingt premiers jours du mois de mai, à raison, soit de 8% du prix moyen des cessions de parts ou de commandité de l'année précédente ou à défaut, à raison d'un revenu de 8% du capital social ou de la commandite.

Paiement de l'impôt.

L'impôt est acquitté en quatre termes égaux dans les vingt premiers jours de Janvier, d'avril, de Juillet et d'Octobre. Pour les lots, pour les primes ou pour les tantièmes, dans les vingt jours de la date du versement du tantième ou de la date de mise en paiement des lots et primes de remboursement. Le paiement a lieu au bureau de l'Enregistrement du siège social.

Ces règles ont une sérieuse importance pratique. Lorsqu'il s'agit de grandes Sociétés, elles ont un personnel à même de suivre ces questions fiscales, de remplir les formalités et d'effectuer le paiement de l'impôt; mais l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières atteint aussi de toutes petites Sociétés civiles qui peuvent être constituées entre membres d'une même famille, de sorte que de simples particuliers peuvent se trouver aux prises avec des difficultés qu'ils ignorent la

Source : BIU Cujas

plupart du temps, de la loi fiscale en cette matière.

Le tarif de l'impôt.

Le tarif de l'impôt, qui a été relevé à plusieurs reprises, est actuellement de 10 %, plus le double décime de la loi du 22 Mars 1924, c'est-à-dire de 12 % au total. Le taux sur les lots est de 20 %, plus le double décime; toutefois les primes de remboursement ne sont imposables, à la différence des lots, qu'au taux normal de 10 % plus le double décime.

Le tarif applicable est celui qui existait au moment de la mise en paiement.

Les nombreuses augmentations de tarif dont cet impôt a été l'objet rendent intéressante la question de savoir quel est le tarif applicable. C'est celui qui existait au moment de la mise en paiement et non pas au moment de l'encaissement effectif. Il ne faut pas confondre avec la date de la mise en paiement celle de la fixation du dividende par l'Assemblée générale. Si entre cette date et celle de la mise en paiement le tarif est relevé c'est le nouveau tarif qui sera applicable. (Bordeaux, Trib. civ. 6 Juin 1922).

Les titres des collectivités étrangères sont passibles de l'impôt.

Régime des valeurs étrangères. — Les collectivités étrangères sont imposables aussi bien que les collectivités françaises. Sont par conséquent frappés les titres des Etats, des provinces, des villes, des établissements publics étrangers, des Sociétés, Corporations, Entreprises étrangères de toutes sortes; cela en vertu d'un principe qu'on appelle le principe de l'équivalence, qui a été formulé par l'art. 1er, al. 4 de la loi du 30 Mars 1872, relative à l'augmentation des droits de timbre et de transmission et par l'art. 4 de la loi du 29 Juin 1872 sur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières: les valeurs étrangères doivent être soumises à des droits équivalents à ceux qui frappent les valeurs françaises.

Le principe de l'équivalence.

Les valeurs étrangères sont soumises à un régime fiscal particulier

Cependant les valeurs étrangères sont soumises à un régime fiscal particulier, à plusieurs points de vue; d'abord en ce qui concerne la détermination du revenu, ensuite en ce qui concerne le tarif de l'impôt, enfin en ce qui concerne les mesures de contrôle en vue de prévenir les fraudes. A ces différents points de vue, il y a lieu de faire une distinction très nette entre les valeurs étrangères dites valeurs

Source : BIU Cujas

abonnées, et les valeurs étrangères non abonnées.

Difficultés que soulève la détermination du revenu imposable des valeurs mobilières étrangères.

Régime des valeurs abonnées. - Quand il s'agit de valeurs étrangères, la détermination du revenu imposable soulève une difficulté particulière; il est certain qu'on ne peut imposer que les revenus susceptibles d'être soumis à la loi fiscale française, et attendre que les titres susceptibles d'être placés sous le régime fiscal français, c'est-à-dire les titres qui circulent en France. Il ne viendrait à l'idée de personne de prétendre frapper d'impôt français le revenu d'une valeur anglaise possédée par un Anglais, qui habite l'Angleterre, pas plus que de soumettre à l'impôt foncier français une propriété située en Angleterre. Or, il est très difficile, sinon impossible de savoir d'une façon exacte quel est, sur l'ensemble des titres d'une Société, la quantité de titres qui circulent effectivement en France. Il y a une autre difficulté: quelle garantie a-t-on pour le recouvrement de l'impôt, s'il s'agit d'une Société étrangère, qui n'a aucun établissement en France?

Comment est assuré le recouvrement des droits de timbre et de transmission des valeurs étrangères circulant en France.

Ces difficultés se sont présentées bien avant l'institution, en 1872, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; elles se sont élevées au moment de la loi du 23 Juin 1857, qui étendait aux valeurs étrangères le droit de timbre de la loi de 1850, et qui, d'autre part créait le droit de transmission. Pour assurer l'application aux valeurs étrangères du droit de timbre et du droit de transmission, qui devaient l'un et l'autre être payés par abonnement, la loi de 1857 interdit la côte officielle de toutes les valeurs étrangères, qui ne payaient pas l'impôt. Toutes les Sociétés ayant leurs titres côtés en France durent souscrire l'engagement de payer l'impôt et faire agréer un représentant français, domicilié en France et responsable du paiement de l'impôt ou bien déposer à la Caisse des Dépôts et Consignations un cautionnement suffisant pour garantir approximativement le montant de l'impôt pendant trois années. Cette obligation fut étendue par des dispositions com-

Source : BIU Cujas

plémentaires, des lois du 28 Décembre 1895, art. 5, du 13 Avril 1898 art. 3 et suiv., du 30 Janvier 1907, à toutes les Sociétés étrangères qui font coter leurs titres en France, y procèdent à l'émission ou à la mise en souscription de valeurs, à la négociation ou à l'exposition en vente de valeurs, à l'introduction de valeurs sur le marché français, ou qui enfin, ont en France un service financier, chargé d'assurer le service de leurs titres. Il faut, bien entendu pour donner ouverture à la taxation que toutes ces opérations émissions, négociation, etc, soient le fait de la collectivité et non le fait de simples particuliers. Ainsi la garantie du recouvrement des droits est assurée soit par l'existence du représentant responsable, soit par le dépôt d'un cautionnement à la Caisse des Dépôts et Consignations.

Détermination du revenu imposable par la Commission des valeurs mobilières.

En ce qui concerne la détermination du revenu imposable, une Commission spéciale, dite Commission des valeurs mobilières, comprenant de hauts fonctionnaires des finances, le Syndic des Agents de Change et un Régent de la Banque de France, fut chargée de fixer forfaitairement après étude la quotité des titres de chaque Société que l'on supposait circuler en France, et sur cette quotité que le Ministre des Finances arrêterait le montant de l'abonnement que la Société devait acquitter à titre de paiement du droit de timbre et du droit de transmission. Cette quotité de titres imposable ne pouvait être inférieure pour les actions à 1/10 du capital et pour les obligations à 2/10; elle ne pouvait être modifiée que tous les trois ans.

Sociétés étrangères qui sont passibles du droit de timbre, du droit de transmission et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Le régime

Lorsque la loi du 29 Juin 1872 créa l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, on n'eut qu'à utiliser le système qui avait déjà été organisé par la loi de 1857 et le règlement d'Administration publique du 17 Juillet 1857, pour la perception des autres impôts. La taxe sur le revenu des titres étrangers émis sur le marché français ou cotés en Bourse est perçue sur la quotité de titres déterminée par la Commission des valeurs mobilières, et elle est réclamée au

Source : BIU Cujas

des Sociétés abonnées.

représentant de la Société ou prélevé sur le cautionnement.

Le règlement d'Administration publique du 6 Décembre 1872, pris en exécution de la loi de 1872, détermina également, en s'appuyant sur le principe d'équivalence, formulé par cette loi, le régime des Sociétés étrangères, qui exploitaient des biens mobiliers ou immobiliers situés en France. Ce règlement, en réalité, semblait bien ajouter quelque chose à la loi, à tel point que la question se posa au début de savoir s'il n'était pas illégal. On a fini par admettre qu'il ne faisait qu'appliquer les conséquences, qui se trouvaient déjà inclues dans le principe d'équivalence, égalité de situation, si des Sociétés étrangères, qui exploitent des biens français, étaient indemnes d'impôt, alors que des Sociétés françaises, au contraire, seraient imposables ; la concurrence serait faussée à l'avantage des premières. Aussi, en ce qui concerne les Sociétés qui exploitent des biens situés en France, alors, même que leurs titres ne seraient pas cotés en France, et n'y circuleraient pas, a-t-on décidé qu'elles seraient imposables au droit de timbre, au droit de transmission et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et que le revenu taxable serait déterminé par la Commission des valeur mobilières, en évaluant la fraction de l'actif total de la Société que représentaient les biens situés en France. Si, par exemple la valeur des biens exploités en France était le quart de l'actif social, c'est cette fraction qui constituerait le revenu imposable par rapport au revenu total de la Société. Ces Sociétés devaient également faire agréer un représentant.

Il y avait donc, - et il y a toujours - à payait l'impôt sur le revenu sur la quotité des titres déterminée triennalement par la Commission des valeurs mobilières, deux catégories de Sociétés, que l'on appelle les Sociétés abonnées. Il y a, d'une part, les Sociétés qui ont en France des titres cotés, qui lancent des titres sur le marché, ou qui ont en France un service financier, il y a, d'autre part, les Sociétés, qui exploitent des biens

Source : BIU Cujas

France. Pour les premières, quotité imposable fixée d'après le nombre des titres supposés circuler en France, pour les secondes, quotité fixée d'après l'importance des biens exploités en France relativement à l'ensemble de leur actif. Si une Société appartient à la fois aux deux catégories, c'est-à-dire si elle a, par exemple, à la fois des titres cotés et des biens exploités en France, on lui applique celui des deux procédés de fixation de la quotité imposable, qui donne le chiffre le plus élevé.

Ajoutons que les Sociétés étrangères d'assurances ont un régime fiscal particulier.

Le régime de l'abonnement présente d'ailleurs certains inconvénients pratiques notamment les trois suivants :

1°) La détermination de la quotité de titres imposables est forcément très approximative et risque d'être exagérée. De plus, elle est faite pour trois ans ; si, dans l'intervalle, de nombreux titres viennent à être rapatriés dans leur pays d'origine, comme le cas s'est produit dans ces dernières années à raison du déficit de notre balance internationale, la Société abonnée continue à payer sur des titres qui ne circulent plus en France.

2°) les Sociétés abonnées ont beaucoup de difficulté à récuper sur les porteurs français les taxes qu'elles paient en France. Elles ne connaissent pas en effet l'origine des coupons présentés à l'encaissement au siège social et qui peuvent venir de France sans qu'elles le sachent. La plupart du temps, elles devront passer les impôts français par profits et pertes d'où les protestations des porteurs étrangers qui supportent, en fait, le poids des taxes à la charge des porteurs français.

3°) Si une Société se désabonne, le porteur français, devenu porteur d'une valeur non abonnée, est alors obligé d'acquitter le droit de timbre au comptant (V. infrà), ce qui est une lourde charge.

Pour les deux premières raisons exposées plus haut, beaucoup de Sociétés étrangères se sont désabonnées, dans ces dernières années au préjudice de l'activité de notre marché financier officiel ainsi qu'à celui du Trésor,

Source : BIU Cujas

car tandis que l'ensemble des diverses taxes sur les valeurs françaises et les valeurs étrangères abonnées représente en moyenne au moins 20% du montant du coupon, les impôts sur les valeurs non abonnées n'atteignent que 12%. Un projet de loi avait été déposé le 8 Novembre 1921, qui tendait à supprimer l'abonnement et à instituer pour toutes les valeurs étrangères un régime plus ou moins analogue au régime actuel des valeurs non abonnées.

Régime des titres des Sociétés étrangères non abonnées et des titres des Etats étrangers, 2) jusqu'en 1914.

Régime des Sociétés non abonnées. — Restaient en dehors du régime qui vient d'être indiqué les titres des Sociétés non abonnées. Or, il pouvait en circuler également en France. Par exemple, un particulier achetait à la Bourse de Londres, d'Amsterdam ou de Berlin des valeurs, qui n'étaient pas cotées en France, et dont la Société émettrice n'avait en France, ni biens, ni représentant, il les mettait en portefeuille et à l'échéance ils faisait présenter les coupons à l'étranger par l'intermédiaire d'un changeur. Dans ce cas, il n'y avait aucun moyen d'action possible contre la Société étrangère émettrice, le fisc ne pouvait avoir action que contre le porteur, et encore dans le cas où il était à même de connaître son existence.

La loi de 1872, remaniée par la loi du 25 Décembre 1895, art. 5, vint donc décider que toute personne qui négocierait, exposerait en vente, ou simplement énoncerait dans un acte ou dans un écrit public ou privé des titres non timbrés, devrait acquitter le droit de timbre au comptant (On entend dans le langage du droit par écrit un document, qui crée un titre juridique). C'était le seul impôt auquel les valeurs non abonnées étaient occasionnellement soumises; elles ne payaient donc, ni droit de transmission, ni impôt sur le revenu.

Enfin, les fonds d'Etats étrangers étaient également indemnes, parce qu'on avait voulu ménager les susceptibilités internationales. On craignait d'abord, de la part des Etats étrangers, cette objection qu'il n'était pas très élégant de taxer leurs rentes étant donné que les rentes françaises étaient exonérées. Ensuite, en 1872, le Trésor avait besoin de se

Source : BIU Cujas

procurer des fonds pour payer l'indemnité de guerre à l'Allemagne et il ne pouvait le faire que de deux façons, en plaçant des titres de rente dans les portefeuilles étrangers en attirant en France les valeurs étrangères qui étaient reçues par l'Allemagne comme monnaie de paiement. On craignait en instituant un impôt sur les fonds publics étrangers, d'indisposer les pays dont le crédit nous était nécessaire et de provoquer des mesures de représailles aux dépens de nos rentes. Les fonds d'Etats étrangers furent donc exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs étrangères, ils n'étaient passibles que du droit de timbre au comptant dans les conditions où l'acquittaient les autres valeurs étrangères non abonnées, c'est-à-dire payé par le détenteur, lorsque l'existence du titre venait à être révélée, soit par une négociation, soit par une énonciation dans un écrit. D'ailleurs même quand les fonds publics étrangers étaient cotés, il eût été assez délicat de demander à l'Etat étranger d'entretenir en France un représentant légal responsable du paiement de l'impôt.

b) depuis la loi du 29 Mars 1914.

Ce régime caractérisé par l'exonération d'impôt sur le revenu pour les fonds publics étrangers et pour les autres valeurs non abonnées, s'est maintenu jusqu'à la loi du 29 Mars 1914, qui a réalisé une réforme extrêmement importante. Elle a généralisé l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en l'étendant à toutes les catégories de valeurs, qui ne le supportaient pas encore, à l'exception de la rente française, laquelle demeure indemne c'est-à-dire en l'étendant d'une façon précise aux parts de fondateurs, qui n'étaient pas mentionnées dans la loi de 1872, aux titres des colonies françaises, qui n'y figuraient pas non plus, enfin aux valeurs étrangères non abonnées[1]

---

[1] Aux valeurs étrangères non abonnées sont assimilées par la loi du 27 Mars 1920 et l'art. 21 de la loi du 31 Décembre 1921 les obligations émises à l'étranger par le Cies de Ch. de fer et les autres collectivités françaises. Les obligations des villes et départements français émises à l'étranger et non négociables

Source : BIU Cujas

et aux fonds publics étrangers.

Cette extention soulevait un nouveau problème : comment assurer la perception de l'impôt sur les deux dernières catégories de valeurs, puis qu'elles n'avaient pas en France de représentant accrédité et responsable du paiement de l'impôt et que l'on ne connaissait pas, et ne pouvait pas connaître la proportion des titres en possession de contribuables français.

Comment on a assuré la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs étrangères non abonnées et des fonds publics étrangers.

On a adopté la solution suivante. Faute de pouvoir réclamer l'impôt à la collectivité émettrice, on s'adressera, toutes les fois que la chose est possible, à l'intermédiaire, qui est chargé, en France, du service des coupons, de sorte qu'on conservera ainsi, dans la mesure du possible, le bénéfice du système du stoppage. En second lieu, quand ce procédé n'est pas applicable, c'est-à-dire lorsque le contribuable ne fait pas encaisser les coupons par un intermédiaire, établi en France, mais qu'il les envoie directement à l'étranger, pour en faire toucher le montant, c'est au contribuable lui-même, c'est-à-dire au porteur du titre que l'on s'adressera.

Cas où le coupon est payé en France par un intermédiaire.

La loi du 29 Mars 1914 (art. 34, 35, 36) prescrit en conséquence à tous ceux qui font commerce ou profession de payer les coupons des valeurs étrangères non abonnées d'en faire la déclaration à l'Enregistrement. Ils doivent retenir sur le coupon le montant de l'impôt, dont ils sont comptables vis-à-vis du Trésor, qui leur alloue d'ailleurs une remise pour ce service. Toute opération doit donner lieu à l'établissement d'un bordereau établi par le porteur du titre, d'un autre bordereau dit bordereau de négociation établi par le payeur, lequel consigne toutes les opérations sur un répertoire, qui doit être tenu pendant deux ans à la disposition des agents du fisc. Aux termes de la loi de 1914, le bordereau fourni par le porteur de coupons ne contient, ni son nom, ni son adresse, ni sa signature.

Cette disposition se trouve actuellement modifiée par l'institution, en vertu de l'art. 62

---

en France sont exemptés de tous impôts (loi du 29 Septembre 1919).

Source : BIU Cujas

de la loi du 22 Mars 1924, qui va sans doute être supprimé du bordereau nominatif de coupons, pour l'encaissement de tous coupons tant français qu'étrangers.

Cas où le coupon est encaissé à l'étranger.

Quant aux personnes qui ne demandent pas le paiement en France, mais qui font encaisser le coupon à l'étranger, elles doivent apposer sur le titre un timbre mobile représentant le montant de l'impôt, en détachant le premier coupon annuel, ou à défaut de titre, lorsqu'il reste en dépôt à l'étranger, apposer un timbre sur le chèque, qui représente le montant du coupon, soit déclaré au bureau de l'Enregistrement, avant le 1er Mars, le montant des coupons de cette catégorie qu'elles ont touché au cours de l'année précédente et y acquitter le montant de l'impôt. Ce sont là deux obligations dont on aperçoit tout de suite qu'il est extrêmement difficile d'assurer et de contrôler le respect.

En vue de faciliter le contrôle l'art. 65 de la loi du 22 Mars 1924 oblige les contribuables, à peine de sanctions correctionnelles, à mentionner à part, dans leur déclaration pour l'impôt général, le montant des revenus encaissés à l'étranger (Voir les chapitres consacrés à l'impôt général).

Cas où le coupon est touché par un étranger, ni domicilié, ni résidant en France.

Il a fallu enfin prévoir la situation des étrangers qui, n'étant ni domicilié ni résidant en France, et desquels on ne pouvait exiger le paiement de l'impôt, veulent toucher leurs revenus, quand ils sont de passage comme touristes dans notre pays. On a organisé pour eux le système de l'affidavit; ils doivent produire un certificat de l'agent diplomatique ou consulaire français de leur résidence, constatant leur situation et les paiements qui leur sont faits en exemption d'impôt sont constatés par l'intermédiaire payeur sur un registre spécial. Les agents diplomatiques étrangers sont assimilés aux étrangers qui n'ont ni domicile, ni résidence sur le territoire français, ils peuvent également toucher leurs coupons en présentant un affidavit, qui justifie leur situation.

Le taux de l'impôt

Pour toutes les valeurs non abonnées l'impôt sur le revenu a été exceptionnellement

Source : BIU Cujas

sur les valeurs non abonnées.

porté à 12 %, pour tenir compte du fait qu'elles n'acquittent pas le droit de transmission, dont il eût été trop difficile d'assurer l'assiette et le recouvrement. Le premier porteur qui les négocie en France ou les énonce dans un acte doit acquitter, en outre, le droit de timbre au comptant, qui est très onéreux.

La surtaxe sur les bénéfices de change.

Aux termes de l'art. 31 de la loi du 22 Mars 1924 une sorte de surtaxe a été instituée sur les bénéfices de change, qui se produisent lorsqu'une valeur étrangère étant stipulée payable, soit en or, soit en francs ou en monnaie étrangère au gré du porteur, le paiement a lieu en monnaie étrangère. Soit, par exemple des obligations anglaises, qui rapportent un intérêt de 25 f 23, payable à Paris par tel établissement, ou de 1 liv. sterling payable à Londres au siège social. Il va de soi que s'il s'agit d'une Société abonnée on ne pourra lui réclamer l'impôt que sur le montant de l'intérêt payable en France et calculé en francs. Il va de soi également que les porteurs, à moins d'avoir perdu le sens pratique, ne se feront pas payer à Paris, où ils recevraient 25 f 23, mais donneront le coupon à l'encaissement à un changeur, ou l'enverront directement à Londres, de façon à toucher 1 liv. qui au cours actuel du change, représente 90 ou 92 frs. Ces porteurs vont donc toucher un revenu supplémentaire, qui ne sera pas atteint, s'il s'agit de valeurs abonnées, par l'impôt réclamé à la Société; ce bénéfice de change sera soumis également à l'impôt de 10 % sur le revenu des valeurs mobilières qui, dans ce cas, sera perçu comme quand il s'agit de valeurs non abonnées, c'est-à-dire suivant le cas, soit avancé par l'intermédiaire, soit acquitté par le porteur.

Cas de restitution de l'impôt

1°) Impôt perçu sur un dividende fictif qui a été restitué

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières comporte un certain nombre de cas de restitution. L'un de ces cas s'applique à une situation particulière; l'impôt a été payé sur un revenu, qui n'existait pas; par exemple sur des dividendes fictifs, qui avaient été distribués par une Société, et dont le reversement a été ensuite exigé des actionnaires. Ce fait

Source : BIU Cujas

donnera ouverture à une action en restitution de l'impôt payé, qui se prescrira par cinq ans à partir de la perception injustifiée; c'est un cas de répétition de l'indû.

2°) Mesures de faveur au bénéfice de certains contribuables.

Les autres cas proviennent de causes différentes; ils constituent des mesures de faveur à l'égard de certains porteurs. Dans les autres cédules, en pareille circonstance, on établit des exemptions d'impôts ou des abattements; ici le procédé ne peut pas être utilisé, puisqu'il s'agit d'un impôt qui est perçu par voie de stoppage et qui ne comporte pas de rôles nominatifs. La collectivité qui a émis les titres retient automatiquement le montant de l'impôt sur l'intérêt ou le dividende qu'elle met en paiement sans savoir à qui appartiennent les coupons, qui lui sont présentés à l'encaissement. Les exonérations ou les modérations en faveur de certaines catégories de contribuables sont ici impossibles; il a fallu les remplacer par des restitutions d'impot.

a) restitution de l'impôt sur le montant des coupons des titres remis en nantissement d'une avance.

Une de ces restitutions se rattache au principe de la déduction du passif et de l'exclusion des doubles impositions. Elle vise la situation suivante; un particulier s'est fait consentir dans une banque une avance sur titres, les coupons des titres remis en nantissement appartiennent toujours au propriétaire des titres et non pas au créancier gagiste qui, en vertu du droit commun n'a pas le droit de percevoir les revenus du gage; mais, d'autre part, le propriétaire des titres paie des intérêts sur l'avance qu'il s'est fait consentir. Ces intérêts absorbent partiellement ou totalement peut-être même au dela, le revenu des titres constitués en gage. C'est comme s'il affectait au service des intérêts de son avance le revenu de ces titres. Le taxer, c'est donc l'imposer sur un revenu, dont il ne jouit pas. D'autre part, les intérêts de l'avance, comme on le verra au chapitre suivant, sont soumis à l'impôt sur le revenu des créances: cet impôt sans doute est payé par la banque créancière, mais en fait, elle en tiendra compte pour fixer en conséquence le taux de ses avances, de sorte que c'est tout de même le débiteur qui, par le jeu de l'incidence, le supportera. Celui-ci supporterait donc, pour un revenu dont il ne jouit pas en réalité, une double imposition, à savoir l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qu'il a

Source : BIU Cujas

données en nantissement, et l'impôt sur l'intérêt qu'il sert lui-même à la banque, pour les avances qui lui ont été consenties, impôt qui est à la charge de la banque, créancière des intérêts, mais dont il oubirait la répercussion. Aussi l'art. 42 § 6 de la loi du 31 Juillet 1917 a-t-il décidé que, "lorsque des valeurs mobilières ont été constituées "en gage ou nantissement de créances, le débiteur pour obtenir le remboursement de l'impôt sur le revenu desdites valeurs jusqu'à concurrence des droits perçus sur les intérêts de sa "dette." Ainsi, un emprunteur, qui s'est fait consentir une avance sur titres, doit par exemple à la Banque, 300 frs pour intérêts de cette avance, il a remis des titres qui rapportent 300 frs., il pourra obtenir le remboursement de l'impôt sur les valeurs mobilières pour ces 300 frs de coupons.

D'ailleurs la restitution de l'impôt exige de très nombreuses formalités. En premier lieu, demande au Ministre des Finances ou au Directeur général de l'Enregistrement; en second lieu, preuve de l'existence de la dette et preuve du fait du paiement de l'impôt sur les intérêts; en troisième lieu, preuve que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a été acquitté et qu'il l'a été aux frais du débiteur. En effet, si le débiteur n'a pas supporté lui-même l'impôt sur le coupon, la mesure de faveur, qui a été instituée pour lui, n'a aucune espèce de raison d'être. Or, le cas peut se produire dans deux circonstances; en premier lieu s'il s'agit de titres exempts de l'impôt, par exemple, si les titres remis en nantissement sont des titres de rente française; le débiteur ne peut se faire rembourser en pareil cas un impôt qu'il n'a pas payé. En second lieu, s'il s'agit de titres, dont la collectivité émettrice garde l'impôt à sa charge, sans s'en récupérer sur le porteur.

b/ restitution de la moitié de l'impôt perçu sur le revenu de certaines valeurs mobilières, appartenant à

L'autre cas de restitution remplace les abattements en faveur des petits contribuables, qui existent dans plusieurs autres cédules. La taxe sur le revenu des valeurs mobilières, aux termes de l'art. 51 de la loi du 25 Juin 1920, donne lieu à remboursement de moitié en faveur de ceux qui possèdent des obligations émises par les villes ou départements français, le Crédit Foncier, les Compagnies

Source : BIU Cujas

de chemins de fer françaises ou coloniales; sous les trois conditions suivantes et qui sont toutes les trois nécessaires; à savoir, en premier lieu, que les titres soient nominatifs, en second lieu, que les porteurs justifient de leur résidence habituelle en France, dans l'année où ils ont touché les coupons; en troisième lieu, qu'ils justifient que leur revenu global net, tel qu'il est calculé pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, ne dépasse pas 6.000 frs. Il s'agit par conséquent de tout petits contribuables, qui ne sont même pas cotisables à l'impôt général sur le revenu, auquel on n'est imposable que lorsque l'on a un revenu qui dépasse 7.000 frs.

Le remboursement ne peut être demandé que dans l'année, qui suit l'encaissement des coupons. Il exige également des formalités nombreuses et assez gênantes: demande sur timbre au Directeur de l'Enregistrement du département, accompagnée d'un bordereau de la collectivité, qui a émis les titres afin de les individualiser; d'un certificat de l'établissement qui a payé le coupon, indiquant la date, le montant, la part d'impôt retenue, ainsi que la personne à qui le paiement a été fait; enfin, d'un certificat de l'intéressé, certifié par le Maire ou le Commissaire de police, attestant que son revenu global, tel qu'il est calculé pour l'impôt général, ne dépasse pas 6.000 frs. En cas de fausse déclaration, amende du quintuple de la taxe remboursée, sans qu'elle puisse être inférieure à 6.000 frs.

Pénalités et sanctions.

Bien que constituant un impôt direct sur le revenu, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est perçu par l'Administration de l'Enregistrement; les droits se prescrivent par cinq ans à dater de leur exigibilité, délai qui est porté à 10 ans par l'art 35, § 2 de la loi du 29 Mars 1914 pour les valeurs non abonnées, dont le coupon est payable à l'étranger. Le retard dans le paiement, le défaut ou le retard dans la production des documents justificatifs, sont passibles à l'encontre des collectivités débitrices d'amendes qui vont de 100 frs à 5.000 frs, plus les décimes. Pour les omissions et les insuffisances, la peine est d'un droit en sus.

Source : BIU Cujas

Le contentieux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

On applique les règles du contentieux en matière d'enregistrement ; en général, la procédure s'engage par une opposition que fait le contribuable à la contrainte décernée contre lui par l'Administration de l'Enregistrement. L'affaire est jugée par le Tribunal civil du lieu de perception du droit, sur production de mémoires écrits et sans plaidoirie. Le jugement est sans appel, et il ne peut être attaqué que par la voie du pourvoi en Cassation devant la Cour de Cassation. Aussi a-t-on pu remarquer que les arrêts invoqués en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne sont pas des arrêts du Conseil d'État, mais des arrêts de la Cour de Cassation.

Mesures de contrôle et d'investigation.

La taxation des valeurs mobilières est celle qui comporte le plus de mesures de contrôle et d'investigation de la part du fisc, parce que c'est le domaine où la fraude est à la fois le plus facile et le plus préjudiciable pour le trésor. Comme on n'étudie en ce moment que l'impôt direct sur le revenu des valeurs mobilières et non pas l'ensemble du régime fiscal auquel elles sont soumises, on n'a pas le temps d'exposer toutes les dispositions, qui ont été prises pour combattre cette fraude. Il importe d'ailleurs de remarquer qu'elles ont pour objet beaucoup plus de combattre les fraudes, concernant d'autres impôts, notamment l'impôt successoral et l'impôt global sur le revenu (à propos duquel on étudiera (v. infrà) quelques mesures de protection fiscale, comme par exemple, le bordereau de coupons), que celles qui s'appliquent à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières. En effet, en ce qui le concerne les possibilités de fraude sont assez limitées ; elles ne se présentent guère que pour les valeurs étrangères non abonnées. Il est certain que la fraude est quant à elles extrêmement facile, lorsque le contribuable va lui-même toucher ses coupons à l'étranger ou qu'il les envoie à l'encaissement, et que par conséquent il doit payer l'impôt par voie d'apposition de timbres ou par voie de déclaration. La fraude est encore possible, mais cependant moins à craindre, lorsque l'encaissement des coupons, payables à l'étranger, s'effectue par l'intermédiaire d'un banquier ou d'un changeur, cet intermédiaire pouvant être plus ou moins

Source : BIU Cujas

scrupuleux et de connivence avec le porteur pour tromper le fisc. Cependant, c'est là chose grave de sa part étant donnée l'obligation, sévèrement sanctionnée où il est de consigner toutes ses opérations en un répertoire tenu à la disposition du fisc.

Par contre, lorsque l'impôt est payé sans intervention du porteur, par voie de stoppage, ce qui est le cas pour toutes les valeurs françaises et pour les valeurs étrangères abonnées, la fraude n'est guère concevable, du moins de la part des Sociétés par actions ; en effet, elle supposerait la malhonnêteté, non pas du porteur, mais de la collectivité émettrice, qui n'a pas d'intérêt à frauder, lorsque du moins elle se récupère sur le porteur, en les déduisant du montant des coupons mis en paiement des impôts qu'elle a avancés au fisc. D'autre part, comme on va le voir, cette collectivité ne pourrait frauder le trésor qu'en falsifiant sa comptabilité. Les fraudes ne peuvent guère provenir ici que des petites sociétés civiles dont l'existence peut échapper à la vigilance de l'administration. Toutes les autres Sociétés sont nécessairement connues d'elle : les Sociétés étrangères abonnées, par les formalités de l'abonnement ; les Sociétés françaises qui ont des actions ou des obligations, par la déclaration d'existence qu'elles doivent faire au bureau de l'Enregistrement en vertu de l'art. 1er de la loi du 17 Juillet 1857.

Un article du projet de budget de 1925 astreint les Sociétés civiles à la déclaration. Cependant leurs dissimulations ne peuvent pas représenter des pertes très importantes pour le trésor. Par conséquent, quand on parle des pertes que la fraude sur les valeurs mobilières fait subir au trésor, en matière d'impôt sur les revenus, il importe de se rappeler que cette fraude intéresse très largement l'impôt général sur le revenu global, mais qu'elle n'intéresse guère l'impôt cédulaire, sauf en ce qui concerne les valeurs non abonnées.

Le droit de communication du fisc. Objet primitif de ce droit.

On vient de dire que la fraude en ce qui concerne les valeurs françaises ou étrangères abonnées serait très difficile de la part des collectivités émettrices. Cela tient à l'exercice du droit de communication, dont il est d'autant plus nécessaire de prendre connaissance qu'il

Source : BIU Cujas

peut procurer au fisc des renseignements qui intéressent également l'application des autres impôts cédulaires et aussi celle de l'impôt général.

Le droit de communication a été institué par les art 22 de la loi du 23 Août 1871, relative au timbre, et 7 de la loi du 21 Juin 1875, relative aux droits de timbre et d'enregistrement. L'objet primitif du droit de communication était d'assurer le recouvrement du droit de timbre, notamment du droit de timbre sur les valeurs mobilières; il oblige les Sociétés, les Compagnies, les Assureurs, les Entrepreneurs de transport à communiquer sans déplacement aux agents de l'Enregistrement, leurs livres, registres, titres, pièces de dépenses, de recettes, de comptabilité, registres des dépôts de titres, correspondance, etc. C'est par conséquent un droit d'investigation aussi vaste que possible. Les succursales françaises des Sociétés étrangères y sont soumises aussi bien que les Sociétés françaises. Ce droit de communication complète le droit que l'Enregistrement tenait déjà de la loi du 22 Frimaire an VII, art. 54, de prendre communication des répertoires tenus par les officiers publics, notaires, huissiers, etc., ainsi que des actes et des pièces déposées chez eux.

Domaine d'application de ce droit de communication du fisc.

Le droit de communication ayant été à l'origine établi principalement pour contrôler le paiement des droits de timbre sur les titres émis par les Sociétés ne s'applique d'ailleurs qu'aux Sociétés par actions ou aux Sociétés qui émettent des obligations. Cependant, y sont soumises, par l'art 9 de la loi du 29 Décembre 1884, les congrégations religieuses et les Sociétés qui s'interdisent la distribution de leurs bénéfices. Y échappent, au contraire, les Sociétés en nom collectif et les Sociétés en commandite simple et à plus forte raison, les Sociétés civiles et les Banques privées. Y échappent aussi, les départements, les communes et les établissements publics.

Extension du droit de communication par les lois postérieures.

Cependant des dispositions nouvelles qui ne se rattachent pas au droit de communication des lois de 1871 et de 1875, ont été prises à cet égard pour élargir les possibilité d'investigation du fisc. C'est ainsi qu'aux termes

Source : BIU Cujas

de l'art. 31 de la loi du 31 Juillet 1917, les agents du fisc, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, peuvent prendre communication de tous les documents des Administrations publiques de l'Etat, des départements, des communes, des entreprises concédées, sans qu'on puisse leur opposer le secret professionnel. On a vu d'autre part, que la loi du 29 Mars 1914 a permis aux agents de l'Enregistrement de prendre communication des répertoires de tous les intermédiaires, qui payent les coupons de valeurs non abonnées. La loi du 28 Avril 1893 (art. 29-30) a créé le répertoire des opérations de Bourse, celle du 1er Août 1917 a créé pour les changeurs, le répertoire des opérations de change, également soumis au contrôle de l'Administration; enfin l'art. 64 de la loi du 22 Mars 1924, qui fait partie de l'ensemble des dispositions concernant le Bordereau de coupons et qui probablement va disparaître comme elles, soumet au droit de communication toutes les personnes, collectivités ou simples particuliers, qui font profession de payer les coupons de valeurs françaises aussi bien que les coupons de valeurs étrangères.

Actuellement donc, et peut-être provisoirement, toutes les personnes qui payent des coupons français ou étrangers, et qui d'ailleurs ne peuvent en payer qu'après avoir obtenu l'autorisation du Ministre des Finances, sont sous le contrôle du fisc.

Importance de ce droit de communication.

Ce droit de communication, ainsi élargi progressivement, est extrêmement important; il ouvre à l'Administration de l'Enregistrement une source incomparable de renseignements. Non-seulement il lui permet d'assurer l'exacte perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ainsi que celle de tous les autres droits perçus par elle, il intéresse aussi la perception des impôts relevant de l'Administration des Contributions directes, notamment la perception de l'impôt général sur le revenu global. En effet, l'art 55 de la loi du 31 Juillet 1917, spécifie que pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus (il faut entendre par là: y compris l'impôt sur le revenu global), l'Administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes, c'est-à-dire qu'elle a, en particulier, le droit de se faire com-

Source : BIU Cujas

nmuniquer par l'Administration de l'Enregistrement toutes les découvertes que les agents de cette Administration ont pu faire au point de vue fiscal, dans les comptabilités et autres pièces sur lesquelles s'est exercé leur examen. Ainsi, quand on a un compte de dépôt dans une Société de crédit, l'Administration de l'Enregistrement peut compulser ce compte, en examiner tous les articles et elle peut et doit même tenir au courant des découvertes intéressantes qu'elle y a faites l'Administration des Contributions directes.

Droit de communication résultant de la loi du 31 Juil. et 1917.

A côté du droit de communication des lois de 1871 et de 1875, existe un autre droit de communication, que l'on connaît déjà, celui de l'art 32 de la loi du 31 Juillet 1917, droit qui donne aux agents des Contributions directes le pouvoir de se faire communiquer les livres et pièces de comptabilité des commerçants qui font plus de 50.000 frs. de chiffre d'affaires annuel (sauf de ceux qui bénéficient du forfait de la loi du 16 Avril 1924, comme faisant moins de 200.000 frs. de chiffre d'affaires annuel). Quand on parle d'entreprises ou de Sociétés soumises au droit de communication, c'est en général du droit de communication des lois de 1871 et 1875 qu'on veut parler, mais il y a cependant des incertitudes possibles, comme celle signalée au sujet de l'art 32 de la loi du 22 Mars 1924.

Rendement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : Voir fin du chapitre suivant.

Impôt sur les revenus des créances, des dépôts et cautionnements.

L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements est un complément de l'impôt sur

L'impôt sur les revenus des créances, des dépôts et cautionnements est un impôt nouveau, créé par la loi de 1917 ; il constitue en quelque sorte un complément à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui atteint la plupart des revenus des capitaux mobiliers, mais qui cependant ne les atteint pas tous. En effet, il y a des revenus des capitaux

Source : BIU Cujas

le revenu des valeurs mobilières.

mobiliers qui ne sont pas des revenus des valeurs mobilières. Avant 1917, ces revenus n'étaient pas taxés, non en vertu d'une raison de principe, qui eût justifié cette exonération, mais parce qu'on avait jugé qu'il était trop difficile de les atteindre et de les frapper d'un impôt.

Revenus des capitaux mobiliers qui ne sont pas des revenus des valeurs mobilières.

Ces revenus des capitaux mobiliers, qui ne sont pas des revenus des valeurs mobilières, sont de 3 sortes:

1°) les créances sur particuliers.

1°) L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne frappe que les revenus distribués par des collectivités; il suppose que les créances portent sur une collectivité. Donc y échappent toutes les créances sur particuliers. Ces créances sur particuliers sont frappées par le nouvel impôt.

2° et 3°) Intérêts des dépôts et cautionnements.

2° et 3°) Sont également des revenus de capitaux mobiliers et ne sont pas des revenus des valeurs mobilières les intérêts des dépôts et les intérêts des cautionnements. Ces revenus, que n'atteint pas l'impôt de la loi de 1872, vont être cotisés à notre cédule.

Par conséquent cette cédule frappe tous les revenus mobiliers que la loi de 1872 n'atteint pas. L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements est dû là où l'impôt de la loi de 1872 n'est pas dû, car il va de soi que ces deux impôts ne se cumulent pas, mais, au contraire, s'excluent réciproquement. De même, l'impôt n'atteint pas les arrérages des pensions ou des rentes viagères, qui sont cotisés à la même cédule que les traitements et salaires.

Les intérêts des emprunts des Sociétés en nom collectif sont imposables à la cédule des revenus des créances.

Ce principe a reçu une application assez intéressante en ce qui concerne les intérêts des emprunts des Sociétés en nom collectif. L'art. 36 de la loi du 26 Avril 1893 les avait exonérés de l'impôt de la loi de 1872 sur le revenu des valeurs mobilières, l'Administration a estimé que n'étant pas taxés à la cédule de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ils devaient l'être cependant au nouvel impôt sur les créances, dont le champ d'application est plus large et différent. L'Administration a fait remarquer qu'il serait contraire à l'esprit de la nouvelle législation de taxer les intérêts perçus par le contribuable, qui

Source : BIU Cujas

prête à un particulier, et de ne pas taxer les intérêts perçus par un contribuable qui prête à une Société en nom collectif, et que d'autre part tandis que l'impôt de la loi de 1872 est un impôt qui est acquitté par la collectivité, l'impôt de la loi de 1917 est réclamé directement au créancier et est par conséquent un impôt essentiellement différent. (Réponse à question de M. Blaignan, sénateur, N° 4763, du 30 Novembre 1921).

Similitudes entre l'impôt sur le revenu des créances et le revenu des valeurs mobilières.

L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ont d'ailleurs des similitudes très grandes. A raison de leur parenté, ils sont recouvrés l'un et l'autre par l'Administration de l'Enregistrement, et leur contentieux suit pour tous deux les règles du contentieux de l'Enregistrement. Le recouvrement de l'impôt sur le revenu des créances est d'ailleurs beaucoup plus difficile que celui de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, parce qu'ici il n'y a pas nécessairement de collectivité débitrice sur laquelle on ait prise et qu'on puisse charger du soin de procéder au stoppage de l'impôt, il faut s'adresser au contribuable lui-même.

Quelles sont les catégories de revenus colpisables à la cédule des créances dépôts et cautionnements

Aux termes de l'art. 38 de la loi de 1917 sont assujettis à l'impôt "les intérêts, arrérages et tous autres produits des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toutes opérations commerciales ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt."

Cette formule est extrêmement large. D'abord elle ne fait pas acception de personnes; l'impôt sera dû quelle que soit la qualité ou quelle que soit la nationalité du débiteur des intérêts; il sera perçu, même si ce débiteur est l'Etat. Cependant l'Administration admet que l'impôt ne sera pas perçu sur les intérêts des prix de réquisition militaire ou sur les intérêts des indemnités de guerre, parce que ces intérêts ne sont qu'une compensation accordée par l'Etat pour le retard qu'il apporte au paiement des sommes qu'il doit (Décision ministérielle du 3 Mai 1920). L'impôt sera dû également quelle que soit la qualité ou la nationalité du créancier à la

L'impôt est dû quelle que soit la qualité ou la nationalité du débiteur de la créance.

Source : BIU Cujas

seule condition qu'il soit soumis à la loi fiscale française; c'est-à-dire qu'il ait sa résidence habituelle ou son domicile en France, ou bien encore que sa créance se rattache à un établissement industriel ou commercial qu'il possède en France.

L'impôt frappe les produits comme les intérêts de la créance.

La loi parle des intérêts; par conséquent tous les intérêts sans exception sont frappés par l'impôt, y compris les intérêts moratoires alloués par décision de justice. La loi ne parle pas seulement des intérêts, elle parle de tous les produits de la créance; par conséquent peu importe qu'il s'agisse d'un produit unique ou d'un revenu périodique, quelle qu'en soit la dénomination.

L'impôt est dû quel que soit le mode de paiement des intérêts.

La loi ne tient pas compte non plus des modes de paiement; tous les modes de paiement possibles donneront donc ouverture à l'imposition. Par exemple la capitalisation, d'intérêts effectuée par le débiteur au profit du créancier est considérée par la jurisprudence comme un mode de paiement. L'impôt sera dû sur les intérêts capitalisés eux-mêmes, bien qu'ils n'aient pas été effectivement payés et aient été simplement mis en réserve au profit du créancier, pour qu'ils s'agglomèrent petit à petit, et pas seulement sur les intérêts que ces intérêts produiront à leur tour. Cass. Req. 3 Décembre 1901. Société anonyme Le Dar. S. 1902. 1. 294. Bocquet 3e édition p. 376.

L'impôt est dû quelle que soit la forme du titre et l'origine de la créance.

Enfin, en ce qui concerne les créances, la loi ne s'attache pas non plus à la forme du titre par lequel elle est constatée et qui est indifférente. Elle ne s'attache pas davantage à l'origine de la créance. Peu importe que les intérêts soient les intérêts d'un prêt d'argent ou d'une avance sur titres ou les intérêts d'un prix de vente mobilière ou immobilière ou les intérêts d'une créance, qui résulte d'une condamnation judiciaire. Enfin, en parlant des créances chirographaires, privilégiées ou hypothécaires, la loi a indiscutablement entendu dire toutes les créances, qu'elles aient ou non une sûreté particulière et quelle que soit la nature de cette sûreté qui peut être, non seulement une hypothèque, mais une antichrèse ou un gage.

L'impôt n'est pas dû sur toute opération

L'al. 1er de l'art. 38 ne porte qu'une seule dérogation, qui soulève du reste des questions très délicates. L'impôt n'est pas dû sur les intérêts

Source : BIU Cujas

commerciale ne présentant pas les caractères juridiques d'un prêt.

de toute opération commerciale ne présentant pas les caractères juridiques d'un prêt. Cette dérogation a été introduite dans le but de laisser indemne le crédit commercial, c'est-à-dire tous les mouvements de fonds que les industriels et les commerçants sont obligés d'effectuer pour les nécessités de leur exploitation.

La formule du reste est rédigée d'une façon assez obscure; la première difficulté qu'elle soulève consiste à savoir quand on est en présence d'une opération commerciale ou d'une opération qui ne l'est pas, c'est-à-dire d'une opération civile, cette dernière ne bénéficiant pas de l'exemption. Or il y a des opérations qui sont commerciales pour l'une des parties et qui ne le sont pas pour l'autre. Comme l'impôt est dû par le créancier c'est évidemment au point de vue de celui-ci qu'il faudra se placer; mais il y a des cas où le caractère de l'opération est difficile à préciser, non seulement à l'égard d'une partie, mais à l'égard des deux parties.

En second lieu, il faut que l'opération n'ait pas le caractère juridique d'un prêt, or, il y a des cas, où il est très difficile de savoir si l'opération, en admettant que son caractère commercial ne soit pas contestable, a ou n'a pas le caractère d'un prêt. Soit un billet à ordre souscrit par un commerçant pour les besoins de son commerce; c'est indiscutablement une opération commerciale: mais ce billet à ordre peut avoir été souscrit pour des causes extrêmement diverses. Le commerçant peut s'être engagé par ce billet à payer le prix de marchandises qu'il a achetées, il l'a causé: "valeur reçue en marchandises"; dans ce cas, l'opération n'a pas le caractère d'un prêt, il s'agit d'une vente, dont le billet promet que le prix sera payé. On est par conséquent dans l'hypothèse prévue par la loi, c'est une opération commerciale qui n'a pas le caractère d'un prêt, il y a donc immunité d'impôt. Mais le commerçant peut aussi avoir souscrit son billet pour s'engager à rembourser un prêt qui lui a été fait, et il l'a causé: "valeur reçue en espèces". Dans ce cas l'opération commerciale a le caractère d'un prêt et l'impôt sera dû sur les intérêts touchés par le créancier.

Source : BIU Cujas

Par conséquent, ne seront pas passibles de l'impôt les effets de commerce, lettres de change, billets à ordre, etc.... souscrits comme suite d'opérations commerciales et émis notamment en représentation de la créance du prix d'une vente commerciale. Sont assujettis, au contraire, les effets de commerce émis en représentation d'un prêt. Quand l'effet sera causé: "valeur reçue en marchandises" ou "valeur reçue en espèces" on aura un critérium; quand il sera causé: "valeur en compte" on n'en aura pas, étant donné le vague de la formule. Cependant comme elle implique l'existence de relations d'affaires et qu'elle suppose un ensemble d'opérations, qui n'ont pas nécessairement le caractère de prêts, on admet, en fait, que l'effet a été créé pour une opération commerciale donnant droit à l'exonération d'impôt.

Les bénéfices d'escompte ne sont pas frappés par l'impôt

Les bénéfices d'escompte ne sont pas frappés par l'impôt; si l'escompte a, en effet, indiscutablement pour l'escompteur le caractère d'une opération commerciale; il est, d'autre part, considéré comme constituant non pas un prêt, mais une opération sui generis, qui consiste dans l'achat par l'escompteur de l'effet quelque temps avant son échéance.

Les intérêts d'un compte courant véritable ne sont pas imposables

La plus grosse difficulté est celle qui concerne les opérations en compte courant. On sait que le compte courant est "le contrat par lequel deux personnes, prévoyant avoir à faire entre elles une série d'opérations, stipulent que les dettes et créances, qui naîtront de ces opérations, ne seront pas réglées séparément, mais qu'elles figureront dans un compte unique où elles perdront leur individualité et seront remplacées par des articles de crédit et de débit, pour se résoudre à la clôture du compte dans un solde net exigible" (M. Deligne, Commissaire du Gouvernement; Sénat, 31 Juillet 1917).

Ce qui caractérise essentiellement le compte-courant véritable, c'est la réciprocité des remises, c'est-à-dire la possibilité pour chacune des parties d'être tour à tour créditrice ou débitrice vis-à-vis de l'autre. Ce caractère du compte-courant, la réciprocité des remises, a été mise en évidence, notamment dans un arrêt de Cassation du 3 Décembre 1901. Les intérêts

Source : BIU Cujas

d'un compte-courant proprement dit ne sont pas imposables, parce que à raison de la réciprocité des remises, le compte-courant ne présente pas les caractères juridiques d'un prêt. En effet, il est impossible de dire, en effet, qui est prêteur et qui est emprunteur, puisque suivant les remises qui seront faites par les parties, c'est, tantôt l'une, tantôt l'autre, qui sera débitrice. Le compte s'applique, en somme, à un va et vient de sommes entre deux personnes; c'est un contrat sui generis, ce n'est pas un contrat de prêt, les intérêts du compte-courant ne sont donc pas imposables.

Du compte-courant proprement dit il faut distinguer le compte de dépôt et l'ouverture de crédit destiné à avoir un solde toujours créditeur.

Un compte-courant proprement dit, il y a lieu de distinguer soigneusement le compte qui, même s'il est intitulé compte-courant, n'est en réalité qu'un compte de dépôt ou un compte d'ouverture de crédit, c'est-à-dire un compte destiné à avoir un solde toujours créditeur, en faveur soit de l'une, soit de l'autre des deux parties. Par exemple, un particulier se fait ouvrir un compte dans une banque, où il a des titres en dépôt. Au crédit du compte sont inscrits ses versements, le montant des coupons échus, etc.; au débit les sommes qu'il retire par chèque. Ce n'est pas là un compte-courant véritable, même si on lui a donné cette appellation, car le compte n'est alimenté que d'un seul côté, à savoir par le client; c'est donc un compte de dépôt, sur les intérêts duquel l'impôt sera dû. Ou bien encore une banque fait à un client une ouverture de crédit, qui donne à celui-ci le droit de prélever à son compte des sommes jusqu'à concurrence du montant du crédit, qui lui est consenti. Dans ce cas le compte est uniquement alimenté par la banque, qui reste constamment créancière, et il s'agit en réalité, d'un prêt accordé au client par la banque. Même si ce prêt est consenti sous forme de compte-courant, les intérêts perçus par la banque sont également imposables.

D'ailleurs, tous les cas d'espèce ne sont pas aussi simples que ceux que l'on vient de prendre comme exemples. "Le compte-courant ou prétendu tel, dit l'exposé des motifs « du projet de budget de 1925, offre un moyen

Source : BIU Cujas

« commode et assez fréquemment utilisé d'éviter par « un simple jeu d'écritures les taxes dues sur les in- « térêts d'un prêt, d'une ouverture de crédit, d'un « simple dépôt de fonds ». Ainsi pour éviter les éva- sions fiscales, le projet de budget de 1925 contenait il un article supprimant l'immunité fiscale accordée par l'article 38 de la loi de 1917 aux opé- rations commerciales n'ayant pas le caractère juridique d'un prêt. Le Ministre des Finances faisait observer qu'au surplus la suppression de cette immunité ne causerait pas grand tort aux contribuables, car si, dans le régime ac- tuel, les intérêts des créances commerciales ne sont pas taxés à la cédule de l'intérêt des créan- ces, dépôts et cautionnements, ils doivent l'être en principe, à celle des bénéfices industriels et commerciaux, puisqu'ils forment un élément de ces bénéfices. Si, au contraire, les intérêts de ces opérations commerciales étaient taxés dorénavant à la cédule de l'intérêt des créan- ces, il y aurait bien naturellement, en vertu du principe d'exclusion des doubles impositions de les retrancher des bénéfices imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Le seul préjudice pour le contribuable serait donc le transfert des intérêts imposables, de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, où ils sont cotisés au taux de 9,60 % (double décime compris), à la cédule des intérêts des créances, dépôts et cautionnements, où ils seraient cotisés au taux de 12 %. D'ailleurs, la Commis- sion des Finances de la Chambre n'a pas rete- nu cette disposition du projet.

Les intérêts des dépôts à vue ou à échéance fixe sont cotisables à cette cédule

Le second élément imposable à notre cé- dule, ce sont les intérêts des dépôts à vue ou à échéance fixe. De ces dépôts, il faut distinguer les consignations forcées, puisqu'on n'a pas le droit de les retirer librement, ni à vue, ni à échéan- ce déterminée. Ainsi les consignations faites à la Caisse des Dépôts et Consignations, ne seront pas passibles de l'impôt. Par contre sont impo- sables tous les dépôts quelle que soit leur affec- tation, notamment les dépôts qui sont confiés à un agent de change ou à un Banquier, pour qu'il les fasse valoir, en les plaçant au report. Bien entendu il faut qu'il s'agisse d'un véritable dépôt et non pas d'un simple versement

Source : BIU Cujas

à un compte-courant, caractérisé par la réciprocité des remises, comme il a été dit plus haut.

Les intérêts des cautionnements en numéraire sont également cotisables à cette cédule.

En troisième lieu, sont imposables les intérêts des cautionnements, quel que soit le dépositaire du cautionnement, qu'il soit fait entre les mains de l'Etat ou de simples particuliers. Il faut qu'il s'agisse d'ailleurs d'un cautionnement en numéraire; si le cautionnement est constitué par un dépôt de valeurs mobilières, les intérêts touchés par celui qui le fournit ne sont pas, à proprement parler, les intérêts du cautionnement, mais le revenu de valeurs mobilières; ils sont par conséquent cotisés non à l'impôt sur l'intérêt des créances, mais à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la loi de 1872 et bénéficient des exonérations que comporte ce dernier impôt, au cas, par exemple, où le cautionnement est constitué en rente française. La loi a introduit dans cette cédule plusieurs cas d'exonération.

Cas d'exonération:

1°) Intérêts des créances hypothécaires ou privilégiées consenties par les Sociétés de crédit foncier.

Sont exonérés de l'impôt en vertu de l'art 39, 2° les intérêts des créances hypothécaires et privilégiées, en représentation desquelles les Sociétés autorisées par le Gouvernement à faire des opérations de crédit foncier ont émis des obligations, titres ou valeurs soumis eux-mêmes à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la loi de 1872 (voir le cas prévu). Le Crédit Foncier se procure de l'argent en émettant des obligations, et il se sert des sommes qui lui ont été fournies par les souscripteurs de ces obligations pour effectuer des prêts hypothécaires; les sommes qu'il utilise ainsi passent en somme, par son intermédiaire des obligataires aux emprunteurs hypothécaires. Sans l'exonération prévue, ces sommes paieraient deux fois l'impôt: au titre de la loi de 1872 sur l'intérêt que le Crédit Foncier sert aux porteurs d'obligations, et au titre de la cédule des intérêts des créances, sur les intérêts que les emprunteurs hypothécaires versent au Crédit Foncier. Pour éviter cette double imposition, l'impôt ne sera perçu que sur les intérêts des obligations et non pas sur les intérêts des créances hypothécaires. C'est là le point qui avait soulevé la difficulté

Source : BIU Cujas

signalée au chapitre de l'impôt foncier, p. 214-215 relativement au droit qu'a le propriétaire d'un immeuble hypothéqué d'obtenir décharge du montant de l'impôt foncier, dans la mesure du revenu qui est affecté au service des intérêts de sa dette hypothécaire. Pour obtenir cette remise, le propriétaire foncier est obligé de fournir l'attestation du paiement par le créancier de l'impôt sur les intérêts de la créance hypothécaire, attestation qui résulte généralement de la production d'une quittance, munie de timbres mobiles; lorsque l'emprunt avait été contracté près du Crédit Foncier, le propriétaire ne pouvait fournir cette preuve, puisqu'en vertu du texte qu'on vient d'étudier, le Crédit Foncier est dispensé de payer l'impôt sur les intérêts de la créance.

Conditions requises pour que cette exonération joue.

Pour que l'exonération puisse jouer, trois conditions sont nécessaires; il faut qu'il s'agisse de Sociétés autorisées à faire des opérations de crédit foncier; il faut que les titres, émis dans le public, aient eu pour objet de leur procurer les fonds qu'elles affectent au crédit foncier; enfin il faut qu'il s'agisse de Sociétés passibles de l'impôt de la loi de 1872.

2°) Intérêts des avances faites par le Crédit National aux sinistrés au moyen de ressources provenant de l'émission d'obligations soumises à la loi de 1872.

Sont également dispensés d'impôt les intérêts des avances du Crédit National, faites aux sinistrés, au moyen de ressources provenant de l'émission d'obligations soumises à la loi de 1872 (loi du 10 Octobre 1919, art. 3).

Ces deux cas d'exonération s'expliquent par le désir d'éviter les doubles impositions; les autres ont pour but de ménager les petits contribuables, ou bien de ne pas frapper des débiteurs intéressants, auxquels les créanciers feraient naturellement des conditions plus lourdes, s'ils avaient à supporter l'impôt.

3°) Exonération des intérêts des livrets des Caisses d'épargne et des prêts sur gages des Monts-de-Piété, des intérêts des prêts et dépôts effectués par certaines Sociétés.

Dans cette catégorie rentre, en premier lieu, l'exonération des livrets des Caisses d'épargne (art. 39, 1° de la loi de 1917) toutefois les intérêts des versements à une Caisse de Retraites n'étant pas compris dans les cas d'exemption visés par l'art. 39 sont passibles de l'impôt (question du 27 Novembre 1923, Chambre 1924 p. 95); en second lieu, l'exonération des intérêts des prêts sur gages des Monts-de-Piété qu'on appelle maintenant établissements de Crédit municipal.

Source : BIU Cujas

Il y a également exonération pour les intérêts des prêts consentis ou des dépôts effectués par les Sociétés, fondations et offices publics d'habitations à bon marché, par les Sociétés de crédit immobilier de bains-douches, de jardins ouvriers, ainsi que, pour les intérêts des prêts que les Caisses d'épargne font aux particuliers pour leur faciliter la construction ou l'acquisition d'habitations à bon marché, etc.

Les banques populaires ne sont pas exonérées.

Toutefois ne bénéficient pas de l'exonération de l'impôt sur le revenu des créances, en l'absence d'un texte spécial, les banques populaires de la loi du 13 Mars 1917; elles payent l'impôt sur les intérêts qu'elles touchent; de même, les intérêts des dépôts qu'elles reçoivent sont cotisés à la charge des déposants, à moins que ceux-ci ne rentrent dans les catégories exemptées d'autre part. Si par exemple, le dépôt est fait à une banque populaire par une Société d'habitations à bon marché, il y aura dispense d'impôt, non parce qu'il s'agit d'un dépôt reçu par la banque, mais parce qu'il s'agit d'un dépôt fait par la Société d'habitations à bon marché.

L'impôt sur les intérêts des créances, dépôts et cautionnements est, en principe, demandé au créancier

A la différence de l'impôt de la loi de 1872, l'impôt sur les intérêts des créances, dépôts et cautionnements est demandé, en principe, au créancier. "En principe", disons-nous, parce que dans la plupart des cas l'impôt sera payé par voie d'apposition de timbres mobiles, de sorte que pourvu qu'ils soient apposés, il est tout à fait indifférent de savoir par qui ils l'ont été.

L'impôt doit nonobstant toute convention contraire rester à la charge du créancier.

Cependant, au cas où c'est le débiteur qui a fait l'avance de l'impôt, il a le droit de s'en récupérer ou de le retenir sur le montant des intérêts, car la loi dispose art. 40 que "l'impôt est à la charge exclusive du créancier nonobstant toute convention contraire". Au cas où une convention antérieure à la loi de 1917 contiendrait la clause que le débiteur prendra à sa charge les impôts éventuels sur les intérêts, cette clause serait réputée non écrite. La disposition de la loi à cet égard est tout à fait inique en ce qui concerne les conventions antérieures à 1917. La clause par laquelle le débiteur s'est engagé à supporter éventuellement la charge de l'impôt sur les intérêts a naturellement influé sur la détermination des conditions auxquelles il a ob-

Source : BIU Cujas

tenu du crédit. Quant aux conventions à venir, la clause ne soulève pas de critique, mais elle est inopérante, puisqu'il suffira au créancier, pour remettre l'impôt à la charge du débiteur, d'élever dans la mesure voulue le taux de l'intérêt stipulé.

Le débiteur qui a payé l'impôt a un recours contre le créancier.

Quoi qu'il en soit, le débiteur aura toujours recours contre le créancier. Cependant, vis-à-vis du fisc, le débiteur et le créancier sont solidairement responsables du paiement de l'impôt, disposition qui est évidemment utile pour le fisc, puisque le débiteur aura intérêt à s'assurer que le créancier a bien payé l'impôt, ou même, si ce dernier ne l'a pas payé, à le payer lui-même, pour s'éviter d'être inquiété, sauf son recours contre le créancier négligent.

Le tarif de l'impôt.

Le tarif de l'impôt est le même que celui de l'impôt sur les valeurs mobilières, c'est-à-dire de 10% plus le double décime, soit 12%.

L'impôt porte sur le revenu brut

De même que l'impôt de la loi de 1872, il porte sur le revenu brut, c'est-à-dire que le contribuable ne sera pas admis à défalquer les charges de ce revenu, par exemple, les frais du procès qu'il aura été obligé d'engager pour se faire payer les intérêts, qui lui étaient dûs, ou encore les frais d'encaissement, s'il en a confié le soin à un intermédiaire. Cependant, au cas où la créance est une créance d'annuité, l'impôt ne portera naturellement que sur la portion de cette annuité, qui constitue de l'intérêt, et non sur celle qui représente un remboursement partiel du capital.

Mode de paiement de l'impôt.

Le mode de paiement de l'impôt soulevait d'assez grosses difficultés, vu l'impossibilité d'un contrôle efficace, qui fait qu'on est plus ou moins réduit à la bonne foi du contribuable.

Différents moyens utilisés pour échapper à la perception de l'impôt.

Pour assurer le recouvrement, la loi de 1917 prescrivait l'apposition de timbres mobiles sur l'écrit constatant le paiement; c'était par conséquent lier la perception de l'impôt à la rédaction d'un écrit, d'où la possibilité de l'éviter de plusieurs façons. D'abord en ne faisant pas d'écrit; on pouvait ne pas constater le prêt par écrit, ce qui d'ailleurs était dangereux pour le prêteur. On pouvait constater le prêt par écrit, mais ne faire mention d'aucune stipulation d'intérêts, ce qui présentait encore un danger, quoique

Source : BIU Cujas

moins grave. Ou bien en donnant quittance partielle pour une faible somme, avec mention que le paiement était fait "pour solde". Ou encore, pour les quittances délivrées d'un registre à souche, par exemple les quittances que délivre un notaire pour le service de l'étude, en détruisant purement et simplement la quittance, dont la mention était reproduite sur la souche. Une personne versait des intérêts dans l'étude d'un notaire. Le clerc établissait une quittance et la déchirait sous ses yeux, en lui donnant le numéro de la souche. En cas de contestation, il suffisait de se référer à la souche qui gardait trace du paiement reçu. On esquivait également le paiement de l'impôt en inscrivant simplement au compte du déposant l'intérêt des fonds déposés, tout en évitant de créer un écrit constatant cette inscription. Enfin, on pouvait donner quittance hors de France.

Aussi la loi du 28 Juin 1920 (art 52) a-t-elle modifié le principe. L'impôt est dû non pas par le fait de l'établissement d'un écrit, mais par le fait du paiement ou de l'inscription au débit ou au crédit d'un compte dès lors que le créancier a son domicile ou sa résidence habituelle en France, ou bien y possède un établissement industriel ou commercial, dont dépend la créance, c'est à-dire toutes les fois qu'il s'agit d'une personne qui a la qualité de contribuable au regard de la loi française.

Mode de perception de l'impôt quand il y a eu perception d'un écrit: apposition de timbres mobiles.

Il y a donc deux modes de paiement. S'il y a eu rédaction d'un écrit que cet écrit soit d'ailleurs une quittance en bonne et due forme ou un écrit quelconque constatant le paiement, comme une lettre d'accusé de réception, le paiement a lieu par voie d'apposition de timbres mobiles sur l'écrit. L'Enregistrement a créé dans ce but toute une série de timbres nouveaux. S'il s'agit d'une quittance notariée, les timbres seront apposés, non sur les expéditions, mais sur la minute même de la quittance. D'ailleurs lorsque des intérêts sont versés en l'étude d'un notaire, il y a deux cas à distinguer. Ou bien le notaire a reçu du créancier mandat de les toucher; dans ce cas c'est la quittance qu'il délivre au nom du créancier, qui recevra les timbres; ou bien le

Source : BIU Cujas

notaire n'a pas reçu mandat du créancier et le paiement ne sera parfait que par la remise que fera le notaire au créancier des fonds qu'il a touchés pour celui-ci ; c'est alors la quittance du créancier au notaire qui recevra les timbres.

Si les intérêts sont envoyés par mandat, comme le mandat ne porte pas l'indication de la cause de l'envoi de fonds, les timbres seront apposés, non pas sur le talon du mandat, qui reste d'ailleurs entre les mains du débiteur, mais sur la lettre d'accusé de réception, envoyée par le créancier. Si enfin, les intérêts sont inscrits à un compte, les timbres seront apposés sur le compte lui-même.

D'ailleurs un règlement d'administration publique du 3 Septembre 1920 a donné aux banquiers et aux Sociétés de crédit d'une manière générale, ainsi qu'aux commerçants, qui y sont autorisés par l'Administration, la faculté d'acquitter l'impôt en compte avec le trésor, sans apposition de timbres mobiles. Les banques, les Sociétés de crédit et les commerçants autorisés à cet effet, doivent tenir un registre spécial de leurs comptes à intérêts, verser une provision mensuelle à l'Enregistrement et, pour chaque mois et dans les trois mois suivant les opérations, fournir un bordereau certifié, sur le vu duquel le solde d'impôt est réclamé, si la provision est insuffisante. Ce registre, ainsi que les comptes, sont d'ailleurs communicables.

Mode de perception de l'impôt quand il n'y a pas d'écrit.

Seconde hypothèse. Il n'y a pas d'écrit, les intérêts ont été payés de la main à la main, ou bien le paiement a eu lieu hors de France ; dans ce cas, le créancier doit souscrire à un bureau d'Enregistrement, que la loi ne spécifie pas et qui sera, en fait, le bureau de sa résidence, une déclaration contenant son nom et son adresse, portant identification des créances et mentionnant les intérêts touchés. Cette déclaration doit être faite dans les trois mois de l'année qui suit celle où les intérêts ont été touchés, et sur la production de cette déclaration le contribuable doit acquitter l'impôt. C'est là une fissure évidente ouverte à la fraude.

Souscription d'une déclaration par le créancier.

La perception de l'impôt sur les intérêts des cautionnements et les intérêts des dépots, donne peu de mécomptes parce que ces cau-

Source : BIU Cujas

tionnements et ces dépôts sont généralement remis entre les mains des collectivités, qui sont assujetties au droit de communication. En ce qui concerne les intérêts des créances ordinaires, il y a au contraire, des fuites importantes.

Mesures prises par le fisc en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt.

Une première mesure prise par le fisc, en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt c'est la responsabilité solidaire vis-à-vis du trésor du débiteur et du créancier. La loi a encore pris une autre précaution; le notaire qui dresse un acte d'obligation doit donner aux parties connaissance des art. 38 et 40 de la loi du 31 Juillet 1917 de l'art 50 § 1er et de l'art. 52 § 2 de la loi du 25 Juin 1920, et mentionner cette lecture dans l'acte (art. 25 § 5 de la loi du 31 Décembre 1921).

En cas de non paiement de l'impôt, amende de 50 frs. tant à la charge du débiteur que du créancier. Cette amende de 50 frs s'élève en réalité à 75 frs.; car les 2 décimes ½ de l'art. 110 de la loi du 25 Juin 1920, l'ont portée à 62 frs 50, chiffre auquel s'ajoute encore le double décime de la loi du 22 Mars 1924. Indépendamment de cette amende, qui frappe les deux parties, le créancier est frappé d'une amende du quintuple des droits frandés, laquelle peut être infligée pendant dix ans, tandis que le recouvrement de l'impôt se prescrit par 5 ans. Il faut signaler également qu'une amende de 50 frs est infligée à chacune des deux parties, au cas où dans une convention quelconque, elles auraient inséré une clause mettant contrairement à la loi, l'impôt à la charge du débiteur.

L'impôt est une taxe d'Enregistrement perçue par l'Administration de l'Enregistrement par conséquent soumise aux règles du contentieux de cette Administration.

Cas de restitution de l'impôt sur les intérêts des creances, dépots et cautionnements.

Il peut y avoir quelques cas de restitution de l'impôt. D'abord, lorsque la cause génératrice du paiement a disparu, lorsque, par exemple, il est reconnu que les intérêts, qui ont été payés, n'étaient pas dûs et qu'ils ont été reversés par le créancier ou bien encore parceque l'impôt a été perçu à tort sur un compte-courant véritable, qui devait bénéficier de l'exonération. Également dans le cas où la créance

Source : BIU Cujas

productive d'intérêts a été remise en nantissement d'une avance; l'art. 42 de la loi de 1917, analysé à propos de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, doit à notre sens, s'appliquer, en effet, d'une façon générale, à toutes les avances sur nantissement de créances, et pas seulement à celles, dont le nantissement est constitué par des valeurs mobilières.

Chapitre IV.

Règles communes à plusieurs cédules.

En faisant l'étude analytique des différentes cédules, on a laissé intentionnellement de côté un certain nombre de dispositions, dont certaines intéressent toutes les cédules, sauf celles des valeurs mobilières et de l'intérêt des créances qui étant perçues par l'Enregistrement, ont un régime spécial, et dont les autres intéressent à la fois les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu global.

On étudiera dans ce chapitre la règle de l'autonomie des cédules et celle de la déduction des intérêts des dettes, règles qui intéressent les impôts cédulaires, ainsi que la règle de la déduction des charges de famille, et celle du secret professionnel, qui intéressent l'une et l'autre à la fois les impôts cédulaires et l'impôt général.

§ 1er: Règle de l'autonomie des cédules et du cumul des abattements.

Les différentes catégories de revenus sont soumises respectivement à un traitement fiscal approprié. (autonomie des cédules).

Les impôt cédulaires constituent un jeu d'impôts distincts et independants les uns des autres; le but du législateur a été de discriminer les différentes catégories de revenus pour soumettre chacune d'elles à un traitement fiscal approprié, prévoyant des taux et des abattements différents, suivant le degré d'activité ou d'efforts individuels, que représente chaque revenu, en égard à son origine. C'est ainsi que les revenus dérivant du travail supportent

Source : BIU Cujas

un impôt un peu moins lourd et bénéficient de notables exemptions à la base; le taux se relève et les abattements sont moins importants dans la catégorie des revenus mixtes; enfin, pour ce qui est des revenus, qui proviennent exclusivement du capital, ils sont retenus en totalité pour la taxation suivant un tarif plus élevé.

Conséquences de l'autonomie des cédules.

De cette autonomie des cédules découlent deux conséquences: En premier lieu, chaque revenu relève d'une cédule déterminée, il ne saurait relever de deux cédules. Le revenu cotisé à l'impôt foncier ne pourra pas l'être, en même temps au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, alors même que ce revenu foncier ferait cependant partie des bénéfices de l'entreprise industrielle et commerciale. Un revenu ne saurait de même être cotisé indifféremment à une cédule ou à un autre; il faut commencer par définir exactement sa nature, ce qui peut présenter des difficultés, dans certains cas, lorsqu'il s'agit notamment de savoir s'il s'agit d'un revenu commercial ou non commercial, d'un revenu d'exploitation agricole ou d'un revenu industriel.

1°) Chaque revenu relève exclusivement d'une cédule déterminée.

2°) Le contribuable cotisé à plusieurs cédules a droit à tous les abattements et déductions prévus pour chaque cédule. (cumul des abattements).

En second lieu, le contribuable cotisé à plusieurs cédules a droit, sur le revenu taxé à chaque cédule à tous les abattements et déductions qui y sont prévus, sans préjudices des abattements et des déductions, dont il est susceptible de bénéficier pour les autres; c'est la règle du cumul des abattements.

Soit un contribuable habitant Paris, marié et ayant deux enfants mineurs de 18 ans, dont le traitement déclaré est de 20.000 frs., qui gagne, d'autre part, également 20.000 frs. dans des occupations non commerciales. Son revenu imposable s'établira de la façon suivante: traitement déclaré 20.000 frs., déduction pour charges de famille 9.000 frs (3.000 frs. pour la femme et 3.000 frs pour chacun des deux enfants), restent 11.000 frs. De 0 à 7.000 frs. chiffre du minimum non imposable à Paris, 0; de 7.000 et 8.000 frs, tranche comptée pour moitié, soit 500 frs.; de 8.000 à 11.000 frs., tranche comptée pour le tout, soit 3.000 frs. Le total du revenu

Source : BIU Cujas

imposé est donc 3.500 frs. Pour les 20.000 frs. de bénéfices non commerciaux déclarés, il n'y a pas d'abattements pour charges de famille; donc de 0 à 7.000 frs. revenu imposable 0; de 7.000 à 8.000 frs tranche comptée pour 500 frs.; de 8.000 à 20 000 frs. tranche comptée pour le tout; le total du revenu imposable est de 12.000 frs. Ce contribuable sera donc taxé à la cédule des traitements et salaires sur un revenu de 3.500 frs., et à la cédule des professions non commerciales pour un revenu de 12.000 frs. Si l'on suppose que son traitement ait été de 40.000 frs et qu'il n'ait pas eu d'autre part de bénéfices de professions non commerciales, on aurait dans ce cas retranché les 9.000 frs. pour charges de famille; il serait resté 31.000 frs., desquels on aurait déduit les 7 premiers mille francs, puis on aurait compté pour 500 frs. la tranche de 7.000 à 8.000 frs. et pour le tout la tranche de 8.000 à 31.000, c'est-à-dire que le contribuable aurait été taxé pour 23.500 frs.

Le législateur n'est pas resté fidèle au principe de la réalité des impôts cédulaires

Cette règle de l'autonomie des cédules se comprenait parfaitement dans un système d'impôts réels. En effet, lorsque c'est le revenu qui est taxé, et non le contribuable, il n'y a pas à se préoccuper, pour l'imposition d'une certaine catégorie de revenus, du traitement appliqué aux autres catégories. Effectivement le législateur est parti de cette idée que les impôts cédulaires étaient des impôts réels; c'est ce que disait, notamment au Sénat, le 31 Juillet 1917, M. Thierry Ministre des Finances: "Chaque impôt cédulaire est un impôt réel, établi sans considération des autres impositions auxquelles est assujetti le contribuable." Seulement, en fait, le législateur n'est pas resté fidèle à ce principe et a introduit des éléments de personnalité dans certains impôts cédulaires, en s'attachant spécialement à ménager les petits contribuables par des abattements et des modérations à la base. Or, on a eu l'occasion de dire que, si la personnalité de l'impôt se conçoit très bien, quand on s'attache aux facultés globales du contribuable, elle se conçoit, au contraire, très mal lorsqu'on s'applique à une catégorie particulière de revenus.

La règle du cumul des abattements

Source : BIU Cujas

La règle du cumul des abattements conduit à des inégalités choquantes.

conduit évidemment à des inégalités choquantes, dont on vient de voir un exemple, et cela notamment en matière de revenus professionnels. Soit un petit fonctionnaire de Paris, non marié, qui a 7.000 frs. de traitement et qui, dans ses loisirs gagne 7.000 frs. à faire des travaux d'écritures ou de comptabilité; il ne paiera pas d'impôt du tout, puisque dans aucune des deux cedules il ne dépasse le minimum non imposable. Si, au contraire, ce fonctionnaire a un salaire de 14.000 frs., pour un emploi qui ne lui laisse pas de loisirs disponibles, il paiera l'impôt sur 14.000 frs de traitement, moins 7.500 frs. de retranchement c'est-à-dire sur 6.500 frs. Dans les deux cas cependant, les ressources sont les mêmes et sont gagnées par le même genre de travail.

Ou bien encore un professeur de Faculté de Droit a un traitement de 20.000 frs. et gagne 20.000 frs. par des ouvrages ou des consultations; un spécialiste de la même branche, non fonctionnaire, gagne par ses consultations ou par ses ouvrages 40.000 frs. Il y a dans les deux cas situation analogue, même genre de travail mêmes revenus et même catégorie sociale. Le spécialiste ne bénéficiera que de l'abattement au titre de la cédule des bénéfices non commerciaux; au contraire le fonctionnaire qui est taxé a deux cedules, pour son traitement, d'une part, pour les bénéfices de ses occupations non commerciales, d'autre part, bénéficiera des abattements sur son traitement et des abattements sur ses gains non commerciaux. Il y a là évidemment quelque chose de choquant; cependant la loi est absolument précise à cet égard et il n'y a qu'à l'appliquer, même quand on la trouve mauvaise.

La théorie de l'Administration pour éluder la règle du cumul des abattements.

C'est cependant ce que n'a pas fait l'Administration des Contributions directes qui, partant de l'idée que le législateur n'a pas pu vouloir imposer des règles contraires à l'équité, les considérait purement et simplement comme non écrites. Pour les éluder elle avait forgé de toutes pièces une théorie, qui se trouve formulée dans de nombreuses réponses aux questions écrites de M. Bénazet, Chambre des Députés 26 Février 1923 N° 16.915 et de M. Layen Ch. Dép. 13 Juin 1923, N° 18.357. « Quand, disait-elle,

Source : BIU Cujas

il y a exercice simultané de deux professions nettement distinctes et relevant de deux cédules différentes, il doit y avoir imposition indépendante au titre de chacune des deux cédules, et par conséquent cumul des abattements. Mais, si ces deux professions sont apparentées, s'il s'agit, par exemple, de l'enseignement du Droit dans une Faculté et de la publication d'ouvrages juridiques il faut s'en tenir à la profession principale et y rattacher les occupations accessoires, qui s'y rapportent. La publication d'ouvrages juridiques rentre dans l'activité professionnelle du professeur de Droit, est un accessoire de son enseignement. Donc les bénéfices qui en résultent seront imposés avec le traitement dans la cédule des traitements et salaires et sous déduction des seuls abattements prévus pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires."

Par application de cette théorie, l'Administration imposait un professeur à la cédule des traitements pour la totalité de ses bénéfices y compris ceux de ses publications ou de ses leçons au cachet; un médecin, qui recevait en plus des honoraires de ses consultations un traitement fixe de certains établissements, à la cédule des bénéfices non commerciaux pour tous ses gains; un débitant de tabac, qui exploitait en outre un autre commerce, à la cédules des bénéfices industriels et commerciaux pour tous ses bénéfices y compris ceux provenant de la vente du tabac.

Cette théorie était arbitraire et dans ses applications et dans son principe.

Cette théorie était d'abord essentiellement arbitraire dans ses applications. Par exemple, si la publication d'ouvrages de Droit est un accessoire de la fonction de professeur, quid d'un professeur de Droit, qui écrit des romans? Il serait inique, au point de vue fiscal, de ne pas appliquer le même régime dans les deux cas. De plus comment distinguer l'accessoire du principal; est-ce qu'on se basera sur l'importance relative des bénéfices ou bien sur la situation sociale? Va-t-on imposer, par exemple, comme professeur à la cédule des traitements et salaires le professeur qui tire de ses consultations des bénéfices beaucoup plus considérables que ceux que lui procure son enseignement à la Faculté, ou au contraire va-t-on l'imposer

Source : BIU Cujas

pour le tout à la cédule des professions non commerciales; auquel cas il sera dans cette situation étrange de ne pas avoir de traitement, au regard du fisc, de ne pas être traité comme fonctionnaire et de ne pas pouvoir invoquer les abattements pour charges de famille, que la loi fiscale a certainement entendu allouer à tous les fonctionnaires et salariés. Enfin, si les deux sources de bénéfices sont égales de part et d'autre, où est la profession principale, où est la profession accessoire? L'Administration se tirait d'affaire en disant qu'il fallait statuer par cas d'espèce et qu'en cas de réclamation, il appartiendrait à la juridiction administrative de trancher le différend.

La théorie était surtout arbitraire dans son principe; elle ne pouvait se référer à aucun texte qui lui donnât un point d'appui. Elle n'était pas seulement en marge de la loi, mais en contradiction avec elle. La jurisprudence l'a formellement condamnée par des arrêts récents; notamment le Conseil de Préfecture de la Seine, dans toute une série d'arrêts (Journal "Le Temps" du 18 Janvier 1925). Il a été jugé que les droits d'auteur pour livres ou articles, les cachets de leçons particulières d'un fonctionnaire de l'Enseignement sont cotisables à la cédule des bénéfices non commerciaux, qu'un médecin est cotisable à la cédule des bénéfices non commerciaux pour les honoraires reçus de sa clientèle particulière, et à celle des traitements, pour les traitements qu'il touche comme médecin des services de la Préfecture de la Seine, ou comme médecin salarié d'une compagnie d'assurances. Le Conseil d'Etat, sur appel de l'Administration a statué dans le même sens (Journal "Le Temps" 19 Janvier 1925), pour un professeur d'une Faculté catholique de Droit, qui était en même temps avocat, et que l'Administration avait taxé pour le tout comme avocat à la cédule des professions non commerciales.

Comme d'ailleurs, si la solution administrative était indiscutablement illégale, les inconvénients du cumul des abattements n'étaient pas niables, dans certains cas, le Gouvernement a introduit dans le projet de

budget de 1925 des dispositions pour régler la question. Ces dispositions décident d'abord qu'en cas de cumul de traitements, salaires, pensions et rentes viagères et de bénéfices de professions non commerciales autres que les charges et offices, le tout sera imposé à la cédule des traitements et salaires. Un professeur serait imposable pour le tout à la cédule des traitements et salaires; en second lieu, qu'en cas de cumul de bénéfices commerciaux et non commerciaux, le tout serait imposé à la cédule des bénéfices commerciaux. Ces dispositions tranchent les cas qui dans la pratique se présentent le plus souvent. Pour les autres, comme, par exemple, cumul de revenus commerciaux et de salaires, la règle de l'autonomie des cédules et celle du cumul des abattements, qui en est le corollaire subsisteraient.

§ II. - Règle de la déduction de l'intérêt des dettes.

Justification de la règle de la déduction de l'intérêt des dettes.

La déduction de l'intérêt des dettes, qui est réglée par l'art. 42 de la loi du 31 Juillet 1917, peut également intéresser plusieurs cédules.

Cette déduction se justifie par deux raisons; d'abord, si elle n'était pas admise, le contribuable paierait l'impôt pour des revenus supérieurs à ceux dont il jouit effectivement, et il y aurait infraction à ce principe général que l'impôt frappe le revenu net; en second lieu, comme il existe un impôt sur le revenu des créances, impôt qui frappe le créancier, il y aurait double imposition, puisque les intérêts seraient frappés, d'une part, dans le revenu du débiteur, d'autre part, dans le revenu du créancier.

Difficultés pratiques d'organisation de la règle de la déduction de l'intérêt des dettes.

Toutefois la déduction de l'intérêt des dettes est assez difficile à organiser pratiquement. Le cas le plus simple est celui où la dette se réfère à un revenu déterminé, qui est cotisé pour son montant réel. Exemple, une Société anonyme a emprunté pour les besoins de son industrie; elle déduira de son bénéfice les intérêts, qu'elle comprendra dans l'ensemble des charges, qui affectent le revenu brut et qui doivent en être déduites pour faire ressortir

Source : BIU Cujas

le revenu net.

1°) quand le revenu est évalué forfaitairement.

Une première difficulté se présente, lorsque le revenu est évalué forfaitairement, ce qui est le cas du revenu foncier, le cas du revenu agricole, le cas du revenu commercial, lorsque du moins le contribuable est taxé d'après son chiffre d'affaires. Dans ces différents cas, le mode le plus ou moins automatique de détermination du bénéfice exclut la prise en considération des dettes.

2°) les intérêts de la dette absorbent plus que le revenu auquel elle se réfère.

Une autre difficulté peut résulter du fait que les intérêts de la dette font plus qu'absorber le revenu auquel cette dette se réfère. Par exemple un commerçant a emprunté pour les besoins de son commerce; une certaine année, il réalise 12.000 frs. de bénéfices commerciaux et il doit payer 14.000 frs. d'intérêts; ou bien encore ce qui serait d'ailleurs un cas assez exceptionnel, les intérêts d'une dette hypothécaire dépassent le chiffre des revenus fournis par l'immeuble hypothéqué. Dans ces différents cas, il est impossible de déduire la totalité de la dette du montant du revenu qu'elle intéresse, puisqu'elle excède ce montant.

3°) certaines dettes intéressent tous les revenus du contribuable.

Enfin, troisième difficulté, certaines dettes ne se réfèrent pas à une catégorie de revenus, mais les intéressent tous indistinctement. Par exemple, une personne emprunte pour payer son loyer d'habitation, pour régler une dette de jeu, pour solder une différence en bourse; cette dette n'intéresse pas plus spécialement ses revenus fonciers que ses revenus commerciaux ou ses revenus de profession non commerciale. Il n'y a pas de raison pour en retrancher les intérêts d'une cédule plutôt que d'une autre cédule. Cependant comme les impôts cédulaires saisissent la totalité des revenus, le contribuable, si cette défalcation n'était pas faite, aurait bien, comme on l'indiquait tout à l'heure, été taxé au titre des impôts cédulaires pour plus de revenus qu'il n'en possède réellement, et il aurait acquitté l'impôt sur des intérêts qui sont également cotisés entre les mains de son créancier.

Le paiement de l'impôt par le créancier

Le législateur a cherché à résoudre ces différentes difficultés. Le principe général de l'art. 42, c'est que le paiement de l'impôt

Source : BIU Cujas

ouvre pour le débiteur le droit à dégrèvement ou à réduction.

par le créancier ouvre pour le débiteur droit à dégrèvement ou à réduction, à charge pour lui de prouver le fait du paiement de l'impôt par le créancier sur les intérêts de la créance. L'application de ce principe varie d'ailleurs suivant qu'il s'agit d'une dette hypothécaire ou privilégiée, d'une part, ou d'une dette chirographaire, d'autre part.

Imputation des intérêts des dettes hypothécaires ou privilégiées garanties par un gage immobilier.

En ce qui concerne les dettes hypothécaires ou privilégiées, au cas où il s'agit d'un privilège immobilier, on a déjà indiqué, en étudiant la cédule de l'impôt foncier, le procédé adopté par la loi. Le propriétaire foncier a le droit d'obtenir le dégrèvement d'une portion d'impôt foncier (part de l'Etat), correspondant à la portion de revenu absorbée par les intérêts de la créance, sauf à faire la demande de dégrèvement dans les trois mois du paiement des intérêts, en produisant la quittance d'intérêts, pourvue, en principe, par le créancier de timbres mobiles; sauf au cas où le créancier étant, par exemple le Crédit Foncier, et bénéficiant de l'exemption d'impôt sur le revenu de la créance dans les conditions indiquées, le propriétaire foncier aura, non pas à produire une quittance timbrée, mais à prouver que le créancier était exonéré de l'impôt sur le revenu des créances.

Il reste à ajouter que, dans le cas où par extraordinaire, les intérêts dépasseraient le montant du revenu de l'immeuble affecté à la garantie de la dette, l'excédent des intérêts pourrait être déduit du revenu d'une autre cedule suivant les règles d'imputation que l'on indiquera ci-après.

Imputation des intérêts d'une dette garantie par un nantissement de valeurs mobilières.

Quand il s'agit d'une dette garantie par un nantissement de valeurs mobilières, c'est-à-dire au cas d'avance sur titres, on a également étudié précédemment la solution; le débiteur peut obtenir le remboursement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, constituées en garantie, jusqu'à concurrence des droits payés par le créancier sur les intérêts de la dette.

Cette hypothèse doit à notre sens, comme il a été dit au chapitre précédent, être étendue, non seulement au cas où l'avance

Source : BIU Cujas

est faite sur nantissement de valeurs mobilières, au sens strict du mot, mais également au cas où le nantissement consiste dans une créance ordinaire productive d'intérêts.

Ici encore d'ailleurs, au cas où les intérêts de la dette dépasseraient le revenu des valeurs données en nantissement, il y aurait lieu à imputation du surplus sur une autre cédule.

Imputation des intérêts des dettes chirographaires.

En ce qui concerne les intérêts des dettes chirographaires, l'imputation, en principe, aura lieu sur le revenu de la cédule à laquelle ils se réfèrent : c'est ce que dit l'art. 42 § 5 : "la déduction des intérêts est imputée d'abord sur le revenu de l'entreprise ou de l'exploitation pour les besoins de laquelle la dette a été contractée." Comme la loi n'a fait aucune réserve, on est fondé à admettre que la déduction peut être opérée sur toutes les catégories de revenus, y compris même celles qui sont évaluées, suivant un mode forfaitaire. Si par conséquent un propriétaire foncier se fait consentir un prêt sur simple signature, pour se procurer les fonds nécessaires au maintien de la valeur locative de sa propriété, pour réparer, par exemple un chemin d'exploitation, s'il s'agit d'une propriété non bâtie, ou pour faire des réparations d'entretien à la construction, s'il s'agit d'une propriété bâtie, il pourra imputer les intérêts sur le revenu foncier, bien que ce revenu foncier, tel qu'il figure à la matrice, pour le calcul de l'impôt comporte déjà une déduction forfaitaire pour charge d'entretien.

La question aurait pu d'ailleurs être discutée et l'on pouvait invoquer dans le sens de la solution contraire deux arguments ; le premier tiré du texte du § 5 de l'art. 42 qui parle d'imputation faite seulement sur le revenu de l'entreprise ou de l'exploitation, pour laquelle la dette a été contractée, alors qu'en l'espèce il s'agit de revenus d'une propriété foncière et non d'une entreprise ou d'une exploitation, le second tiré du fait que le même article 42 a organisé le mode de déduction des dettes hypothécaires et privilégiées ; d'où l'on aurait pu prétendre qu'il n'a pas prévu la

Source : BIU Cujas

déduction de l'intérêt des dettes simplement chirographaires intéressant les revenus fonciers. La solution qui admet cette déduction a été cependant formellement admise par l'Instruction générale du 30 Mars 1918 N° 154.

En tous cas doivent être tenus comme déductibles du revenu taxé à la cédule des bénéfices agricoles, bien qu'il s'agisse également d'un bénéfice forfaitaire, les intérêts d'un prêt contracté pour les besoins de l'exploitation, c'est-à-dire les charges du crédit agricole obtenu par l'exploitation. De même doivent être considérés comme déductibles des bénéfices commerciaux les intérêts d'un prêt obtenu pour les besoins d'une entreprise industrielle et commerciale, même si les bénéfices de cette entreprise sont taxés d'après le chiffre d'affaires et non d'après le revenu réel (argument tiré du § 5. de l'art. 42 qui parle des déductions à faire sur le revenu de l'entreprise ou de l'exploitation).

Mode d'imputation des intérêts des dettes, quand ils dépassent le revenu auquel les dettes se réfèrent.

Dans le cas où les intérêts dépassent le montant du revenu auquel ils se rattachent, la loi a prévu le mode d'imputation de l'excédent; cet excédent sera imputé successivement sur les cédules taxées au taux le moins élevé, jusqu'à épuisement du revenu cotisé; ensuite sur les cédules taxées au taux immédiatement supérieur, pour finir par les cédules qui sont taxées au tarif le plus élevé. Si, par exemple, un commerçant a, une certaine année, plus de charges d'intérêts qu'il ne réalise de bénéfices, il en déduira annuellement, d'abord, la charge des intérêts de la dette du montant de ses bénéfices industriels et commerciaux, qui se trouveront ainsi complètement absorbés; le surplus sera imputé, en premier lieu sur ceux de ses revenus qui sont cotisés à 6 % (7,20 % avec le double décime), c'est-à-dire sur les revenus provenant de traitements ou salaires ou de bénéfices d'occupations non commerciales ou de bénéfices agricoles, s'il a des revenus de ce genre. Si, compensation faite, il reste encore un excédent, ce dernier sera déduit des revenus cotisés au taux de 10 % (12 % avec le double décime), c'est-à-dire du montant de

Source : BIU Cujas

ses revenus fonciers. En effet, l'imputation ne peut avoir lieu sur les revenus des capitaux mobiliers (valeurs mobilières ou créances), en raison du mode impersonnel de perception des impôts, qui frappent ces sortes de revenus et qui ne comportent pas de rôles nominatifs.

Mode d'imputation des intérêts des dettes ne se référant à aucun revenu.

Enfin, si les dettes ne se réfèrent à aucune catégorie de revenu déterminée, on suivra alors, non plus simplement pour l'excédent, mais pour la totalité des intérêts, la même règle que tout à l'heure, c'est-à-dire imputation d'abord sur les revenus les moins taxés, et pour le surplus dans l'ordre des tarifs applicables aux diverses cédules.

Comment seront obtenues les déductions pour intérêts des dettes.

Sauf, pour le cas des dettes hypothécaires ou privilégiées et pour le cas d'avances sur titres, la loi n'a pas prévu la façon dont seraient obtenues les déductions. Quand les intérêts s'imputent en totalité sur une cédule dont l'impôt frappe le revenu réel déclaré par le contribuable, il n'y a naturellement pas de difficulté, le contribuable les déduit lui-même du montant du revenu déclaré; c'est ce qu'il fera à la cédule des bénéfices commerciaux, lorsqu'il est taxé sur son bénéfice réel, et aussi à la cédule des professions non commerciales.

Demande pour obtenir la déduction de l'intérêt des dettes.

En dehors de cette hypothèse, il faudra que le contribuable adresse au contrôleur une demande pour laquelle aucune formule et aucun délai ne sont prescrits, qui pourra, par conséquent, être faite sur papier libre et adressée, soit au contrôleur avant l'émission du rôle, soit postérieurement à l'émission du rôle par la voie contentieuse dans les délais de réclamation.

Il sera fait droit à la demande, selon les cas; soit par voie de dégrèvement sur le rôle émis, soit par voie de rectification, avant l'établissement du rôle. Le procédé du dégrèvement sur rôle émis sera nécessairement celui qui s'appliquera à l'impôt foncier, dont le montant tel qu'il résulte de l'application du tarif au revenu matriciel, ne peut pas être modifié sur le rôle.

Justifications à fournir par

La demande doit contenir trois justifications; d'abord preuve de l'existence de la

Source : BIU Cujas

dette. Comme la loi ne l'exige pas, il n'est pas nécessaire que cette dette résulte d'un acte enregistré ou ayant date certaine; tous les moyens de preuve sont possibles. En second lieu, preuve du paiement des intérêts au créancier, et en troisième lieu, preuve que ces intérêts ont été frappés, sous réserve des exonérations qu'il comporte de l'impôt sur le revenu des créances, preuve qui sera généralement administrée en produisant la quittance du créancier, revêtue de timbres mobiles.

§ III. Règle des déductions pour charges de famille.

Le montant de l'impôt cédulaire est réduit à raison des charges de famille.

Deux autres règles, la règle des déductions pour charges de famille et la règle du secret professionnel, intéressent les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu.

La loi du 31 Juillet 1917, art. 52, modifiée par celle du 25 juin 1920, art 5 a édicté une disposition, qui est commune à tous les impôts perçus par voie de rôle (qui s'applique par conséquent à tous les impôts cédulaires, sauf l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt sur le revenu des créances, ainsi qu'à l'impôt général sur le revenu), disposition d'après laquelle le montant de l'impôt est réduit à raison des charges de famille.

Cette mesure ne s'applique qu'aux citoyens français et aux originaires des colonies et des pays de protectorat.

C'est là d'abord une mesure d'équité, c'est de plus du moins dans l'intention du législateur une mesure destinée à favoriser les familles nombreuses et à encourager la natalité française. Aussi en vertu de cette dernière considération, la loi du 22 Mars 1924, dans son art. 34, a-t-elle décidé que, "sauf traité de "réciprocité, les réductions d'impôts ou de taxes, "les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour les charges de "famille, les réductions sur les prix de transport en chemin de fer, prévus au bénéfice des familles nombreuses ne sont applicables qu'aux "citoyens français et aux originaires des colonies "françaises et des pays de protectorats."

La portée de cette disposition est aussi générale que possible. Bien qu'elle soit destinée, en principe, à réserver à la famille française

Source : BIU Cujas

les encouragements à la natalité, elle exclut les étrangers du bénéfice des avantages pour charges de famille, aussi bien quand ces charges proviennent de l'entretien d'ascendants, auquel cas la question de natalité n'est pas en cause, que lorsqu'elles proviennent de l'entretien des descendants.

En second lieu l'exclusion porte sur tous les avantages accordés aux familles nombreuses; par conséquent elle ne s'applique pas simplement à la déduction sur le montant des impôts, dont on parle en ce moment, elle s'applique également aux abattements à la base, tels qu'ils existent dans la cédule de l'impôt sur les traitements et salaires, et en matière d'impôt général sur le revenu. Les étrangers ne peuvent, en demander le bénéfice, en l'absence de traités de réciprocité, qui n'existent pas encore, bien que la Belgique ait déjà fait des démarches pour en négocier un.

Quelles personnes sont considérées comme étant à la charge du contribuable.

Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable (à condition de ne pas avoir de revenus personnels distincts:

En premier lieu, les descendants ou enfants recueillis âgés de moins de 21 ans ou infirmes quel que soit leur âge. Il y a lieu, à cet égard, de signaler une différence entre les déductions pour charges de famille et les abattements sur les revenus prévus à la cédule des traitements et salaires; les déductions pour charges de famille s'appliquent aux enfants de moins de 21 ans, tandis que l'abattement pour charges de famille de l'impôt sur les traitements et salaires cesse lorsque l'enfant a dépassé 18 ans. D'ailleurs le mot "descendant" doit être interprété dans le sens le plus large; il comprend les enfants légitimes, les enfants naturels, les enfants adultérins et les enfants adoptifs. Les petits-enfants se trouveront également compris dans cette catégorie, comme enfants recueillis, au cas où les grands-parents en prennent la charge.

En second lieu, les ascendants, qu'ils s'agisse d'ascendants directs ou par alliance, quand ils sont infirmes ou âgés de plus de 70 ans, âge qui est abaissé à 60 ans, s'il s'agit d'une veuve habitant avec ses enfants, mariés ou non mariés, et étant exclusivement à leur charge. L'ascendance par alliance cesse au cas

Source : BIU Cujas

de décès sans enfant du conjoint par la personne duquel s'établit l'alliance.

Sa femme ne fait pas partie des personnes à la charge.

Cette nomenclature est limitative; ne peuvent pas être considérées comme personnes à la charge, par exemple, des personnes étrangères à la famille, qu'on aurait recueillies par charité (Quest. Chapsal, du 12 Décembre 1922, Sénat, 1923, p. 123). De même il y a lieu de remarquer que ne fait pas partie des personnes à la charge, la femme du contribuable. Le mari pourra bénéficier du fait de sa femme d'abattements pour charges de mariage sur le montant de son revenu global cotisé à l'impôt général ou de ses gains cotisés à l'impôt sur les traitements et salaires, mais la femme n'est pas comprise parmi les personnes à la charge donnant droit à déduction sur le montant de l'impôt

Est personne à la charge la personne à laquelle on fournit un appui pécuniaire.

Pour être considéré comme ayant une personne à sa charge, il n'est d'ailleurs pas nécessaire de la loger, de l'héberger ou de subvenir à ses besoins. Par exemple, un vieillard dans une maison de retraite, un enfant placé en nourrice seront considérés comme pouvant être à la charge du contribuable. On a à sa charge une personne à qui on fournit un appui pécuniaire, même si elle a une résidence distincte, et même si cet appui n'est que le complément de ressources personnelles insuffisantes. Ainsi, on peut avoir à sa charge un ascendant, titulaire d'une pension de retraite, ou une personne de la famille, qui a un salaire ou des appointements insuffisants pour lui permettre de subvenir à elle seule à ses besoins.

La personne à la charge ne doit pas être imposée personnellement à l'impôt général sur le revenu.

Quant à la condition que la personne à la charge ne doit pas avoir de revenus personnels distincts, elle doit s'entendre en ce sens que la personne à la charge ne doit pas être imposée personnellement à l'impôt général sur le revenu. En effet, la disposition, qui pose cette condition de la non-existence de revenus distincts, est contenue dans l'art. 13 de la loi du 15 Juillet 1914 sur l'impôt général sur le revenu, "Revenus distincts" doit donc s'interpréter au regard de l'impôt général. Il résulte cette conséquence que le contribuable a droit à la déduction pour charges de famille, même si la personne à sa charge est imposée person-

Source : BIU Cujas

nellement à un impôt cédulaire quelconque, pourvu qu'elle ne le soit pas à l'impôt sur le revenu global.

Taux de déduction pour charges de famille.

En ce qui concerne le taux des déductions, la loi distingue suivant que le contribuable a plus ou a moins de 10.000 frs. de revenu net global. Le revenu net global, dont il est ici question, c'est le revenu porté dans la déclaration du contribuable, dont on retranche les abattements pour mariage et charges de famille, admis en matière d'impôt sur le revenu global, mais sans retrancher le minimum non imposable. Ainsi, on a droit, pour l'impôt général sur le revenu, à un abattement de 3.000 frs., quand on est marié, d'autre part, la tranche de tiers à 6.000 frs n'est pas comptée, étant considérée comme minimum d'existence. Un contribuable marié, sans enfant, a déclaré un revenu de 15.000 frs., il sera considéré comme ayant un revenu net global de 12.000 frs. (15.000 - 3.000 représentant la charge de mariage); mais on ne déduit pas du revenu déclaré d'abord 3.000 frs., pour charges de mariage, plus les 6.000 frs de la tranche non imposée à titre de minimum d'existence ce qui ne laisserait subsister qu'un revenu de 6.000 frs.

Si le contribuable a un revenu ainsi déterminé, non supérieur à 10.000 frs., le montant de chacun de ses impôts cédulaires perçus par voie de rôle et le montant de son impôt général sur le revenu global subissent une déduction de 7,50 % pour une personne à la charge, de 15% pour deux personnes et de 15 % pour chaque personne en plus. Il en résulte qu'avec 8 personnes à la charge, l'impôt disparaît complètement.

Si le revenu dépasse 10.000 frs, la déduction est de 5% du montant de l'impôt pour une personne à la charge, de 10 % pour deux personnes, de 15 % pour 3 et ensuite de 10 % pour chaque personne en sus. Seulement ici, il y a un maximum à la déduction totale; elle ne peut pas dépasser 300 frs. par personne à la charge pour l'impôt cédulaire et 2.000 frs par personne pour l'impôt général.

En ce qui concerne l'impôt foncier, il va de soi que la déduction ne s'applique qu'à

Source : BIU Cujas

la part de l'Etat et non aux centimes locaux, départementaux ou communaux.

La déduction porte sur le montant de l'impôt.

On voit ce qu'est exactement la déduction pour charges de famille; cette déduction ne porte pas sur le montant du revenu imposable, elle porte sur le montant de l'impôt; c'est un rabais qu'on fait subir à la facture. On commence par déterminer le montant du revenu imposable; si ce montant imposable est colisé à la cédule des traitements et salaires, par exemple on tiendra compte du reste, dans ce calcul, des abattements pour charges de famille. Une fois déterminé le montant du revenu imposable, on lui applique le tarif de l'impôt, 6, 8 ou 10 % plus le double décime; ce n'est qu'ensuite, sur le chiffre de l'impôt ainsi calculé qu'on opère la déduction pour charges de famille, dans les conditions indiquées.

Quand doivent exister les charges de famille pour motiver les déductions.

L'art 6 de la loi du 15 Juillet 1914 sur l'impôt général sur le revenu, laquelle a introduit le principe des déductions pour charges de famille, porte que l'impôt est dû au 1er Janvier de chaque année: d'autre part l'art 10, al. 2, ajoute qu'il est dû pour le revenu de l'année antérieure. L'administration et la jurisprudence (Conseil d'Etat, arrêt du 25 Mai 1924) en ont conclu que, sauf en ce qui concerne la détermination du revenu, qui s'applique aux revenus de l'année précédente, on doit prendre pour base d'imposition la situation du contribuable au 1er Janvier de l'année d'imposition. En conséquence, pour avoir droit aux déductions pour charges de famille sur les impôts de 1925, il faut que le contribuable ait eu les charges de famille qu'il invoque au 1er Janvier 1925. Un enfant né le 2 Janvier 1925, ne donnera pas droit aux déductions pour les impôts de 1925. De même, les charges de famille, qui ont existé en 1924, mais qui ont disparu en 1925, à raison de décès ou par le fait que dans le courant de l'année des enfants sont devenus majeurs, ne seront pas prises en considération. C'est là évidemment quelque chose d'assez injuste puisque le revenu taxé en 1925 est le revenu de 1924, qui a bien supporté les charges de famille tant qu'elles ont subsisté, de sorte que l'équité voudrait que si ces charges ont duré 4 ou 5 mois, le contribuable pût obtenir 4 ou

Source : BIU Cujas

5/12 du montant des déductions auxquelles il aurait eu droit pour l'année entière. Seulement, il y a une contre-partie dans ce fait que des charges qui prennent naissance dans les derniers mois seulement de 1924, entraîneront déduction totale sur l'impôt dû en 1925. Si, par exemple, un enfant naît le 31 Décembre 1924, il permettra de bénéficier de l'intégralité de la déduction pour charges de famille sur l'impôt de 1925.

Par qui et comment la déduction doit-elle être demandée.

En principe, la déduction peut être demandée par tout contribuable, qui a des charges de famille; il en résulte que deux personnes, à condition d'être l'une et l'autre contribuables, c'est-à-dire d'avoir des impositions distinctes, peuvent demander respectivement la déduction pour des charges, qui leur sont communes. Si, par exemple, le mari et la femme exercent le même commerce, il n'y a qu'une seule cotisation, qui est établie au bénéfice du mari, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et le mari seul pourra demander le bénéfice de la déduction. Si au contraire, ils exercent deux commerces distincts, et qu'il y ait par suite une imposition au nom du mari et une imposition au nom de la femme, tous les deux pourront demander la déduction pour la charge de leurs enfants communs. En cas de divorce, les enfants sont considérés comme étant à la charge de celui des parents, qui en a obtenu la garde, même si l'époux divorcé a été condamné à servir une pension alimentaire à l'autre époux et aux enfants. Question Léon Bérier, 14 Mars 1924. Doc. Parl. Sénat 1924. I. 881. Toutefois l'Instruction générale du 30 Mars 1918, qui est muette en ce qui concerne les impôts cédulaires, se refuse d'une façon d'ailleurs semble-t-il arbitraire, à admettre cette solution pour l'impôt global, en disant que la déduction ne peut être demandée que par celle des deux personnes qui supporte exclusivement ou principalement la charge.

On a dit précédemment que par faveur spéciale, les associés en nom collectif et les gérants dans les commandites peuvent invoquer leurs charges de famille pour l'im-

Source : BIU Cujas

pôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la Société, dont ils font partie.

Déclaration du contribuable. Son contenu.

Pour s'assurer le bénéfice de la déduction, le contribuable doit produire dans les deux premiers mois de l'année au contrôleur de son domicile une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à sa charge, ainsi que les circonstances, liens de parenté, etc., qui sont de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie des personnes à la charge (art 52 de la loi du 31 Juillet 1917, modifié par l'art. 5 de la loi du 25 Juin 1920). La même déclaration sert à la fois, pour tous les impôts cédulaires et pour l'impôt général sur le revenu. Aussi le contribuable doit il mentionner tous les impôts sur lesquels il demande qu'on fasse porter les dégrèvements et les communes où ils sont établis.

La tâche du contrôleur des Contributions directes.

Le contrôleur, qui a reçu la déclaration, se charge lui-même de faire le nécessaire pour que les réductions soient appliquées à tous les impôts visés. En ce qui concerne tous les impôts, qui sont payables au lieu du domicile, c'est-à-dire l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quand le siège de l'exploitation est au lieu du domicile du contribuable, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les traitements et salaires, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, c'est le contrôleur lui-même qui effectue les réductions. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, quand le siège de l'exploitation est à un lieu différent du domicile du contribuable, le contrôleur avise son collègue du ressort intéressé; pour les impôts fonciers, le contrôleur transmet les renseignements à la direction départementale, celle-ci fait le nécessaire pour tous les impôts concernant les communes du département; quant aux impôts fonciers d'autres départements, elle communique les renseignements aux autres directions départementales intéressées qui font appliquer chacune en ce qui la concerne, les dégrèvements (Questions du 15 Janvier 1923, Chambre, 1923 p. 770).

La déclaration d'ailleurs n'a pas besoin d'être renouvelée tous les ans, tant que les indications ne cessent pas d'en être exactes.

Source : BIU Cujas

Caractère de cette déclaration.

La déclaration, ce point est précisé dans l'Instruction générale N° 150, est demandée au contribuable "pour s'assurer le bénéfice de la déduction," mais il n'y a pas de sanction contre l'absence de déclaration, puisque celle-ci ne joue le rôle que de renseignement demandé au contribuable dans son propre intérêt ; et en effet, la déduction est de droit, même sans déclaration, et le contrôleur doit la faire d'office, s'il est renseigné par ailleurs sur les charges de famille. Au cas où le contrôleur n'a pas tenu compte de la déduction, même du fait que le contribuable a omis de faire sa déclaration, celui-ci conserve toujours la faculté de faire valoir son droit par voie de réclamation contentieuse, et dans ce cas, il obtiendra son dégrèvement.

§ IV. - Règle du secret professionnel.

La raison d'être de la règle du secret professionnel.

Une des grandes objections à l'impôt sur le revenu ou sur les revenus effectifs connus par la déclaration du contribuable, était son caractère inquisitorial, l'obligation où il mettait les contribuables de divulguer le secret de leurs affaires et le risque d'indiscrétions préjudiciables qui pouvait en résulter. Cet inconvénient n'existait pas avec les anciennes contributions basées sur les signes extérieurs, de sorte qu'aucune précaution n'avait été prise pour atténuer leur publicité ; les matrices étaient - et sont toujours - déposées dans les mairies, où l'on peut les consulter ; tout contribuable peut, moyennant une faible rémunération, obtenir du percepteur un extrait du rôle, concernant n'importe quel autre contribuable.

Au contraire, tant en ce qui concerne les nouveaux impôts cédulaires que l'impôt général sur le revenu, on a tenu à donner au contribuable une garantie en édictant la règle du secret professionnel (art. 23 et 24 de la loi du 15 Juillet 1914 pour l'impôt général sur le revenu, art 51 de la loi du 31 Juillet 1917 pour les impôts cédulaires).

Domaine d'application de cette règle.

La règle du secret professionnel, étant donnée la raison qui l'a fait instituer, ne concerne d'ailleurs pas les anciennes contributions ; elle ne concerne pas non plus l'impôt

Source : BIU Cujas

sur les bénéfices de l'exploitation agricole, qui participe en effet, du caractère de la contribution foncière, étant comme elle établi d'après la valeur locative. Il n'y aura exception que lorsque le revenu agricole imposé n'est pas le revenu forfaitaire, mais le revenu réel, auquel cas on rentre dans la règle du secret professionnel (art. 21 de la loi de 1917).

Personnes tenues au secret professionnel.

Sont tenues au secret professionnel, dans les termes de l'art. 378 C. Pén. (qui punit de 1 mois à 6 mois de prison, et 100 frs. à 500 frs. d'amende la violation du secret professionnel, sans préjudice de la responsabilité civile de l'art 1382 C. Civ.), toutes personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt, c'est-à-dire par conséquent les contrôleurs, inspecteurs et directeurs des Contributions directes, le personnel de l'Administration centrale, le percepteur, qui les met en recouvrement, les membres du Conseil de Préfecture et du Conseil d'Etat, qui ont à juger les litiges, et tous leurs auxiliaires, collaborateurs et commis.

Administrations publiques et entreprises concédées qui ne peuvent opposer le secret professionnel.

Les seules dérogations concernant: en premier lieu, les Administrations publiques de l'Etat, des départements et des communes, qui ne peuvent pas opposer le secret professionnel, lorsque les agents du fisc, qui ont au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, veulent consulter leurs documents de service pour l'établissement de l'impôt.

En second lieu, l'autorité judiciaire qui, lorsqu'au cours d'une instruction elle recueille des renseignements lui laissant présumer une fraude, doit les communiquer au fisc (loi du 31 Juillet 1920, art. 31).

Aucune autre dérogation ne saurait être admise; par conséquent, le secret doit être rigoureusement imposé à toutes personnes étrangères au fisc, magistrats, juges d'instruction, présidents d'une commission parlementaire. Il a même été jugé qu'une femme plaidant en divorce ne peut pas, pour faire preuve des ressources de son mari et obtenir une pension alimentaire calculée en conséquence, produire l'avertissement de celui-ci à l'im-

Source : BIU Cujas

pôt général (J. Bocquet, 2e édit. p. 459).

Conséquences du principe du secret professionnel.

Les conséquences du principe du secret professionnel sont les suivantes. Tout d'abord les correspondances relatives aux impôts cédulaires, sauf les exceptions indiquées, et à l'impôt général sur le revenu, tant entre les agents du fisc qu'entre les agents du fisc et les contribuables doivent être transmises sous enveloppe fermée et opaque (loi du 15 Juillet 1914, art. 23). En second lieu, les réclamations sont jugées et les décisions prononcées en audience non publique (art 22). En troisième lieu, les contribuables ne peuvent se faire délivrer d'extraits de rôles que ceux qui les concernent personnellement. En quatrième lieu, les rôles des nouveaux impôts c'est-à-dire, de tous les impôts cédulaires, sauf la contribution foncière, et de l'impôt général sur le revenu sont divisés en deux cahiers distincts, l'un comportant la liste des contribuables, l'autre la liste des impositions. L'employé qui copie les noms ignore les bases d'imposition, le commis-taxeur qui, à la direction départementale, calcule les bases d'imposition, ignore à qui elles s'appliquent; c'est le rapprochement des deux cahiers par le percepteur qui permettra seul de connaître l'imposition du contribuable. En cinquième lieu, les avertissements, qui sont envoyés sous enveloppe fermée et opaque, ne portent, ni le nom, ni l'adresse de la personne qu'ils concernent; la perte de l'avertissement ne révélera donc pas l'identité du contribuable, à moins qu'il ne perde à la fois l'avertissement et l'enveloppe.

Un seul agent a charge de fixer l'imposition du contribuable.

En sixième lieu, à cette règle du secret professionnel peut être rattaché le fait qu'un seul agent, le contrôleur a charge de fixer l'imposition du contribuable. C'est du contrôleur uniquement que parlent tant la loi de 1914 sur l'impôt général que la loi de 1917 sur les impôts cédulaires. L'Administration a fait de ce principe une application extrêmement rigoureuse. Théoriquement les supérieurs hiérarchiques du contrôleur n'ont pas le droit de s'immiscer dans ses attributions, ils ne doivent pas connaître les impositions qu'il a fixées lui-même. Les inspecteurs, le directeur départemental des Contributions directes, les

Source : BIU Cujas

inspecteurs des Finances ne peuvent vérifier que l'organisation matérielle du service, sans contrôler les opérations fiscales ; c'est d'ailleurs là une application excessive, et au total assez malheureuse, du principe du secret professionnel, qui nuit au bon fonctionnement de l'impôt, et qui est finalement contraire aux intérêts des contribuables. Il manque, en réalité, un échelon hiérarchique au-dessus du contrôleur. Chaque contrôleur est omnipotent dans son ressort, agissant suivant ses opinions et suivant son tempérament. Il en résulte des divergences d'appréciation, qui empêchent l'uniformité des solutions. Personne n'assure cette uniformité, si ce n'est, par ses instructions et par ses réponses aux questions écrites du Journal officiel, la Direction générale, qui ne voit les choses que de haut et de loin. Le contribuable se trouve ainsi privé de la garantie que procurerait, dans les cas difficiles, l'intervention d'un fonctionnaire d'un degré supérieur, moins personnellement engagé dans le débat que le contrôleur, qui est nécessairement plus ou moins juge et partie. De cet agent souverain et omnipotent qu'est le contrôleur, on passe directement à la juridiction contentieuse, alors que, le cas échéant, l'appréciation de l'inspecteur résoudrait bien des difficultés.

Chapitre V.

L'impôt général sur le revenu global.

L'impôt général sur le revenu global frappe la situation de fortune du contribuable.

L'impôt général sur le revenu global est le couronnement de l'édifice fiscal. Après que chaque catégorie de revenus a été frappée d'un impôt spécial au titre d'une cédule déterminée, l'impôt général qui est un impôt totalisateur et un impôt de superposition, va reprendre tous ces revenus dans leur ensemble, d'une façon globale, pour frapper la situation de fortune du contribuable.

Ses caractères de l'impôt

Cet impôt a trois caractères propres. En premier lieu, il est éminemment personnel, tan-

Source : BIU Cujas

général sur le revenu global

dis que les impôts cédulaires ont dans une assez large mesure le caractère d'impôts réels. Dans une assez large mesure, disons-nous, car on a vu comment des éléments de personnalité, destinés principalement à différencier le traitement fiscal des petits et des gros contribuables, ont été introduits, d'une façon plus ou moins heureuse, dans les cédules. Théoriquement, du moins, dans l'économie général du système, les impôts cédulaires devraient être des impôts strictement réels et l'impôt complémentaire joner le rôle d'impôt personnel.

1°) C'est un impôt personnel.

2°) C'est un impôt à tarif progressif.

En second lieu, l'impôt, ce qui est une conséquence de son caractère personnel, est, à l'inverse des impôts cédulaires, un impôt à tarif progressif.

3°) C'est un impôt établi par foyer.

En troisième lieu, cet impôt qui s'attache à la personne du contribuable, place le contribuable dans le milieu familial où il vit, faisant masse des revenus du chef de famille et de ceux de toutes les personnes qui vivent à son foyer. L'impôt est établi par foyer, de même que la taille de l'ancien régime était établie par feu, de même que la contribution personnelle mobilière comportait une cote unique pour l'habitation commune, au nom du chef de famille.

Quelles sont les personnes imposables ?

L'impôt ne frappe que les personnes physiques dont le revenu dépasse le minimum non imposable.

L'impôt, à raison de son caractère de personnalité, ne frappe que les personnes physiques, dont le revenu dépasse le minimum non imposable, qui était autrefois de 6.000 frs. et qui a été porté à 7.000 par la loi du 30 Juin 1923. Par conséquent, aucune Société, aucune association ne paye l'impôt général sur le revenu. Ceci n'est pas dit d'une façon explicite dans la loi, mais résulte nettement du contexte et des débats parlementaires. Tout le mécanisme de l'impôt général est basé sur les notions de minimum d'existence indispensable et par suite non imposé et de revenu imposable, sur les notions de nécessaire et de superflu ; notions qui peuvent s'appliquer à des personnes physiques, mais non à des personnes morales comme les Sociétés ou les associations. De plus, les revenus sociaux sont destinés nécessairement à se transformer en revenus individuels, propres à chacun des associés, de sorte que, s'ils étaient taxés à l'impôt général

Source : BIU Cujas

il y aurait, en fait, deux impositions, imposition des revenus aux mains de la Société, et imposition des mêmes revenus aux mains des associés une fois qu'ils leur ont été distribués.

L'impôt frappe toute personne ayant en France une résidence habituelle au 1er Janvier de l'année d'imposition.

Aux termes de l'art. 6 §1 de la loi du 15 Juillet 1914, l'impôt général frappe "toutes personnes ayant en France une résidence habituelle au 1er Janvier de l'année d'imposition". Le contribuable devant avoir sa résidence en France au 1er Janvier de l'année d'imposition, il en résulte que s'il quitte la France au 31 Décembre 1924 pour se fixer à l'étranger, il ne devra pas l'impôt en 1925. Il en résulte également que les héritiers ne devront aucun impôt en 1925, du chef du contribuable décédé dans le courant de 1924; d'où cette conséquence que les revenus perçus en 1924 par le contribuable, qui meurt le 31 Décembre 1924, et qui n'est pas imposable, puisque pour être imposable il aurait fallu qu'il fût vivant au 1er Janvier 1925, ne seront pas imposés du tout.

Il en résulte inversement qu'un contribuable, qui prend une résidence en France le 31 Décembre 1924, est imposable en 1925. Il y a lieu d'ailleurs de tenir compte des usages locaux, qui font parfois que la date d'entrée en jouissance n'est pas la même que la date, qui est portée sur le bail. A Paris, par exemple, l'entrée en jouissance pour un bail, commençant le premier Janvier, n'a lieu que le 15 Janvier. C'est évidemment de l'entrée en jouissance qu'il faut tenir compte; une personne qui vient se fixer en France et qui passe un bail à partir du 1er Janvier 1925, mais avec l'entrée en jouissance au 15 Janvier, ne sera pas cotisable à l'impôt de 1925, puisqu'en fait elle n'avait pas encore de résidence en France le 1er Janvier.

La question de résidence.

La loi exige la résidence, mais non le domicile. Ceci doit s'entendre de la façon suivante; si le contribuable a en France, à la fois son domicile et sa résidence, qui en fait, la plupart du temps, se trouveront au même lieu, mais pourraient cependant être distincts, la résidence au point de vue fiscal se confondra avec le domicile; c'est au lieu du domicile que l'impôt sera établi. Mais si le contribuable a son domicile hors de France et sa résidence en France, cette résidence

Source : BIU Cujas

suffira à le rendre imposable. On parle ici de l'assujettissement à l'impôt, car on verra plus tard qu'en ce qui concerne le mode d'évaluation du revenu imposable, le fait qu'on a son domicile en France ou simplement sa résidence comporte des différences très importantes.

La résidence suppose une installation à usage d'habitation, par conséquent, le fait d'avoir en France simplement des bureaux où d'y posséder des exploitations ne suffit pas à rendre imposable à l'impôt général.

Cette résidence doit être fixée en France, ce qui exclut l'Algérie, les colonies et les pays de protectorat. L'Algérie d'ailleurs a son système propre d'impôt sur le revenu.

En outre, la résidence doit être habituelle; des touristes étrangers, qui viennent passer un mois de vacances en France, ne sauraient évidemment être assujettis à l'impôt général.

Le critérium législatif de la résidence habituelle.

Comme il était assez délicat d'apprécier quand il y avait ou non résidence habituelle, le législateur a pris soin de fournir le critérium. Ont une résidence habituelle en France, les personnes: 1°) qui y possèdent une habitation à leur disposition, à titre de propriétaire ou d'usufruitier. Par conséquent, si l'habitation n'est pas à leur disposition, et si elles possèdent un immeuble de rapport, destiné à être loué, elles ne seront pas imposables; à moins que, dans cet immeuble, elles se soient réservé une habitation pour leur usage personnel; 2°) les personnes qui possèdent une habitation à leur disposition à titre de locataire, lorsque la location a été conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année. Peu importe d'ailleurs que le locataire soit dans ses meubles ou habite en meublé (Question J. O. N° 8087 Ch. Débats parlementaires, 15 Mars 1921). Il suffit comme l'indiquent les termes de la loi: "par convention unique ou par conventions successives", que la location, même non conclue pour une année, se prolonge pendant une année par renouvellement ou tacite reconduction. Toutefois, comme il faut une convention, se trouvent exclues

Source : BIU Cujas

logiquement les occupations à la journée. Si, par exemple, un étranger ne s'est pas entendu avec son logeur pour convenir d'un prix de pension pendant une durée déterminée, il pourra rester un an à l'hôtel, sans être pour cela assujetti à l'impôt général.

D'ailleurs il n'est pas nécessaire que l'habitation ait au 1er Janvier de l'année d'imposition une durée d'une année révolue; il suffit qu'il soit établi qu'elle est faite pour un an; ce qui sera le cas, par exemple, et ce qui entraînera imposition en 1925, lorsque la location a été faite d'emblée pour un an et a commencé le 1er Octobre 1924, ou bien encore, lorsqu'une location de six mois, commencée au 1er Avril 1924 a été prorogée de six mois, le 1er Octobre 1924.

Il faut enfin que la location ait une durée ininterrompue d'une année. Par contre, ainsi qu'il résulte des mots "habitation à sa disposition," il n'est nullement nécessaire que l'habitation soit accompagnée d'une occupation effective. Ainsi un fonctionnaire des colonies, qui passe ses trois mois ou ses six mois de congé à l'hôtel, ne sera pas imposable; par contre, sera imposable celui qui a gardé un pied-à-terre en France, même s'il ne l'habite que pendant le temps de sa permission, ou même s'il ne l'utilise pas du tout, pourvu seulement que ce pied-à-terre reste à sa disposition.

Il résulte de ces dispositions que l'expression "ayant une résidence habituelle", employée par la loi, veut dire ayant au moins une résidence habituelle. Le domicile à fortiori entraîne l'imposition. Or, il peut y avoir domicile en France, sans qu'il y ait d'habitation remplissant les conditions de résidence habituelle! C'est le cas pour le fonctionnaire, qui n'aura pas de résidence personnelle et qui sera logé, soit chez des amis, soit dans sa famille.

Difficultés que soulève la question de la résidence habituelle.

Certaines difficultés se sont élevées, en ce qui concerne les fonctionnaires et les officiers des territoires rhénans. L'Administration estime que, comme ils ne sont pas soumis à la loi locale, mais qu'ils restent placés sous

Source : BIU Cujas

l'empire de la loi française, ils doivent être considérés, ce qui est d'ailleurs discutable, comme ayant gardé leur domicile en France. Ils sont par conséquent imposables à l'impôt général, au même titre que les personnes réellement domiciliées en France.

Une autre difficulté pourrait s'élever à propos des fonctionnaires diplomatiques, qui occupent des fonctions à l'étranger, au cas où ils n'ont pas de résidence habituelle en France, ce qui suffit pour les rendre imposables. On pourrait admettre par application de l'art 106 du C. Civ. qu'exerçant à l'étranger des fonctions temporaires et révocables, ils ont conservé leur domicile en France, et que par conséquent ils sont imposables à ce titre. Il semble bien que jusqu'ici la solution ait été donnée par prétérition, et qu'en réalité les fonctionnaires des consulats ou ambassades français ne payent pas l'impôt général sur le revenu, à moins d'avoir une résidence en France.

Personnes non imposables à l'impôt général sur le revenu global.

La liste des personnes non imposables se dégage à contrario de ce qui vient d'être exposé. Ne sont pas imposables les personnes qui n'ont ni domicile, ni résidence habituelle en France. Ne sont pas non plus imposables celles qui n'ont pas un revenu supérieur au minimum non imposable qui est actuellement de 1.000 frs.

Les avantages pour charges de famille sont réservés exclusivement aux français.

En principe, il n'est fait, en ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt, aucune différence entre les français et les étrangers; cette différence n'existe qu'en ce qui concerne les avantages pour charges de famille, avantages dont sont exclus les étrangers et qui sont reservés aux Français. Enfin, en ce qui concerne l'évaluation du revenu, la loi française fait une différence non pas entre français et étrangers, mais entre personnes ayant leur domicile en France et personnes y ayant simplement leur résidence; cette dernière catégorie comprenant surtout des étrangers.

Différence au point de vue de l'évaluation du revenu entre

Bien qu'en principe l'étranger, au point de vue de la sujétion à l'impôt, soit assimilé au Français, les ambassadeurs et les agents diplomatiques des pays étrangers, les consuls et les agents consulaires des

Source : BIU Cujas

personnes domiciliées en France et celles qui y ont simplement une résidence.

pays étrangers, ceux-ci à condition d'être eux-mêmes étrangers, bénéficient, au regard de l'impôt sur le revenu, d'avantages équivalents à ceux qui sont accordés à nos représentants et agents par les gouvernements étrangers; c'est le régime de la réciprocité. Ainsi les agents diplomatiques français, en Angleterre ne payent pas l'income-tax sur leurs traitements et sur les coupons des valeurs étrangères qu'ils possèdent; par réciprocité les agents diplomatiques anglais à Paris ne payent pas non plus l'impôt sur leurs appointements et sur leurs titres étrangers.

L'impôt est établi par foyer.

Lorsqu'on fait partie de la catégorie des personnes imposables, on est imposé non seulement sur son revenu personnel, mais sur l'ensemble des revenus que l'on rassemble entre ses mains comme chef de famille; en d'autres termes l'impôt est établi par foyer. "Chaque chef de famille, dit l'art. 8 § 1er de la loi du 15 Juillet 1914, est imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille, qui habitent avec lui." L'art. 3 du règlement d'Administration publique du 17 Janvier 1917 reproduit cette énumération et la précise en ajoutant le revenu "des personnes qu'il déclare être à sa charge".

Justification du principe de l'imposition par foyer.

Ce principe de l'imposition par foyer a été très vivement discuté au moment du vote de l'impôt général. En réalité, il se justifie fort bien, si l'on part de cette idée que le groupement familial constitue une véritable unité économique et que toutes les personnes de la famille participent dans une proportion indéterminée au bénéfice de la totalité des revenus collectifs. Lorsque, par exemple, deux époux apportent chacun des revenus personnels se montant à 20.000 frs. ils constituent un ménage, qui vit sur le pied de 40.000 frs de revenus. Il serait tout à fait inexact de dire que chacun des deux époux bénéficient des avantages de la vie commune, exactement à concurrence de moitié. Ils en profitent l'un et l'autre, indivisément pour le tout.

Examen des reproches

On a reproché cependant à l'imposition par foyer tout d'abord d'être défavorable aux

Source : BIU Cujas

adressées au principe de l'imposition par foyer.

familles nombreuses, en second lieu de constituer une prime à l'union libre. D'être défavorable aux familles nombreuses ; en effet, étant donné le caractère progressif du tarif de l'impôt sur le revenu, les revenus additionnés de six personnes seront imposables à un taux supérieur à celui qui sera appliqué aux revenus additionnés de trois personnes, toutes choses égales d'ailleurs. D'autre part, en ce qui concerne la prime à l'union libre, voici un faux ménage, où l'homme a un revenu de 7.000 frs., et la femme également un revenu de 7.000 frs. ; comme ni l'un ni l'autre de ces revenus ne dépasse le minimum exempté, ils ne payeront pas d'impôt du tout. S'ils viennent à régulariser leur situation, le revenu du ménage qui sera cotisé cumulativement est de 14.000 frs. ; on en déduira 6.000 frs. comme tranche non imposable, plus 3.000 frs. pour charges de mariage ; il restera par conséquent 5.000 frs. qui seront frappés par l'impôt, alors qu'avant la régularisation aucun impôt n'était réclamé.

Ces différentes objections ne sont d'ailleurs pas sans réponse. L'exemple concernant le faux ménage, au cas où ni l'un ni l'autre des faux époux ne possède un revenu supérieur au minimum non imposable, est exact. Mais s'ils ont un revenu qui dépasse ce minimum, ils payeront l'impôt et ils seront frappés, en outre, l'un et l'autre, s'ils n'ont pas d'enfant, ce qui sera le cas le plus fréquent, de la surtaxe de 25 %, qui frappe les célibataires. Il y aura par conséquent déjà de ce fait une compensation.

Pour ce qui est du désavantage qu'inflige l'imposition collective aux familles nombreuses, à cause de la progressivité du tarif, il convient de remarquer que ce désavantage est racheté par l'institution des abattements pour charges de famille sur le montant du revenu imposable et des déductions pour charges de famille sur le montant de l'impôt.

Conséquences choquantes du système de l'individualisation des impôts.

D'ailleurs le système de l'individualisation de l'impôt conduit également à des conséquences choquantes dans certains cas. Il suffit de citer l'exemple d'une famille, où le père fournit seul par son traitement ou sa fortune personnelle un revenu de 40.000 frs., et

Source : BIU Cujas

celui d'un ménage, où le chef de famille fournit 20.000 frs. et la femme par ses revenus personnels, également 20.000 frs. Voilà deux menages qui sont dans une situation de fortune absolument identique; cependant, s'il y avait imposition individuelle, le premier serait taxé plus fortement que le second, puisque, pour le premier, il y aurait application du tarif progressif à un revenu de 40.000 frs., tandis que pour le second, il y aurait simplement deux applications du tarif progressif à des tranches de 20.000 frs.

Un amendement avait été déposé, lors de la discussion de la loi de 1914, en vue d'individualiser les impositions et de prendre comme base des impôts individuels le quotient du revenu familial par le nombre des membres de la famille. Quatre personnes constituant le groupe familial, avec un revenu de 100.000 frs., on aurait taxé 4 fois 25000 frs au lieu de taxer une seule fois 100.000 frs, ce qui implique échelons de tarifs différents.

Ce qu'on entend par chef de famille.

Quoi qu'il en soit, l'impôt, dans le régime existant, étant établi pour toute la communauté familiale au nom du chef de famille, il est nécessaire de savoir ce que l'on entend par chef de famille. Il n'y a pas lieu de s'attacher strictement au critérium du droit civil; on tiendra compte surtout des éléments de fait. D'abord il faut qu'il existe, entre le contribuable et les personnes dont les revenus sont cotisés à son nom, des liens de famille au sens large, puisqu'on assimile aux membres de la famille, comme personne à charge, un enfant recueilli. Ces liens de famille pourront donc resulter de la parenté, de l'alliance, de l'adoption ou même du fait que l'on a recueilli un enfant étranger à la famille. Cependant, il ne faut pas pousser trop loin l'extension; ne seront pas cotisables au nom du chef de famille les revenus de toutes les personnes qui vivent sous son toit, par exemple les revenus du précepteur, du chauffeur ou de la nourrice. De même, on ne cotisera pas, au nom du chef de famille, les revenus de la femme avec laquelle il vit en union libre.

Il faut, de plus, que ces personnes qui sont reliées au contribuable par des liens de famille,

Source : BIU Cujas

habitent avec lui ou soient à sa charge. Ainsi, les revenus d'un enfant, qui est interne dans une maison d'éducation, d'un jeune soldat au régiment, d'un vieillard dans une maison de retraite, seront cependant, étant donné qu'il s'agit de personnes à la charge, cotisés au nom du chef de famille.

Il faut, en troisième lieu, comme dit l'Instruction générale du 30 Mars 1918, que le contribuable assume en fait la direction de la communauté familiale, et puisse, par conséquent, être considéré comme ayant la disposition des revenus familiaux. Ici encore on ne s'attachera pas strictement au point de vue juridique, ni même aux cas d'espèce particuliers, mais aux conditions habituelles et normales. Il pourra se faire que l'on considère, par exemple, comme chef de famille un fils qui vit avec ses ascendants, ce qui est contraire aux principes du droit civil, s'il est véritablement le chef du ménage. De même pourra être considéré comme chef de famille un frère puîné, qui vit avec ses frères et sœurs.

Il existe une présomption de mise en commun des ressources des personnes qui mènent une vie commune.

Il pourra se faire que les personnes qui vivent avec le chef de famille aient des revenus propres et dont elles aient le droit de disposer librement, ce qui est le cas d'enfants majeurs, il pourra se faire que ces personnes aient même des impositions cédulaires distinctes. On considérera cependant qu'habituellement le chef de famille dispose des revenus de sa femme en même temps que des siens pour assurer l'existence du ménage, et cela alors même qu'en fait, d'après son régime matrimonial, au cas de séparation de biens contractuelle, ou à la suite d'une séparation de biens judiciaire, la femme ne serait tenue d'affecter aux charges communes qu'une partie de ses revenus propres. De même, on considérera que des enfants majeurs et d'autres parents, qui vivent avec le chef de famille, associent d'ordinaires leurs ressources pour la vie commune, alors même qu'en fait ils n'y participeraient pas et garderaient leurs revenus pour eux. En somme, on se base sur les faits habituels.

Du reste, comme on le verra plus loin,

Source : BIU Cujas

il est, dans certains cas, loisible aux intéressés de faire tomber cette présomption de mise en commun des ressources et de demander des impositions distinctes.

Difficultés qui peuvent naître par suite de la constitution ou de la dissolution du foyer au cours de l'année d'imposition.

Certaines difficultés peuvent naître du fait que le foyer s'est constitué ou s'est dissous au cours de l'année d'imposition. A cet égard les solutions de l'Administration, qui s'inspirent toutes de l'intérêt du fisc, ne sont pas très cohérentes au point de vue des principes.

Hypothèse de la constitution du foyer au cours de l'année d'imposition.

Tout d'abord, le foyer s'est constitué en cours d'année : Un contribuable, par exemple, s'est marié au 1er Juillet 1924 ; sur quels revenus sera-t-il imposable en 1925 ? Il sera imposé à la fois sur ses revenus personnels et sur ceux de sa femme. Il semblerait, à première vue, qu'il ne devrait être imposé sur le revenu de sa femme que pour la portion semestrielle, dont il a bénéficié. Cependant, c'est la solution contraire qui a été adoptée par l'Administration, laquelle invoque la lettre des dispositions législatives : le chef de famille doit l'impôt pour lui et sa femme sur ses revenus et sur ceux de sa femme, déterminés d'après leur produit au cours de l'année antérieure à l'année d'imposition. Cette solution peut d'ailleurs se justifier juridiquement. La femme, du fait de son mariage, a perdu sa personnalité fiscale, elle ne peut plus être imposée personnellement, d'où cette conséquence que, si son revenu du premier semestre n'était pas imposé au nom du mari, chef de famille, il ne le serait pas du tout. Il va de soi, du reste, que la femme mariée n'étant plus imposable personnellement ne paiera pas d'impôt pour le premier semestre de revenus qu'elle a perçus avant d'être mariée, puisque ses revenus seront additionnés pour leur ensemble annuel avec ceux de son mari.

Hypothèse de la dissolution du foyer au cours de l'année d'imposition.

Seconde hypothèse, le foyer s'est dissous en cours d'année ; envisageons d'abord le cas où il s'est dissous par le fait d'un divorce. En cas de divorce prononcé ou transcrit en cours d'année, par exemple le 1er Juillet 1924, la femme sera imposable personnellement en 1925 pour le second semestre de ses revenus, dont elle a joui depuis la dissolution du mariage. Quant au

Source : BIU Cujas

mari, il sera imposé sur ses revenus personnels et sur le premier semestre des revenus de sa femme. On a discuté d'ailleurs cette solution, en faisant valoir que le mari n'est plus le chef de famille au 1er Janvier 1925 au regard de sa femme divorcée, et que d'autre part, la femme devenue imposable au 1er Janvier 1925, pourrait être considérée comme devant l'impôt sur ses revenus de toute l'année précédant l'année d'imposition. Cependant, dans ce cas encore la solution de l'Administration paraît logique. Le mari imposable au 1er Janvier, doit l'être, en effet, sur tous les revenus dont il a disposé au cours de l'année précédente; ces revenus ne sont pas seulement ses revenus personnels, ce sont aussi ceux de sa femme pendant toute la période qu'a duré le mariage.

A cette hypothèse de rupture du mariage par le fait du divorce, il y a lieu d'assimiler celle où le ménage prend fin par le décès de la femme.

En cas de décès du mari, s'il décède au 1er Juillet 1924. L'Administration prétend que la femme devra être imposée pour les revenus dont elle a joui personnellement depuis le décès du mari et pour sa part des revenus communs pendant la durée du ménage (Rép. à questions Georges Barthélemy du 10 Juillet 1923, J.O. 1923 Chambre débats parlem. p. 3476); c'est-à-dire, dans l'exemple choisi, pour sa part de revenus du ménage pendant les six premiers mois de 1924. Elle devra, par conséquent, être imposée, s'il s'agit d'un régime de communauté, sur la moitié des revenus du ménage pendant le premier semestre. Ici, la solution de l'Administration, qui ne peut invoquer en sa faveur que l'intérêt du fisc et qui est d'ailleurs en contradiction avec l'Instruction générale art 162, est essentiellement anti-juridique. En effet, l'ancien chef de famille, le mari n'existant plus au 1er Janvier de l'année d'imposition 1925, ne peut plus être imposé. Donc, tous les impôts, qui étaient cotisables en son nom, aussi bien pour ses revenus personnels de l'année 1924 que pour les revenus de sa femme tant que le ménage a subsisté, ne doivent pas être perçus. Il y a, à partir du 1er Juillet 1924, un nouveau chef de famille, la veuve, à qui on ne peut

Source : BIU Cujas

rationnellement réclamer l'impôt que sur les revenus dont elle a joui depuis qu'elle a acquis personnellement la qualité de contribuable, c'est-à-dire depuis le décès de son mari.

On a contesté la solution de l'Administration, en faisant valoir qu'elle était fondée sur une erreur juridique, car en réalité tant que subsiste le ménage les revenus n'appartiennent ni au mari en propre, ni à la femme, en propre, mais à la communauté. Le mari en a la disposition exclusive, comme chef de la communauté; il peut les dépenser, les dilapider, même pour son agrément personnel, de sorte que jamais la femme ne dispose, même pour une part, des revenus du ménage. Cet argument n'est pas très solide. Pour déterminer, en matière fiscale, qui a la qualité de chef de famille, on ne se place pas au point de vue du droit civil, mais au point de vue des faits habituels; or, il est certain qu'en fait, dans une situation normale, la femme profite des revenus communs de même que le mari. Le véritable argument à fournir, c'est que les revenus de la femme, tant qu'a duré le ménage, étaient imposables au nom du mari; le mari ayant disparu en 1924 ne peut pas être imposé aux impôts de 1925, puisqu'il n'existe plus au 1er Janvier 1925. Par conséquent, tant les revenus dont il a joui personnellement, que ceux dont il a disposé du fait de sa femme, ne peuvent, ni les uns, ni les autres, être soumis à l'impôt. La question, fort intéressante, n'a pas encore été jugée.

Dérogations au principe que tous les revenus des membres de la famille sont cotisés au nom du chef de famille.

Le principe que tous les revenus des membres de la famille vivant avec le chef de famille sont cotisés au nom de celui-ci et avec les revenus de celui-ci sera appliqué d'office par l'Administration, d'après les données qu'elle possède, en cas d'absence de déclaration. Quand la déclaration est fournie par le contribuable, c'est lui qui fera la totalisation. Toutefois, ce principe, qui est, en somme, fondé sur des présomptions de mise en commun des ressources, qui peuvent n'être pas conformes à la réalité comporte des dérogations.

Cas où des impositions distinctes pourront être demandées.

Dans certains cas, conformément aux dispositions de l'art. 8 § 2 de la loi de 1914, des impositions distinctes pourront être demandées.

D'abord, il y aura imposition distincte

Source : BIU Cujas

1°) La femme séparée de biens, qui ne vit pas avec son mari.

pour la femme séparée de biens, qui ne vit pas avec son mari ; ces deux conditions sont l'une et l'autre indispensables[1], qu'il s'agisse d'ailleurs de séparation contractuelle ou de séparation de biens judiciaire, que la non co-habitation existe en fait ou qu'elle soit le résultat d'un jugement de séparation de corps ou d'une ordonnance du Président autorisant la femme à habiter séparément. Ainsi une femme séparée de biens, mais non séparée de corps, n'habite pas avec son mari ; il y aura lieu à imposition distincte. Une femme séparée de biens et séparée de corps habite néanmoins en fait avec son mari, il n'y aura pas possibilité d'obtenir des impositions distinctes.

Dans cette première hypothèse de la femme séparée de biens et ne co-habitant pas avec le mari, l'imposition distincte est de droit et l'Administration devrait la faire d'office (Opinion contraire dans Magnéro et Lassin. Répertoire fiscal, V° impôt général sur le revenu, p. 501). Cependant en pratique, l'Administration ne sera mise au courant de la situation que par la demande d'imposition distincte, demande à laquelle, à mon sens, elle ne peut pas ne pas faire droit.

2°) Enfants ou autres membres de la famille ayant des revenus propres.

En second lieu, il peut y avoir des impositions distinctes pour " les enfants ou autres membres de la famille sauf le conjoint, qui tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille ". Peu importe d'ailleurs que la disposition de ce revenu appartienne légalement au chef de famille, comme c'est le cas quand il s'agit d'enfants mineurs de 18 ans. Dans cette hypothèse, l'imposition distincte est subordonnée à une demande, dont l'Administration aura à apprécier le bien-fondé. Cette demande sera faite, en principe, par le chef de famille, qui utilise à cet effet un cadre spécial de sa formule de déclaration à l'impôt général,

---

[1] Cependant, un arrêt du Conseil d'Etat, basé sur ce motif qu'on ne peut être imposé que pour les revenus dont on a effectivement disposé, a déclaré non imposable sur les revenus de sa femme bien qu'il n'y eût pas séparation de biens, un mari que la femme avait abandonné en fait, en emportant tout ce qu'elle possédait (V. Journal le Temps du 3 Avril 1925).

Source : BIU Cujas

dans lequel il mentionne les personnes pour lesquelles il réclame une imposition distincte. S'il a omis de les indiquer dans cette déclaration, il semble qu'il pourra, aucun texte ne s'y opposant, faire une demande spéciale par voie de réclamation contentieuse, après imposition. Toutefois, l'Administration conteste la possibilité de réparer l'absence de demande dans la déclaration, après l'émission du rôle (Rép. à question Henri Auril du 6 Janvier 1923. J.O. 1923 Ch. déb. parlem. p. 1477).

Si le chef de famille ne fait pas la demande, les intéressés semble-t-il, pourront demander eux mêmes l'imposition distincte par requête spéciale au contrôleur, quand ils sont majeurs. Le tuteur pourrait également le faire pour son pupille, lorsque le tuteur n'est pas en même temps le chef de famille.

Dans quels cas le contribuable aura intérêt à faire une demande d'imposition distincte?

Dans quels cas le contribuable fera-t-il une demande d'imposition distincte? Evidemment, quand il y aura avantage; il n'y aura pas toujours avantage, mais il y aura très souvent avantage.

Voici en effet, ce que l'on perd et ce que l'on gagne du fait de l'imposition distincte. D'une part, le chef de famille perdra le bénéfice des abattements pour charges de famille sur le montant de son revenu, et des déductions pour charges de famille, sur le montant de son impôt, auxquels lui auraient donné droit les personnes à sa charge, pour lesquelles il demande une imposition distincte. Par exemple, un enfant à la charge du chef de famille lui donnait droit à un abattement de 3.000 frs. sur son revenu, et à une déduction sur le montant de son impôt, déduction qui est de 10 %, si le revenu net global est inférieur à 10.000 frs. Par contre étant donné le tarif progressif de l'impôt, le même revenu, fractionné en plusieurs impositions distinctes, sera moins lourdement imposé que s'il était l'objet d'une imposition unique pour le tout. Enfin, si les revenus pour lesquels l'imposition distincte est demandée, ne dépassent pas le minimum non imposable, ils ne seront pas imposés, alors qu'ils l'auraient été s'ils avaient été additionnés avec les revenus personnels du chef de famille.

Par conséquent, lorsqu'il s'agit de "personnes à la charge", pour lesquelles on demande une imposition distincte, on a avantage à faire la demande, lorsque le revenu à imposer séparément

Source : BIU Cujas

dépasse nettement le montant des abattements dont les personnes à la charge auraient fait bénéficier le chef de famille.

Si, par exemple, les revenus de l'enfant à la charge dépassent 3.000 frs., il y aura intérêt à demander une imposition distincte pour lui, puisque si on ne l'avait pas demandée, on aurait simplement bénéficié de l'abattement de 3.000 frs. sur le revenu et de la déduction de 10 % sur le montant de l'impôt, tandis que l'enfant taxé personnellement ne sera imposé que si son revenu dépasse 7.000 frs. et bénéficiera d'une exemption à la base de 6.000 frs.

En second lieu, quand il ne s'agit pas de personnes de la famille, rentrant dans la catégorie des "personnes à la charge", c'est-à-dire quand il ne s'agit pas d'enfants mineurs ou d'ascendants âgés, mais d'enfants majeurs ou de collatéraux, il y aura toujours avantage à demander, quand elle est possible, une imposition distincte.

Ainsi un père a deux enfants majeurs vivant avec lui et ayant chacun 7.000 frs. de revenus personnels. Leur imposition distincte, étant donné que leurs revenus ne dépassent pas le minimum non imposable, aura pour effet de libérer de tout impôt 14.000 frs. de revenu familial. C'est ici tout bénéfice. Si les deux enfants sont mineurs, il y aura à défalquer de ce bénéfice la perte de 6.000 frs. d'abattements pour charges de famille et de la déduction sur le montant de l'impôt pour les deux personnes à la charge.

Procédés les plus commodes pour utiliser la faculté de demander une imposition distincte

Cette question de l'imposition distincte a été traitée assez sommairement par le législateur, qui s'est surtout préoccupé de discuter le principe de l'imposition par foyer et qui a vu justement une atténuation à la rigueur de ce principe dans la faculté, donnée au chef de famille, de réclamer, le cas échéant des impositions distinctes. Depuis quelque temps, étant donné le caractère progressif de l'impôt général sur le revenu global et son poids très lourd, lorsqu'il s'applique à des revenus considérables, les contribuables se sont préoccupés de la question, et actuellement la pratique s'est mise à la recherche des procédés les plus commodes pour utiliser la faculté, donnée par l'art 8 de la loi de 1914. La question, en réalité est assez délicate. Il faut d'abord poser deux principes; le premier, c'est que le chef de famille, lorsqu'il

Source : BIU Cujas

demande pour certains membres de la famille des impositions distinctes, réclamant en somme une dérogation aux règles du droit commun, aura à justifier cette demande, c'est-à-dire à faire la preuve de l'existence de ressources propres à la personne imposable séparément. L'autre fait incontestable à retenir également, c'est que toute allégation mensongère, relative à la possession de ressources propres par la personne que l'on veut faire imposer séparément, constitue une fraude fiscale par insuffisance de déclaration, fraude qui comporte toutes les sanctions fiscales et éventuellement pénales, prévues en pareil cas.

La question de l'imposition distincte ne soulève pas de difficultés particulières, lorsque la personne, qui en sera l'objet, par exemple, un enfant majeur vivant dans sa famille, aura une situation personnelle, c'est-à-dire exercera une profession ou un métier quelconque, d'où elle tirera des revenus; ou aura une fortune propre provenant d'une donation ou d'une succession. Où la difficulté apparaît et où apparaît également l'intérêt pratique de la question, c'est lorsque le chef de famille, en vue d'atténuer la rigueur des tarifs fiscaux, s'attachera à constituer lui-même à la personne qui vit sous son toit des ressources indépendantes, de façon à la mettre en mesure de bénéficier de l'imposition distincte. Dans ce cas le chef de famille peut constituer tout d'abord à la personne à imposer séparément des ressources en capital. S'il s'agit d'une donation régulière, donation d'immeuble ou de valeurs mobilières, il y aura naturellement des droits de mutation à payer, ce qui réduira le bénéfice de la combinaison. Ce premier inconvénient n'existera pas au cas de don manuel; seulement on se heurtera alors à la difficulté de la preuve à fournir à l'Administration. Il est certain que l'attestation par le chef de famille qu'il a remis de la main à la main, à la personne qu'il veut faire imposer séparément, un paquet de valeurs mobilières, ne serait pas suffisante, car il peut y avoir eu là une tradition purement fictive. La preuve de la possession de ressources distinctes pourra, cependant, être ménagée par le procédé de l'ouverture d'un compte en banque; on ouvrira à la personne pour

Source : BIU Cujas

laquelle on veut demander une imposition distincte, par exemple, au fils majeur, qui vit sous le toit de la famille, un compte en banque, compte de capitaux ou compte de dépôt de titres. Dans ce cas, la preuve de l'existence, de facultés propres à la personne imposable séparément sera fournie par l'existence même du compte ouvert à son nom. Il existe, toutefois, toujours cet inconvénient pratique considérable que le chef de famille, aussi bien par ce procédé que par une donation régulière se dépouille de son vivant. Le fils auquel il a fait ouvrir un compte en banque, s'il vient à se brouiller avec sa famille pourra retirer les capitaux ou les titres, qui en faisaient l'objet, et qui sont sa propriété, et les dilapider. D'autre part, comme il s'agit d'un don manuel, les autres héritiers à la mort du père, pourront difficilement faire la preuve de la provenance des sommes et obtenir le rapport ou la réduction; d'où difficultés possibles entre les héritiers, lorsque le chef de famille disparaîtra. Enfin, si le fils, en faveur de qui le chef de famille a ouvert ce compte, vient à mourir avant lui, ce dernier pourra avoir des droits de succession à payer.

D'où la tendance qu'ont un certain nombre de contribuables de constituer à l'enfant, pour lequel ils demandent une imposition distincte, non des ressources en capital, dont ils seraient irrévocablement dépossédés et qui donneraient lieu à ces difficultés, mais simplement des ressources en revenu.

Le chef de famille, pour bénéficier du régime de l'imposition distincte, peut consentir à la personne qu'il veut faire imposer séparément une donation.

On peut se demander si cette combinaison est possible. S'il n'y avait que le texte de l'art. 8 de la loi de 1914, elle serait, à mon sens, absolument impraticable. En effet, l'art 8 § 2 dit: l'imposition distincte pourra être demandée, lorsque les enfants ou les autres membres de la famille tirent un revenu "de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille". Le texte implique, par conséquent, que les personnes cotisées séparément disposent elles-mêmes d'une source de revenus: source de revenus qui peut être soit leur activité personnelle soit la possession d'un capital distinct du capital, qui appartient au chef de famille. Il faut, en effet, des revenus tirés d'une fortune indépendante de celle du chef de famille. Si c'est

Source : BIU Cujas

lui qui les constitue, ils ne sont pas tirés d'une fortune indépendante de la sienne, ils sont tirés de sa propre fortune; on n'est donc pas dans le domaine d'application de l'art. 8.

Seulement, il y a dans la loi de 1914 un art. 10, que nous retrouverons plus loin et qui autorise le contribuable à déduire de son revenu global "les arrérages des rentes payées par lui à titre obligatoire". Par conséquent, le chef de famille, à condition qu'il se soit "obligé", c'est-à-dire à condition que le bénéficiaire de la rente ou de la pension puisse en exiger de lui le paiement, en vertu d'un titre, pourra retrancher de son revenu déclaré les arrérages d'une rente ou pension, payée par lui. L'art. 10, ne comportant aucune espèce de réserve, est applicable au cas où un père de famille s'est obligé à servir une rente au fils, qui vit avec lui, et comme, à moins de ne pas être imposée du tout, ce qui serait une solution déraisonnable, cette rente qui sera déductible du revenu du chef de famille, doit être imposée au nom du bénéficiaire, c'est-à-dire au nom du fils auquel elle a été consentie, l'art 10 se trouve ainsi offrir indirectement un troisième cas d'imposition distincte. Par conséquent le procédé le plus pratique semble-t-il pour bénéficier du régime de l'imposition distincte, c'est de consentir à la personne que l'on veut faire imposer séparément, une rente ou pension, en ayant soin, si l'on ne veut pas se lier d'une façon irrévocable, de subordonner l'octroi de cette pension à un certain nombre de conditions résolutoires: de stipuler, par exemple, qu'elle sera payable tant que le fils vivra dans la famille ou tant qu'il ne sera pas marié, ou encore tant qu'il n'aura pas une situation personnelle lui rapportant un certain revenu.

Il n'est d'ailleurs pas douteux que ce n'est là qu'un moyen légal de tourner la loi. Rien n'empêche même le père de famille qui a constitué une rente de 7.000 frs. à son fils majeur vivant chez lui, de lui reprendre ces 7.000 frs. sous forme de prix de logement et de nourriture, de sorte que la combinaison se résout en une simple manœuvre fiscale, couverte par la loi et qui appellera sans doute, dans l'avenir, des mesures de protection du trésor.

Quand le contribuable n'a qu'une seule

Source : BIU Cujas

Le contribuable est imposable au lieu de son principal établissement.

résidence c'est au lieu de cette résidence qu'il est imposable; quand il en a plusieurs, il est imposable aux termes du 3° de l'art 7 au lieu du principal établissement, c'est-à-dire à l'endroit où est son domicile. On laissera ici de côté toutes les difficultés que peut soulever la question de savoir où est le principal établissement. Ces difficultés ne se présenteront d'ailleurs pratiquement que lorsqu'il y aura taxation d'office par l'Administration, c'est-à-dire à défaut de déclaration du contribuable. Dans ce cas, on peut se référer à la jurisprudence suivie pour l'ancienne taxe personnelle de la contribution personnelle-mobilière. En réalité la question n'intéresse guère que l'Administration; elle n'intéresse pas le contribuable, auquel il est indifférent d'être imposé dans un endroit plutôt que dans un autre, puisque l'impôt est toujours le même et qu'il ne comporte pas de suppléments locaux, sous forme de centimes additionnels. La seule chose qui intéresse le contribuable, c'est de ne pas être imposé dans deux endroits à la fois; auquel cas il n'aurait qu'à justifier du double emploi pour obtenir décharge. En fait, le contribuable est taxé à l'endroit qu'il indique lui-même dans sa déclaration. Du reste, pour que l'Administration soit au courant du changement de domicile ou de résidence, la formule de déclaration contient l'indication du principal établissement et de celui du 1er Janvier de l'année précédente. En cas de déclaration simplement maintenue et non renouvelée, le contribuable devra donner avis spécial de son changement de résidence dans le délai de déclaration, c'est-à-dire dans les deux premiers mois de l'année d'imposition (art 5 du règlement d'Administration publique du 17 Janvier 1917).

D'ailleurs, si l'imposition a été faite ailleurs qu'au siège du principal établissement, et si le contribuable a le tempérament procédurier, il peut se faire décharger de son imposition sur le rôle de la commune où il a été imposé à tort; en invoquant l'art 10 du même règlement d'administration publique du 17 Janvier 1917, il obtiendra satisfaction, mais il n'y gagnera rien, parce que, dans l'année qui suivra celle où est intervenue la décision de décharge, il sera réimposé par

Source : BIU Cujas

voire de rôle supplémentaire dans la commune où il est véritablement imposable.

Quel est le revenu imposable?

Puisque l'impôt général reprend sous une forme globale l'ensemble des revenus cotisés aux différentes cédules, on pourrait croire que le revenu taxable n'est autre chose que l'addition des revenus taxés aux impôts cédulaires. Il en était ainsi primitivement dans le projet de 1907; l'Administration pour obtenir le chiffre du revenu global se bornait à totaliser elle-même tous les revenus cotisés aux impôts cédulaires, à l'exception des revenus des valeurs mobilières qu'elle ne connaissait pas, puisqu'ils ne sont pas imposés au moyen de rôles nominatifs, revenus pour lesquels le contribuable était obligé de fournir une déclaration spéciale, dont le chiffre était ajouté au total que l'Administration avait déjà fait des autres revenus cédulaires. Maintenant ce serait, dans le régime actuel, une erreur complète de croire que le revenu global est la totalisation des revenus cédulaires. "L'impôt général et les impôts cédulaires, comme le dit très justement M. L. Bacquet (2e édit. p. 405), ont beaucoup de points de contact, mais juridiquement et fiscalement, ils sont tout à fait indépendants." Les revenus imposables à l'impôt général ne coïncident pas nécessairement avec le total des revenus imposés aux cédules.

Ce n'est pas nécessairement le total des revenus imposés aux différentes cédules.

D'abord, le revenu global peut comprendre des éléments qui ne sont pas frappés par l'impôt cédulaire; par exemple les arrérages des rentes françaises échappent à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et font partie du revenu global taxé à l'impôt général. De même les revenus fonciers des propriétés bâties, qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt foncier, du titre de constructions nouvelles; de même encore les revenus réalisés à l'étranger.

Inversement, certains éléments sont cotisables aux impôts cédulaires sans l'être à l'impôt sur le revenu global; c'est le cas, par exemple, pour les "produits qui sont cotisables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la loi de 1872, et qui n'ont pas le caractère de revenus", comme les lots et les primes de remboursement.

Certaines catégories de revenus ne

D'autre part, une catégorie donnée de revenus ne figurera pas nécessairement pour le même chiffre dans l'impôt cédulaire et dans

Source : BIU Cujas

figurent pas avec le même chiffre dans l'impôt cédulaire et dans le décomple du revenu global.

le décompte du revenu global, soumis à l'impôt général. On verra tout à l'heure que, quand il y a taxation cédulaire sur un revenu forfaitaire, le contribuable pourra à son choix comprendre dans sa déclaration de revenu global, soit le revenu réel, soit ce revenu forfaitaire.

De même encore, tandis que l'impôt cédulaire, dans toutes les cédules, sauf celle des revenus fonciers, celle des valeurs mobilières et celle des créances, comportent des abattements qui réduisent le chiffre du revenu imposable, chacun des revenus cédulaires doit être compris pour le tout dans le décomple du revenu global et pas seulement pour la quotité imposable à l'impôt cédulaire. Par exemple, il faudra, en ce qui concerne les traitements ou salaires, comprendre dans le total des revenus la totalité des traitements et salaires et pas seulement ce qui dépasse le minimum non imposable, qui est de 1.000 frs. à Paris.

De même encore, le montant du revenu global pourra être inférieur au total des revenus cédulaires additionnés, par suite du retranchement des déficits d'exploitation, qu'on exposera plus loin.

Par conséquent, la notion du revenu global est une notion spéciale, qui ne se dégage pas purement et simplement des définitions données en ce qui concerne les différentes catégories de revenus pour l'impôt cédulaire.

Définition du revenu imposable à l'impôt général sur le revenu global.

La définition du revenu imposable à l'impôt général est fournie par l'art. 10 de la loi du 15 Juillet 1914 : « l'impôt est établi d'après le « montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu net est déterminé « en égard aux propriétés et capitaux « que possède ce contribuable, aux professions qu'il exerce, aux traitements, salaires, pensions et « rentes viagères dont il jouit, ainsi qu'au bénéfice « de toutes occupations lucratives auxquelles il se « livre, sous déduction : 1°) des intérêts des emprunts « et dettes à sa charge ; 2°) des arrérages de rentes « payés par lui à titre obligatoire ; 3°) de tout impôt direct et taxes assimilées payés par lui ; 4°) des « pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans « une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. »

Source : BIU Cujas

Ce texte ne s'applique d'une façon absolue qu'aux contribuables qui sont domiciliés en France; les contribuables domiciliés à l'étranger et qui ont simplement en France leur résidence habituelle sont imposés sur des bases forfaitaires spéciales qu'on laissera provisoirement de côté, pour ne retenir que la situation des contribuables domiciliés en France, c'est-à-dire la grande majorité.

De ce texte on peut déduire un certain nombre de principes.

Seul le revenu est imposable.

D'abord, est imposable le revenu; par conséquent ne sont pas imposables les éléments de bénéfice, qui n'ont pas le caractère d'un revenu, mais d'un gain en capital.

Sont imposables les revenus de quelque pays qu'ils proviennent.

En second lieu, la loi ne fait pas acception de la provenance du revenu; elle n'établit aucune différence de traitement entre les revenus provenant de France et les revenus, qui proviennent des colonies, des pays de protectorat ou de l'étranger. C'est là une différence avec les impôts cédulaires, différence qui d'ailleurs s'explique facilement, puisqu'en théorie les impôts cédulaires frappent une certaine catégorie de revenus considérée en elle-même, et portant objectivement sur les facultés, ne peuvent évidemment atteindre que les revenus réalisés en France, tandis que l'impôt général, étant essentiellement personnel et portant sur la situation de fortune du contribuable, considérée dans son ensemble, peut atteindre la personne du contribuable, à raison de toutes les ressources dont il jouit, quelle qu'en soit la provenance, à la seule condition que cette personne puisse être, elle-même, soumise à la loi fiscale française.

L'impôt général frappe le revenu net.

En troisième lieu, la loi ne frappe que le revenu net, mais elle frappe toute espèce de revenu; par conséquent, on doit admettre qu'elle frappe aussi bien le revenu en nature que le revenu en argent, sauf à fournir pour le revenu en nature une évaluation en monnaie dans la déclaration. C'est là du reste une règle qui s'applique également en matière d'impôts cédulaires. C'est ainsi que dans les traitements et salaires, on tiendra compte des avantages en nature; nourriture et logement; de même en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, un commerçant ou un industriel ne pourra pas déduire de son bénéfice la valeur des marchandises qu'il

Source : BIU Cujas

prend dans son magasin pour ses besoins personnels.

Le revenu frappé est le revenu net réel

Enfin, par cela même que l'impôt frappe le revenu net, il en découle que c'est le revenu réel que la loi entend imposer. Cependant ici nous rencontrons une règle spéciale, extrêmement importante, contenue dans l'article 50 de la loi du 31 Juillet 1917, qui complète l'art 10 de la loi de 1914, "en ce qui concerne les revenus soumis à l'impôt spécial, établi par voie de rôle (par conséquent, pour tous les revenus cédulaires, sauf les revenus des capitaux mobiliers), le contribuable a le droit de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial." Le motif de cette disposition c'est qu'on a voulu donner au contribuable une facilité. L'évaluation d'une certaine catégorie de revenus ayant été faite d'après certaines règles légales, pour l'impôt cédulaire, le contribuable pourra se dispenser de procéder, pour l'impôt général, à une autre estimation sur des bases différentes ; il n'aura qu'à reprendre purement et simplement dans le total de ses revenus, le revenu qui a été cotisé à l'impôt cédulaire. C'est là d'ailleurs quelque chose d'assez logique ; il est assez naturel, semble-t-il, que le revenu foncier, pour lequel on sera cotisé dans l'ensemble de son revenu global, soit le même que celui pour lequel on est cotisé à la contribution foncière.

Mode d'évaluation de ce revenu net réel.

Le contribuable peut choisir pour l'évaluation de son revenu soit le revenu calculé pour l'impôt cédulaire, soit le revenu net effectivement réalisé.

Ce n'est d'ailleurs là qu'une faculté que le contribuable est libre de ne pas utiliser. Cette faculté intéresse tous les cas où le revenu imposé à la cédule est évalué sur une base forfaitaire ou quasi-forfaitaire, c'est-à-dire le cas du revenu foncier, le cas du revenu de l'exploitation agricole, à moins que le contribuable ne demande spécialement à être taxé sur son bénéfice réel, enfin le cas du revenu des professions industrielles et commerciales, quand il y a taxation d'après le chiffre d'affaires. Dans ces différents cas le contribuable a le choix de comprendre dans son revenu global, soit le revenu qui a été calculé pour l'impôt cédulaire, c'est-à-dire le revenu forfaitaire, soit le revenu net effectivement réalisé. Par exemple, pour le revenu foncier, le contribuable pourra faire figurer dans sa déclaration d'impôt sur le revenu, soit son revenu net réel, soit son revenu matriciel. Dans le premier cas, il tiendra compte du montant exact des loyers et fermages qu'il a effec-

Source : BIU Cujas

tivement réalisés au cours de l'année, il en retranchera les dépenses diverses de réparations et d'entretien, les impôts fonciers, payés dans l'année, les primes d'assurances, etc... Au second cas, le propriétaire inscrira simplement le revenu matriciel, pour lequel il est cotisé à la propriété bâtie ou à la propriété non bâtie. Le même choix est possible en ce qui concerne les bénéfices agricoles et les bénéfices industriels et commerciaux, quand ceux-ci sont taxés d'après le chiffre d'affaires: ou bien indication des bénéfices imposés à la cédule, ou bien indication des bénéfices réels.

Mais l'option est indivisible pour tous les éléments cotisés à une même cédule.

L'option est indivisible pour tous les éléments cotisés à une même cédule, c'est-à-dire que le contribuable, qui a plusieurs propriétés foncières ne pourra pas additionner les bénéfices réels des unes et les bénéfices forfaitaires des autres; il faudra qu'il indique pour toutes ses propriétés, soit le revenu réel, soit le revenu cotisé à l'impôt foncier. On comprend que la jurisprudence administrative soit très ferme sur ce point; autrement la liberté donnée au contribuable aboutirait à des abus incontestables. Le procédé serait très simple: le propriétaire foncier, qui a plusieurs propriétés, prendrait le revenu matriciel, généralement inférieur au revenu effectif, pour les propriétés qui lui rapportent et pour celles qui ne lui rapportent pas, prendrait naturellement le revenu réel, égal à zéro ou presque zéro.

D'ailleurs, bien que cette option soit indivisible pour l'ensemble des éléments cotisés à une cédule, elle ne s'en prête pas moins à certaines combinaisons, défavorables pour le fisc, à raison du droit que le contribuable possède de changer tous les ans de système, sauf une exception signalée plus loin, relative à la propriété forestière. Un propriétaire foncier prendra donc le revenu réel dans les années où il a de grosses réparations, qui absorbent la plus grande partie de ses fermages ou de ses loyers, et le revenu matriciel l'année suivante. Un agriculteur prendra habituellement le bénéfice forfaitaire, et prendra le bénéfice réel dans l'année où il a été victime d'une calamité exceptionnelle. (D'ailleurs il y a lieu de remarquer qu'en général, le propriétaire foncier a le plus grand intérêt à prendre comme base de déclaration le revenu matriciel, tout au moins jus-

Source : BIU Cujas

qu'à la nouvelle révision des évaluations foncières, puisque ce revenu a été fixé par des évaluations, qui datent d'avant la guerre, et est par conséquent d'ordinaire très inférieur aux valeurs locatives actuelles. De même, le cultivateur a, en général, un intérêt certain à indiquer le bénéfice forfaitaire). Donc le décompte du revenu global comprendra des éléments, dont l'estimation pourra être inférieure à la réalité, puisqu'en principe le contribuable indiquera naturellement le revenu forfaitaire, toutes les fois qu'il est au dessous du revenu réel. C'est là un avantage dont bénéficient les contribuables dont le revenu provient de certaines sources et dont ne bénéficient pas les autres: dont ne bénéficient pas, par exemple, ceux dont le revenu provient de traitements ou de salaires, de bénéfices des professions non commerciales ou de coupons de valeurs mobilières, puisque dans ces cas la taxation cédulaire porte sur le bénéfice réel. On pourrait il est vrai objecter que ces diverses catégories de revenus sont en revanche les plus faciles à dissimuler dans la déclaration d'impôt général.

Le projet de budget de 1925 supprime la faculté d'option. Sauf exceptions, seul le bénéfice réel doit entrer en compte dans le total du revenu global.

Quoi qu'il en soit, le projet de budget de 1925 a supprimé en principe la faculté d'option de l'art. 10 dernier alinéa de la loi de 1914. Désormais, d'après ce projet, c'est le bénéfice réel qui devrait entrer en compte dans le total du revenu global, sauf les exceptions suivantes. Le propriétaire foncier pourrait continuer à indiquer son revenu matriciel, mais le contrôleur aurait le droit d'y substituer le revenu réel, lorsqu'il serait en mesure de justifier que ce revenu réel est supérieur au revenu cotisé à l'impôt foncier. Le petit exploitant agricole pourrait également continuer à inscrire dans sa déclaration son bénéfice forfaitaire. Par petit exploitant agricole, il faut entendre celui qui n'occupe en permanence qu'un seul ouvrier agricole de plus de 18 ans, en dehors des membres de sa famille et dont le bénéfice calculé forfaitairement ne dépasse pas 7.000 frs. Toutes les autres catégories de contribuables devraient déclarer leur bénéfice réel. Il y aurait là une difficulté évidente pour beaucoup de cultivateurs, qui ne sont pas à même de déterminer, de la meilleure foi du monde, quel est exactement le montant du bénéfice

Source : BIU Cujas

effectif qu'ils réalisent dans une année. Quant aux exploitations commerciales ou industrielles, on sait que le projet prévoit, d'autre part, la taxation à l'impôt cédulaire obligatoirement d'après le bénéfice réel pour tous les contribuables, dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 200.000 frs. (ou 40.000 frs. s'il s'agit de commissions ou de courtages), les autres conservant la faculté d'être taxés d'après le chiffre d'affaires, et d'inscrire le bénéfice ainsi calculé dans leur déclaration pour l'impôt général.

Ces dispositions du projet de budget de 1925 représenteraient une aggravation sensible des charges de beaucoup de contribuables en même temps qu'un surcroît de formalités. Le rendement de cette mesure était estimé à 115 millions.

Après ces observations générales, voyons en suivant la nomenclature même de l'art. 10 et l'ordre de ses dispositions les revenus que le contribuable devra faire figurer dans sa déclaration et les questions spéciales qui se posent à ce sujet.

Revenus que le contribuable doit faire figurer dans sa déclaration, questions spéciales qui se posent à ce sujet.

a) Revenus fonciers.

La première rubrique à remplir dans la feuille de déclaration est celle des revenus fonciers. On se trouve ici tout de suite en présence d'une question nouvelle. Le contribuable, d'après ce qu'on vient d'expliquer, peut à son gré inscrire le revenu matriciel ou le revenu réel. Or le revenu réel est quelque chose de très différent du revenu taxé aux deux cédules de l'impôt foncier de la propriété bâtie et de l'impôt foncier de la propriété non bâtie. D'où la question de savoir comment il doit être calculé. C'est là une question spéciale à l'impôt général, puisque les règles du calcul forfaitaire sont établies d'une façon rigoureuse en ce qui concerne la contribution foncière.

Calcul du revenu réel de la propriété bâtie.

Ce calcul du revenu réel est assez compliqué. Il faut d'abord dégager le revenu brut et en défalquer ensuite les charges pour avoir le revenu net imposable. Pour la propriété bâtie tout d'abord : si la propriété est louée, le revenu brut est le montant des loyers effectivement perçus dans l'année qui précède l'année d'imposition, et quelle que soit la période à laquelle ces loyers se rapportent, et par conséquent même s'il s'agit du recouvrement de termes arriérés. Si l'immeuble est occupé par le propriétaire, il en retire

Source : BIU Cujas

un avantage en nature ; cet avantage s'évalue d'après la valeur locative de l'immeuble, telle qu'on peut la dégager de la comparaison avec des immeubles similaires, qui sont loués. En fait, le propriétaire prendra généralement la valeur locative, qui sert de base à l'impôt foncier, c'est-à-dire les quatre tiers du revenu matriciel. En effet, le revenu matriciel, c'est la valeur locative sous déduction d'un quart, pour tenir compte des charges d'entretien et de réparation ; pour avoir la valeur locative, il faut donc prendre les 4/3 de ce revenu matriciel.

Le produit brut étant déterminé, il s'agit d'en déduire les frais. Ces frais sont, d'abord, les frais de gestion pour les maisons louées : les appointements du gérant, du concierge, les dépenses d'eau, de gaz, d'électricité, de téléphone, de chauffage, d'ascenseur, etc... les frais d'entretien (de peinture, de réparations, de vidange, etc.). Les frais d'assurance et enfin les frais d'amortissement, c'est-à-dire les sommes à mettre annuellement en réserve pour tenir compte de la dépréciation de l'immeuble par l'effet du temps, et pour en reconstituer la valeur, lorsqu'il aura complètement déperi. Cette annuité peut varier suivant la durée probable de l'édifice, qui dépend elle-même naturellement d'une foule de circonstances, de la nature et de la qualité des matériaux, de la façon dont l'immeuble est entretenu, etc. Souvent le propriétaire oublie qu'il a le droit de déduire de son bénéfice brut, cette charge d'amortissement. Il est vrai, qu'en fait, elle représente un chiffre minime, puisque pour reconstituer en 80 ans une somme donnée, il suffit de placer à intérêts composés, à 5 % un millième de cette somme ; par conséquent la charge d'amortissement n'amènera pas une déduction bien sensible sur le chiffre du revenu. Dans les charges, nous n'avons pas compris les impôts, parce que ces impôts seront déduits sous une rubrique spéciale, qui sera étudiée plus loin, à moins qu'il ne s'agisse d'une propriété située à l'étranger, qui supporte des impôts étrangers. Ceux-ci seront à retrancher directement du revenu.

En ce qui concerne les dépenses d'entretien

Source : BIU Cujas

et de gérance, peu importe que ce soient des dépenses qui incombent au propriétaire ou qui auraient dû incomber normalement au locataire, puisque, dans un cas comme dans l'autre, elles viennent toujours en retranchement du bénéfice du propriétaire. Seulement, il faut qu'il s'agisse de dépenses d'entretien proprement dites, et non pas de dépenses d'embellissement ou d'agrandissement; celles-ci, en effet, constituant, non pas une charge, mais un emploi du revenu. Les contestations sont d'ailleurs assez fréquentes à ce sujet, surtout quand il s'agit d'une maison occupée par le propriétaire lui-même; celui-ci a tendance à retrancher de la valeur locative de sa propriété, toutes les dépenses qu'il y a faites, même quand elles ont servi à construire un pavillon ou à faire surélever d'un étage, c'est-à-dire non pas à entretenir la propriété, mais à l'agrandir ou à l'embellir.

Les dépenses effectivement faites sont déductibles, quel qu'en soit le montant; il n'y a pas lieu par conséquent de tenir compte du forfait, qui existe en matière d'impôt cédulaire. On voit par là comment, dans certains cas exceptionnels, le propriétaire peut avoir un avantage considérable à opter pour le revenu réel plutôt que pour le revenu cédulaire. Si ses locataires ne l'ont pas payé ou si dans l'année il a eu de lourdes réparations à faire, son bénéfice réel sera en effet zéro, il pourra même être négatif, c'est-à-dire qu'il pourra y avoir déficit, et, dans ce cas, il lui sera possible, comme on verra plus loin, de faire déduire ce déficit de l'ensemble de son revenu global.

Calcul du revenu réel de la propriété non bâtie pour la déclaration à l'impôt général.

En ce qui concerne le calcul du revenu réel de la propriété non bâtie les principes sont les mêmes. Le bénéfice brut est constitué par l'ensemble des fermages qui ont été effectivement perçus dans l'année précédant l'année d'imposition, que ces fermages s'appliquent à l'année au cours ou à des termes échus les années précédentes. Ou bien encore, lorsque le propriétaire, au lieu d'avoir loué sa propriété, l'occupe lui-même, le bénéfice brut est représenté par la valeur locative, qui ressort de la comparaison avec des propriétés similaires. De ce revenu brut, on déduit les charges représentées par les frais de gestion et d'entretien, à savoir

Source : BIU Cujas

frais d'entretien des clôtures, des fossés des chemins d'exploitation, remplacement des arbres fruitiers, amortissement des installations autres que les bâtiments, telles que bassins, canalisations, etc. Il faut d'ailleurs qu'il s'agisse de charges afférentes à la propriété et non de charges intéressant l'exploitation; par exemple, quand le propriétaire exploite lui-même, il ne peut pas déduire de son revenu foncier, représenté par la valeur locative, les dépenses ayant le caractère de dépenses de culture, dépenses d'engrais ou d'amendements, etc., qui intéressent non pas son revenu foncier, mais son bénéfice agricole.

Ventilation à faire entre le revenu des parcelles bâties et celui des parcelles non bâties.

Lorsque le propriétaire mentionne son revenu foncier réel, une difficulté peut naître du fait que l'exploitation agricole ne contient pas seulement des parcelles de propriété non bâtie, mais également des parcelles de propriété bâtie. Dans ce cas, pour pouvoir remplir les subdivisions de la rubrique, qui consacre une ligne au revenu de la propriété bâtie et une autre au revenu de la propriété non bâtie, le propriétaire fera une ventilation, simplement approximative, entre les parts du revenu afférentes à ces deux catégories de propriété. En effet, au point de vue fiscal, ce décompte n'a aucun intérêt pratique, puisque, qu'il s'agisse de propriété bâtie ou de propriété non bâtie, leur revenu se fond dans le revenu global du contribuable; la seule chose qui importe, c'est que le total du revenu foncier réel provenant tant des parcelles bâties que des parcelles non bâties soit indiqué exactement.

Evaluation du revenu des bois autres que les bois industriels.

En ce qui concerne les bois autres que les bois industriels, l'évaluation de leur revenu, étant donné qu'ils ne sont pas normalement susceptibles de location, ainsi qu'on l'a dit à propos de la cédule de la contribution foncière, p. 232, échappe à la règle générale. Le revenu est représenté par le prix de vente des coupes de bois, déduction faite des dépenses de garde, d'entretien et de repeuplement. Les recettes sont comptées dans l'année où elles sont réalisées; lorsqu'il s'agit de bois, dont la plantation est antérieure à la mise en application de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire antérieure au 1er Janvier 1915, on fera une réduction proportionnelle sur le produit de la vente, des dépenses seront comptées dans l'année où elles sont

Source : BIU Cujas

payées. Il s'ensuit que si les recettes et les dépenses n'ont pas lieu la même année, il sera impossible de retrancher la dépense du produit correspondant; dans ce cas, elle sera imputée comme déficit d'exploitation sur les autres revenus du contribuable dans le paragraphe réservé spécialement aux déficits d'exploitation, dont on parlera plus loin (Voir Instruction générale du 30 Mars 1918 N° 165, note 1). Pratiquement d'ailleurs, il sera plus simple pour le propriétaire d'utiliser l'évaluation forfaitaire et d'inscrire comme revenu annuel de sa propriété forestière le revenu imposable à la contribution foncière.

Toutefois, par dérogation à la règle générale, le propriétaire de bois ou de forêts, qui a opté pour l'indication du revenu cotisable à la contribution foncière, devra maintenir cette option pour toute la période d'exploitation d'une coupe, sans pouvoir la modifier d'année en année, comme c'est le cas dans les autres hypothèses. Autrement, il y aurait à prévoir une fraude extrêmement simple: le propriétaire porterait le revenu forfaitaire dans les années où il réalise le produit des coupes, et au contraire, le revenu réel, inférieur à zéro, dans les années où il a supporté des dépenses.

Le propriétaire foncier peut choisir comme base d'évaluation de son revenu le revenu matriciel.

On a vu que si le propriétaire foncier le préfère il peut, pour ses propriétés bâties comme pour ses propriétés non bâties, au lieu de déclarer le revenu réel, déclarer simplement le revenu imposable à la contribution foncière, à la seule condition d'employer ce procédé pour tous les immeubles qu'il possède, et de ne pas panacher des revenus réels et des revenus matriciels. Comme le revenu matriciel est un revenu net, puisqu'on l'obtient en déduisant de la valeur locative une fraction fixe à titre de forfait d'entretien, il va de soi que le contribuable ne saurait défalquer de ce revenu matriciel aucune charge, ni pour les réparations, si importantes soient-elles, ni pour les assurances, etc. Même si les réparations ont excédé le montant du revenu, le propriétaire ne serait pas autorisé à en porter l'excédent comme déficit d'exploitation. En effet, le propriétaire a opté volontairement pour l'évaluation forfaitaire, dans laquelle sont faites forfaitairement toutes les déductions possibles; le propriétaire n'aurait eu, s'il l'avait voulu, qu'à produire le revenu réel

Source : BIU Cujas

et non le revenu matriciel, pour être autorisé à porter au titre de déficit d'exploitation, les dépenses qui en excèdent le montant.

Questions que soulève le choix par le propriétaire foncier du revenu matriciel comme base de sa déclaration à l'impôt général.

Le choix que fait le propriétaire de l'indication du revenu matriciel soulève d'ailleurs quelques questions particulières.

1°) Location meublée.

D'abord, en cas de locations meublées, si le propriétaire avait indiqué le revenu réel, il aurait porté le loyer effectivement reçu du locataire, loyer qui comprend aussi bien la valeur de la location de l'immeuble que la valeur de la location des meubles; s'il porte le revenu matriciel, ce revenu ne se rapporte qu'à la valeur locative de l'habitation non meublée. Il faudra donc que dans ce cas il porte à la rubrique de ses bénéfices non commerciaux la part de revenu, qui correspond à la location des meubles.

2°) Propriété bénéficiant d'une exonération temporaire d'impôt foncier.

En second lieu, dans le cas où la propriété bénéficie comme construction nouvelle d'une exonération temporaire d'impôt foncier; cette exonération s'applique en effet à la contribution foncière, mais ne s'applique pas à l'impôt général sur le revenu. La propriété n'étant pas encore imposée à la contribution foncière, aucun revenu matriciel ne lui a été assigné; le propriétaire devra donc lui en assigner un, en évaluant par comparaison sa valeur locative et en en retranchant, à titre de forfait d'entretien, le quart ou les 2/3, selon qu'il s'agit d'une maison ou d'une usine.

3°) La propriété comprend des bâtiments ruraux non imposés à la contribution de la propriété bâtie.

Le troisième cas spécial concerne l'hypothèse où la propriété comprend des bâtiments ruraux qui, comme on l'a vu précédemment (p. 197), ne sont pas imposés à la contribution de la propriété bâtie. Si le propriétaire déclare le revenu réel le revenu afférent à ces bâtiments ruraux se confondra dans le total du revenu de la propriété; au contraire, si le propriétaire déclare le revenu matriciel, ce revenu ne tient pas compte de la valeur locative des bâtiments ruraux en tant que bâtiments, puisqu'ils ne sont cotisés que pour le sol qu'ils enlèvent à la culture. L'Instruction générale du 30 Mars 1918 N° 4 prétendait que dans ce cas le propriétaire devait au revenu matriciel imposé à la contribution foncière de la propriété bâtie, ajouter pour les bâtiments ruraux un revenu supplémentaire, calculé selon les mêmes principes. Cette théorie de l'Administration a été confirmée dans la réponse

Source : BIU Cujas

à une question Guibal du 26 Juin 1923 (Chambre des Députés - Débats parlementaires, année 1923 p. 3347). La prétention de l'Administration a été rejetée par un arrêt du Conseil d'Etat du 10 Mars 1924, qui déclare que, dans l'intention du législateur, les bâtiments ruraux ne comportent pas, même pour l'établissement de l'impôt général de revenu distinct et indépendant de celui des terrains à l'exploitation desquels ils sont consacrés. "Considérant, dit cet arrêt, qu'il suit de là que le contribuable, passible de l'impôt général sur le revenu, qui par application de l'art. 50 de la loi du 31 Juillet 1917, a évalué forfaitairement le revenu des propriétés foncières non bâties en indiquant le revenu net servant de base à la contribution foncière desdites propriétés, sans attribuer en outre un revenu net distinct à l'affectation agricole, doit être regardé comme ayant satisfait aux prescriptions des art. 10 et 16 de la loi de 1914 combinés avec celles de l'art 85 de la loi de l'an VII et art. 3 de la loi du 29 Mars 1914." Par conséquent, en vertu de l'arrêt du 10 Mars 1924, le propriétaire qui déclare le revenu matriciel pour lequel a été imposée l'exploitation rurale, n'a pas à ajouter à ce revenu matriciel un revenu supplémentaire, afférent aux bâtiments ruraux, exempts de la contribution de la propriété bâtie.

La rubrique qui vient après celle-là dans la formule de déclaration, en suivant l'ordre de la nomenclature de l'art. 10 et qui précède celle des bénéfices agricoles, est consacrée aux revenus mobiliers; mais comme elle soulève des difficultés particulières, on intervertira l'ordre des rubriques, pour n'étudier les revenus mobiliers qu'en dernier lieu.

En ce qui concerne le bénéfice de l'exploitation agricole, le contribuable peut opter entre le bénéfice réel et le bénéfice forfaitaire.

En ce qui concerne les bénéfices agricoles, et sous réserve des dispositions nouvelles contenues dans le projet de la loi de finances de 1925, il y a également faculté pour le contribuable d'inscrire dans sa déclaration, soit le bénéfice réel, qu'il réalise sur son exploitation, soit sur le bénéfice forfaitaire pour lequel il a été cotisé à l'impôt cédulaire. On sait que l'évaluation du bénéfice agricole réel est quelque chose de très difficile; l'Instruction générale de 1918, N° 66, a défini le bénéfice agricole, à propos de l'impôt cédulaire, de la façon suivante: "Quand l'exploitation

Source : BIU Cujas

Evaluation du bénéfice agricole réel.

« est tenue en location, c'est l'excédant des recettes to-
« tales provenant de la vente des produits de la cultu-
« re ou de l'élevage sur les dépenses supportées par
« l'exploitant, savoir : loyer payé au propriétaire du
« fond et charges accessoires, intérêts des capitaux
« empruntés à des tiers et engagés dans l'entrepri-
« se, salaires et gages des ouvriers et employés, frais
« généraux de l'exploitation, assurances diverses
« (incendie, grêle, mortalité du bétail, accidents du
« travail), amortissement du matériel agricole."
En cas d'exploitation par le propriétaire, on retran-
che du produit brut la valeur locative et on retran-
che corrélativement des dépenses celles qui ont le ca-
ractère de dépenses d'entretien de la propriété et non
celui de dépenses d'exploitation agricole.

La définition un peu simpliste que l'Ins-
truction générale donne du bénéfice agricole net o-
met, comme on le voit, les consommations en na-
ture, qui sont souvent un élément important et
dont les unes devraient être portées en recettes (par
exemple, les denrées du crû consommées par l'ex-
ploitant et par sa famille), et dont les autres de-
vraient figurer à la fois en recettes et en dépenses,
dans la comptabilité (produits du crû consommés
par le personnel salarié, fourrages consommés par
le bétail, pailles et engrais provenant de l'exploita-
tion et employés sur elle).

Si le contribuable a opté pour le bénéfice for-
faitaire, il n'a simplement qu'à prendre le reve-
nu pour lequel il a été imposé sur son dernier a-
vertissement d'impôt cédulaire.

Lorsqu'il exerce cette dernière option, plu-
sieurs cas spéciaux doivent être envisagés.

Le contribuable dont le bénéfice agricole est forfaitairement inférieur à 1.500 frs. doit calculer lui-même ce bénéfice pour la déclaration à l'impôt général.

D'abord le contribuable, par suite des a-
battements à la base, n'était pas imposable à la
cédule, parce que l'application des coëfficients à
la valeur locative faisait ressortir un bénéfice a-
gricole inférieur à 1.500 frs. qui est la limite d'im-
position. Or, dans la déclaration d'impôt général,
on doit porter le revenu quel qu'il soit, sans tenir
compte des abattements accordés en matière d'im-
cédulaire ; le contribuable devra donc calculer lui-
même son bénéfice forfaitaire, en appliquant à
la valeur locative de son exploitation le ou les coëf-
ficients applicables à la nature de culture ou aux
diverses nature de culture qu'il y exerce.

De ce cas peut être rapproché celui où

Source : BIU Cujas

Quand l'exploitant n'est plus imposable à l'impôt cédulaire il doit calculer lui-même le revenu de son exploitation.

l'exploitant n'était pas imposable à l'impôt cédulaire, parce qu'il avait cessé son exploitation avant le 1er janvier de l'année d'imposition (J. p. 242). Il lui faudra également, puisque l'impôt général tient compte de tous les revenus touchés dans l'année précédant l'année d'imposition, calculer lui-même le montant de son bénéfice agricole forfaitaire pour le temps couru pour le porter dans sa déclaration d'impôt sur le revenu (Pour question Henri Auril, 9 Février 1923; Ch. Députés, Déb. parl. année 1923, p. 1730).

Quand le contribuable utilise le chiffre du revenu inscrit à son dernier avertissement, il doit faire lui-même les corrections nécessaires.

Autre difficulté: le contribuable, dans sa déclaration de 1925 par exemple, utilise le chiffre du revenu inscrit à son dernier avertissement d'impôt cédulaire, qui est l'avertissement de 1924; or, sa déclaration de 1925 doit porter sur le revenu global réalisé en 1924; mais l'avertissement de l'impôt cédulaire de 1924 s'applique aux bénéfices de 1923. La plupart du temps, la chose n'aura pas d'importance à raison des bases stables sur lesquelles est calculé le revenu forfaitaire; ces bases sont telles que le revenu forfaitaire de 1924 sera généralement le même que celui de 1923. Cependant si pour 1924 il y a eu un changement dans les bases d'évaluation, par exemple un changement dans la nature des cultures qui entraîne application d'un coefficient différent de celui qui était précédemment appliqué, le contribuable, qui n'est pas encore en possession de son avertissement cédulaire de 1925, qui était du revenu de 1924, devra faire lui-même les corrections nécessaires.

Cas où le contribuable possède des jardins ou des terrains d'agrément.

On a vu, en étudiant la cédule des bénéfices agricoles (p. 237), que les jardins et terrains d'agrément, bien que non productifs de revenu agricole, sont cotisés à la cédule des bénéfices agricoles pour un revenu fictif. Comme l'impôt général sur le revenu ne porte que sur le revenu dont jouit effectivement le contribuable, ce revenu fictif ne sera pas passible de l'impôt sur le revenu global et n'aura pas à être mentionné dans la déclaration (Réponse à questions H. Leygue, Sénateur, du 24 Juillet 1919, N° 2821).

Le commerçant et l'industriel peuvent également opter, soit pour le

En ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux l'option est également possible, du moins quand il s'agit de contribuables qui ne sont pas taxés obligatoirement sur leurs bénéfices réels, entre l'indication du bénéfice réel

Source : BIU Cujas

Bénéfice réel, soit pour le bénéfice forfaitaire.

et l'indication du bénéfice forfaitaire calculé sur le chiffre d'affaires. Le contribuable pourra déclarer à l'impôt général son bénéfice réel, alors même qu'il s'est fait taxer à l'impôt cédulaire sur son bénéfice forfaitaire, évalué en fonction du chiffre d'affaires; inversement, il pourra, s'il s'est fait imposer sur son bénéfice réel à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, alors qu'il n'était pas obligé de le faire, inscrire dans sa déclaration pour l'impôt général son bénéfice forfaitaire, calculé d'après le chiffre d'affaires.

Calcul du bénéfice réel des professions commerciales et industrielles pour la déclaration à l'impôt général.

Supposons que le contribuable déclare son bénéfice réel; ce bénéfice sera calculé conformément aux règles établies pour la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Si, par exemple, il s'agit d'un contribuable qui est taxé à la cédule sur son bénéfice réel, il devra porter dans sa déclaration d'impôt général, le chiffre de bénéfice qui ressort des documents qu'il a mis à la disposition du fisc pour établir l'assiette de son impôt cédulaire. Quand le contribuable a adopté dans son entreprise un exercice commercial, qui ne coïncide pas avec l'année civile et qu'il a obtenu d'être taxé à l'impôt cédulaire sur cette période, il est admis que pour l'impôt général il déclarera également le bénéfice de son dernier exercice de douze mois, bien qu'en principe l'impôt général porte sur le revenu de l'année qui précède l'année d'imposition. Il y aura ici la même dérogation au principe qu'en ce qui concerne l'impôt cédulaire.

Au cas où le contribuable opte pour le bénéfice forfaitaire, sa déclaration doit mentionner et le chiffre d'affaire et le coëfficient appliqué pour l'évaluation forfaitaire.

Si le contribuable déclare son bénéfice forfaitaire en fonction du chiffre d'affaires, on se trouve en présence de la difficulté suivante: pour l'impôt cédulaire le contribuable a déclaré, soit son revenu réel, soit son chiffre d'affaires, et dans ce dernier cas c'est le contrôleur lui-même qui a fait choix du coëfficient approprié. Ici, il faut que le contribuable fasse lui-même application d'un coëfficient. Pour permettre à l'Administration d'exercer son contrôle, et éviter que le contribuable ne choisisse à son avantage un coëfficient fantaisiste, l'imprimé des déclarations invite le contribuable, en même temps qu'il indique son bénéfice, à mentionner son chiffre d'affaires, ainsi

Source : BIU Cujas

que le coëfficient qu'il y a appliqué, l'Administration étant naturellement libre de contester le coëfficient, dont le contribuable s'est servi; sans que d'ailleurs le contribuable, à condition qu'il ait indiqué exactement son chiffre d'affaire, puisse être pénalisé pour insuffisance,; en effet le choix du coëfficient n'est pas en réalité de sa compétence, mais de celle du contrôleur. Le contribuable indiquera donc un bénéfice de tant, et en regard du chiffre, ainsi mentionné, il fera ressortir que ce chiffre résulte de l'application de tel coëfficient à un chiffre d'affaires de tant. Si le chiffre d'affaires est exact, le contribuable ne sera pas inquiété, même si le contrôleur conteste l'exactitude du coëfficient dont celui-ci s'est servi.

Déclaration des bénéfices réalisés par les associés dans les Sociétés de personnes.

Le point le plus délicat que soulève la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux concerne les associés des Sociétés de personnes. En effet, il n'y a pas de difficulté en ce qui concerne les associés des Sociétés par actions, ou du moins les difficultés qui peuvent se produire intéressent la rubrique des revenus des capitaux mobiliers et non la rubrique des bénéfices industriels et commerciaux. S'il s'agit, par exemple, d'une Société anonyme, elle est taxée en son nom propre pour les bénéfices industriels et commerciaux qu'elle a réalisés; ensuite, quand elle distribue ces bénéfices sous forme de dividendes, ceux-ci prennent le caractère de revenus de valeurs mobilières, sont cotisés comme tels, et c'est comme tels que l'actionnaire aura à les comprendre dans sa déclaration d'impôt général sur le revenu. Mais dans les Sociétés de personnes, Sociétés en nom collectif et Sociétés en commandite simple, dont les bénéfices ne sont pas répartis sous forme de dividendes, mais simplement partagés entre les associés, les associés qui ne paient pas l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières doivent les inscrire dans leur déclaration d'impôt général comme bénéfices industriels et commerciaux pour la part qui leur est attribuée. Cela leur est d'autant plus facile que depuis les dispositions de l'art. 11 de la loi du 30 Juin 1923, l'impôt cédulaire est maintenant établi dans les Sociétés en nom collectif, au nom personnel de chaque associé, au prorata de leurs droits, et dans les commandites simples, au nom des commandités au prorata de leurs droits, et

Source : BIU Cujas

pour le surplus au nom de la Société. Par conséquent, si la Société est taxée sur son bénéfice réel, le contribuable indiquera dans sa déclaration, à la rubrique des bénéfices industriels et commerciaux, la part du bénéfice réel pour laquelle il est cotisable à l'impôt cédulaire. Si, la Société, dont il fait partie, est taxée d'après son chiffre d'affaires, il indiquera dans sa déclaration le chiffre d'affaires total de la Société, le coëfficient utilisé pour dégager de ce chiffre d'affaires le bénéfice social, et la part qui lui revient dans ce bénéfice en vertu de ses droits dans la Société.

La question de l'assujettissement des réserves à l'impôt général.

Toutefois, ici une très grave question se pose. Les associés ont supporté l'impôt cédulaire sur tous les bénéfices sociaux y compris la partie des bénéfices qui est affectée aux réserves. En effet, ils ont payé un impôt qui est dû par la Société, et qui frappe l'exploitation sociétaire; or, pour la Société, de même d'ailleurs que pour un exploitant industriel, les sommes affectées aux réserves sur le produit de l'exercice constituent bien un prélèvement sur les bénéfices, sont bien par conséquent des bénéfices, et comme telles passibles de l'impôt cédulaire. Seulement, à l'inverse de l'impôt cédulaire, qui est, en somme, une charge de la Société, bien que, depuis la loi de 1923, cette charge soit réclamée personnellement aux associés, l'impôt général est une charge personnelle du contribuable, et ne doit, en principe, frapper que le revenu dont il jouit. Or, quand la Société affecte une part de ses bénéfices à la constitution ou au grossissement des charges et ne distribue que le surplus, l'associé ne jouit en réalité que de la part de bénéfice qui lui est distribuée et non de la part du bénéfice social mise en réserve. Par conséquent, dans sa déclaration pour l'impôt général l'associé devra porter, non pas tout le bénéfice pour lequel il a payé l'impôt cédulaire à la décharge de la Société, mais seulement le revenu qui lui a été versé, c'est-à-dire qu'il devrait déduire du montant du revenu, pour lequel il a été cotisé à l'impôt cédulaire, sa quote part des sommes mises en réserve (Voir sur cette question, dans le N° de Janvier 1924 de la Revue des Sociétés, l'article de M. Auger: L'impôt général sur le revenu et les réserves des Sociétés de personnes).

Source : BIU Cujas

La jurisprudence des Conseils de Préfecture était divisée sur la question.

La question a été portée devant les tribunaux administratifs et divers Conseils de Préfecture ont statué dans des sens différents. Dans le sens de la non imposition des réserves : arrêtés du Conseil de Préfecture de la Seine du 19 Juin 1923 ; du Conseil de Préfecture du Rhône du 19 Février 1923, du Conseil de Préfecture des Alpes maritimes du 14 Novembre 1923, du Conseil de Préfecture des Landes du 18 Mars 1924. Dans le sens de l'assujettissement à l'impôt général des sommes mises en réserve : arrêté du Conseil de Préfecture de la Loire du 29 Novembre 1918. L'Administration soutenait la thèse de l'imposition des réserves, thèse qui se trouve d'ailleurs exposée dans l'Instruction générale au N° 168, et qui est encore reproduite dans plusieurs réponses à des questions écrites : notamment question du 15 Mai 1923, de M. Amic, Sénateur (J.O. Sénat, déb. parl. 1923, p. 1554).

Arguments produits en faveur de l'assujettissement des réserves à l'impôt général

La thèse soutenue par l'Administration se basait sur les arguments suivants : D'abord, l'impôt cédulaire dû par les Sociétés, étant mis au nom des associés depuis la loi de 1923, les revenus pour lesquels l'associé est imposé à l'impôt général doivent être les mêmes que ceux pour lesquels il est imposé à l'impôt cédulaire ; le revenu soumis à l'impôt général n'est autre chose que le total des revenus imposés aux impôts cédulaires. En second lieu, en décidant d'affecter une partie des bénéfices aux réserves, les associés, disait l'Administration, en ont disposé, puis qu'ils en ont réglé l'emploi ; chacun a, en somme effectué le placement dans la Société d'une fraction de sa part de bénéfices. C'est un argument de la mise fictive à la disposition des associés, qui avait motivé la décision du Conseil de Préfecture de la Loire dans le sens de l'imposition.

Les arguments des défenseurs des Sociétés de personnes, en faveur du non assujettissement des réserves à l'impôt général.

A cette thèse de l'Administration, les intéressés et leurs défenseurs répondaient par les arguments suivants : D'abord, le revenu global frappé par l'impôt général, qui est un impôt personnel, n'est pas nécessairement la somme des enrichissements frappés par les impôts cédulaires, qui sont des impôts réels.

En second lieu, il ne faut pas confondre le bénéfice social et le bénéfice des associés. La Société, qui se constitue des réserves, dispose de ses

Source : BIU Cujas

bénéfices par le fait qu'elle leur donne une certaine destination. Mais l'associé ne dispose certainement pas des bénéfices mis en réserve, ils ne sont pas un revenu pour lui, puisque par hypothèse même, ce sont des fonds qui restent dans le patrimoine social, au lieu de lui être versés; ces fonds ne deviendront un revenu pour l'associé que le jour où la Société procédera à une distribution de ses réserves et lui en remettra sa quote-part.

En troisième lieu, il ne faut pas dire, ajoutaient les adversaires de la théorie administrative, comme le fait l'Administration, qu'en fait la Société et les associés se confondent, malgré la fiction de la personnalité morale de la Société, et que, lorsque la Société décide de verser une partie de ses produits aux réserves, ce sont en réalité les associés qui décident de consacrer une partie de leurs bénéfices à accroître les ressources sociales et qui font ainsi acte de disposition de la part de bénéfices qui leur est dévolue; ce serait confondre la volonté sociale et la volonté individuelle de chacun des associés. Or, la décision sociale, qui prescrit l'affectation d'une certaine somme aux réserves, bien loin de constituer un acte de disposition de la part des associés, constitue au contraire pour ceux-ci une interdiction de disposer, puisqu'ils sont obligés de laisser une fraction de leur part aux mains de la Société. Or, il ne faut pas oublier que les prélèvements pour les réserves résultent souvent d'une clause des statuts ou bien d'une décision de la majorité, à laquelle l'associé ne peut pas individuellement se soustraire. Pourtant l'art. 10 de la loi de 1914 est formel, et c'est lui qui renferme la solution du problème: on ne peut être imposé que pour les revenus dont on a disposé. C'était l'argument retenu par les Conseils de Préfecture de la Seine et du Rhône.

Enfin, on ajoutait que la solution de l'Administration créé une inégalité de traitement inexplicable entre les Sociétés de personnes et les Sociétés anonymes. Dans les Sociétés anonymes, les impôts payés par la Société, qui est imposée en son nom personnel, sont entièrement distincts des intérêts qui sont supportés par les actionnaires. La Société paye l'impôt sur ses bénéfices industriels et commerciaux y compris la part de ses bénéfices qui est consacrée à grossir les réserves, mais

l'actionnaire ne paye l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt général que sur les bénéfices qui lui sont effectivement distribués, c'est-à-dire dont il a disposé; il ne paye pas tant qu'il n'y a pas de distribution.

Ce dernier argument s'appuie sur un fait exact; toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, par contre, l'actionnaire supporte trois impôts superposés, tandis que l'associé en nom collectif ou le gérant de la commandite simple n'en supportent que deux. En effet, dans les Sociétés anonymes, l'actionnaire supporte en fin de compte, directement ou indirectement une triple charge: d'abord, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sans doute payé non par l'actionnaire, mais par la Société, mais qui cependant vient réduire le montant des bénéfices distribuables; ensuite l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, sur le montant du bénéfice qui lui est distribué; enfin l'impôt général sur le revenu. Au contraire dans les Sociétés de personnes, l'associé en nom collectif ou le gérant commandité, supportent simplement l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui est tant à leur charge qu'à celle de la Société et qui, en tous cas, est imposé à leur nom, et l'impôt général sur le revenu qui est légalement à leur charge.

La proposition Isaac-Prévet relative à l'exonération des réserves des Sociétés de personnes.

Pour mettre fin à toute controverse, une proposition de loi de MM. Isaac et Prévet avait été déposée à la Chambre pour exonérer les réserves des Sociétés de personnes. Cette proposition, incorporée après d'assez profondes modifications dans le projet de loi de Finances de 1923, en avait été disjointe par le Sénat. A la suite des transformations subies au cours des débats, la proposition se réduisait à une formule transactionnelle, d'après laquelle la partie des bénéfices considérée comme susceptible d'être mise annuellement en réserve, et par conséquent de ne pas être soumise à l'impôt général dû par les associés, était fixée forfaitairement à 50 %, sous certaines conditions.

Les groupements commerciaux et les groupements de défense fiscale, qui avaient inspiré et soutenu la proposition Isaac-Prévet, n'insistèrent pas, après sa disjonction, pour qu'elle fût reprise, parce qu'ils espéraient alors que le Conseil d'Etat, qui avait été saisi de la question, homologuerait

dans l'arrêt à intervenir la doctrine des Conseils de Préfecture, qui avaient considéré les sommes mises en réserve comme non imposables à l'impôt général dû par les associés. En effet, cette solution aurait été beaucoup plus avantageuse pour les Sociétés de personnes que celle de la proposition Isaac-Prévet qui, dans sa forme dernière, ne prévoyait qu'une exonération de 50 %, au lieu d'une exonération totale.

L'arrêt du Conseil d'Etat de Février 1925 assujettit les réserves des Sociétés de personnes à l'impôt général.

Les espoirs des groupements industriels et commerciaux ont été déçus par l'arrêt du Conseil d'Etat du 5 Février 1925, dont on a pu dire qu'il était l'arrêt de mort des Sociétés de personnes. Cet arrêt a été rendu au sujet d'une Société en nom collectif, mais étant donnés les motifs invoqués et qui peuvent s'appliquer également aux Sociétés en commandite simple, il semble devoir être considéré comme réglant également la question pour elles.

L'arrêt du Conseil d'Etat, qui est motivé d'une façon rapide et sommaire et qui semble chercher intentionnellement à ne pas serrer la question de trop près, invoque deux arguments.

Le premier est un argument de texte, tiré du décret du 17 Janvier 1917, rendu en exécution et pour l'application de la loi du 15 Janvier 1914 sur l'impôt général. L'art. 1er de ce décret, qui fixe les règles suivant lesquelles le contribuable doit calculer son revenu à déclarer à l'impôt général, indique que ce contribuable peut défalquer de son revenu brut certaines dépenses à titre de charges du revenu, pour faire ressortir le revenu net, et il mentionne que ne sont pas comprises dans les sommes à déduire du bénéfice, lorsqu'il s'agit de revenus des exploitations agricoles, industrielles ou commerciales, les prélèvements effectués pour alimenter les réserves. Ce texte ne faisant, dit le Conseil d'Etat, aucune espèce de distinction, énonce une règle d'une portée générale, qui s'applique aussi bien au cas où il s'agit d'une exploitation gérée par une Société, qu'au cas où il s'agit d'une exploitation individuelle.

L'autre argument est un argument de principe, il doit y avoir, au point de vue fiscal, assimilation entre les associés des Sociétés de personnes et les commerçants ou industriels, qui exploitent une entreprise individuelle. Cette assimi-

Source : BIU Cujas

lation résulte de la combinaison du texte de l'art. 1er de la loi du 29 Juin 1872 reproduit dans l'art. 31 de la loi du 29 Mars 1914 et de l'art. 1er de la loi du 1er Décembre 1875. La loi de 1872, qui a institué l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, déclare soumis à cet impôt le produit des actions, parts d'intérêts et commandites; l'art 1er de la loi de 1875 est venu ensuite décider que cette disposition ne devait pas applicable aux parts d'intérêts dans les Sociétés en nom collectif et au montant de la commandite dans les commandites simples. Le Conseil d'Etat en tire cette conclusion que les associés responsables indéfiniment dans les Sociétés de personnes, n'étant pas soumis aux dispositions fiscales particulières de la loi de 1872 et ne payant pas l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, rentrent dans le droit commun applicable à tous les commerçants ou industriels, que ceux-ci gèrent une exploitation particulière ou qu'ils soient associés dans une entreprise collective. Cette assimilation entre les associés d'une Société de personnes et les exploitants individuels, se justifie d'autre part, ajoute le Conseil d'Etat, à raison des caractères propres et du mode de gestion de la Société en nom collectif où l'on retrouve, de même que dans l'exploitation individuelle l'engagement indéfini de la responsabilité des exploitants et leur participation effective et active à l'exploitation.

Cet arrêt du Conseil d'Etat doit être envisagé à deux points de vue: d'abord au point de vue juridique, ensuite au point de vue pratique.

Examen au point de vue juridique de l'arrêt du Conseil d'Etat du 5 Février 1925.

Au point de vue juridique, il y a lieu de noter tout d'abord que l'arrêt est motivé d'une façon extrêmement sommaire et superficielle. Il omet, comme avec intention, de se prononcer sur les deux arguments essentiels, invoqués au cours de la discussion: l'argument de la "mise à la disposition" des associés et l'argument tiré de la personnalité morale des Sociétés de personnes. D'autre part, l'argument de texte sur lequel il s'appuie, et qu'il tire de l'art. 1er du décret du 17 Janvier 1917 résiste difficilement à l'examen. En effet, ce décret dit que "chaque contribuable" pourra déduire de son revenu brut certaines dépenses: en ce qui concerne la propriété foncière...; en ce qui concerne les valeurs mobilières...; en ce

Source : BIU Cujas

qui concerne les exploitations agricoles, industrielles et commerciales, et il indique, à propos de celles-ci, qu'il ne faut pas déduire du revenu brut des exploitations agricoles, industrielles et commerciales les sommes affectées à des réserves. Or, il est évident que ce texte ne peut viser que les sources de revenus propres à "chaque contribuable": ses propriétés foncières, ses valeurs mobilières et les exploitations agricoles commerciales ou industrielles qu'il a par tiennent, qui sont sa propriété, mais qu'il ne s'occupe pas du cas où il s'agit de propriétés foncières, de valeurs mobilières, ou d'exploitations appartenant à une Société, dont le contribuable fait partie; il ne règle pas cette hypothèse et, par conséquent on est toujours en droit de se demander si ce qui est bénéfice au point de vue social doit être également considéré comme bénéfice au point de vue individuel de l'associé.

Comment cet arrêt aurait pu être défendu au point de vue juridique.

Cependant juridiquement, l'arrêt du Conseil d'Etat aurait pu être défendu par des raisons meilleures que celles qui ont été fournies par le haut tribunal administratif, et il l'a été avec talent par M. Amiand dans deux articles du Recueil des questions fiscales de Février et Mars 1925: "Les reserves des Sociétés de personnes et l'impôt général sur le revenu."

M. Amiand fait observer que les notions du droit fiscal ne coïncident pas nécessairement avec les notions du droit civil, notamment en matière d'Enregistrement, les discordances sont nombreuses et tout à fait frappantes). Or, si le droit privé reconnaît aux Sociétés commerciales, quelle soit leur forme, une personnalité distincte de la personnalité des associés, le droit fiscal, au contraire, dit M. Amiand, tout en reconnaissant la personnalité morale des Sociétés de capitaux, n'a jamais admis la personnalité des Sociétés de personnes, et s'est toujours refusé à distinguer leur patrimoine propre du patrimoine des associés.

Quand il s'agit de Société de capitaux, le droit fiscal fait très nettement la distinction entre la personne-Société et la personne des associés; la personne-Société paye en son nom, au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices sociaux dans lesquels sont

Source : BIU Cujas

comprises les sommes mises en réserve; de son côté, l'actionnaire paye l'impôt sur le bénéfice individuel qu'il tire de la Société, c'est-à-dire sur le bénéfice qui lui est effectivement distribué au titre de la cédule du revenu des valeurs mobilières; en outre, il paye, au titre de l'impôt général, qui comme on le sait, n'atteint que les personnes physiques et auquel ne sont pas soumises les collectivités.

Au contraire, cette distinction est totalement absente de notre droit fiscal, en ce qui concerne les Sociétés de personnes. La preuve en est que l'imposition de la Société de personnes et celle de l'associé, en matière d'impôt cédulaire, se confondent; l'associé responsable indéfiniment ne paye pas, en effet, d'impôt spécial sur le revenu qui lui est distribué, il n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (V. Supra; p. 398); le seul impôt cédulaire qu'il supporte, c'est sa part dans l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, réalisés par la Société (V. p. 322). Il y a par conséquent, comme on le voit confusion, au point de vue du droit fiscal, entre le bénéfice social et le bénéfice des associés. Cette confusion se manifeste d'une façon particulièrement nette dans l'art. 11 de la loi du 30 Juin 1923, qui décide que désormais chacun des associés dans la Société en nom collectif, chacun des commanditées dans la Société en commandite simple, sera personnellement imposé au prorata de ses droits dans la Société. Il résulte donc de l'esprit de ce texte, ainsi que de l'explication qu'en fournit une disposition interprétative, insérée dans le projet de loi de finances de 1925, et qui précise que "l'impôt réclamé aux associés n'en demeure pas moins une dette sociale, que l'impôt, tout en étant mis personnellement au nom des associés, reste simultanément une dette de la Société; c'est une dette de la Société qui porte sur l'ensemble du bénéfice social; c'est en même temps une dette personnelle aux associés, puisque chacun de partage la charge fiscale au prorata de ses droits dans la Société, et que d'autre part, chacun peut faire valoir ses motifs personnels de déduction pour charge de famille (c'est même pour leur permettre qu'a été voté l'art 11 de la loi de 1923). Donc, dit M. Amiaud, "les associés responsables indéfiniment doivent être reputés réaliser chacun pour leur part les bénéfices de la Société, et réciproquement les bénéfices

de la Société, et réciproquement les bénéfices réalisés par les associés ne peuvent être distingués au point de vue fiscal des bénéfices réalisés par la Société". Dès lors, puisque les associés ne peuvent pas distinguer, au point de vue fiscal, leur bénéfice personnel du bénéfice social, et qu'au regard du bénéfice qu'elle réalise, la Société en nom collectif ou la commandite dans la commandite simple est, en quelque sorte comme si elle n'existait pas et se dissout, pour ainsi parler, dans la personne des associés, ceux-ci doivent être considérés, pour l'impôt général, comme réalisant personnellement la quote-part des bénéfices sociaux correspondante à leurs droits dans la Société. Or, il va de soi, et d'ailleurs personne ne l'a jamais contesté, que les sommes mises en réserve, représentent une part des bénéfices sociaux. Puisqu'il y a confusion entre les bénéfices sociaux et les bénéfices des associés, il faut donc leur compter, dans le bénéfice des associés, des mêmes éléments que ceux qui constituent le bénéfice social, c'est-à-dire aussi bien des sommes partagées que des sommes affectées aux réserves.

Arguments que l'on peut invoquer contre l'arrêt du Conseil d'Etat.

La thèse du Conseil d'Etat est donc, comme on le voit, très défendable au point de vue juridique; on ne peut guère lui opposer que les deux arguments suivants: D'une part, elle va malgré tout à l'encontre de ce principe de l'art. 10 de la loi de 1914, qu'on n'est imposable à l'impôt général que pour le bénéfice dont on a disposé, et il est évidemment arbitraire de considérer que l'associé qui a disposé de sommes qui ont été conservées par la Société entre ses mains et dont il n'a pas eu la jouissance. D'autre part, il est également certain que la solution du Conseil d'Etat va à l'encontre des intentions primitives du législateur. Si, en effet, la loi de 1875, relative à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et la loi du 15 Juillet 1880 sur les patentes, dans son art. 20, ont posé le principe que la patente ne serait pas réclamée directement aux Sociétés de personnes, comme elle l'est aux Sociétés anonymes, mais qu'elle serait aux associés eux-mêmes, et que ces associés ne paieraient pas l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, c'était évidemment dans l'intention d'instituer un régime de faveur pour les Sociétés de personnes. On voulait que les associés dans ces Sociétés en

Source : BIU Cujas

reconnaissance de leur participation effective à la gestion de l'entreprise, en reconnaissance également de l'engagement indéfini de leur responsabilité bénéficient de l'avantage de ne pas payer d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. L'actionnaire dans les Sociétés anonymes, supportait indirectement le poids de la patente, qui grevait le bénéfice social, il supportait en plus directement l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; l'associé responsable indéfiniment ne supportait que la patente, et était exempté de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Or, avec la jurisprudence actuelle, la situation des associés dans les Sociétés de personnes risque d'être beaucoup plus désavantageuse que celle des actionnaires dans les Sociétés anonymes, parce que, très souvent, il leur serait beaucoup moins onéreux de payer, comme ceux-ci, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières seulement sur les revenus qui leur ont été effectivement distribués, que de payer comme l'exige la solution du Conseil d'État, l'impôt général sur des réserves dont ils ne disposent pas.

Par conséquent, au point de vue juridique, cette solution n'échappe pas à toute espèce d'objections; elle peut cependant être soutenue par l'argument très sérieux développé par M. Amiand

Examen au point de vue pratique de l'arrêt du Conseil d'État.

Au point de vue pratique, au contraire, elle apparaît comme infiniment regrettable. D'abord, il y a non-seulement quelque chose de très choquant à demander au contribuable un impôt sur un revenu dont il ne jouit pas en réalité, mais cette exigence peut être absolument ruineuse pour lui, étant donné le caractère progressif de l'impôt général qui, sur les tranches de revenus dépassant 550.000 frs. atteint le taux de 60 %, avec le double décime. Pour avoir une idée de l'importance des intérêts en cause, supposons qu'une société en nom collectif ayant quatre associés, réalise quatre millions de bénéfices et qu'elle en mette trois en réserve, de sorte que chaque associé reçoit seulement 250.000 frs. Cet associé sera imposé, non-seulement pour 250.000 frs, mais pour toute la quotité représentant ses droits dans la Société, c'est-à-dire pour un million, de sorte qu'il paiera plus de 400.000 frs. d'impôt (Le chiffre de l'impôt qu'il aura à payer ne peut pas être donné exactement, car il dépendra de sa situation de famille).

Il fait payer l'impôt sur des revenus dont le contribuable ne dispose pas encore, dont il ne disposera peut-être jamais

Ainsi, ayant reçu pour sa part 950.000 frs., il faudra pour acquitter son impôt, non-seulement qu'il abandonne la totalité de cette part au fisc, mais encore qu'il y ajoute de sa poche 150.000 frs.

Bien plus ! le contribuable paye un impôt sur des bénéfices dont il ne dispose pas actuellement, ce qui peut dans certains cas, être ruineux pour lui, mais on ne peut même pas dire que c'est là une anticipation de paiement et que les bénéfices mis en réserve sur lesquels l'associé paye l'impôt sans en jouir, seront un jour mis à sa disposition, quand les réserves seront partagées (Il va de soi en effet, que si l'on paye l'impôt au moment de la mise en réserve d'une partie du bénéfice, on ne le paiera pas une seconde fois, quand cette réserve sera distribuée). Seulement les reserves sont, par nature, destinées à parer à l'imprévu, de sorte qu'elles sont exposées à être absorbées totalement dans une crise ou à être englobées dans une mauvaise opération commerciale. Le contribuable pourra donc avoir payé l'impôt sur des revenus, dont il ne dispose pas encore, mais même sur des revenus dont il ne disposera jamais.

D'autre part, l'associé n'est pas maître de régler personnellement la question de la mise en réserve d'une part des bénéfices de la Société.

D'autre part, on ne peut pas dire, comme le fait l'Administration, qu'il est loisible aux intéressés d'éluder toutes ces conséquences fâcheuses en se répartissant entre eux l'intégralité des bénéfices au lieu d'en mettre une partie en réserve. Ce serait méconnaître d'abord que la constitution des réserves est une mesure de prudence, qui s'impose d'ordinaire à une Société, soucieuse d'assurer son avenir ; le conseil donné par l'Administration est, en somme, un encouragement pur et simple à l'imprévoyance. Ce serait méconnaître ensuite cet autre fait que les statuts peuvent avoir réglé la question des mises en réserve ou donné à la majorité le droit de la régler, de sorte que l'associé peut parfaitement être lié, malgré lui.

A ce point de vue l'associé n'est pas dans la même situation que l'exploitant individuel.

C'est même là une différence essentielle entre la situation de l'associé et celle de l'exploitant individuel. En effet, on ne saurait accepter purement et simplement l'argument donné, notamment par le ministre, au cours de la discussion, qu'il n'y avait pas de raison de faire un traitement différent pour les membres d'une Société en nom collectif, et pour commerçants ou industriels qui exploitent une entreprise individuelle et qui paient l'impôt aussi sur le bénéfice

Source : BIU Cujas

qu'ils prélèvent actuellement que sur celui qu'ils gardent en réserve. Il y a entre ces deux cas cette différence qu'un patron d'entreprise individuelle qui n'a qu'à compter avec lui-même, est beaucoup plus libre dans sa gestion que des associés, qui sont obligés de tenir compte de leur volonté réciproque et que, de plus, dans une entreprise individuelle la démarcation entre les sommes qui constituent du bénéfice disponible et les sommes qui constituent de la réserve est infiniment moins nette que dans une Société.

L'arrêt du Conseil menace l'existence des Sociétés de personnes

Si l'interprétation fiscale, qui résulte de l'arrêt du Conseil d'Etat est maintenue et si des dispositions législatives nouvelles ne viennent pas réformer cette jurisprudence, on peut craindre que les Sociétés de personnes tant soit peu importantes, notamment celles qui sont obligées, à raison de la nature de leur industrie, de constituer de fortes réserves, comme, par exemple, les entreprises textiles, qui tirent leurs matières premières de l'étranger, soient obligées de se prémunir contre les aléas du change, de se liquider purement et simplement ou, ce qui est le cas en ce moment dans l'industrie textile, de se transformer en Sociétés anonymes. Ce sera donc la disparition d'un type de Société, qui a rendu de très grands services au point de vue économique, parce qu'il forme une sorte d'échelon intermédiaire entre l'entreprise individuelle et la grande Société de capitaux et que la Société de personnes a été précisément souvent l'élément de transition, qui a servi à passer de l'entreprise individuelle à la très grande entreprise.

La loi du 7 Mars 1925 créant les Sociétés à responsabilité limitée peut fournir une échappatoire à cette menace.

Cependant il est possible que la loi récente du 7 Mars 1925, qui crée un nouveau type de Société, imité de la législation allemande, la "Société à responsabilité limitée" fournisse une échappatoire en permettant aux Sociétés de personnes de se transformer en ce type nouveau, qui n'altèrera pas sensiblement leur nature. En effet, la Société à responsabilité limitée est un type intermédiaire entre la Société anonyme et la Société de personnes, dont elle se rapproche d'ailleurs beaucoup plus que de la Société anonyme. La Société à responsabilité limitée a ceci de commun avec la Société anonyme que les associés ne sont tenus que jusqu'à concurrence de leur apport, elle

Source : BIU Cujas

est également obligée comme celle-ci, d'avoir une réserve légale.

Par contre la Société à responsabilité limitée se distingue de la Société anonyme pour se rapprocher de la Société de personnes ; en premier lieu, en ce qu'elle peut être constituée entre un très petit nombre de personnes, même entre deux personnes, alors que, comme on le sait, il faut au moins sept personnes pour constituer une Société anonyme. On peut ainsi éviter l'inconvénient très réel qu'il y aurait pour certaines Sociétés de personnes à être obligées par la solution du fisc de se transformer en Sociétés anonymes. S'il s'agit de trois ou quatre associés rapprochés par des liens de famille ou par une mutuelle confiance, il faudrait trouver des étrangers pour compléter à sept le nombre des actionnaires. Cet inconvénient n'existe pas avec la Société à responsabilité limitée.

En second lieu, les parts sociales ne peuvent pas être l'objet d'une mise en souscription publique et doivent être immédiatement libérées pour le tout. En troisième lieu, ces part ne peuvent pas être représentées par des titres négociables, et elles ne sont cessibles que dans les formes de l'art. 1690 du C. Civ. En quatrième lieu, la cession des parts n'est pas libre, elle doit être autorisée par une majorité d'associés, représentant les 3/4 du capital social. C'est là une des caractéristiques principales de la Société de personnes dans laquelle ne peuvent entrer que ceux qui, en principe, ont l'agrément des autres associés, tandis que n'importe qui peut acheter une action d'une Société anonyme.

Avantages fiscaux particuliers dont jouissent les Sociétés à responsabilité limitée

Les Sociétés à responsabilité limitée jouissent d'avantages fiscaux particuliers ; notamment aux termes de l'art. 42 de la loi du 7 Mars 1925, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est pas dû sur les dividendes, arrérages et autres produits revenant aux gérants. Comme le nombre des gérants n'est pas limité, la Société est libre d'attribuer cette qualité à tous les associés. Les gérants (tous les associés, si tous ont reçu la qualité de gérants) se trouvent donc en ce qui concerne l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, bénéficier de la même exonération que les associés en nom collectif ou que les gérants comman-

Source : BIU Cujas

dite dans la commandite simple. En outre, et c'est là le point intéressant pour le moment, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, l'Administration paraît disposée, et il y a eu à la Tribune de la Chambre une déclaration du ministre en ce sens, à ne pas émettre vis-à-vis des gérants des Sociétés à responsabilité limitée les mêmes prétentions qu'à l'égard des associés responsables indéfiniment dans les Sociétés de personnes; c'est-à-dire qu'elle paraît disposée à ne considérer comme passibles de l'impôt général que les sommes qui leur ont été effectivement distribuées et non celles qui ont été simplement mises en réserve. La transformation en Société à responsabilité limitée constitue donc peut-être pour les Sociétés de personnes un moyen d'éviter les conséquences désastreuses de l'arrêt du 5 Février 1935.

On passera plus rapidement sur les trois rubriques suivantes qui comportent moins de difficultés.

Les particuliers propriétaires de mines doivent déclarer les bénéfices de leur exploitation.

Redevance des mines: les particuliers propriétaires de mines, qui y sont d'ailleurs assez rares, les mines étant généralement en Société doivent faire figurer dans leur déclaration les bénéfices de l'exploitation minière, qui ne sont pas soumis aux impôts cédulaires, et qui acquittent une taxe spéciale assimilée aux contributions directes, qu'on appelle la redevance des mines.

Les bénéfices des professions non commerciales, même quand ils ne sont pas soumis à l'impôt cédulaire doivent être déclarés à l'impôt général.

Bénéfices des professions non commerciales: l'évaluation pour l'impôt général est la même que pour l'impôt cédulaire. Le bénéfice de ces professions doit être déclaré, si faible soit-il, et alors même que, par suite des abattements, il ne serait pas imposable à l'impôt cédulaire.

Le revenu des salaires traitements et pensions est le même pour l'impôt général que pour l'impôt cédulaire.

Traitements, salaires et pensions: le calcul du revenu pour l'impôt général est le même que pour l'impôt cédulaire. Pratiquement, le contribuable agira sagement en se renseignant près de l'employeur sur les sommes que celui-ci a déclarées pour lui de façon à ce qu'il n'y ait pas de désaccord entre eux. Comme d'ailleurs l'employeur ne déclare que les traitements et salaires qu'il a versés, sans pouvoir indiquer les charges professionnelles de son employé ou les charges de famille qu'il n'est pas tenu de connaître, c'est dans sa déclaration pour l'impôt général que celui-ci les indiquera, et ces indications seront utilisées par le contrôleur également pour la fixation de l'impôt

Source : BIU Cujas

cédulaire. Le procédé le plus pratique consiste, en portant le chiffre du revenu net, par exemple, un salaire ou un traitement de 18.000 frs., à annexer à la déclaration une explication faisant connaître que, par exemple, le revenu déclaré par l'employeur était de 20.000 frs et qu'il en a été retranché pour charges professionnelles 2.000 frs s'appliquant à telles et telles charges que l'on énumérera.

Exemptions des pensions des mutilés, des veuves et de leurs ayants-droit.

Il y a lieu de rappeler que les pensions de la loi du 30 Mars 1919 pour les mutilés de guerre, pour les veuves et pour leurs ayants-droit, sont exemptés tant de l'impôt général que de l'impôt cédulaire (art. 9 de la loi du 15 Juillet 1914, modifié par la loi du 25 Juin 1920). Il en est de même des sommes reçues, à titre de surssalaire familial ou d'indemnité pour charges de famille.

Importance de la rubrique du revenu des valeurs et capitaux mobiliers.

La rubrique du revenu des valeurs et capitaux mobiliers, dont nous avons différé jusqu'ici l'examen, est une des rubriques les plus importantes, d'abord à raison des questions qu'elle soulève, ensuite à raison des fraudes qu'elle abrite. En effet, le fisc est ici privé pour l'application de l'impôt général, du contrôle que constitue pour les autres revenus leur taxation à l'impôt cédulaire. En ce qui les concerne, le fait qu'ils sont assujettis à la fois aux impôts cédulaires et à l'impôt général permet au fisc d'utiliser pour ce dernier impôt, les renseignements qu'il a obtenus pour l'impôt cédulaire et réciproquement. En ce qui concerne au contraire les revenus des valeurs mobilières, l'impôt cédulaire est un impôt anonyme, perçu sans rôle nominatif; le fisc ignore par conséquent ce que le contribuable a payé d'impôt cédulaire sur ces revenus, il ignore même s'il possède des valeurs mobilières et il n'en est averti que par la déclaration que ce contribuable veut bien faire pour l'impôt général.

Comment s'accuse dans la rubrique du revenu des valeurs mobilières la différenciation entre l'assujettissement à l'impôt

C'est dans cette rubrique que s'accuse le plus nettement la différenciation à faire entre l'assujettissement à l'impôt général et l'assujettissement à l'impôt cédulaire. On verra, en effet, que certains éléments possibles de l'impôt cédulaire, ne le sont pas à l'impôt général et qu'en sens contraire d'autres éléments n'appartenant l'impôt général sans être assujettis à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières.

Source : BIU Cujas

cédulaire.

Dans l'impôt cédulaire c'est le revenu brut qui est frappé, dans l'impôt général c'est le revenu net.

D'abord, l'impôt de la loi de 1872, qui fait fonction d'impôt cédulaire dans notre nouveau système fiscal, frappe le revenu brut. C'est une conséquence nécessaire du mode de recouvrement de l'impôt qui est perçu par voie de stoppage, sans que l'Administration connaisse le contribuable pour le compte duquel la Société fait l'avance de l'impôt. Il y a donc impossibilité de savoir quelles sont les charges afférentes aux revenus, qui pèsent sur un contribuable déterminé. Au contraire, on verra d'une règle générale, le revenu taxé à l'impôt général est un revenu net; le contribuable portera donc dans sa déclaration, non pas le revenu brut, mais le revenu qui lui a été effectivement versé. Or, la collectivité qui paye les dividendes, les intérêts ou les arrérages, a retenu sur le coupon le montant des impôts sur les valeurs mobilières dont elle a fait l'avance au fisc; le revenu déclaré sera par conséquent le revenu déjà réduit du montant des impôts sur les valeurs mobilières.

De plus, le revenu déclaré ne sera même pas nécessairement tout le revenu touché; le contribuable, par application d'une autre règle générale que l'on connaît, a le droit de déduire les dépenses afférentes à la production et à la conservation du revenu. Ces dépenses d'ailleurs, en ce qui concerne le revenu des valeurs mobilières, se réduisent à peu de chose. Si on garde ses titres chez soi, on n'a aucun frais à supporter, si ce n'est la commission très minime que prélève la Banque ou l'établissement de crédit auquel on s'adresse pour faire encaisser les coupons, lorsqu'on passe par leur intermédiaire, au lieu de se faire payer directement par la Société émettrice. Cependant, si l'on a des titres en garde dans une Banque, on pourra déduire les frais de garde, qui sont, du reste, peu élevés. L'Administration n'admet pas que l'on déduise le prix de location d'un coffre-fort en Banque, en faisant valoir ce motif que ce coffre-fort peut servir à divers usages, notamment à mettre en sécurité des bijoux ou des papiers de famille, et de ne pas être exclusivement employé à la conservation des valeurs mobilières. On pourrait, d'autre part, soutenir que la déduction devrait s'appliquer à tous les frais de gestion du portefeuille. La conservation du revenu exige, en effet, souvent des arbitrages c'est-à-dire des substitutions de certains titres à certains autres,

Source : BIU Cujas

substitutions qui entraînent le paiement de courtages ou d'impôts. Mais cette thèse n'aurait absolument aucune chance d'être admise par l'Administration. Ainsi différence avec l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le revenu taxé à l'impôt général est le revenu net et non le revenu brut.

Eléments du revenu non cotisés à l'impôt cédulaire sur les valeurs mobilières qui sont cotisés à l'impôt général.

En second lieu, il y a des éléments du revenu, non cotisés à l'impôt cédulaire, qui devront être compris dans la déclaration pour l'impôt général. C'est le cas pour tous les fonds publics français, qui bénéficient de l'immunité fiscale; c'est-à-dire pour toutes les rentes sur l'Etat français à l'exception des titres 3 1/2 % amortissable 1914, dont presque tous les titres d'ailleurs ont actuellement disparu, parce qu'ils ont été convertis en titres d'autres emprunts. En effet, l'immunité fiscale porte sur le titre lui-même et sur le coupon, mais elle ne saurait être étendue à un impôt qui ne frappe pas une catégorie spéciale de revenus, mais qui frappe l'ensemble des revenus du contribuable, dont les arrérages des rentes constituent un des éléments composants. Une fois que le rentier a touché ses arrérages, ceux-ci font masse avec son revenu global. C'est ce revenu global dans sa totalité qui est imposable, et l'on comprendrait difficilement qu'il soit autorisé à en retrancher justement les sommes qu'il a reçues en qualité de rentier. Par conséquent, le rentier qui ne paye pas l'impôt cédulaire, doit payer l'impôt général.

Cependant les revenus des Bons du Trésor et de la Défense nationale, à échéance d'un an au plus ne sont pas cotisables à l'impôt général.

D'ailleurs à cette règle il y a une exception considérable. La loi du 13 Mars 1924, votée en vue de favoriser le placement des Bons du Trésor, a décidé que les intérêts des Bons du Trésor et des Bons de la Défense nationale à échéance d'un an au plus n'entreraient plus en compte pour le calcul des sommes passibles de l'impôt général. L'exonération ne porte que sur les Bons du Trésor et sur les Bons de la Défense à échéance d'un an au maximum; elle ne porte pas sur les valeurs qu'on appelle improprement des Bons du Trésor, mais qui sont en réalité des obligations du Trésor, comme les Bons de 1922 et de 1923, et qui sont à échéance de plusieurs années.

Critiques que l'on peut adresser à la

Quels que soient les motifs qui ont inspiré la loi du 13 Mars 1914, elle peut être critiquée au moins à deux points de vue. D'abord la faveur

Source : BIU Cujas

loi du 13 Mars 1914 qui édicte cette exception.

qu'elle institue est d'autant plus grande que le contribuable est plus riche, ce qui est un peu choquant. En effet le contribuable qui n'a qu'un revenu global de 7.000 frs., dont 1.000 frs. constitués par le revenu de Bons du Trésor, n'aura aucune espèce de bénéfice puisque, d'une façon comme d'une autre, il n'est pas imposable à l'impôt général, son revenu ne dépassant pas le minimum d'exemption. Si au contraire, le contribuable a plus de 550.000 frs de revenus, dont 1.000 d'intérêts de Bons du Trésor, il bénéficiera d'une exemption d'impôt de 600 frs. sur ces 1000 frs. de revenu puisque au delà de 550.000 frs., le tarif de l'impôt est de 60 %. La faveur faite au contribuable va donc en progressant au fur et à mesure qu'il a plus de fortune. En second lieu, la loi du 13 Mars 1914 ouvre une fissure extrêmement dangereuse dans notre système fiscal. Le contribuable qui omet de déclarer une partie de ses revenus mobiliers, et auquel le contrôleur demande comment il se fait qu'il déclare des revenus mobiliers aussi modiques, et que ses revenus aient tellement diminué depuis l'année passée, pourra toujours prétendre qu'il a fait un placement en Bons du Trésor et il ne sera pas toujours facile au fisc d'établir le contraire.

Enfin le bénéfice de cette exemption d'impôt joint à l'intérêt que rapportent déjà les Bons du Trésor procure à leurs acquéreurs, surtout quand ce sont de gros contribuables, un taux de placement très rémunérateur. On a pu craindre que la concurrence du Trésor ne fût redoutable pour l'industrie et le commerce qui ont besoin de capitaux et qui risquent de ne pas en trouver si ces capitaux prennent, en trop grande quantité, le chemin des Caisses publiques. Les événements de ces derniers temps n'ont pas confirmé cette crainte ; mais alors on peut dire que les faveurs consenties ont été inutiles et coûteuses pour l'Etat, puisqu'elles n'ont pas stimulé le placement des Bons.

Eléments imposés à l'impôt cédulaire des valeurs qui ne sont pas

En sens inverse, il y a des éléments qui sont imposés à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières sans être assujettis à l'impôt général. C'est le cas d'abord des lots et des primes de remboursement, qui sont frappés par l'impôt

Source : BIU Cujas

assujettis à l'impôt général

Les lots et primes de remboursements.

sur le revenu des valeurs mobilières, en vertu d'une disposition expresse, contenue dans l'art. 5 de la loi du 31 Juin 1875, et qui ne sont pas à comprendre dans la déclaration que le contribuable doit faire pour l'impôt général. C'est un point d'ailleurs qui a soulevé de très grosses discussions, avant que la question n'ait été tranchée d'une façon très nette par la jurisprudence. En effet, il présentait une grande importance. Soit, par exemple, un contribuable qui gagne un lot de 1 million, qui, après prélèvement cédulaire de 4% avec le double décime, se trouvera réduit à 760.000 frs. Si le lot est imposable à l'impôt général, le contribuable, dont le revenu ordinaire est, par exemple, de 30.000 frs, verra son revenu porté de 30.000 à 790.000 frs. dans l'année d'encaissement. Son impôt sur le revenu, dont le montant exact dépend de sa situation de famille, sera aux environs de 300.000 frs.

Arguments invoqués par l'Administration à l'appui de l'assujettissement des lots et des primes de remboursement à l'impôt général.

L'Administration avait prétendu imposer à l'impôt général le montant des lots et des primes de remboursement, en se basant sur les deux arguments suivants. D'abord, disait-elle, le revenu global étant la récapitulation, la totalisation des revenus taxés aux cédules, les lots et les primes de remboursement sont passibles de l'impôt général, puisqu'ils sont soumis à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières. Ensuite, les lots ou les primes ne sont, en réalité, que des accumulations d'intérêts, ils ont par conséquent le caractère indiscutable de revenus. Cela est vrai, d'abord, en ce qui concerne les primes de remboursement. En émettant des titres au dessous du pair et en assurant ainsi au porteur le bénéfice d'une prime de remboursement, lorsque le titre sera amorti, l'emprunteur trouvera de l'argent à un taux d'intérêt moins élevé; il réalisera donc, chaque année, une économie sur le service des intérêts et c'est sur cette économie qu'il paiera la prime de remboursements, qui représentera ainsi un versement d'intérêts différé. La prime de remboursement est en somme une modalité du service des intérêts. Il y a deux combinaisons possibles; l'une consiste à émettre au pair, en donnant par exemple 7% d'intérêts tous les ans, et à rembourser exactement le montant de la somme qu'on a reçue au moment de la souscription; l'autre consiste à émettre au dessous du pair, et à donner par exemple, simplement 6,50% d'intérêt an-

Source : BIU Cujas

nuel, plus un supplément, dont le paiement sera différé et aura lieu en une fois, au moment du remboursement, supplément qui sera représenté par la différence entre le prix d'émission et le montant du remboursement au pair. L'emprunt à lots peut s'analyser à peu près de la même façon. La chance de gagner un lot rend le prêteur moins exigeant sur le taux de l'intérêt, d'où pour l'emprunteur une économie réalisée sur les intérêts annuels, économie qui lui permettra, le moment venu, de pourvoir au paiement des lots.

Réfutation de cette argumentation.

Cette argumentation de l'Administration des Contributions directes est assez facile à réfuter pour ce qui est d'abord de l'argument économique, il repose sur une pétition de principe. On fait incontestable que l'emprunt émis avec prime de remboursement ou que l'emprunt à lots permet à l'emprunteur de trouver de l'argent à meilleur marché et par conséquent, de réaliser une économie sur le service des intérêts annuels, il ne résulte pas nécessairement que les lots ou les primes de remboursement aient le caractère d'impôts accumulés. On peut très bien, en effet, expliquer la combinaison, en considérant que le prêteur accepte de revoir un moindre intérêt annuel, parce qu'il est sûr de réaliser, quand il s'agit de prime de remboursement, ou parce qu'il a chance de réaliser, quand il s'agit d'un lot, en plus des intérêts, un gain en capital.

Tout d'abord, si l'on se place au point de vue de la Société qui a émis l'emprunt, il n'est pas exact que cette Société mette de côté et capitalise, pour les faire fructifier, les intérêts économisés sur le service annuel des arrérages, afin d'assurer le service des lots ou des primes de remboursement; qu'il s'agisse de primes ou qu'il s'agisse de lots, la Société les paie sur ses ressources disponibles et les passe au compte profits et pertes.

Les lots et primes ont le caractère d'un capital, non le caractère d'un revenu.

D'ailleurs ce n'est pas au point de vue de la Société qu'il faut se placer, c'est au point de vue du prêteur, puisque c'est lui, et non la Société, que frappe l'impôt général. Or, en ce qui concerne le prêteur, il est certain que les primes ou les lots ont le caractère d'un capital et non le caractère d'un revenu. En effet, l'idée de revenu éveille, d'une part, l'idée d'un produit périodique ou tout au moins d'un produit susceptible de se renouveler, d'autre part, ce produit suppose une source plus

Source : BIU Cujas

ou moins durable, c'est-à-dire qui ne s'épuise pas en lui donnant naissance, et qui sera soit un capital foncier, soit un capital mobilier, soit la force de travail, la capacité ou le talent de l'ouvrier, de l'écrivain ou du savant. C'est l'existence de cette source survivant à la naissance du produit, qui donne lieu à la périodicité du revenu. Le revenu est un bénéfice qui revient, ou du moins qui peut revenir; c'est-à-dire que le salarié, par exemple, peut cesser de travailler, que l'écrivain peut ne composer qu'une seule œuvre, cependant leur rémunération a le caractère d'un revenu, parce qu'elle émane d'un fonds d'activité, qui pourrait produire d'autres fruits, même si effectivement il n'en produit pas. C'est ce caractère de périodicité du revenu, qui explique qu'on peut vivre, en consommant son revenu, tandis qu'au contraire on se ruine en consommant son capital.

Aucun de ces caractères constitutifs du revenu ne se retrouve dans les lots ou dans les primes de remboursement. Le lot ou la prime de remboursement est un avantage obtenu une fois pour toutes, avantage essentiellement aléatoire en ce qui concerne le lot, et qui épuise tout le droit du prêteur. Consommer la totalité de la prime de remboursement, du moins quand elle a une certaine importance, ou consommer la totalité du lot, au cours de l'année où ils sont touchés, comme l'on consomme du revenu proprement dit, serait un acte de gestion essentiellement déraisonnable; la destination d'un lot, pour celui qui en bénéficie, c'est normalement de le consacrer à un placement.

D'ailleurs, du point de vue du prêteur l'idée que la loi constitue un versement d'intérêts différé est absolument insoutenable; le lot est fourni au bénéficiaire grâce aux économies d'intérêt réalisées sur l'ensemble des prêteurs, de sorte qu'il s'enrichit non pas de l'accumulation des intérêts qu'il a renoncé à toucher annuellement, mais des économies que la Société emprunteuse a faites sur tous les prêteurs, qui n'ont pas gagné le lot.

Pour ce qui est de la prime de remboursement, on pourrait être tenté de dire que, d'une part, à l'inverse du lot, le prêteur est sûr de la toucher, que d'autre part, elle a été constituée au moyen de la retenue d'intérêts effectuée à ses dépens. Mais c'est encore répondre à la question par la question.

Source : BIU Cujas

En effet, il s'agit de savoir si la compensation du moindre intérêt, qui lui est alloué annuellement, ne consiste pas précisément en un versement de capital additionnel au capital remboursé. Or, entre le montant de la prime de remboursement et la diminution d'intérêt annuel, acceptée par l'obligataire, il n'y a aucune proportion nécessaire. Soit, par exemple, un emprunt émis à 400 frs., et remboursable à 500, dont le taux d'intérêt est de 6 %, alors qu'il aurait été de 7 % si l'emprunt avait été émis au pair, c'est-à-dire si les prêteurs n'avaient pas été séduits par la perspective de toucher une prime. Le porteur d'une obligation, qui sort au tirage au bout d'une année pour être remboursée, touchera une prime de 100 frs. et n'aura sacrifié que la différence entre 6 et 7 % d'intérêt sur 400 francs pendant une année, c'est-à-dire 4 frs. d'intérêt; sa situation sera aussi avantageuse et aussi inespérée, étant donnés les aléas du tirage, que celle du bénéficiaire du lot. D'ailleurs, en droit civil, le lot et la prime de remboursement sont considérés comme du capital et appartiennent, non à l'usufruitier, mais au nu-propriétaire de la valeur.

Quant au premier argument que l'Administration tirait de l'assujettissement des primes et des lots à l'impôt cédulaire, il est facile de le réfuter. Le revenu imposable à l'impôt global n'est pas nécessairement la totalisation des revenus ou des bénéfices imposés aux impôts cédulaires; comme on a eu occasion de le faire observer, la loi de 1872, antérieure à l'organisation du système d'impôt sur le revenu frappe non seulement les revenus, mais en termes exprès tous les "produits" des valeurs mobilières, et la loi de 1875 n'a fait à cet égard que préciser, en ce qui concerne les lots et les primes de remboursement une solution qui se trouvait implicitement contenue dans la loi de 1872. Par conséquent puisque la loi de 1872 frappe les éléments autres que le revenu, le fait qu'un produit est taxé à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'implique pas qu'il doive être également soumis à l'impôt général, qui est un impôt sur le revenu; du moment qu'il ne frappe que le revenu, les éléments atteints par la loi de 1872 ne sont pas nécessairement par là-même passibles de l'impôt général sur le revenu, puisque cette loi frappe des éléments qui n'ont

Source : BIU Cujas

pas le caractère de revenu.

La jurisprudence du Conseil d'Etat considère les lots comme un assujettissement du capital, non comme un revenu.

La question a d'ailleurs été résolue dans le sens opposé à la thèse de l'Administration en ce qui concerne les lots par un arrêt du Conseil d'Etat du 29 Janvier 1921 (D. 21. 3. 9). Le lot, dit l'arrêt, constitue non un revenu, mais un accroissement du capital: "les lots font partie intégrante des obligations remboursées et constituent comme celles-ci un capital mobilier, qui ne saurait entrer en ligne de compte, en l'absence d'une disposition expresse de la loi, pour la détermination du revenu imposable." En second lieu, dit l'arrêt, la loi de 1875 a créé, en ce qui concerne les lots et primes de remboursement, un impôt spécial, qui n'est pas l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la loi de 1872, de sorte qu'on ne peut pas dire que, du fait qu'ils sont soumis à cet impôt particulier, ils ont été considérés par cela même comme des revenus, puisque l'impôt de la loi de 1875, qui les frappe, n'est pas l'impôt de 1872 sur le revenu des valeurs mobilières.

L'argumentation du Conseil d'Etat est ici, comme on le voit assez différente de l'interprétation exposée plus haut, puisque, à notre sens, la loi de 1875 n'est qu'une application de la loi de 1872, laquelle taxe tous les "produits" et pas seulement les "revenus" des valeurs mobilières. Mais, malgré leurs différences, les deux conceptions conduisent à la même conclusion, à savoir que le lot ne doit pas être considéré comme un revenu.

En troisième lieu, l'arrêt fait observer qu'il n'y a pas lieu de rechercher, au point de vue du bénéficiaire, quels ont été les procédés employés par la Société emprunteuse pour réunir les fonds nécessaires au paiement des lots, et que, par conséquent on ne saurait retenir l'argument, basé sur le fait que la loi constituerait une accumulation d'intérêts.

Un arrêté du Conseil de Préfecture de la Côte d'Or adopte la même solution en ce qui concerne les primes de

En ce qui concerne les primes de remboursement, une solution analogue a été adoptée par le Conseil de Préfecture de la Côte d'Or, dans un arrêté du 30 Juin 1924, rendu à propos de la prime de remboursement de l'emprunt français 5% amortissable de 1920. L'arrêté du Conseil de Préfecture de la Côte d'Or s'approprie les termes de l'arrêté du Conseil d'Etat du 29 Janvier 1921. Il y ajoute

Source : BIU Cujas

remboursement. cette autre considération assez intéressante que les obligations, au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'époque finale de l'amortissement, ont tendance à augmenter de valeur, que celui qui les vendra dans la dernière période précédant le terme de l'amortissement réalisera une plus-value en capital, qui ne sera pas imposable; que par contre, celui qui les achètera à ce moment là en plus-value, aura ainsi payé en partie la prime, dont il profitera ensuite; que dès lors on ne saurait lui demander de supporter l'impôt sur le revenu sur la totalité d'une prime, qui n'est qu'en partie du bénéfice pour lui. Soit des obligations émises à 400 frs. et remboursables en 40 ou 50 ans à 500 frs; au bout de 30 ou 40 ans, comme il n'y aura que 10 ans à attendre pour être sûr d'être remboursé, même si l'obligation ne sort qu'au dernier tirage, les titres auront gagné une plus-value et seront coté, par exemple 475 frs. Celui qui achètera le titre à ce prix ne bénéficiera, en fait, que d'une prime légère de 25 frs. Il serait inique de lui demander l'impôt sur la prime de remboursement de 100 frs., étant donné qu'il a payé le titre à un prix qui ne lui laisse qu'un bénéfice de 25 frs.

Bien qu'il n'y ait pas encore d'arrêt du Conseil d'Etat sur les primes de remboursement, la jurisprudence paraît définitivement établie dans ce sens que les lots et les primes, bien qu'imposables à l'impôt cédulaire en vertu de la loi de 1875, ne sont pas imposables à l'impôt général. La question de l'imposition des distributions de réserves à laquelle nous arrivons maintenant est encore plus délicate que celle des lots et primes de remboursement.

La question de l'imposition des réserves dans les Sociétés de capitaux. On a dit que la distribution des réserves aux actionnaires est imposable à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières. Il n'y a pas à discuter le principe de cette imposition, puisque la loi de 1872 assujettit à l'impôt les intérêts, dividendes et tous autres "produits" des actions et obligations, c'est-à-dire en somme tous les versements faits aux actionnaires, qui n'ont pas le caractère d'un simple remboursement du capital versé. La distribution des réserves n'est pas un remboursement du capital versé par l'actionnaire, elle est le partage d'une somme, qui est venue grossir le fonds social en plus du capital primitif; c'est donc bien une distribution imposable. Là

Source : BIU Cujas

où le doute peut s'élever, c'est lorsqu'il n'y a pas distribution de sommes d'argent aux actionnaires, mais incorporation des réserves au capital et remise aux actionnaires d'actions supplémentaires en représentation de cet accroissement de capital. A ce point de vue, on a vu précédemment (p. 390-391) quelle est la jurisprudence de la Cour de Cassation; on peut donc conclure que toute distribution des réserves quelles qu'en soient les modalités, qu'elle soit faite sous forme d'attribution de sommes d'argent ou sous forme d'attribution d'actions nouvelles, est passible de l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, de la loi de 1872.

La question qui se pose est de savoir si les réserves distribuées sont également passibles de l'impôt général, en d'autres termes, si le contribuable doit faire figurer dans sa déclaration pour l'impôt général le montant de la somme qu'il a reçue d'une Société pour sa part dans la distribution des réserves de cette Société. Une Société anonyme sert une certaine année à ses actionnaires un dividende de 30 frs. plus une somme de 200 frs. à titre de répartition de réserves: l'actionnaire devra-t-il comprendre, dans sa déclaration, une somme de 230 frs. ou simplement une somme de 30 frs, représentant le montant du dividende?

Arguments en faveur de l'assujettissement des réserves à l'impôt général.

La question est dans ce cas beaucoup plus embarrassante que quand il s'agissait de primes de remboursement ou de lots. En effet, il y a, en faveur de l'assujettissement à l'impôt général des sommes distribuées provenant des réserves, plusieurs arguments très sérieux.

1° Les réserves sont constituées par un prélèvement sur les bénéfices annuels.

En premier lieu, il faut se demander ce que sont exactement les réserves, comment elles sont constituées. Les réserves sont formées par un prélèvement sur les bénéfices annuels; ce sont des sommes qui, si elles n'avaient pas été mises en réserve auraient été réparties entre les actionnaires et seraient venues grossir les dividendes annuels; ici, par conséquent, l'idée d'accumulation de bénéfices, d'accumulation de revenus, est exacte.

2°) Le non assujettissement des

En second lieu, si les distributions de réserves ne sont pas soumises à l'impôt général on voit immédiatement quelle fraude pourra

Source : BIU Cujas

en résulter. La Société ne distribuera tous les ans qu'une partie de ses bénéfices et portera le reste en réserve, puis, de temps en temps, elle répartira une portion de ses réserves aux actionnaires. La Société servira, par exemple, tous les 3, 4 ou 5 ans en plus du dividende annuel, un véritable dividende supplémentaire qui, versé sous forme de distribution des réserves, échappera à l'impôt général, alors qu'il aurait payé l'impôt général, s'il avait été distribué par fractions annuelles sous forme d'accroissement de dividendes.

Réponse à ces arguments. Objection de droit.

A ces arguments s'opposent d'ailleurs les objections suivantes. Il y a d'abord une objection de droit. Le fait qu'une Société constitue ses réserves au moyen de prélèvements sur ses bénéfices annuels n'implique pas que ses réserves aient le caractère de revenus entre les mains des actionnaires, auxquels elles sont distribuées. En effet, une même somme peut avoir le caractère de capital pour une personne et le caractère de revenu pour une autre. Si on suppose qu'une personne prélève sur ses revenus, une certaine somme d'argent, dont elle fait cadeau à une autre, cette somme représentera du capital pour le bénéficiaire, alors que cependant elle est prise sur le revenu du donateur. Inversement, une personne se ruine à faire exécuter des travaux de construction, elle prend sur son capital les sommes qu'elle paye aux ouvriers et aux entrepreneurs qu'elle fait travailler; ces sommes sont du capital pour celui qui les dépense et elles fournissent des revenus sous forme de profits ou de salaires à ceux qui les reçoivent. De même les réserves peuvent être une accumulation de bénéfices entre les mains de la Société et constituer du capital entre les mains des associés, quand elles leur sont versées. Au surplus, d'après une certaine opinion[1], il n'y a pas de caractère intrinsèque qui distingue le revenu du capital, pas de signe objectif qui permette de reconnaître la nature de la somme envisagée. Cette nature dépend simplement d'un acte de volonté, d'un acte d'aménagement, du disposant. Une personne place

---

[1] Voir cette opinion exposée passim dans la thèse de M. Ch. Ambroise-Colin: La notion du revenu en matière de législation fiscale (Paris 1924).

Source : BIU Cujas

une partie de ses revenus : ces revenus sont transformés en capital par un acte de sa volonté ; de même lorsqu'une Société, au lieu de distribuer ses bénéfices annuels sous forme de dividendes, les met en réserve pour ne les distribuer qu'au bout d'un certain temps, on peut dire qu'elle transforme, par cet aménagement, ses bénéfices en un véritable supplément de son capital.

Nous n'adoptons pas, pour notre part, la théorie, qui fait reposer uniquement la distinction du revenu et du capital sur un critérium subjectif, c'est-à-dire sur l'acte volontaire d'aménagement du disposant. Le revenu nous paraît avoir des caractères propres qui sont sa périodicité et l'existence d'une source durable d'où il provient. Mais précisément en se plaçant à ce point de vue, on peut dire qu'en fait, l'attribution des réserves aux actionnaires manque des caractères essentiels du revenu, c'est le partage d'un fonds, qui s'épuise par le fait même de sa distribution, et qui disparaîtra complètement, s'il n'est pas réalimenté par de nouveaux versements. A l'inverse de la distribution de dividendes, qui n'entame pas le fonds social, c'est-à-dire la source productive de revenus, la distribution des réserves diminue ce fonds et elle réduit l'importance du droit à partage de l'actif social que représente l'action. A la liquidation de la Société, les actionnaires se seraient partagé le capital grossi des réserves ; quand les réserves leur sont distribuées en cours d'existence de la Société, c'est en somme une plus-value en capital qu'ils encaissent par anticipation. La preuve en est que la distribution des réserves aura pour effet de faire baisser le cours des actions puisqu'elles ne représenteront plus qu'un fonds social amoindri. D'où cette conséquence importante et qui fournit un motif de plus contre l'imposition, que la distribution des réserves n'est un bénéfice que pour les actionnaires anciens, qui avaient acquis leurs titres avant la formation de ces réserves ; quant aux actionnaires récents elle les fait simplement rentrer dans leurs déboursés, puisqu'ils ont acheté leurs titres à un cours plus élevé qui tenait compte de l'existence des réserves, et que ce cours baissera après leur distribution.

La jurisprudence civile

Le point de vue qu'on vient d'exposer est d'ailleurs celui qui a été adopté par la jurispru-

Source : BIU Cujas

considère la distribution des réserves comme un gain en capital.

dence civile. D'après elle la répartition des réserves représente, pour l'actionnaire qui en bénéficie, un gain en capital et non un revenu supplémentaire, de sorte que si un usufruit a été constitué sur l'action et s'il est procédé à une distribution des réserves, l'usufruitier n'aura pas le droit d'en réclamer le bénéfice; ce bénéfice appartiendra au nu-propriétaire, qui sera tout au plus tenu de servir à l'usufruitier l'intérêt de la somme reçue par lui (Cour de Grenoble, 20 Mars 1876, confirmé par arrêt de Cassation: D. 1877.1.353).

Objection de fait contre l'assujettissement à l'impôt général des sommes provenant de la distribution des réserves.

A côté de cette objection de droit se place une objection de fait, qui se tire du caractère progressif de l'impôt sur le revenu. Il est exact que si la Société avait réparti annuellement tous ses bénéfices, au lieu d'en mettre une portion en réserve, toutes les sommes distribuées en qualité de dividendes auraient constitué entre les mains des actionnaires des revenus passibles de l'impôt général; mais si la Société accumule pendant plusieurs années une partie de ses bénéfices, en les mettant en réserve pour les distribuer ensuite en une fois, ces bénéfices s'ils sont soumis à l'impôt seront plus lourdement taxés que s'ils avaient été distribués annuellement puisque leur accumulation même donnera lieu à application d'échelons plus élevés du tarif progressif.

Examen de la jurisprudence sur la question.

Exposé des espèces à propos desquelles est intervenue cette jurisprudence.

Quoi qu'il en soit de cette discussion, la question a été tranchée par deux arrêts du Conseil d'Etat en date du 15 Février 1923 (D. 1923.3.9). Ces deux arrêts ont été confirmés par deux autres arrêts en date des 27 Juillet et 22 Novembre 1923 (Gaz. Pal. 2 Février 1924) et par un 3e arrêt du 11 Avril 1924 (Journ. des Sociétés N° de Janvier 1925). Les arrêts du 15 Février 1923, que les autres ne font que reproduire, ont été rendus en appel de décisions de Conseils de Préfecture, qui avaient déclaré non imposable la distribution de réserves, en se basant sur la jurisprudence civile, qui lui attribue le caractère de répartition de capitaux et non le caractère de distribution de revenus.

Dans les espèces soumises au Conseil d'Etat et qui étaient particulièrement compliquées, il ne s'agissait pas de réserves réparties sous forme de distribution de sommes d'argent, mais de réserves incorporées au capital, qui avaient

Source : BIU Cujas

donné lieu à l'attribution d'actions nouvelles, représentant l'augmentation du capital. Dans le premier cas la Société avait décidé de répartir une partie de ses réserves à raison de 300 frs. par action ancienne et de procéder concurremment à une augmentation de capital par la création d'actions nouvelles de 300 frs., un droit de préférence étant accordé aux porteurs d'actions anciennes, qui pouvaient s'acquitter, sans bourse délié, par compensation avec les sommes qui leur étaient dues à titre de répartition des réserves.

Dans le second cas, la Société avait procédé autrement; elle avait incorporé d'office ses réserves à son capital et elle avait également attribué d'office à ses actionnaires des actions nouvelles au prorata de leurs actions anciennes; aux termes des statuts, qui avaient d'ailleurs été modifiés à cette occasion, ces actions nouvelles n'étaient cessibles que sous certaines conditions. La combinaison était par conséquent différente; on n'avait pas offert aux actionnaires de leur rembourser une somme d'argent, à titre de répartition des réserves, en leur donnant la faculté de l'employer à la souscription de nouvelles actions; on avait d'office augmenté le capital et attribué aux actionnaires des actions nouvelles en raison du nombre d'actions anciennes qu'ils possédaient.

L'argumentation du Commissaire du Gouvernement
Distinction de la notion fiscale et de la notion civile de revenu.

Dans les deux affaires, le Commissaire du Gouvernement, M. Andrieux, avait conclu à l'assujettissement à l'impôt général des titres nouveaux attribués aux actionnaires, en représentation de leur quote-part dans les réserves. D'après M. Andrieux qui, dans ses conclusions, a émis une théorie fiscale assez originale et assez intéressante, parce qu'elle remet en discussion les notions fondamentales en matière d'imposition du revenu, il faudrait distinguer la notion fiscale de revenu de la notion civiliste. Serait revenu, en droit fiscal comme l'admet déjà la loi de 1872 tout produit constituant un bénéfice, c'est-à-dire toute somme réalisée en excédent du capital primitif (Nous avons déjà trouvé une application de cette théorie à la taxation des bénéfices industriels et commerciaux en étudiant ce que nous avons appelé la "théorie du bilan", (suprà. p. 270). Ce revenu d'ailleurs devrait être calculé différemment, quand il s'agit d'un impôt cédulaire comme l'impôt de la loi de 1872, et quand il s'agit d'un

Source : BIU Cujas

impôt personnel comme l'impôt général. Pour l'impôt réel, qui considère le revenu objectivement, le bénéfice devrait être envisagé relativement à l'ensemble des actionnaires, considéré in abstracto, sans tenir compte des changements qui peuvent intervenir dans le personnel de ces actionnaires et il serait mesuré par rapport au prix d'émission. Ainsi, si à la dissolution de la Société, chaque porteur d'action de 500 frs. retire du partage de l'actif social une somme de 2.000 frs., le bénéfice imposable sera de 2.000 frs. moins les 500 frs. représentant la mise de capital initiale, c'est-à-dire de 1.500 frs. et cela sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de savoir si le dernier porteur d'action ne l'a pas acquise d'un précédent actionnaire à un prix très supérieur à 500 frs. En effet, ce qui est taxé, c'est le produit du titre, en soi, sa plus-value, et on n'a pas à rechercher dans quelle mesure chacun des porteurs successifs en a profité individuellement. Pour l'impôt sur le revenu, au contraire, qui est un impôt personnel, et qui ne frappe que le revenu net du contribuable considéré dans sa personne, il faudrait apprécier le bénéfice par rapport à la personne qui l'a réalisé. Or, pour elle ce bénéfice est mesuré, non par l'excédent qu'elle touche en plus du remboursement du prix d'émission, mais par l'excédent qu'elle touche en plus du prix auquel elle a acquis l'action, prix qui peut être supérieur au prix d'émission primitif. En résumé, à la dissolution de la Société, quand il y aura partage de l'actif, le revenu imposable à la cédule des valeurs mobilières sera la différence entre la somme distribuée et le prix d'émission; quant au revenu imposable à l'impôt général, ce sera la différence entre la somme reçue par l'actionnaire et le prix auquel il a acquis l'action.

Cette solution, toutefois, dans le système du Commissaire du Gouvernement ne s'applique qu'au cas du partage des réserves, lors de la liquidation de la Société. S'il y a, au contraire, comme M. Andrieux, distribution de réserves, non pas à la dissolution de la Société, mais en cours d'exploitation, il n'y aura pas lieu de tenir compte du prix d'acquisition des titres, et toutes les sommes distribuées seront imposables à l'impôt général, parce que cette distribution ne constitue qu'une attribution exceptionnelle de revenu, de même nature que le paiement de dividendes et laisse intact le droit du porteur

Source : BIU Cujas

de participer à d'autres distributions dans l'avenir si les réserves sont reconstituées.

Et maintenant quand l'actionnaire doit-il comprendre ces sommes dans sa déclaration d'impôt général ? C'est évidemment lorsqu'elles sont mises en distribution, c'est-à-dire lorsque les réserves sont réparties. Et cette répartition peut s'effectuer, non-seulement par remise de sommes d'argent, mais par attribution d'actions nouvelles. Juridiquement, en effet, cette attribution s'analyse en deux phases successives ; en premier lieu, l'actionnaire s'approprie privativement sa part de réserves ; en second lieu, soit de sa propre initiative, soit (ce qui revient au même (et ici M. Andrieux se réfère à la seconde des deux affaires, soumises au Conseil)) par le vote de l'Assemblée générale à la majorité de laquelle l'actionnaire a accepté de se lier en achetant le titre, il affecte cette part qu'il s'est appropriée, à la libération des actions nouvelles. Théoriquement donc, il commence par toucher son revenu représenté par sa quote part de réserves ; ensuite, il en dispose, en l'affectant à l'acquisition, soit facultative, soit forcée, d'actions nouvelles.

Objections faites à la thèse soutenue par le Commissaire du Gouvernement.

Cette thèse n'ayant pas été retenue par le Conseil, il n'est pas nécessaire de l'examiner en détail et nous nous bornerons à formuler les deux objections suivantes : D'abord en considérant comme tout revenu tout ce qui est plus-value, alors que la plus-value constitue en réalité un accroissement de capital, elle commet une confusion, contre laquelle nous nous sommes déjà élevés à plusieurs reprises, entre les deux notions essentiellement différentes de capital et de revenu.

Pratiquement aussi, l'idée que suggère M. Andrieux, de rechercher, au cas de partage de l'actif social, lors de la liquidation, le prix d'acquisition auquel les porteurs se sont procuré leurs titres paraît soulever des difficultés insurmontables ; on devra se contenter d'allégations sans preuves ou bien on exigera la justification du prix d'achat et la plupart des porteurs, s'ils n'ont pas pris soin de garder le bordereau d'agent de change, ne pourront pas la fournir.

Le Conseil d'Etat admet

Le Conseil d'Etat n'a pas suivi intégralement l'avis du Commissaire du Gouvernement,

Source : BIU Cujas

il a fait une distinction. Dans le premier cas, où il y avait distribution de réserves, et droit de préférence accordé aux porteurs d'actions anciennes pour la souscription des actions nouvelles, qu'ils pouvaient payer sur leur part de réserves, le Conseil d'Etat a admis que l'impôt général était dû. En effet, l'actionnaire en souscrivant les actions nouvelles, ce qu'il n'était nullement tenu de faire, a disposé de sa part de réserves; il a donc bien touché un revenu, puisqu'il l'a eu à sa disposition, et l'emploi qu'il en a fait, en souscrivant aux actions nouvelles, n'est qu'un mode de placement de ce revenu, lequel doit être compris, par conséquent, dans le revenu global du contribuable.

Il n'admet pas l'imposition en cas de distribution par voie d'attribution d'office et gratuite d'actions nouvelles.

Dans le second cas, où il y avait eu attribution d'office et gratuite d'actions nouvelles, dont la cession était rendue difficile par des clauses spéciales des statuts, le Conseil d'Etat a déclaré, au contraire, qu'il n'y avait pas lieu à imposition. En effet, on ne peut pas dire que le contribuable ait bénéficié d'un revenu, dont il n'a jamais disposé. Or, en l'espèce, le contribuable n'a pas eu la part de réserves à sa disposition pour deux raisons; d'abord, parce qu'il n'a pas eu à souscrire ou à ne pas souscrire les actions nouvelles, qui lui ont été attribuées d'office; ensuite, parce que, ces actions, il n'a pas pu en réaliser librement la valeur puisqu'elles n'étaient pas négociables ou du moins ne l'étaient que sous certaines restrictions.

Pour apprécier cette jurisprudence et pour formuler une conclusion, il est nécessaire d'examiner successivement deux questions bien distinctes: 1°) la question de savoir si la répartition des réserves sous forme d'attribution d'actions nouvelles doit être considérée comme une véritable distribution de bénéfices et si elle est imposable au même titre que si elle avait eu lieu sous forme d'attribution de sommes d'argent; 2°), la question essentielle, car c'est une question de principe, de savoir si une distribution de réserves est en soi-même imposable à l'impôt général quelle qu'en soit la modalité, et notamment si elle est effectuée sous forme de remise de sommes d'argent.

Doit-on assimiler à une distribution de réserves s'effec-

Sur le premier point, on a vu quel est le critérium adopté par le Conseil d'Etat. Bien que la rédaction de l'arrêt ne soit pas très claire, il semble que le Conseil subordonne l'exonération

Source : BIU Cujas

tuant par remise de sommes d'argent, la remise d'actions nouvelles aux porteurs d'actions anciennes ?

aux deux conditions suivantes, qui doivent être réunies : 1°) attribution d'office d'actions gratuites et non pas souscription simplement facultative aux titres nouveaux ; 2°) clause des statuts restrictive du droit de négocier librement les titres nouveaux.

Le motif tiré de l'obstacle mis par les statuts de la Société à la cession des actions est équivoque.

La solution contenue dans les deux arrêts du 15 Février 1923, a été critiquée à plusieurs points de vue. Tout d'abord, au sujet de l'opération que le Conseil d'Etat a jugée ne pas comporter taxation à l'impôt général, l'arrêt est rédigé d'une façon assez obscure ; en particulier, le motif tiré des obstacles que les statuts mettaient à la cession des actions est équivoque. En effet, une action ne peut pas être déclarée à jamais incessible, parce que, dans ce cas, elle cesserait d'être une action et la clause des statuts, qui en disposerait ainsi, serait nulle. Et si certaines conditions sont simplement mises à la cession, on ne peut pas dire que l'actionnaire n'aurait pas pu malgré tout réaliser son titre, s'il l'avait voulu. Dans l'espèce jugée, cette objection est d'autant plus frappante que la restriction principale apportée par les statuts à la libre négociation des actions nouvelles consistait dans un droit de préemption accordé aux autres actionnaires, si bien que le souscripteur d'une action nouvelle, qui voulait vendre, non seulement n'était pas empêché de le faire, mais, au contraire, pouvait trouver pour son titre deux amateurs au lieu d'un, le second étant l'un quelconque des autres actionnaires, qui utiliserait son droit de préemption (Voir le texte des statuts de la Société en question dans le Journal des Sociétés, N° de Janvier 1925).

La décision du Conseil d'Etat crée un moyen facile d'évasion.

La décision du Conseil d'Etat crée, de plus, une inégalité de traitement peu justifiée entre les deux procédés qui avaient motivé ses arrêts, et elle ouvre elle-même un moyen d'évasion, il suffira d'insérer, par exemple, dans les statuts, que les actions nouvelles seront incessibles pendant une année pour que le contribuable n'ait pas à les déclarer dans le revenu de l'année où il les a reçues, et il n'aura pas davantage à les déclarer dans le revenu de l'année suivante, quand elles deviendront librement cessibles, puisqu'elles ne font pas partie des revenus encaissés cette année-là (Voir la note de M. Dreyfus dans le N° de [illegible]

Source : BIU Cujas

économique et financière" du 10 Mars 1923).

L'assimilation d'une attribution d'actions à une répartition de réserves est contestable.

Enfin l'objection de fonds que comporte, à notre sens, cette jurisprudence, c'est que l'assimilation faite d'une attribution d'actions à une répartition de réserves est des plus contestables, bien que la jurisprudence de la Cour de Cassation en matière d'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, soit très ferme en ce sens. (Voir suprà, p. 390). Comme on l'a montré, en étudiant l'impôt cédulaire, la remise des titres nouveaux ne fait passer, en réalité, aucune valeur des mains de la Société aux mains de l'actionnaire, puisque l'action nouvelle jointe à l'action ancienne ne représentent toujours, à elles deux, que la même quote-part de l'actif social que représentait déjà, à elle seule l'action ancienne. Théoriquement, les deux actions, ancienne et nouvelle, ne devront pas valoir en Bourse plus que ne valait auparavant l'action ancienne; l'action nouvelle, de même que l'action ancienne, ne représente pas des sommes distribuées, mais au contraire des sommes distribuées et qui sont demeurées dans le fonds social. Ce n'est donc pas, au moment de l'attribution des actions nouvelles, mais au moment de la distribution effective des sommes qu'elles représentent, que la question de la perception de l'impôt pourra se poser, à savoir lorsqu'il y aura répartition de réserves par voie de distribution de sommes d'argent, ou encore lors de la dissolution de la Société, lorsque l'actif social sera partagé. On verra tout à l'heure quelles sont les solutions à admettre dans ces deux hypothèses.

Procédés propres à éluder l'imposition des sommes provenant de la distribution des réserves.

La jurisprudence affirmée par les arrêts du 15 Février 1923 a suscité la recherche de procédés propres à en éluder les conséquences. On en a signalé tout à l'heure un premier qui consiste à utiliser la distinction faite par les deux arrêts, et à incorporer directement les réserves au capital avec attribution d'office d'actions (c'est-à-dire sans décomposer l'opération en distribution de réserves, d'une part, et souscription aux actions nouvelles avec droit de préférence d'autre part) et à frapper d'indisponibilité les actions nouvelles. Ce procédé cependant soulève des scrupules juridiques chez les praticiens, à moins qu'il n'ait été prévu par une clause des statuts, ce qui est assez rare (Voir l'article de M. Bernard Auger: "Les transformations des réserves et l'impôt sur le

1°) Incorporation des réserves au capital avec distribution d'office d'actions nouvelles.

revenu". Recueil des questions fiscales de Février 1924).

2°) Augmentation de capital par incorporations des réserves et sans création de titres nouveaux.

D'où l'idée d'augmenter le capital par incorporation des réserves sans création de titres nouveaux, et en estampillant simplement les actions anciennes pour modifier leur valeur nominale. Par exemple, une Société porte son capital de 1 à 5 millions; elle met sur ses actions une estampille, spécifiant que leur valeur primitive de 100 frs. est portée à 500 frs. Réserve faite de la question de savoir si cette manière de faire est régulière, au point de vue du droit civil, il semble qu'au point de vue fiscal, elle doive entraîner exonération de l'impôt général sur le revenu. En effet, dans ce cas, l'actionnaire ne reçoit rien: ni sommes d'argent, ni titre nouveau; il n'a donc pas de part de réserves dont on puisse dire qu'elle ait été, sous une forme ou sous une autre, "mise à sa disposition". L'estampille apposée sur le titre primitif constate simplement, que ce titre qui représentait 1/10.000 du capital social et qui était étiqueté 100 frs., quand ce capital était de 1 million, vaut et est étiqueté 500 frs., lorsque ce capital est porté à 5 millions. Une question écrite au Journal Officiel a été posée à ce sujet, le 8 Mai 1923, par M. Artaud, député mais l'Administration, probablement parce qu'elle a jugé la question embarrassante, a répondu à côté (Voir Journal Officiel du 31 Juillet 1923 Ch. Dép. Déb. Parl.; réponse reproduite dans l'article précité de M. Bernard Anger).

3°) Distribution des réserves sous forme de remboursement de capital.

Enfin, il y a un troisième procédé, dont on a déjà parlé à propos de la cédule du revenu des valeurs mobilières (p. 391). Au lieu de procéder à une distribution des réserves, on fait l'opération sous forme de remboursement de capital. Le remboursement de capital n'est pas passible sauf les mesures à intervenir éventuellement dans la nouvelle loi de finances, ni de l'impôt cédulaire sur le revenu de la loi de 1872, ni de l'impôt général. Les actionnaires remboursés qui auront reçu une action de jouissance à la place de l'action de capital remboursée, pourront se servir du montant de ce remboursement pour souscrire aux actions nouvelles émises par la Société, qu'ils se procureront également, de cette façon sans bourse déliée.

La distribution des réserves

Les arrêts du Conseil d'Etat visent le cas de distribution de réserves sous forme d'attribution

Source : BIU Cujas

alors qu'elle s'effectue sous la forme plus simple de remises de sommes d'argent est-elle en principe imposable ?

de titres nouveaux, c'est-à-dire l'hypothèse la plus compliquée, puisqu'on peut contester que cette attribution réalise une véritable distribution des réserves. Mais les motifs sur lesquels ils sont basés entraînent à plus forte raison la conclusion que la distribution de réserves est imposable quand elle a lieu en sommes d'argent. La solution déjà affirmée par l'Administration (Question Lamy N° 31.693. J.O. 6 Décembre 1919 p. 14076) résulte d'ailleurs explicitement du premier des deux arrêts analysés, puisqu'il motive l'imposition dans le cas envisagé, par le fait que les intéressés ont eu à leur disposition une somme d'argent dont ils ont fait librement et volontairement l'emploi, en la consacrant à la souscription des actions nouvelles.

En se demandant quelle est la valeur de cette solution, on est ainsi amené à l'examen de la seconde question : la distribution de réserves est-elle imposable en soi ? Nous avons vu précédemment les arguments fournis, dans les deux sens ; la question est extrêmement embarrassante. Il y a lieu, d'après nous, de faire une distinction, suivant qu'il s'agit de distribution des réserves en cours d'entreprise ou de partage de ces réserves au moment de la liquidation de la Société, c'est-à-dire au moment où l'actif social est réparti entre les associés.

Au cas de distribution des réserves en cours d'exploitation, nous sommes portés, non sans quelque hésitation, à conclure en faveur de l'imposition : d'abord, parce que cette répartition, bien que se présentant sous forme d'un partage de capital, équivaut cependant à une distribution différée des bénéfices accumulés ; ensuite et surtout parce que la solution contraire favorise d'une façon dangereuse l'évasion fiscale. Le contribuable devra donc porter dans sa déclaration d'impôt général sur le revenu, non-seulement les dividendes de ses actions, mais les sommes qui lui ont été distribuées en cours d'exploitation à titre de répartition des réserves.

Par contre, lorsque l'actif social, dont font partie les réserves, est partagé entre les actionnaires, à la dissolution de la Société, il est impossible, à notre sens, d'assimiler cette opération à la répartition d'un dividende supplémentaire. En réalité, c'est un partage du capital qui intervient ; l'accroissement dont a bénéficié le fonds social, et

Source : BIU Cujas

qui résulte de ce fait qu'au capital primitif sont venues s'ajouter des réserves, constitue une plus-value du capital. L'actionnaire n'a donc pas à comprendre dans sa déclaration le boni de liquidation, c'est-à-dire la différence entre la quote-part qui lui revient dans le fonds social et la valeur de sa mise de fonds primitive, ce boni provenant, encore une fois, d'un partage de capital et non pas d'un partage de revenus.

D'ailleurs pratiquement, la crainte très légitime de la fraude, qui est de nature à influer sur le sens de la solution à admettre, quand il s'agit de distribution de réserves en cours d'exploitation, n'existe plus en l'espèce. On conçoit très bien qu'une Société, pour soustraire ses actionnaires à l'impôt général sur le revenu, puisse avoir l'idée de ne distribuer qu'une petite partie de ses bénéfices tous les ans sous forme de dividendes et de mettre le reste de côté pour ne le distribuer qu'à intervalles plus espacés, à titre de partage de réserves. Mais cette Société n'aura évidemment pas pour éviter à ses actionnaires le paiement de l'impôt général l'idée, qui servait l'idée de Griboulle, de ne pas distribuer de bénéfices du tout et d'attendre jusqu'à la cessation de l'entreprise c'est-à-dire jusqu'au moment où l'actif social sera partagé entre la dernière génération d'actionnaires. Il n'y a pas de jurisprudence sur cette question, qui est extrêmement importante et qui n'intéresse pas seulement les actionnaires des Sociétés par actions, mais aussi les commanditaires dans les commandites simples et tous les associés dans les Sociétés civiles, c'est-à-dire tous les associés qui paient sur leur revenu mobilier l'impôt cédulaire de la loi de 1872. Pour les associés des Sociétés civiles, en effet, la question se pose aussi, lors de la dissolution de la Société, de savoir si la plus-value représentée par la différence entre la part qui leur revient dans le fonds social et leur apport initial doit être ou ne doit pas être déclarée.

Les primes d'émission. Leur objet, Leur mécanisme.

En admettant que la distribution des réserves est imposable, quand elle a lieu en cours d'exploitation de la Société et sous forme de distribution de sommes d'argent, nous avons supposé implicitement que ces réserves avaient été constituées par des prélèvements sur les bénéfices, et représentaient une masse de bénéfices non encore distribués. Une

Source : BIU Cujas

question particulière se pose, lorsque la répartition faite aux actionnaires provient de primes d'émission.

Qu'est-ce qu'une prime d'émission ? Il convient de ne pas confondre la prime d'émission avec la prime de remboursement, l'une étant à peu près exactement le contraire de l'autre. La prime d'émission est un versement supplémentaire, exigé du souscripteur d'un titre, en plus de la valeur nominale de ce titre. Par exemple, des actions de 500 frs sont mises en souscription au prix de 750 frs : la prime d'émission est de 250 frs.

La prime d'émission a pour objet, lorsqu'une Société augmente son capital en procédant à un appel de fonds par l'émission d'actions nouvelles, d'éviter que les actionnaires anciens ne subissent un préjudice du fait de l'adjonction de nouveaux actionnaires, qui augmentera le nombre des co-partageants éventuels de l'actif social. Ainsi, une Société s'est constituée au capital de 1 million, représenté par 1.000 actions de 1.000 frs ; cette Société a prospéré et n'ayant pas distribué tous ses bénéfices annuels sous forme de dividendes elle a accumulé 500.000 frs de réserves ; le fonds social vaut donc actuellement 1.500.000 frs. Chacune des actions de 1.000 frs., valeur nominale représente 1/1.000 de ce fonds social de 1.500.000 frs. et vaut réellement 1.500 frs. ; c'est aux environs de ce cours que, normalement, elle doit être cotée en Bourse. La Société décide maintenant de porter son capital à 2 millions, en mettant en souscription 1 million de titres nouveaux, représenté par 1.000 actions nouvelles de 1.000 frs. La valeur du fonds social va se trouver portée à 2.500.000 frs, savoir : la valeur du fonds social avant l'émission des titres nouveaux, soit 1.500.000 frs, plus le million d'argent frais, qui va être versé par les nouveaux actionnaires. Mais les co-partageants éventuels de ce fonds social, qui atteint 2.500.000 frs., sont maintenant non pas 1.000, mais 2.000 : 1.000 actionnaires anciens et 1.000 actionnaires nouveaux. La quote-part que représente chaque action est 1/2.000 de 2.500.000 frs., c'est-à-dire 1.250 frs. Conséquence : les actionnaires anciens voient leur droit déprécié de 250 frs ; leur action qui cotait 1.500 frs. ne cotera plus que 1.250 frs.

Source : BIU Cujas

et pourtant c'est à leurs dépens que les réserves avaient été constituées

Quant aux actionnaires nouveaux, qui payent le titre à sa valeur nominale de 1.000 frs., ils vont bénéficier d'une somme de 250 frs, puisqu'ils payent 1.000 frs. un titre qui vaut réellement 1.250 frs.

Il y a d'ailleurs des moyens d'éviter cette injustice. L'un d'eux consiste à réserver les titres nouveaux aux actionnaires anciens, en leur accordant un droit de préférence. Par exemple, dans l'hypothèse exposée, chaque actionnaire ancien pourra acquérir, par préférence, au prix de 1.000 frs. une action nouvelle pour une action ancienne. Dans ce cas, les actionnaires anciens ne subissent aucun préjudice, puis que les 250 frs. de moins-value de l'action ancienne vont se trouver compensés par les 250 frs. de plus-value des titres nouveaux.

Si, d'autre part, on s'adresse au public, le moyen consistera à demander aux nouveaux souscripteurs, en plus du versement de la valeur nominale du titre, une prime d'émission qui, dans l'exemple choisi, sera de 500 frs. A supposer toutes les actions nouvelles aux mains des nouveaux souscripteurs, celles-ci ayant été émises avec une prime de 500 frs., la somme versée par eux sera de 1.500.000 frs. qui, s'ajoutant aux 1.500.000 frs., qui représentent la valeur du fonds social avant l'émission, portera cette valeur à 3 millions. Chacun des 2.000 titres, tant nouveaux qu'anciens représente 1/2000 de 3 millions, c'est-à-dire 1500 frs. Par conséquent les actionnaires nouveaux ont acquis pour 1.500 frs un titre, dont la valeur réelle est bien de 1.500 frs. D'autre part, les actionnaires anciens n'ont subi aucun préjudice; l'action ancienne valait, avant l'émission des titres nouveaux, 1.500 frs., elle continuera à valoir 1.500 frs. Enfin, troisième conséquence, la Société a accru ses ressources des 500.000 frs provenant des primes d'émission qu'elle a encaissées.

Les sommes provenant du versement des primes d'émission sont-elles imposable à l'impôt général sur le revenu global.

Lorsqu'une Société distribue à ses actionnaires les sommes qui proviennent de versement de primes d'émission, il y a lieu de se demander si ces sommes sont imposables au titre de l'impôt général.

En matière d'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières de la loi de 1872, l'Administration de l'Enregistrement a adopté la solution suivante: Si ces sommes sont restituées, sous

Source : BIU Cujas

une forme ou sous une autre, aux porteurs d'actions nouvelles, qui les ont versées, c'est un remboursement de capital, qui n'est pas imposable; si ces sommes ne sont pas distribuées à des actionnaires, qui n'ont pas contribué à les verser, c'est pour eux un bénéfice et comme tel un élément imposable à la cédule. Cette solution est d'ailleurs exacte. Etant donné que la loi de 1872, frappe tous les produits destinés, il n'y a pas lieu de savoir si le bénéfice réalisé est un bénéfice en revenu ou en capital. Au contraire, cette question doit se poser en ce qui concerne l'impôt général, qui est un impôt sur le revenu exclusivement. La distribution des fonds, constitués par les primes d'émission, est-elle une répartition de capital ou une distribution des bénéfices sociaux? La réponse dépendra du caractère qu'on attribue à la prime d'émission. Or, sa nature est très mal définie. La Cour de Cassation semble considérer les primes comme des bénéfices sociaux (Voir notamment: Cassat. Civ. 21 Juin 1917 Sirey 1917, 1, 33 et arrêt du 20 Juin 1920. Aff. Leroy). Les primes d'émission seraient un gain exceptionnel réalisé par la Société sur le prix de souscription. Par contre, la plupart des auteurs considèrent la prime d'émission comme un apport supplémentaire en capital, fourni à la Société par les nouveaux souscripteurs, ceux-ci ayant versé la valeur nominale du titre plus un supplément, qui représente un capital additionnel. C'est la solution qui est admise également par la Commission supérieure des bénéfices de guerre. Enfin, M. Lecercle, dans son ouvrage déjà cité (p. 121), y voit un élément "sui generis" dont on ne peut dire ni qu'il est un apport, ni qu'il est un bénéfice.

Quoi qu'il en soit, ces deux dernières conceptions, qui concordent du moins pour ne pas considérer la prime d'émission comme un bénéfice social, conduisent corrélativement à considérer comme non imposable à l'impôt général les sommes distribuées aux actionnaires et provenant de primes d'émission, puisqu'il n'y a pas là de répartition de bénéfices sociaux.

Dans le répertoire fiscal de Magnéro et Lassain, à l'article "impôt général, N° 154 p. 564, l'auteur suggère d'étendre à l'impôt général sur le revenu, la solution adoptée en fait d'impôt cédulaire par l'Administration de l'Enregistrement,

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire de distinguer le cas où les primes d'émission rentrent dans les mains des actionnaires qui les ont versées, auquel cas, elles seraient considérées comme remboursement de capital, et le cas où ces primes bénéficieraient à d'autres actionnaires, auquel cas elles constitueraient entre les mains de ceux-ci un bénéfice imposable.

La question de l'assujettissement à l'impôt général de la réalisation des valeurs mobilières.

Une autre question également discutée, encore qui concerne la rubrique des valeurs mobilières est celle de l'imposition des réalisations de plus-value des valeurs mobilières. Lorsque le contribuable a revendu un titre à un prix supérieur au prix d'achat, ce bénéfice doit-il être considéré comme un revenu et doit il être compris, par conséquent, dans le chiffre du revenu mobilier, porté à la déclaration d'impôt général ? Cette question a été résolue par la réponse faite à une question de M. Tapponier du 7 Décembre 1920. Le texte de cette réponse doit être cité intégralement à raison de son importance. "Les profits d'une vente de titres, dit l'Administration, ont, "en principe, le caractère d'un simple accroissement "de capital et ne sont pas dans le cas d'être assujettis "à l'impôt sur le revenu. Toutefois, des achats et ventes de titres, faits à titre habituel, constituent pour "un contribuable un moyen de faire fructifier ses capitaux mobiliers, et les bénéfices qui en résultent sont "susceptibles d'être considérés comme éléments du revenu de ce contribuable, et par suite d'être soumis à "l'impôt. De même dans l'hypothèse où les titres feraient partie d'une entreprise industrielle et commerciale, l'excédent de leur valeur de réalisation "sur l'évaluation qui leur a été attribuée au dernier "inventaire, est un élément du bénéfice de l'intéressé "et doit, par suite, être retenu, tant pour l'assiette "de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et "commerciaux que, le cas échéant, pour l'établissement de l'impôt général de l'exploitant."

Cette réponse de l'Administration vise plusieurs hypothèses. Il y en a une que l'on a déjà rencontrée, en matière de bénéfices industriels et commerciaux (v. p. 287-288). Lorsqu'une entreprise possède un portefeuille de titres mobiliers qui figurent à l'inventaire, et que cette entreprise aliène des titres à un cours supérieur à leur valeur d'inventaire, il y a là une plus-value, qui, d'après l'Administration, fait partie des bénéfices de l'entreprise, et qui doit être cotisée, de même que les autres éléments

Source : BIU Cujas

de bénéfices à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

D'autre part, si la vente des titres est faite par un spéculateur habituel qui fait valoir ses capitaux mobiliers en spéculant sur la variation des cours, l'Administration estime que c'est là l'exercice d'une véritable profession. Le contribuable sera cotisable à la fois à l'impôt cédulaire (non à l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, mais à l'impôt cédulaire sur le revenu des professions non commerciales), et à l'impôt général. Enfin, s'il s'agit d'un capitaliste ordinaire qui se borne à gérer son portefeuille, sans faire véritablement métier de spéculation, les plus-values qu'il réalise sur la vente de ses valeurs doivent être considérées comme un bénéfice en capital, elles ne sont donc pas, par conséquent, imposables et ne sont pas à comprendre dans la déclaration du revenu mobilier pour le calcul du revenu global.

Cette question continue d'ailleurs de préoccuper l'Administration, parce que les habitudes des capitalistes se sont modifiées dans ces dernières années l'état du change qui se répercute sur la tenue des valeurs dites à change et sur toute la cote, ainsi que les événements politiques, ont donné au marché financier une instabilité par des constantes et profondes fluctuations des cours. Aussi beaucoup d'épargnants ont cessé de s'intéresser au revenu effectif que fournit le coupon d'un titre, et se sont mis à faire fructifier leurs capitaux en opérant uniquement sur les plus-values, c'est-à-dire en achetant des titres pour les revendre en hausse au bout de quelque temps et en renouvelant sans cesse la composition de leur portefeuille. Nous n'estimons pas, quant à nous, que ces opérations, même fréquemment repétées, suffisent à donner à celui qui s'y livre, sans s'y consacrer, le caractère de spéculateur professionnel, qui suppose qu'on fait métier de spéculer, c'est-à-dire qu'on fait de la spéculation son occupation sinon exclusive du moins principale, et à faire de son bénéfice un revenu professionnel. Outre que la solution contraire livrerait les contribuables à l'appréciation arbitraire de l'Administration, elle conduirait, sous le couvert de l'imposition du revenu, à l'imposition du capital.

La question de l'assujettissement du prix de

En cas de la réalisation des plus-values, peut être rapproché celui de la vente d'un droit de souscription. Lorsqu'une Société émet des titres nouveaux,

Source : BIU Cujas

vente des droits de souscription.

elle peut donner aux actionnaires anciens un droit de préférence au prorata du nombre d'actions anciennes qu'ils possèdent, par exemple le droit de souscrire par préférence une action nouvelle par action ancienne, ou deux actions nouvelles par trois actions anciennes etc. Lorsque les titres nouveaux sont émis à un cours avantageux, inférieur au cours auquel ils seront vraisemblablement cotés en Bourse, ce droit de souscription prend une certaine valeur et les personnes qui veulent acquérir des titres nouveaux sans posséder d'actions anciennes, ont intérêt à l'acheter à ceux des actionnaires anciens qui ne l'utilisent pas. Par exemple, si les titres nouveaux sont émis à 1.000 frs., et qu'il y ait lieu de supposer qu'ils se négocieront après leur inscription à la cote, aux environs du cours de 1250 frs., la valeur qui s'attache au droit de souscription est approximativement de 250 frs. Une personne qui désire acquérir des titres nouveaux a en effet intérêt à payer jusqu'à 250 frs. un droit qui lui permet de souscrire pour 1.000 frs. à des titres qui en vaudront 1250.

Le produit de la vente du droit de souscription fait-il partie du revenu imposable à l'impôt général? Consultée sur ce point l'Administration a répondu qu'il faudrait envisager chaque cas d'espèce, ce qui est une façon de ne pas répondre, d'autant plus qu'ici les cas d'espèce sont toujours plus ou moins les mêmes (Question Justin Godard, 29 Novembre 1923, J. O., Ch. Déb. parl. 1924, p. 836). Pour dégager la solution, il suffit de rechercher ce que représente le montant du droit de souscription pour l'actionnaire qui le vend. C'est incontestablement la réalisation de la plus-value de l'action ancienne. Cela est si vrai que si cette plus-value n'est pas réalisée par l'exercice ou par la vente du droit de souscription, elle sera perdue, le cours des actions anciennes devant nécessairement tomber au niveau du cours des actions nouvelles (Voir l'exemple donné plus haut à propos des primes d'émission). En outre, pratiquement, c'est par le moyen d'une vente de titre que le droit de souscription est cédé. L'actionnaire qui veut vendre son droit, vend son action (par exemple, pour 1.500 frs.) et la rachète simultanément à un cours inférieur (par exemple, pour 1250 frs.) "ex droit", c'est-à-dire dépossédée du droit de souscription dont l'acquéreur

Source : BIU Cujas

intérimaire a fait usage. Cette réalisation de plus value est une réalisation de capital, et par suite ne doit pas être imposée à l'impôt général sur le revenu.

Autres éléments qui doivent encore être compris dans la déclaration pour l'impôt général à la rubrique des valeurs mobilières.

Réserve faite des éléments controversés, qui viennent d'être examinés, doivent d'ailleurs être compris dans la déclaration, à la rubrique des revenus des capitaux mobiliers, tous les éléments ayant le caractère de revenus, c'est-à-dire de fruits périodiques, de valeurs ou capitaux mobiliers alors même qu'il s'agirait d'éléments exonérés de l'impôt cédulaire. Doivent, par conséquent, entrer en ligne de compte, dans la déclaration à l'impôt général les dividendes, arrérages, etc, de rentes, d'actions, de parts d'intérêt, de parts de fondateurs, de commandites, d'obligations et d'emprunts de toute nature, les intérêts des créances hypothécaires, privilégiées ou chirographaires, les intérêts des dépôts, notamment les intérêts des livrets de caisse d'épargne, les intérêts des cautionnements, les bénéfices des reports en Bourse, les intérêts des comptes-courants et des avances sur titres, le revenu des valeurs étrangères dont le coupon est payable à l'étranger, coupon dont le montant sera évalué en monnaie française au cours du change du jour du payement.

Le revenu à déclarer à l'impôt général c'est le revenu réalisé

Le revenu à déclarer, c'est le revenu réalisé. Le revenu est considéré comme réalisé le jour où il est échu, c'est-à-dire où il est possible d'en toucher le montant, même si on ne le fait pas, par exemple le jour où le coupon a été mis en paiement par la Société.

Déclaration des revenus capitalisés.

Quand il s'agit de revenus capitalisés, c'est-à-dire de revenus doublé montant, en vertu d'un contrat, est conservé chaque année par le débiteur et capitalisé par lui jusqu'à une époque déterminée, avant d'être remis en bloc avec les intérêts accumulés au bénéficiaire, ces revenus, bien que non touchés annuellement, doivent être déclarés chaque année pour leur montant annuel. C'est d'ailleurs une solution qui est dans l'intérêt du contribuable à cause de la progressivité du tarif, qui l'atteindrait plus lourdement, s'il déclarait en une seule fois, pour le tout, la somme au moment où elle lui est effectivement versée, que s'il déclare les revenus annuels au fur et à mesure de leur échéance et de leur capitalisation (Question de Monicault 19 juin 1924, Ch. des Dép. Déb. Parl. 1924 p. 3204).

Un autre point extrêmement important,

Source : BIU Cujas

Le contrôle des déclarations de revenu des valeurs et capitaux mobiliers pour l'impôt général. Importance de la question.

qui intéressent spécialement la rubrique des revenus des capitaux mobiliers pour l'impôt général est celui du contrôle. En effet, les capitaux mobiliers sont une des grosses sources de revenu pour les contribuables; c'est d'autre part, celle qui se prête aux fraudes les plus faciles. L'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs et des capitaux mobiliers ne donne que très peu de renseignements dont on puisse se servir pour contrôler les chiffres déclarés à l'impôt général. Pour les valeurs françaises et les valeurs étrangères abonnées, la perception de l'impôt cédulaire est anonyme; elle est affectée par déduction sur le montant du coupon. Les renseignements font également défaut en ce qui concerne les valeurs étrangères non abonnées. Pour les coupons touchés directement à l'étranger, on ne les connaît que dans le cas où le contribuable doit en faire la déclaration pour l'impôt cédulaire, et a l'honnêteté de la faire (Voir supra, p. 416). Quant aux coupons, qui sont encaissés en France, chez un banquier ou chez un changeur, ce dernier est bien astreint à demander au présentateur du coupon un bordereau et à tenir un répertoire; mais, ni le bordereau, ni le répertoire aux termes de la loi du 29 Janvier 1914, ne mentionnent le nom du client (p. 415). Comment dès lors contrôler la sincérité de la déclaration pour l'impôt général? On ne le pourra guère que grâce à des découvertes fortuites, effectuées par les agents dans l'exercice de leur droit de communication. Si les titres sont nominatifs, les registres des Sociétés fourniront des indications; si les titres sont au porteur et ont été mis en dépôt dans une Société de banque, le fisc pourra également faire des découvertes éventuelles, en compulsant les comptes de dépôts d'argent et des dépôts de titres des clients. D'ailleurs, ces découvertes pourront être utilisées par le fisc pendant cinq ans, puisque pendant les cinq années qui suivent l'année d'imposition il peut réparer les insuffisances ou omissions tant en matière d'impôt général que d'impôts cédulaires sur les revenus. Mais s'il s'agit de titres au porteur, que leur propriétaire conserve chez lui, toute possibilité de contrôle disparaît. Il ne pourra guère, dans ce cas, se produire des découvertes qu'au décès du contribuable, quand s'ouvre sa succession, parce que l'inventaire, la déclaration de succession ou l'acte de partage entre co-héritiers feront peut-être apparaître

Source : BIU Cujas

des valeurs dissimulées par le de cujus, de son vivant. De plus, le législateur a édicté, pour cette circonstance, des mesures de précaution qui éveilleront l'attention du fisc. Ainsi le coffre-fort que le défunt avait loué dans une banque ne pourra être ouvert qu'en présence d'un notaire, chargé de dresser l'inventaire de son contenu. La banque ne pourra remettre aux héritiers les sommes d'argent et les titres déposés chez elle, qu'en donnant avis de cette remise, dans les quinze jours à l'Administration de l'Enregistrement, etc.

Procédés en vue de perfectionner le contrôle des déclarations.

Pour perfectionner le contrôle, qui est d'autant plus essentiel qu'il n'intéresse pas seulement le recouvrement de l'impôt général, mais également celui des droits de succession, on a cherché la solution dans des sens divers.

1°) Favoriser la diffusion des titres nominatifs.

Tout d'abord, en favorisant la diffusion des titres nominatifs. On peut le faire, en premier lieu, en accordant aux titres nominatifs un régime fiscal plus favorable qu'aux titres au porteur. C'est ce qu'a fait la loi fiscale française, en augmentant à plusieurs reprises le tarif du droit annuel de transmission, qui frappe par abonnement les titres au porteur, tandis que les titres nominatifs ne payent un droit, d'un taux légèrement plus élevé, il est vrai, que lorsqu'ils font l'objet d'une mutation effective. De ce fait le prélèvement total, qui frappe le coupon du titre au porteur, est plus lourd que celui qui atteint le dividende ou l'intérêt du titre nominatif. Actuellement, le possesseur d'un titre nominatif touche donc un revenu plus élevé que le détenteur d'un titre au porteur. On oublie d'ailleurs trop souvent que cette faveur est compensée par un détriment car le titre nominatif pâtit lui-même du sort fait au titre au porteur. En effet, le retranchement de revenu subi par ce dernier se traduit par une diminution de sa valeur en capital. Or, en principe, le seul titre coté et négocié en Bourse est le titre au porteur, car le titre nominatif, pour être négocié, doit être lui-même mis préalablement au porteur. Le cours coté étant unique et étant celui du titre au porteur, le titre nominatif partage la dépréciation que le titre au porteur subit du fait de sa surcharge fiscale.

En second lieu, en supprimant le titre au porteur et en ne laissant subsister que le titre nominatif. L'Italie avait dernièrement réalisé cette réforme, mais elle a été obligée de la rapporter, par suite des inconvénients graves qui en étaient résultés.

Source : BIU Cujas

La France n'a pas osé s'engager dans cette voie; en effet, le titre au porteur est un instrument incomparable de circulation de capitaux et d'activité financière; sa disparition marquerait un véritable recul économique et arrêterait l'essor du marché.

En troisième lieu, en corrigeant, dans la mesure du possible, l'infériorité du titre nominatif par rapport au titre au porteur, qui fait que le capitaliste, même en dehors de toute intention de fraude fiscale, préfère en général le titre au porteur, quoique fournissant un revenu moindre. Cette infériorité du titre nominatif tient aux formalités et aux complications du transfert. Un projet de loi a été déposé à cet effet par le Gouvernement le 28 Février 1934 (Doc. Parl. N° 7194 Ch. Dép. 1934. 12e législature). Ce projet qui simplifie les formalités de transfert, a été repris par le précédent Gouvernement au cours de la législature actuelle. Ce qui fait la difficulté du problème, c'est que les formalités du transfert ont pour but, dans notre régime juridique, de protéger les droits des incapables, mineurs et femmes mariées, en les mettant notamment à l'abri d'aliénations irrégulières, qui engageraient la responsabilité de l'agent de change ou de la Société, de sorte qu'à moins de modifier le régime des incapables en droit français, ce qui n'est guère concevable, on n'aperçoit d'autre possibilité de solution que dans la conservation des titres nominatifs actuels, à transfert compliqué, pour les incapables, et dans la création d'un titre donnant moins de garanties, mais de transfert plus facile, pour les personnes qui jouissent de la plénitude de leurs droits. En fait, le titre au porteur continue actuellement à être en France le titre le plus répandu.

2°) Mesures en vue d'assurer la constatation de tout paiement de coupons fait à un contribuable.

Un autre système consiste à assurer, d'une façon qui permette le contrôle du fisc, la constatation de tout paiement de coupons fait à un contribuable, qu'il s'agisse de coupons de titres au porteur, ou de revenus de titres nominatifs, qu'il s'agisse de titres en dépôt ou de titres conservés à domicile. Pour cela on a envisagé deux moyens, le carnet de coupons et le fameux bordereaux de coupons. Le bordereau de coupons a même été institué par la loi du 22 Mars 1934, mais la Chambre

Source : BIU Cujas

des Députés vient de voter la suppression et l'application de cette mesure a été suspendue par décret du 22 Février 1925.

Le carnet de coupons.

Le carnet de coupons qui a été proposé par M. Bokanowski, est un livret au nom et à l'adresse du titulaire, revêtu au préalable du visa du contrôleur des Contributions directes de son ressort. Aucun paiement de coupons ne peut avoir lieu sans présentation du carnet, sur lequel l'établissement payeur inscrit la date et le montant du paiement. Pour les valeurs déposées, dont les coupons sont portés au crédit du compte du déposant, celui-ci présente, au début de l'année, avant de faire sa déclaration d'impôt, son carnet à l'établissement dépositaire, qui y inscrit le montant total des coupons portés au compte du déposant dans le courant de l'année précédente. Au cas où le déposant ne remplit pas cette formalité, l'établissement dépositaire est obligé de déclarer lui-même directement au fisc le montant des coupons dont le compte a été crédité. Le carnet doit être communiqué par le contribuable, qui doit le conserver pendant six ans à la disposition du fisc. (parceque pendant les cinq années qui suivent l'année d'imposition le fisc peut rechercher et redresser les insuffisances et les omissions des déclarations).

Critiques dont a été l'objet le carnet de coupons.

Ce procédé n'a pas obtenu l'adhésion du Gouvernement et il a suscité des critiques extrêmement vives dans les milieux d'affaires. On lui a reproché d'abord d'être inefficace. Les fraudes, a-t-on dit, resteront possibles par l'indication de fausse identité sur le carnet, par obtention frauduleuse de plusieurs carnets ou par présentation du carnet d'un autre contribuable, qui n'est pas imposable ou qui n'est que peu imposable, étant donné le chiffre de ses revenus et avec lequel il y aura collusion.

On lui a également reproché d'entraîner des difficultés pratiques insurmontables; le contrôleur aura besoin de temps pour examiner les carnets, il sera obligé de les garder et pendant 15 jours ou un mois peut-être, le contribuable ne pourra pas toucher de coupons. D'autre part, quand le contribuable a ses titres en dépôt dans plusieurs banques et qu'il s'agira de faire inscrire sur son carnet, au début de l'année d'imposition, le montant des coupons portés à son compte l'année passée, comment

Source : BIU Cujas

faire circuler le carnet entre toutes les banques, sans compter que chacune d'elles, ce qui n'est pas sans inconvénient, sera ainsi mise au courant de la situation de son client dans les banques concurrentes? Enfin, c'eût été, disait-on, un moyen de contrôle inopérant, l'Administration ne pouvant pas effectuer sérieusement l'examen de carnets, dont le nombre atteindrait peut-être 15 millions.

Finalement, le Gouvernement, qui avait déjà proposé dans le projet de Budget de 1923, le bordereau de coupons et qui l'avait abandonné sans résistance devant l'opposition de la Chambre, a repris cette disposition et l'a fait adopter dans la grande loi fiscale du 22 Mars 1924.

Le bordereau de coupons.

Aux termes de la loi du 22 Mars 1924, toute personne ou établissement qui fait profession de payer des coupons de valeurs mobilières, à titre principal ou à titre accessoire, qu'il s'agisse d'un banquier, d'un agent d'affaires ou d'un receveur de rentes, etc. doit en demander l'autorisation au Ministre des Finances, autorisation qui est toujours révocable. De cette façon l'Administration connaît tous les lieux où des revenus de valeurs mobilières peuvent être encaissés (art. 61).

En second lieu, toute personne qui présente des coupons à l'encaissement doit remplir un bordereau, contenant son nom et domicile, et éventuellement le nom et domicile des personnes pour lesquelles elle fait l'encaissement, quand elle agit pour le compte de tiers (art. 62). Elle doit justifier de son identité par la production de pièces d'identité que le Règlement d'Administration publique du 16 Septembre 1924 spécifie: par exemple, livret militaire, livret de famille, carte d'abonnement sur les chemins de fer, etc. Aucun coupon en provenance de l'étranger ne peut être payé sans production par le requérant du bordereau en question ou d'un affidavit, constatant qu'il est étranger, domicilié et résidant à l'étranger, et dressé par l'agent consulaire ou diplomatique français dans la circonscription duquel réside le déclarant (art. 66). Les bordereaux doivent être conservés par les personnes ou par les établissements payeurs pendant les cinq années qui suivent celle du payement. Classés par le payeur, ils devront être présentés à toute réquisition des agents du fisc.

Enfin, d'après l'art. 64, le droit de commu-

Source : BIU Cujas

Extension considérable du droit de communication de l'Administration.

nication de l'Administration de l'Enregistrement qui est, en l'espèce, étendu à tous les agents des Contributions directes ayant au moins le grade de contrôleur, s'applique à toutes les personnes et à tous les établissements qui font des payements de coupons. C'est là une extension considérable, puisque ce droit de communication s'exerce ainsi, non seulement vis-à-vis des Sociétés par actions, ce qui était jusque là le régime existant, mais vis-à-vis des Sociétés de toute forme et de toute espèce, et même vis-à-vis des simples particuliers. Des pénalités fiscales et correctionnelles extrêmement lourdes punissent les infractions (art. 67).

Ainsi théoriquement, toutes les fois qu'il s'agit du moins de coupons français ou étrangers encaissés en France, le contribuable ne pourra plus les omettre dans sa déclaration générale, puisqu'il existe trace dans des bordereaux qui portent son nom et son adresse de tous les paiements qui lui ont été faits, et que le fisc peut prendre connaissance de ces bordereaux.

La suppression du bordereau de coupons.

La mise en application du bordereau de coupons a soulevé des plaintes et des récriminations telles qu'aujourd'hui c'est à qui, parmi les partis politiques se disculpera d'en avoir eu l'idée. La Chambre a déjà voté dans le projet de loi de finances de 1925, la suppression, qui n'est pas douteuse, de ce bordereau, et en attendant que le vote final de la loi de finances intervienne, le Gouvernement en a suspendu l'application par le décret du 22 Février 1925, qui rapporte le décret du 16 Septembre 1922, rendu pour l'exécution des articles 61 à 67 de la loi du 22 Mars 1924.

Politiquement, cette mesure était d'une sagesse élémentaire, vu l'ébranlement actuel du crédit public et le fait que la peur du carnet de coupons, jointe d'ailleurs à beaucoup d'autres sujets de crainte, a contribué à provoquer l'exode des capitaux à l'étranger, qu'on a constaté dans ces derniers temps. Considéré en lui-même, le bordereau de coupons n'était évidemment pas non plus sans sérieux inconvénients. Peut-être ne méritait-il pas cependant l'indignation qu'il a soulevée et en d'autres temps et dans une autre atmosphère aurait-il provoqué moins de protestations.

Critiques suscitées par

Le bordereau de coupons a suscité les critiques suivantes : D'abord son établissement constituait

Source : BIU Cujas

le bordereau de coupons

une formalité gênante pour le contribuable, et cela d'autant plus qu'il était forcément exigé de tout le monde, c'est-à-dire des tout petits épargnants, des paysans, des illettrés, qui devaient remplir une formule et décliner leur identité, alors même que vu la modicité de leurs revenus, ils n'étaient pas corisables à l'impôt général.

Les possibilités de fraude que présentait le carnet de coupons.

En second lieu, a-t-on objecté, il présentait des possibilités de fraude. Le procédé le plus rudimentaire et aussi le plus dangereux et le plus malaisé, à raison des notifications demandées, était de fournir une fausse identité, ce qui supposait la production de fausses pièces et le manque de vigilance ou la collusion des employés de la banque qui payait le coupon.

Mais il y avait d'autres procédés moins risquants. L'un d'eux consistait à fractionner l'encaissement des coupons, en les présentant dans plusieurs établissements, voire même dans plusieurs villes différentes. On avait alors toutes les chances du monde que le fisc ne puisse pas rassembler tous les bordereaux concernant le même contribuable et reconstituer le total des sommes qu'il avait touchées.

Un autre moyen du même genre consistait aussi à fractionner ses encaissements en recourant à l'intermédiaire de personnes de complaisance qui n'étaient pas imposables, ou qui n'étaient que peu imposables à l'impôt général, parce qu'elles n'avaient que de petits revenus et qui présentaient les coupons en leur propre nom (domestiques, parents pauvres, enfants, etc.).

Enfin, il y avait un moyen plus radical qui n'était d'ailleurs accessible qu'aux personnes riches, ce qui constituait une circonstance aggravante, et qui était de ne plus toucher du tout de coupons en France, c'est-à-dire d'exporter ses capitaux, la loi du 3 Avril 1918, qui prohibe l'exportation des capitaux étant assez facile à éluder.

Il ne fournissait qu'un moyen de contrôle difficilement utilisable.

En troisième lieu, le bordereau de coupons n'aurait fourni au dire de ses adversaires, qu'un moyen de contrôle difficilement utilisable, à cause de la paperasserie formidable à laquelle il donnerait lieu. En fixant au minimum à 15 millions le nombre des Français qui encaissent des coupons, et en supposant que chacun revienne à la banque quatre fois par an, au moment des échéances, cela faisait 60

Source : BIU Cujas

millions de bordereaux par an, et pour la période quinquennale, pendant laquelle ils devaient être conservés, 300 millions de bordereaux, dont le simple classement représentait un travail gigantesque. Or, actuellement, l'Administration qui est déjà en droit de se faire communiquer les registres des titres nominatifs des Sociétés et les comptes de dépôts ouverts par les banques, n'arrive même pas, faute de personnel et de temps, à tirer parti des moyens d'investigation que les lois existantes mettent à sa disposition.

Cette dernière objection, à notre sens, est la plus sérieuse; bien que, cependant, le contrôle ne fût pas destiné à être pratiqué d'une manière complète et suivie par la compulsation de tous les bordereaux, mais seulement à permettre des sondages et des recherches concernant la situation de certains contribuables suspectés.

Il est à remarquer, du reste, que d'abord le bordereau de coupons n'aggravait pas les pouvoirs d'investigation, que le fisc possède déjà à l'égard de toutes les personnes qui ont leurs titres en garde dans les établissements de crédit et n'exigeait d'elles aucune espèce de formalité nouvelle. Quant à celles qui conservent leurs titres chez elles, le bordereau de coupons n'était pas non plus, en réalité, quelque chose de nouveau pour elles, contrairement à ce qu'on a dit, car les banques ont l'habitude de demander au client, qui vient toucher des coupons à leur guichet, son nom et son adresse, pour pouvoir le retrouver, en cas d'erreur de paiement. Ces renseignements leur sont d'ailleurs fournis sans aucune difficulté, parce qu'on pense que le fisc n'en aura pas connaissance.

La principale innovation de la loi était, en somme, que les bordereaux de coupons devaient être classés et tenus en ordre à la disposition du fisc. Il n'est pas douteux que cette mesure, sans éviter totalement la fraude, l'aurait sensiblement réduite, et c'est certainement une des raisons, les moins avouées, mais les plus réelles de son impopularité (Voir sur cette discussion, dans la Revue politique et parlementaire du 10 Juillet 1922, l'article de M. Allix: L'Inquisition fiscale, et l'article, en sens contraire, de M. Edouard Julia: Contre l'inquisition fiscale).

Le bordereau de coupons ne pouvait évi-

Source : BIU Cujas

Obligation de déclarer séparément le montant des revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger.

demment permettre de connaître que les revenus encaissés en France; la dissimulation, par conséquent, restait toujours possible pour les coupons encaissés à l'étranger et il était à redouter que cette dissimulation ne prît une ampleur inconnue jusque-là, le bordereau de coupons étant par lui-même, de nature à provoquer l'encaissement des coupons hors de France. Cette situation a fait l'objet des art. 54 et 65 de la loi du 22 Mars 1924 qui, il importe de le noter, à la différence des dispositions concernant le bordereau de coupons, sont toujours en vigueur.

Aux termes de l'art. 65, les contribuables doivent, dans leur déclaration d'impôt général déclarer séparément le montant des revenus, de quelque nature qu'ils soient, encaissés directement ou indirectement à l'étranger. C'est là une mesure générale, qui s'applique à toutes les catégories de revenus, pour lesquelles le contribuable est tenu de faire la distinction entre revenus français et revenus étrangers; qui concerne par conséquent, le revenu foncier, le revenu des exploitations industrielles et commerciales, etc., aussi bien que le revenu des valeurs mobilières, mais qui intéresse surtout cette dernière catégorie, parce qu'elle est la source la plus abondante de revenus étrangers.

Pour tenir compte des prescriptions de l'art. 65, les nouvelles formules imprimées de déclaration contiennent, à la suite des rubriques consacrées aux différentes catégories de revenus, une rubrique nouvelle intitulée: "revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger", dans laquelle le contribuable doit classer dans l'ordre des rubriques cédulaires tous ses revenus de provenance étrangère. De cette façon, l'attention des intéressés se trouve appelée spécialement sur leur obligation de déclarer cette catégorie de revenus, qu'ils ont toujours tendance à omettre. En outre, pour stimuler leur conscience, l'art. 54 frappe de peines correctionnelles le contribuable qui, volontairement, a dissimulé en tout ou en partie ses revenus encaissés à l'étranger, ou a même simplement omis d'en faire la mention distincte, prévue par l'art. 65. Les peines sont applicables non seulement au contribuable, mais à ses complices, c'est-à-dire à toutes personnes qui lui ont facilité la fraude sur ses revenus étrangers.

Source : BIU Cujas

Sens des mots "encaissés directement ou indirectement à l'étranger.

Cet art. 65 est du reste demeuré jusqu'ici ignoré de beaucoup de contribuables: en général, de tous ceux qui se sont servi pour faire leur déclaration, d'anciens imprimés qui ne contenaient pas la nouvelle rubrique. Beaucoup d'autres n'ont pas compris le sens exact de l'article, que les mots "encaissés directement ou indirectement à l'étranger" rendent en effet équivoque: quand peut-on dire que les revenus sont "indirectement encaissés" à l'étranger? En réalité, le texte ne concerne, ni le revenu des valeurs étrangères abonnées, ni le revenu des valeurs non abonnées, dont on présente les coupons en France chez un changeur ou un banquier, astreint à la tenue du répertoire de la loi du 29 Mars 1914. Il ne concerne que les revenus qu'on est allé soi-même toucher à l'étranger, ou qu'on se fait expédier de l'étranger, par chèques ou autrement, ou bien qu'on a chargé un mandataire d'aller encaisser à l'étranger. Ce n'est que dans ces deux dernières hypothèses qu'il y a "encaissement indirect," au sens de la loi. Ne sont donc à inscrire séparément en ce qui concerne les revenus mobiliers, que les revenus que le contribuable a touchés ou fait toucher à l'étranger; c'est-à-dire, si l'on veut avoir un critérium pratique, ne sont à inscrire séparément que tous les coupons, dont le paiement n'étant pas fait en France, n'aurait pas nécessité l'établissement du bordereau de coupons de la loi de 1914.

Eléments qui doivent être retranchés du total des revenus imposables à l'impôt général.

Le total des différentes catégories de revenus, dont la décomposition doit être fournie dans la déclaration et qui forment par leur ensemble, le revenu global constitue ce qu'on pourrait appeler l'actif de la déclaration. Cette déclaration renferme également un passif, c'est-à-dire un certain nombre d'éléments, qui doivent être retranchés du revenu ainsi totalisé. L'art 10 de la loi du 15 Juillet 1914 les mentionne de la façon suivante: 1°) intérêts des emprunts et dettes; 2°) arrérages des rentes payées à titre obligatoire; 3°) impôts directs; 4°) déficit d'exploitation des entreprises agricoles commerciales et industrielles.

1°) Intérêts des emprunts et des dettes.

Comme la loi ne taxe que le revenu net, il est naturel qu'on en défalque les intérêts des dettes et emprunts. Cette déduction est complètement distincte et indépendante de celle qui concerne les impôts cédulaires et qui a été étudiée p. 446 et suiv.

La condition est toutefois qu'il s'agisse bien

Source : BIU Cujas

d'intérêts et non pas de paiements en capital. Par exemple, si le débiteur d'une certaine somme se libère par annuités, il n'y aura lieu à défalcation que pour la partie de l'annuité, qui représente des intérêts et non pour la fraction qui représente un remboursement partiel. D'ailleurs, peu importe qu'il s'agisse d'une dette, dont on est tenu personnellement, ou dont on est tenu pour le compte d'un tiers, par exemple, en qualité qualité de caution. Peu importe également, la loi n'ayant fait à cet égard aucune restriction, la forme dans laquelle l'existence de la dette est établie, à condition qu'il soit prouvé d'une façon suffisante par le contribuable que cette dette existe. Il n'est donc pas nécessaire que la dette soit constatée par acte authentique, ou qu'elle résulte d'un acte enregistré, aucun mode spécial de preuve n'est prescrit. Il convient d'ailleurs de rappeler que la présentation au contrôleur d'un acte non enregistré ne rend pas l'enregistrement obligatoire / Réponse à la question N° 9796, posée par M. du Halgouet 21 Avril 1916 Ch. Dép. J, bien qu'en principe les actes non enregistrés doivent être soumis à la formalité de l'enregistrement, quand il en est fait usage devant une autorité constituée.

Le retranchement de l'intérêt des dettes ne doit pas constituer un double emploi.

Il va de soi, et la loi n'avait pas besoin de le mentionner, parce que c'est un principe de bon sens que le retranchement de l'intérêt des dettes ne doit pas constituer un double emploi. En d'autres termes, il ne saurait être effectué de nouveau à part, s'il en a déjà été tenu compte dans le calcul du revenu porté à l'actif de la déclaration. Supposons qu'un contribuable ait mentionné son bénéfice commercial ou industriel réel, en défalquant du montant de son bénéfice brut ses charges d'exploitation y compris l'intérêt de ses emprunts; ou bien encore qu'un médecin ou un avocat, qui a acheté à crédit le mobilier de son cabinet de travail, ait déduit de son revenu des professions non commerciales, parmi ses charges professionnelles, l'intérêt qu'il sert à ses fournisseurs. Il va de soi que ce contribuable ne pourra pas porter à son passif le montant des intérêts dont il a déjà réduit lui-même son actif, en les défalquant lui-même du montant des catégories de revenus

Source : BIU Cujas

qu'ils intéressent.

Cas où il y aura lieu à retranchement des intérêts des dettes de l'ensemble du revenu déclaré à l'impôt général.

Il ne pourra y avoir lieu à retranchement que dans les cas suivants: 1°) quand la dette ne se réfère à aucune catégorie de revenus déterminée, mais intéresse l'ensemble du revenu, c'est-à-dire toutes les fois qu'elle n'a pas été contractée spécialement pour les besoins d'une entreprise ou pour l'exercice d'une profession. C'est certainement ce cas qu'avait prévu le législateur, en autorisant à retrancher du revenu global l'intérêt des dettes.

2°) Lorsque le revenu déclaré est non pas le revenu réel, mais le revenu forfaitaire, calculé d'après les règles de l'impôt cédulaire, par application de l'art. 30 de la loi de 1917 (Voir supra, page 485). En effet, le calcul du revenu forfaitaire ne tient pas compte des dettes éventuelles, dont la charge peut diminuer le revenu.

3°) Quand il s'agit de dettes hypothécaires, intéressant le revenu foncier, les intérêts de ces dettes, en matière d'impôt cédulaire, donnent droit, aux termes de l'art. 42 de la loi du 31 Juillet 1917 (V. supra p. 212), non pas à une réduction sur le montant du revenu imposable, mais à un dégrèvement sur le montant de l'impôt dû. Pour l'impôt général d'autre part, le Règlement d'administration publique du 1er Janvier 1917 ne mentionne pas pour la détermination du chiffre du revenu foncier réel, lorsque c'est lui qu'on déclare, et non le revenu matriciel, les charges hypothécaires déductibles. Ces charges ne seront donc pas déduites directement du revenu foncier déclaré, ni quand il s'agit du revenu matriciel, qui n'en fait pas état, ni quand il s'agit du revenu réel, auquel le Règlement d'administration publique de 1917 ne prévoit pas qu'on puisse le déduire. Ces charges seront portées au passif, parmi les éléments à retrancher dans la rubrique "intérêts des emprunts et dettes".

Les intérêts déductibles sont les intérêts effectivement acquittés au cours de l'année antérieure à l'année d'imposition, c'est-à-dire de l'année, dont on évalue le revenu. Le fait que le paiement des intérêts, au lieu d'être opéré chaque année, sous forme d'intérêts simples, a été différé pour constituer une somme elle-même productive d'intérêts, ne change pas le caractère de cette somme, qui représente toujours des intérêts, et qui est déductible pour le tout du revenu de l'année où elle est versée (Conseil

Source : BIU Cujas

d'Etat, 2 Mars 1923). Cette solution est en contradiction avec celle que donne l'Administration, pour le cas où les intérêts capitalisés, au lieu d'être payés par le contribuable, sont touchés par lui (Voir plus haut). Mais elles sont l'une et l'autre dans l'intérêt de ce dernier.

Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire.

La seconde déduction que la loi autorise est celle des "arrérages des rentes payées à titre obligatoire". Elle concerne les rentes ou pensions que le contribuable sert à un tiers. Les mots: "payées à titre obligatoire", ne veulent pas dire qu'il s'agit de versements imposés au contribuable comme ceux qui peuvent résulter d'une obligation légale (exemple: une pension alimentaire), ou encore d'une condamnation par jugement (exemple: une rente d'invalidité pour accident de travail). En effet, la déduction ne s'applique pas seulement aux rentes au service desquelles le contribuable est obligé indépendamment de sa volonté, mais à toutes les rentes qu'il s'est lui-même obligé à payer. Le texte exclut seulement les libéralités bénévoles, même si elles se renouvellent périodiquement, que le bénéficiaire n'est pas autorisé à réclamer en vertu d'un droit, que ce droit résulte soit de la loi soit d'un jugement, soit simplement de l'engagement spontanément pris par le débiteur, et constituant un titre pour le créancier. Par conséquent, il faut et il suffit que le contribuable souscrive un engagement envers le bénéficiaire. S'il n'y a pas d'engagement de sa part, c'est-à-dire si en vertu d'un accord non écrit, il donne seulement tous les ans une certaine somme à une personne, il ne pourra pas la déduire du montant de son revenu global. Réciproquement, l'Administration admet que le bénéficiaire n'a pas à la comprendre de son côté, dans sa déclaration de revenu, parce que ce n'est pas pour lui un revenu dont la périodicité lui soit assurée, mais simplement un don fortuit.

Il y a lieu à déduction des arrérages des rentes payées à titre obligatoire, au sens que l'on vient de préciser, aussi bien quand l'engagement de servir une rente est pris vis-à-vis d'une collectivité publique, comme l'Etat, le département, la commune ou une collectivité privée comme une œuvre de bienfaisance, que lorsqu'il est contracté envers un particulier (J. O. Sénat Déb. Parl. 15 Juillet 1914 p. 1027).

Source : BIU Cujas

Sont déductibles les arrérages des rentes et pensions de toute nature.

D'ailleurs sont déductibles les arrérages des rentes et pensions de toute nature, qu'il s'agisse d'une rente perpétuelle, d'une rente temporaire, d'une rente viagère réversible ou non sur plusieurs têtes, d'une rente constituée à titre gratuit ou même d'une rente constituée à titre onéreux. Celui qui a acquis un immeuble moyennant le service d'une rente viagère, bien que cette rente représente le prix de son acquisition, pourra en déduire les arrérages du montant de son revenu global (Question Duguey, du 13 Novembre 1923. J. O. Ch. Déb. parl. 1924 p. 8).

La loi n'exige aucun mode spécial de preuve de l'existence de la rente.

La loi n'exige ici non plus aucun mode spécial de preuve de l'existence de la rente; donc un acte sous seing privé, non enregistré pourra servir, sous réserve que le contrôleur estime qu'il en résulte suffisamment la preuve de l'existence de la charge; car il appartient au contribuable de fournir une preuve suffisante.

Pour qu'il y ait lieu à déduction, il faut que la rente soit payée à un tiers dont les revenus ne sont pas cotisés dans l'ensemble du revenu familial.

Il convient d'ajouter que pour qu'il y ait lieu à déduction, il faut naturellement que la rente soit payée à un tiers, c'est-à-dire à une personne, dont les revenus ne sont pas cotisés dans l'ensemble du revenu familial au nom du chef de famille. Par exemple, un mari, en instance de divorce ou de séparation de corps, est condamné par ordonnance du président à payer provisoirement une pension alimentaire à sa femme; il ne pourra pas en effectuer la réduction sur le montant de son revenu, parce sa femme, tant que le jugement n'est pas intervenu, continue à être comprise dans son imposition et lui vaut un abattement de 3.000 frs, pour charges de ménage. De même, le contribuable ne pourra pas déduire la rente qu'il paye à une personne à sa charge, puisque le paiement de cette rente lui vaut également un abattement sur le chiffre de son revenu pour charges de famille (V. infrà). On ne peut pas en effet, cumuler à la fois le bénéfice de l'abattement pour charges de famille et celui de la déduction du montant de la rente que l'on sert à la personne, qui motive cet abattement; il faut opter. Nous avons vu précédemment, à propos de la question des impositions distinctes (p. 475 et suiv.) dans quel sens pourra s'exercer cette option et quand le contribuable aura intérêt à renoncer à l'abattement pour charges de famille et à demander pour la personne à qui il sert une rente ou pension, une imposition distincte, qui lui permet à lui même de

Source : BIU Cujas

déduire cette rente ou pension de son revenu personnel.

En ce qui concerne les intérêts des dettes et emprunts et les rentes et pensions, le contribuable doit indiquer dans sa déclaration le nom, le domicile du créancier, la nature et la date du titre de créance et s'il y a lieu le nom, la résidence de l'officier public, qui a dressé l'acte, ou encore la juridiction dont émane le jugement, et enfin le chiffre des intérêts et arrérages annuels (Règlement d'administration publique du 17 Janvier 1917 art. 3).

Déduction des impôts directs et taxes assimilées.

La troisième déduction que la loi autorise est celle des impôts directs et des taxes assimilées. On sait qu'en matière d'impôts cédulaires perçus par voie de rôles nominatifs, les impôts qui grèvent le revenu d'une catégorie sont, en principe, déduits du montant de celui-ci. Par exemple, du bénéfice commercial réalisé en 1923 et déclaré en 1924, on déduit, quand on est imposé sur le bénéfice réel, les impôts qui ont grevé l'exploitation au cours de l'année 1923 et qui sont venus réduire le montant du bénéfice net de cette année-là; de même, pour les bénéfices des professions non commerciales, ou pour les salaires, le revenu imposé étant le revenu net, on pourra déduire l'impôt sur les bénéfices commerciaux ou l'impôt sur les salaires payés dans l'année, dont on déclare le revenu cédulaire.

Il n'en va autrement que pour les revenus cédulaires évalués sur une base forfaitaire; le calcul forfaitaire ayant, en effet, pour but de dégager le chiffre du revenu net imposable (sauf l'exception, sur laquelle on reviendra plus tard, concernant le revenu matriciel).

Le fait que les revenus cédulaires bénéficient de la déduction des impôts y afférents, dans la cédule où ils sont cotisés n'empêche pas que le revenu global bénéficie d'un retranchement analogue, les deux catégories d'impôts: impôts cédulaires et impôt général, étant absolument indépendantes l'une de l'autre.

Cette déduction s'applique exclusivement aux contributions directes et aux taxes assimilées.

La déduction en matière d'impôt général s'applique d'ailleurs exclusivement aux contributions directes et aux taxes assimilées, c'est-à-dire aux impôts perçus par voie de rôles nominatifs par l'Administration des Contributions directes. Sont par conséquent exclus: les contributions directes, les droits de douane et tous les

Source : BIU Cujas

impôts perçus par l'Administration de l'Enregistrement, tel que l'impôt sur les valeurs mobilières ou les droits de succession. De même, ne peut être déduit le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui n'est pas une contribution directe. Lorsque, par la loi du 31 Décembre 1921, la taxe sur les billards, qui était une taxe assimilée aux contributions directes, est devenue une taxe indirecte, il en est résulté cette conséquence que dorénavant on ne peut plus la déduire du montant de son revenu global.

Sont également déductibles toutes les contributions directes, perçues pour le compte des départements et des communes sous formes de centimes additionnels.

Sont par contre déductibles, en premier lieu, tous les impôts cédulaires et toutes les contributions directes perçues pour le compte des finances locales, sous forme de centimes additionnels aux anciennes contributions ou sous forme de taxes spéciales; les licences municipales, qui ont le caractère de contributions directes, à l'inverse des licences d'Etat, qui ont le caractère d'impositions indirectes. Sont également déductibles, la loi n'ayant fait aucune réserve à cet égard, les impôts directs étrangers aussi bien que les impôts directs français (Réponse à question Honoral; J. O. 20 Mars 1917 Ch. Dép. Déb. parl. p. 778).

Est également déductible l'impôt général sur le revenu.

Est, en second lieu, déductible l'impôt général sur le revenu. Il pouvait y avoir autrefois doute à cet égard, étant donnés les termes de l'art. 10 de la loi du 15 Juillet 1914, qui parlait de la déduction des "autres impôts directs, acquittés par le contribuable." Ce qui pouvait s'interpréter comme excluant l'impôt général lui-même. Cependant l'Administration, dans l'Instruction générale du 10 Mai 1916 (art 21), admettait que l'impôt général pouvait être déduit. Toute hésitation a été dissipée par l'art. 1er de la loi du 23 Février 1917, qui a modifié le texte ancien, en lui substituant cette formule: "tous impôts directs et taxes assimilées", qui englobe indiscutablement et les impôts cédulaires et l'impôt général.

Mais cette déduction ne doit pas donner lieu à des doubles emplois.

En ce qui concerne les impôts cédulaires à déduire, une difficulté, de même nature que celle qu'on a rencontrée pour la déduction des intérêts des dettes et emprunts, se présente en l'espèce. Il va de soi, en effet, que ces impôts ne peuvent pas être déduits deux fois dans la déclaration pour l'impôt général; c'est-à-dire que si le contribuable peut les inscrire à part dans le passif de sa déclaration, au nombre des charges à dé-

Source : BIU Cujas

duire, c'est à condition, bien entendu, de ne pas les avoir déjà déduits du montant des revenus qu'il a inscrits à son actif, aux différentes rubriques cédulaires dont se compose son revenu global. Par exemple le contribuable a retranché du chiffre de ses bénéfices industriels réels l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; il ne peut évidemment pas en demander une seconde fois la déduction sur le total de ses revenus. De même, s'il s'agit d'un propriétaire foncier, qui a déclaré le chiffre de son revenu foncier réel, en déduisant de ce revenu le montant de l'impôt foncier, qu'il a acquitté cette année-là, il ne pourra pas en demander une seconde fois le retranchement de l'ensemble de son revenu global, puisqu'il en a déjà effectué la déduction sur son revenu cédulaire. Si le contribuable déclare le revenu forfaitaire pour les bénéfices agricoles, ou pour les bénéfices industriels et commerciaux (c'est-à-dire, comme on sait le revenu déterminé par application d'un certain coëfficient, soit à la valeur locative, soit au chiffres d'affaires), il ne pourra pas demander davantage le retranchement de l'impôt correspondant, parce que, théoriquement, ce revenu forfaitaire représente le revenu net, déduction faite de toutes les charges, y compris les charges fiscales.

Le propriétaire foncier qui déclare son revenu matriciel peut cependant déduire le montant des impôts fonciers acquittés

En cas d'indication du revenu foncier matriciel cependant, bien qu'il s'agisse aussi d'un revenu forfaitaire, le propriétaire pourra néanmoins faire figurer dans son passif déductible le montant des impôts fonciers acquittés, parce qu'ici il y a une raison spéciale; le forfait en matière de contribution foncière est établi, comme on sait, d'après la valeur locative, diminuée d'une somme fixe, qui représente les frais d'entretien et de réparations, mais qui n'est pas considérée comme représentant également les charges fiscales (Voir réponse à question Henri Auriol, J. O. Ch. Dép. Déb. parl. 8 Août 1931 p. 1540). En somme, l'idée essentielle à retenir pour tous ces retranchements, c'est la prohibition des doubles emplois; si l'on a tenu compte du retranchement en déclarant l'actif, on ne peut pas l'inscrire au passif et réciproquement.

Les impôts à déduire sont ceux qui ont été payés au

Les impôts à déduire sont ceux qui ont été payés au cours de l'année, dont on déclare le revenu. Par exemple, lorsqu'en 1924 on déclare le revenu réalisé en 1923 on déduit les impôts acquittés

Source : BIU Cujas

cours de l'année dont on déclare le revenu.

au cours de l'année 1923. Cependant l'Administration admet que dans la déclaration de 1924 on déduise les impôt dûs au titre de l'année 1923, alors même qu'ils n'ont pas encore été payés. L'essentiel, et c'est toujours l'idée dont il faut partir, c'est qu'on ne commette pas de double emploi, en portant deux années de suite en déduction les mêmes impôts. Le contrôleur peut d'ailleurs s'en assurer en rapprochant les déclarations des années successives. On peut signaler en passant, qu'étant donné le caractère progressif de l'impôt général, l'imputation des impôts à retrancher sur une année plutôt que sur une autre, pourra avoir pour conséquence de modifier le taux de l'impôt.

Ajoutons que le contribuable ne peut naturellement demander la déduction que des impôts qu'il supporte effectivement. Ainsi un propriétaire foncier ne pourra pas retrancher de son revenu global les impôts qu'il a mis à la charge du fermier. En sens inverse, le locataire ou le fermier pourra porter à son passif, en déduction de revenu personnel, les impôts qu'il acquitte pour le compte du propriétaire (Voir Instruction de la Direction générale du 30 Mars 1918).

Proposition de la Commission des Finances de la Chambre d'exclure de cette déduction le montant de l'impôt général sur le revenu global

Réfutation des motifs invoqués par la Commission pour soutenir sa proposition.

Ce principe de la déduction des impôts a subi une atteinte assez grave dans les dispositions que la Commission des Finances de la Chambre a fait insérer dans le projet de loi de budget de 1925 et dont il n'est pas possible d'ailleurs de savoir encore si elles seront ou non ratifiées par le Sénat. La Chambre sur l'initiative de sa Commission, tout en maintenant la déduction des impôts cédulaires acquittés au cours de l'année dont on déclarait le revenu, a supprimé la déduction de l'impôt général.

Pour justifier cette disposition nouvelle, on a invoqué le fait que, dans chaque cédule, l'impôt cédulaire de l'année précédente doit être équitablement considéré comme une charge de revenu de l'année où il est acquitté, charge qui rentre dans les frais généraux de production de ce revenu : ainsi l'impôt sur les bénéfices agricoles, ou sur les bénéfices industriels ou commerciaux fait partie des frais d'exploitation, l'impôt sur les traitements et salaires ou sur les bénéfices des professions non commerciales fait partie des frais généraux d'exercice de la profession. Au contraire, à l'inverse des impôts cédulaires, qu'il est légitime

Source : BIU Cujas

de regarder comme un élément des frais généraux d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de la profession, l'impôt général frappe l'ensemble du revenu net, la situation de fortune globale du contribuable, sans s'attache spécialement à aucune de ses catégories de ressources. En matière de contribution extraordinaire des bénéfices de guerre, la Commission supérieure a toujours considéré qu'il n'y avait pas lieu de déduire du bénéfice taxable les sommes dont on était redevable au titre de cette contribution, soit pour l'exercice en cours, soit pour les exercices antérieurs. La solution, dit-on, doit être la même en matière de contribution extraordinaire et en matière d'impôt général, parce que l'État intervient, dans un cas comme dans l'autre, pour effectuer un véritable prélèvement sur l'ensemble des ressources du contribuable, c'est-à-dire, en quelque sorte, comme co-partageant du revenu. L'État prélevant chaque année sa quote-part en qualité d'associé, il n'a pas à tenir compte du prélèvement, qu'il a déjà fait sur le revenu des années antérieures.

A notre sens, cette assimilation entre l'impôt général et la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre est tout à fait insoutenable. Si l'on avait admis que les sommes déjà payées au titre de la contribution extraordinaire pouvaient être déduites du bénéfice imposable, il ne serait, pour ainsi dire, plus resté du tout de matière imposable étant donnée l'énormité du taux de cette contribution et son rendement se serait effondré. Il y avait donc là une considération pratique spéciale. D'autre part théoriquement, par sa nature exceptionnelle et par ses tarifs, qui atteignent jusqu'à 80 % du bénéfice, la contribution extraordinaire peut être considérée comme un partage des super-bénéfices entre le contribuable et l'État, qui prélève ici sa part en qualité d'associé. Or, l'impôt général n'a nullement ce caractère. L'idée d'une sorte de co-propriété de l'État dans le revenu du contribuable ne saurait être admise, sinon dans un régime purement socialiste, et l'impôt général n'a pas de caractères, qui le distinguent des impôts ordinaires proprement dits.

Par quels arguments on peut justifier cette proposition.

Cependant la solution de la Commission des Finances n'est pas insoutenable, à notre sens, à condition d'être soutenue par d'autres arguments. La

Source : BIU Cujas

question qui se pose ici est encore celle de la distinction de ce qui est charges et de ce qui est emploi du revenu; l'impôt général est-il une charge du revenu, auquel cas on doit le déduire, ou n'est-il pas simplement un emploi du revenu? On peut prétendre, sans verser dans le paradoxe, que l'impôt général est un "emploi", désagréable sans doute, mais emploi néanmoins. On ne déduit pas de son revenu les sommes qu'on est obligé de payer à son propriétaire pour se loger ou à ses fournisseurs pour se nourrir ou s'habiller, parce que ce sont des emplois du revenu. On peut dire également que c'est un emploi du revenu que d'en affecter une quote part à l'entretien des services publics; cette affectation est sans doute obligatoire, mais les dépenses essentielles de logement, de nourriture et de vêtement sont de même des dépenses auxquelles le contribuable ne peut pas se soustraire. Ces dépenses lui procurent, il est vrai, les nécessités de l'existence, mais son impôt le fait bénéficier aussi des nécessités de l'existence sociale, c'est-à-dire d'une organisation publique, sans laquelle la vie civilisée est impossible.

D'ailleurs, il y a lieu d'observer, et l'argument semble décisif que la question provient simplement du fait que sur ses revenus d'une année on acquitte l'impôt de l'année précédente; par exemple, en 1925, on paye l'impôt sur les revenus qu'on a réalisés en 1924, ce qui permet de dire que le revenu effectif de 1925 doit être réduit du montant de cette charge. Supposons que, par impossible, on institue un procédé de recouvrement, qui permette de faire payer, en 1924, l'impôt sur les revenus de 1924, en 1925, l'impôt sur les revenus de 1925, et le principe de la déduction apparaît comme inadmissible et même comme incompréhensible, car il est impossible de lui donner une formule arithmétique quelconque.

Le principe actuellement admis de la déduction de l'impôt général aboutit à faire varier annuellement le taux de l'impôt

En second lieu, on peut faire valoir contre le principe actuel de la déduction de l'impôt général que celle-ci aboutit à ce résultat mathématique tout à fait curieux, que, pour un chiffre constant de revenu, le taux de l'impôt varie tous les ans, pendant une douzaine d'années environ, au bout desquelles il se stabilise à peu près; le barème est ce qu'on appelle un barème à dents de scie. Soit un contribuable, qui a tous les ans un

Source : BIU Cujas

million de revenu, au fait que chaque année, on déduira de ce million de revenu annuel le montant de l'impôt payé au titre de l'année précédente, on aboutira aux taux suivants : en 1924, le taux sera de 47,5 %; en 1925, de 19,1 %; en 1926, de 36,1 %; en 1927, de 25,9 %; en 1928, de 32 %; en 1929 de 28,3 %; en 1930, de 30,5 %; en 1931, de 29,2 %; en 1932, de 30 %; en 1933, de 29,5 %; en 1934, de 29,8 %; en 1935 de 29,7 %; en 1936, de 29,7 %. Voilà donc un impôt qui, pour un chiffre de revenu supposé constant, varie de taux tous les ans pendant une douzaine d'années au bout desquelles il se fixe aux environs de 29,5 %.

Pour comprendre ce résultat prenons un exemple schématique simplifié. Soit un revenu constant de 1.000 frs. tous les ans et un impôt de 25 %; la première année, sur un revenu de 1.000 frs. on paye 250 frs.; la seconde année, sur un revenu de 1.000 frs. moins 250 frs, soit 750 frs. on paiera 187 frs 50; la troisième année, sur un revenu de 1.000 frs, moins 187 frs. 50, soit 812 f 50 on paiera 203 frs; la quatrième année, sur un revenu de 1.000 frs, moins 203 frs soit 797 frs, on paiera 199 frs. 20, etc. Encore l'exemple est-il inexact car nous avons supposé un impôt proportionnel; avec un impôt progressif, le taux de l'impôt changera lui-même étant, par exemple, de 25 % pour un revenu exprimé par le chiffre 1.000, il sera moindre quand le revenu sera exprimé par le chiffre 750, etc., ce qui introduit une variation de plus dans les calculs [1].

La déduction de l'impôt est actuellement le seul correctif qui rende acceptable le tarif progressif de l'impôt général.

Quoi qu'il en soit, l'idée de ne plus admettre la déduction sur le montant du revenu global de l'impôt général, payé au titre de l'année précédente, n'est pas inique et scandaleuse comme on l'a prétendu; la question véritable se présente autrement; ce n'est pas une question de principe, mais de fait. En supprimant la déduction on réalise, en fait, un relèvement du tarif de l'impôt et une aggravation de sa progressivité, puisque la surcharge, par définition même, sera d'autant plus lourde que le contribuable payait plus d'impôt général et que, par conséquent, les sommes

---

[1] Remarquons d'ailleurs que ces exemples sont purement théoriques l'hypothèse d'un revenu qui reste le même tous les ans, sans qu'il advienne de modifications dans la situation de famille du contribuable et dans le montant de ses ressources, étant évidemment arbitraire (V. la feuille hebdom.: les Finances de la France N° du 16 Mars 1925).

Source : BIU Cujas

qu'il pouvait déduire étaient plus considérables. Or, actuellement, il ne faut pas perdre de vue que la déduction de l'impôt est le seul correctif, qui rende acceptable, pour les gros revenus, l'application d'un tarif, dont le taux, aux échelons supérieurs, serait vraiment insupportable. C'est grâce à cette déduction, comme le montre l'exemple donné précédemment, qu'un revenu de 1 million, qui devrait payer à l'impôt général 47,5 % ne paye, une fois que le taux de l'impôt a fini par se stabiliser, qu'environ 29,5 %. Supprimer purement et simplement la déduction, ce serait donc augmenter la charge de tous les contribuables et en particulier écraser les contribuables riches. Le système le plus rationnel, serait d'une part de supprimer la déduction, et d'autre part, de réviser en compensation le tarif en le réduisant de telle façon que la charge du contribuable reste sensiblement ce qu'elle était auparavant.

La Commission des Finances de la Chambre avait semblé vouloir s'engager dans cette voie, en substituant au tarif actuel, qui va de 2,40 % à 60 %, double décime compris, un nouveau tarif progressif par tranches, allant de 2 % à 50 %, avec prévision d'une réduction du maximum à 44 %, lorsque le produit de l'impôt général aura atteint 5 milliards.

En réalité, ce nouveau tarif n'avait pas un caractère compensateur; il devait fournir 40 millions de plus qu'à présent, la réforme se traduisait donc par une charge nouvelle; de plus, tandis que ce tarif faisait bénéficier d'une nouvelle réduction d'impôt les petits contribuables, dont la cotisation est déjà très modérée, la surcharge se serait concentrée sur les gros contribuables, dont le fardeau est déjà, à l'heure actuelle, excessif.

Le Gouvernement a proposé de supprimer la déduction des sommes payées à titre de pénalité fiscale.

Même si l'on maintient la déduction de l'impôt général, il y a du moins une mesure, qui pourrait être prise, sans soulever d'objection sérieuse, et qui avait été proposée par le Gouvernement lui-même dans le projet de loi de Finances de 1925: Comme le contribuable a le droit de retrancher tout ce qu'il a payé à titre d'impôts directs, il a le droit par là même de retrancher, tant ce qui concerne les impôts cédulaires que l'impôt général, toutes les majorations d'impôt qu'il a subies par le fait d'omission ou d'insuffisance de déclaration. Comme ces majorations constituent des sanctions contre les infractions à la loi fiscale, il est abusif qu'on puisse s'en prévaloir pour

Source : BIU Cujas

obtenir une moindre imposition, et l'article proposé par le Gouvernement, les exclut du montant des impôts directs déductibles

4°) Les déficits d'exploitation.

La quatrième déduction que la loi autorise est celle du déficit d'exploitation. La loi parle des pertes occasionnées par "un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, industrielle ou commerciale", parce que c'est évidemment le cas le plus fréquent; cependant il est admis et c'est l'interprétation de l'Instruction générale du 30 Mars 1918, N°. 175, que la disposition s'applique, par analogie à toutes les pertes subies dans l'exercice d'une profession même non commerciale, ainsi qu'aux pertes éprouvées par un propriétaire foncier. Le déficit peut d'ailleurs n'avoir pas été subi par le contribuable lui-même, pourvu qu'il affecte une des personnes dont le revenu est cotisé, avec le sien, à son nom personnel. Ainsi, le mari pourra faire état du déficit survenu dans le commerce exploité par sa femme (question Barillet, du 25 Mars 1924, J. O. Ch. Déb. part. 1924, p. 2195).

Sens et objet de la disposition relative au déficit d'exploitation.

Cette disposition, relative au déficit d'exploitation, ne concerne pas le cas où le revenu d'une propriété, d'une exploitation ou d'une profession, se réduit simplement à zéro; ce n'est pas là une perte, un déficit, au sens où la loi prend ce mot, c'est-à-dire un dommage positif, mais simplement un manque à recevoir. Dans ce cas, la solution est extrêmement simple; le revenu égal à zéro n'entrera pas en ligne de compte dans le total du revenu imposable. On ne saurait donc inscrire au passif de la déclaration, comme le font certains contribuables, le montant de loyers non payés par les locataires, ou encore le montant des coupons russes qu'on a en portefeuille, sous prétexte que ce sont des revenus qui n'ont pas été perçus.

Pour qu'il y ait déficit d'exploitation, il faut que le revenu soit tombé au-dessous de zéro, c'est-à-dire qu'il y ait eu au lieu de la réalisation d'une recette, une dépense effective, qui constitue bien une perte ou un déficit. Par exemple, un commerçant a dépensé dans son entreprise 100.000 frs. et a fait 80.000 frs de recettes, un propriétaire a touché 10.000 frs. de loyers et fait 15.000 frs. de réparations d'entretien. Il est évident, d'abord que le commerçant ou ce propriétaire ne sont pas imposables sur le revenu qui n'existe pas. Mais il ne suffit pas que, dans leur déclaration, ils ne portent pas de revenus fonciers ou

Source : BIU Cujas

de bénéfices industriels ou commerciaux. Dans notre exemple, le commerçant ou le propriétaire ne se sont pas bornés à ne pas toucher de revenus: ils y ont été de leur poche, le premier pour 20.000 frs et le second pour 5.000 frs; ces 20.000 frs. ou ces 5.000 frs., il a fallu qu'ils les prennent sur leurs autres ressources, de sorte que s'ils ne les retranchaient pas de leur revenu global, ils paieraient sur un montant de revenus supérieurs à celui dont ils ont effectivement disposé, puisque c'est en prélevant sur certaines catégories de revenus qu'ils ont bouché les trous des autres.

Il faut d'autre part, non-seulement qu'il s'agisse d'une perte effective, constituant un déboursé, mais encore que cette perte soit une perte de revenu et non une perte de capital, puisque c'est du revenu global qu'on le défalquera. Ainsi, quand une maison s'écroule ou est incendiée, on n'a pas le droit d'en retrancher la valeur, car ce n'est pas un déficit d'exploitation; c'est l'anéantissement d'un capital. Il en est de même en cas de perte subie sur le prix d'achat d'actions (Quest. Déloncle, du 9 Juin 1923, J. O. Sénat, Déb. parl. 1923, p. 1639).

Pour une exploitation industrielle ou commerciale on peut déduire un déficit en capital aussi bien qu'un déficit d'exploitation.

D'ailleurs, il pourra y avoir à cet égard des questions assez délicates quant aux pertes d'une exploitation industrielle ou commerciale, puisque l'Administration pour les bénéfices, prétend (B. supra, p. 289) s'attacher aux résultats du bilan, qui, en bénéfice fait ressortir la plus-value en capital, aussi bien que le revenu d'exploitation, et qui, en perte, fait également ressortir la "perte" tout court, qu'elle provienne d'une moins-value d'actif ou d'un déficit d'exploitation. La théorie de l'Administration devrait avoir pour corollaire qu'on pourra porter au passif de la déclaration d'impôt général, un déficit en capital aussi bien qu'un déficit d'exploitation.

Déduction du revenu global du déficit, subi par une Société, dont l'assujetti est membre.

Un autre point également assez délicat se présente, lorsque le déficit est subi, non par une entreprise individuelle appartenant au contribuable, mais par une Société, dont il fait partie: pourra-t-il, dans sa déclaration d'impôt général, porter au passif, sa quote-part du déficit éprouvé par la Société?

a) actionnaires, commanditaires et associés dans les Sociétés civiles.

Il y a lieu de faire une distinction: s'il s'agit d'une société par actions, le déficit social ne peut se traduire par un déficit pour l'actionnaire, qui n'est tenu que jusqu'à concurrence de son apport; la seule conséquence pour lui du déficit social, ce sera d'abord l'absence de dividende, et ensuite la

Source : BIU Cujas

diminution ou même l'anéantissement de la valeur de l'action, ce qui constitue une perte en capital.

b) associés responsables indéfiniment dans les Sociétés commerciales de personnes.

S'il s'agit des associés responsables indéfiniment dans les Sociétés de personnes, la question est plus embarrassante, surtout si l'on admet, ce qui semble résulter de l'arrêt du Conseil d'Etat du 5 Février 1925 sur l'imposition des réserves à l'impôt général des associés (V. supra), qu'il y a ici, en droit fiscal, confusion entre le patrimoine social et le patrimoine des associés. Il semble que le déficit pourra être imputé par chaque associé responsable indéfiniment, pour sa part; c'est d'ailleurs ce que l'Administration a admis pour les associés en nom collectif (Rép. à question Macarez du 19 Janvier 1923, J.O. Ch. Déb. parl. I. Il est du reste à noter que ce déficit sera souvent couvert par un prélèvement sur les réserves, pour lequel l'associé, en vertu de l'arrêt du 5 Février 1925, aura déjà dû supporter l'impôt général, sans qu'elles lui aient été distribuées (Magnéro et Lassin: Répertoire fiscal, article "Impôt général, N° 187).

La déduction n'est possible que si le contribuable a opté pour la déclaration du revenu réel.

Il faut enfin, pour pouvoir déduire un déficit d'exploitation, que le contribuable ait, dans le cas où cette option est possible, opté pour la déclaration du revenu réel et non pour celle du revenu forfaitaire. En effet, le revenu forfaitaire est un revenu net théorique, qui tient compte in abstracto des charges inhérentes au revenu, sans qu'il y ait lieu de rechercher quelle est l'importance réelle de ces charges, si elles n'ont pas été anormales et si elles n'ont pas dépassé le montant du revenu réalisé. Voici pratiquement, quand et comment la question se présentera. Un propriétaire ou un commerçant n'ont qu'un seul immeuble ou une seule entreprise et sont en déficit; d'une part, ils n'indiqueront pas de revenu du tout, ce qui implique qu'ils ont opté pour l'indication du bénéfice réel, qui est nul en l'espèce; d'autre part, ils porteront au passif leur déficit d'exploitation. Mais un propriétaire foncier a plusieurs propriétés qui lui rapportent, sauf une, pour laquelle il a touché 5.000 frs. de loyers et payé 10.000 frs. de réparations. Ce propriétaire est obligé d'employer le même mode de déclaration pour le revenu de toutes ses propriétés: il doit porter pour toutes le revenu réel ou pour toutes le revenu matriciel, c'est-à-dire le revenu forfaitaire. Si, pour toutes ses propriétés, ce propriétaire déclare le revenu réel, il n'y a pas

Source : BIU Cujas

de difficulté; mais s'il trouve plus avantageux de déclarer pour l'ensemble de ses propriétés le revenu matriciel, il ne pourra pas, en même temps, prétendre au retranchement de 5.000 frs. au titre du déficit d'exploitation pour la propriété déficitaire; autrement, il prendrait dans chacun des deux systèmes ce qu'il y a de bon pour lui et de défavorable pour le fisc (arrêt C. d'Etat du 18 Mars 1924, bien qu'il s'agit en l'espèce, de réparations et de primes d'assurances dont il n'est pas indiqué si elles constituaient un déficit).

L'énumération des déductions autorisées par la loi est-elle ou non limitative.

Ces quatre déductions: intérêts des emprunts et dettes, arrérages de rentes payées à titre obligatoire, impôts directs, déficits d'exploitation sont-elles les seules déductions qu'autorise la loi du 15 Juillet 1914? En d'autres termes cette énumération est-elle limitative? Telle est la solution de l'Administration. D'après M. Bocquet au contraire (2e Ed. p. 515 et suiv.) l'art. 10 ne ferait que des applications d'un principe général, suivant lequel tout ce qui entame le revenu d'un contribuable, sans pouvoir être déduit d'une catégorie spéciale de revenus, peut être porté au passif comme déductible de l'ensemble du revenu.

Cette interprétation entraînerait deux conséquences. D'abord le nu-propriétaire, bien que ce ne soit pas lui qui perçoive le revenu foncier et qui soit imposé à la contribution foncière, pourrait faire figurer au passif de sa déclaration les dépenses de grosses réparations qu'il a dû effectuer. En second lieu, en cas de constitution d'une pension de retraite, le fonctionnaire, le salarié, le titulaire d'une profession non commerciale déduiront leurs versements du montant de leurs émoluments, portés à l'actif de la déclaration. Mais s'il s'agit d'un propriétaire foncier, d'un agriculteur ou d'un rentier, comme ils ne peuvent pas imputer ces versements en vue d'une retraite sur une catégorie particulière de revenus, ils devraient pouvoir les comprendre dans l'ensemble des charges déductibles sur le total du revenu global.

Cette dernière opinion est, à notre sens, très contestable. La constitution d'une retraite a normalement pour objet de compenser la caducité des revenus du travail; dès lors on peut considérer

Source : BIU Cujas

légitimement qu'elle est une charge de ses revenus dont elle corrige le caractère éphémère. Dans ce cas elle est un véritable placement ; c'est une épargne pure et simple, qui ne doit pas être considérée comme déductible. Le rentier, qui se constitue une retraite ne se trouve pas dans le même cas qu'un ouvrier ou un fonctionnaire, qui doit tenir compte du fait que le revenu de son travail disparaîtra à un moment donné, lorsqu'il n'aura plus l'âge de l'activité (Réponses à question N° 1681 du 26 Novembre 1917 de M. de Hérouartz, sénateur et à question Dugueyt 10 Janvier 1924 J. O. Ch. Dép. Déb. parl. 1924 p. 838).

La Chambre avait d'ailleurs voté le 25 Mars 1919 une proposition Honnorat qui comportait la déduction du montant des primes d'une assurance sur la vie. Mais cette proposition n'a pas été adoptée définitivement.

Les déductions pour charges de mariage et de famille sont opérées par le contrôleur.

On sait maintenant ce que comprennent l'actif et le passif de la déclaration. Le contribuable après avoir indiqué dans sa déclaration les éléments de l'un et de l'autre, opère lui-même dans un paragraphe récapitulatif, la soustraction du passif. Il dégage ainsi le montant de son revenu net. Sa déclaration est alors complète ; il n'y a plus qu'à l'adresser au fisc et son rôle est terminé.

D'ailleurs le revenu net déclaré n'est pas encore le revenu net imposable ; maintenant interviennent les abattements pour charges de mariage et pour charges de famille. Ils sont opérés par le contrôleur lui-même et non par le contribuable qui se borne, dans la déclaration à donner les indications nécessaires sur sa situation de famille. Comme on a déjà eu l'occasion de le faire observer à plusieurs reprises, il ne faut pas confondre ces abattements sur le montant du revenu avec les déductions sur le montant de l'impôt qui s'y surajouteront ensuite.

Montant des abattements pour charges de famille et de mariage

Les abattements pour charges de mariage et de famille sont fixés par l'art. 12 de la loi du 15 Juillet 1914, modifié par l'art. 7 de la loi du 25 Juin 1920 et par l'art. 43 de la loi du 22 Mars 1924. Le contribuable marié a droit à un abattement de 3.000 frs. sur le chiffre de son revenu global de sorte que le minimum d'exemption, qui est de 7.000 frs, est porté pour lui à 10.000. Le

Source : BIU Cujas

veuf non remarié, qui a un ou plusieurs enfants issus du mariage à sa charge (ce qui suppose qu'ils n'ont pas encore 21 ou sont infirmes et n'ont pas de revenus distincts), est assimilé au contribuable marié, c'est-à-dire qu'il continue à bénéficier de la déduction pour charges de mariage, dont il jouissait déjà du vivant de son conjoint. Naturellement le veuf qui se remarie perd le bénéfice de cette déduction qu'il ne saurait cumuler avec celle à laquelle lui donne droit son nouveau mariage. Lorsque le second mariage est dissous, sans enfants du second lit, par divorce ou décès du conjoint l'Administration n'admet pas ce qui est peu logique et peu équitable, que le contribuable puisse prévaloir de nouveau de sa situation de veuf avec enfants en premières noces (question G. Ancel du 29 Février 1924 J.O. Ch. Déb. parl. 1924 p. 1692). Non-seulement si les enfants sont encore à sa charge, il n'aura plus droit à l'abattement pour charges de mariage, mais si ceux-ci ne sont plus à sa charge, il encourra, au cas où le second mariage a pris fin par divorce, la surtaxe infligée aux célibataires et divorcés sans charges de famille, dont il sera question plus loin.

Le contribuable qui, en outre, a des enfants ou autres personnes à sa charge, bénéficie en plus, à titre de charges de famille, d'un autre abattement de 3000 frs par enfant de moins de 21 ans ou infirme resté à sa charge et d'un abattement de 1500 frs. par chaque autre personne à sa charge jusqu'à 5 personnes, l'abattement étant porté à 3.000 frs. pour la 6e personne et chacune des suivantes. Les enfants figurent d'ailleurs dans le nombre des personnes à la charge; ainsi un contribuable ayant 3 enfants et 3 ascendants à sa charge, a 6 personnes à sa charge. Il a droit comme abattements à 3 fois 3000 frs. pour ses 3 enfants, 2 fois 1500 frs. pour les 2 personnes suivantes et 3000 frs pour la sixième. Ces abattements pour charges de famille sont complètement indépendants des abattements pour charges de mariage. Ainsi un veuf aurait droit à la fois aux abattements pour ses enfants et à l'abattement pour charges de mariage, dont il conserve le bénéfice à raison de sa qualité de veuf avec enfants

Conditions à remplir pour

Pour avoir droit aux abattements, il faut que la situation qui les motive existe au

1er Janvier de l'année d'imposition (Instruction générale du 30 Mars 1918 N° 177). Il faut d'autre part, que les personnes à raison desquelles ces abattements sont accordés n'aient pas d'imposition distincte de celle du contribuable. La loi dit, en effet, que les personnes à la charge ne doivent pas avoir de revenus distincts, ce qui ne signifie pas qu'elles doivent être dennées de ressources, mais simplement qu'elles ne doivent pas être imposées à l'impôt général séparément du chef de famille. Par conséquent, lorsque le chef de famille demande une imposition distincte pour ceux des membres de sa famille qui sont en situation de l'obtenir, il exerce comme on l'a déjà vu précédemment, une option qui lui fait perdre le bénéfice de l'abattement correspondant. Si par exemple, la femme a une imposition distincte, ce qui ne peut avoir lieu que lorsqu'elle est séparée de biens et qu'en plus elle ne vit pas avec son mari, ni le mari, ni la femme ne pourront invoquer le bénéfice du retranchement de 3.000 frs. pour charges de mariage. De même, le père ne peut plus obtenir le retranchement pour ses enfants mineurs, s'il les fait cotiser séparément. C'est le détriment à mettre en balance avec l'avantage de l'imposition distincte.

Des époux en instance de divorce ou de séparation de corps continuant à être imposés au nom du chef de famille, la déduction pour charges de mariage leur reste maintenue. Il va de soi d'ailleurs que le divorcé avec enfants ne saurait être assimilé à un veuf; et ne peut, même s'il a des enfants, continuer à bénéficier de l'abattement pour charges de mariage.

Sur le sens de l'expression "personnes à la charge" (V. supra: dispositions communes à plusieurs cédules et à l'impôt général: p. 453 et suivantes).

Les étrangers n'ont pas droit à ces abattements

Il y a lieu de remarquer que, depuis la loi du 22 Mars 1924, art. 44, les étrangers, à moins de traités de réciprocité, n'ont pas droit à ces abattements pour charges de famille. On paraît admettre que ce texte comprend parmi les charges de famille dont il refuse aux étrangers le droit de se prévaloir, également les charges de mariage. Cette interprétation nous semble très douteuse, étant donné le sens précis et limitatif de l'expression: "charges de famille" dans notre nouvelle législation fiscale.

Source : BIU Cujas

La question de l'imposition des personnes non domiciliées en France.

On a supposé, jusqu'ici, qu'il s'agissait de personnes ayant leur domicile en France ; or il est impossible d'adopter les mêmes bases de calcul et les mêmes procédés d'assiette pour les personnes non domiciliées. Pourtant on sait qu'elles sont imposables à l'impôt général lorsque, n'ayant pas leur domicile en France, elles y ont du moins une résidence habituelle (V. supra p. 464).

On ne peut imposer que ceux sur lesquels on a prise.

La situation fiscale de ces non domiciliés soulevait des questions de principe intéressantes. Le principe le plus rationnel, en matière d'impôt sur le revenu global, le seul qui permette d'éviter les doubles impositions, c'est-à-dire le fait pour le contribuable de supporter pour les mêmes facultés l'impôt général dans deux pays différents, serait sans doute de lier l'obligation fiscale au domicile : toute personne non domiciliée ne serait pas imposable. Tel était d'ailleurs le vœu adopté le 24 Novembre 1923 par la Commission des doubles impositions de la Chambre de Commerce internationale. Cette règle n'aurait toutefois d'utilité et ne pourrait fonctionner de façon satisfaisante que si elle était acceptée par tous les pays, et elle ne l'est pas.

Dès lors, si l'on étend le principe de l'imposition aux non domiciliés, il va de soi qu'on ne peut imposer que ceux sur lesquels on a prise, soit parce qu'ils possèdent quelque chose en France, ou y réalisent des revenus, soit encore parce qu'ils y séjournent.

Comment on est amené à l'idée d'une imposition forfaitaire des personnes non domiciliées en France.

Dans ces conditions, le premier élément imposable qu'on aperçoit, ce sont les revenus dont la source est en France. Il est légitime que des revenus français par leur origine payent l'impôt français. Seulement une difficulté se présente. On pourra connaître certains de ces revenus, dont la source est ostensible, comme un revenu foncier, mais il y en a dont il sera impossible d'établir l'existence comme le revenu des valeurs françaises, que l'intéressé garde chez lui à l'étranger. On ne pourra connaître l'ensemble des revenus de provenance française, dont dispose une personne qui a son domicile à l'étranger, que si elle consent à les déclarer elle-même. Cette déclaration sera sujette à caution, et il sera très malaisé d'en démontrer les inexactitudes. On est donc amené par cette considération, à l'idée d'une imposition forfaitaire.

En second lieu, on peut se demander si

Source : BIU Cujas

le non-domicilié n'est imposable qu'à raison des revenus qu'il tire de France. Si, sans posséder de revenus d'origine française, il séjourne en France, il bénéficie de la protection de la loi française, de l'organisation économique française, et l'on peut admettre qu'à ce titre, il doive participer, pour sa part, aux dépenses publiques de la France; cette fois, non pas dans la mesure du revenu qu'il réalise en France, mais dans la mesure du revenu qu'il y dépense. Comme on ne peut pas déterminer le montant de ce revenu, qu'il consomme en France, on est également conduit, de ce point de vue, à l'idée d'un forfait, basé sur les signes extérieurs. C'est le système qui a été adopté par l'art. 11 de la loi du 15 Juillet 1914.

Fixation forfaitaire du revenu imposable des personnes non domiciliées.

"En ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, dit l'art. 11, mais y possédant une "ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé "à une somme égale à sept fois la valeur locative "de celle ou de ces résidences, à moins que le re- "venu tiré par le contribuable de propriétés, ex- "ploitations ou professions visées ou exercées en Fran- "ce n'atteigne un chiffre plus élevé, auquel cas ce "dernier chiffre sert de base à l'impôt." Par consequent, en principe, évaluation forfaitaire du revenu basée sur cette idée, évidemment très arbitraire et très approximative, qu'une personne qui a, en France, une résidence où elle séjourne, consomme en France un revenu égal à sept fois la valeur locative de cette résidence. C'est nettement un forfait, en ce sens que l'intéressé ne pourra pas le discuter et offrir de prouver que son revenu imposable est moindre (arrêt du Conseil d'Etat du 16 Février 1923).

Valeur locative à prendre en considération pour l'établissement du revenu forfaitaire des non-domiciliés.

La valeur locative à prendre en considération c'est, s'il s'agit de locaux loués, le loyer effectivement stipulé, du moins quand ce loyer représente un taux normal actuel de location, et défalcation faite de la partie du loyer afférente aux meubles, au cas de location en meublé; s'il s'agit de locaux qui sont occupés par leur propriétaire, c'est le cours actuel des locations, pour des habitations similaires (V. questions au Sénat du 14 Novembre 1923, à la Chambre du 19 Décembre 1923. J.O. 1923, Sénat, Déb. parl. p. 1641. Ch. Dép. Déb. parl. p. 4392). Si l'étranger a plusieurs résidences, la base est la valeur locative totalisée de toutes ces résidences.

Au cas cependant où le non-domicilié

Source : BIU Cujas

Cas où c'est le revenu réel du non-domicilié qui est imposé.

a tiré de propriétés, d'exploitations ou de professions sises ou exercées en France un revenu supérieur à ce revenu forfaitaire, c'est ce revenu réel qui sera imposé. On rentre alors dans la règle commune, en ce sens que ce revenu réel sera calculé, suivant les règles habituelles en matière d'impôt général, et qu'il sera connu également par la déclaration du contribuable. L'Administration admet d'ailleurs que du total des revenus réalisés en France, le contribuable, dans sa déclaration, déduise toutes les charges également supportées en France (Instr.ns g.les du 30 Mars 1918, N.o 176).

On s'est demandé quel était exactement le sens du mot "propriétés" et s'il fallait y comprendre les valeurs mobilières qu'un contribuable peut posséder en France. L'expression "propriétés sises en France" montre clairement qu'il ne peut s'agir que d'immeubles. Les non-domiciliés, qui ont des revenus d'origine française provenant de leurs propriétés immobilières sises en France ou des professions ou exploitations qu'ils y exercent, lorsque ces revenus sont supérieurs à sept fois la valeur locative de leurs résidences françaises, doivent donc les déclarer. Quant aux autres, bien que théoriquement la loi ne dispense personne de l'obligation de produire une déclaration, l'Administration admet qu'ils n'ont pas de déclaration à faire, puisque leur revenu est calculé à forfait.

Cas où le non domicilié aura intérêt à faire une declaration de son revenu.

Cependant, même dans ce cas, le contribuable pourra avoir intérêt à faire une déclaration, pour faire connaître ses charges de famille afin de bénéficier des abattements et déductions auxquels elles donnent droit. Les non-domiciliés, en effet, en bénéficient, de même que les domiciliés, sous la seule réserve d'être citoyens français ou originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat, les étrangers étant seuls exclus de cette faveur, à moins de traité de réciprocité.

Tarif de l'impôt.

Le tarif de l'impôt général est progressif. La progression se prête à des formules très variées; il y en a deux principalement entre lesquelles on peut choisir. On peut adopter un taux fixe d'impôt et l'appliquer, au divisant le revenu taxable par tranches, à une fraction variable de chaque tranche, fraction d'autant plus grande que la tranche occupe un rang plus élevé. Dans ce procédé, le taux de l'impôt est fixe; l'élément variable, c'est

Les deux formules adoptées successivement par le législateur.

1°) la formule actuelle.

Source : BIU Cujas

la quotité imposée de chaque tranche. On imposera par exemple, la 50e partie de la première tranche du revenu, les 2/50 de la suivante, et ainsi de suite. Cette formule est la formule actuelle; c'était également celle des lois du 15 Juillet 1914 et du 30 Décembre 1916.

2°) La formule de la loi de 1918.

On peut également, imposer la totalité de chaque tranche en lui appliquant un taux d'impôt variable et croissant avec le rang de la tranche. Dans ce cas, la quotité imposée est constante, elle est de 100 %; l'élément variable c'est le taux de l'impôt. C'est le système dont s'est inspirée la loi du 19 Juin 1918. Aux termes de cette loi, le taux initial de l'impôt était de 1,50 % jusqu'à 5.000 frs. de revenu taxable. Ensuite, il y avait progression dans le taux de l'impôt de 1 centime par 100 frs. jusqu'à 150.000 frs. où l'on atteignait 16 %; au delà, progression de 1 centime par 1.000 frs jusqu'à 550.000 frs. où le taux était de 20 %, ce taux de 20 % étant maintenu pour le surplus.

A partir d'un certain chiffre de revenu le taux de l'impôt est constant.

En effet, dans un système comme dans l'autre, arrivé à un certain chiffre de revenu, on est obligé d'arrêter la progression et maintenir constant, pour toutes les sommes qui dépassent cette limite, le taux de l'impôt, sinon, la progression continuant indéfiniment, il arriverait un moment où le taux de l'impôt serait de 100 %. D'autre part, lorsque l'on a atteint un taux d'impôt moyen pour une certaine échelle de revenus, on est obligé, pour éviter d'aboutir prématurément à des taux excessifs, de ralentir l'allure de la progression et de la "détendre" à partir d'un certain chiffre. C'est ce qu'on réalise en élargissant les tranches. Le revenu sera divisé, par exemple, en tranches de 10.000 frs jusqu'à 100.000 frs., ensuite en tranches de 25.000, puis en tranches de 50.000.

La division du revenu en tranches de plus en plus larges a pour but de détendre la progression.

La formule de la loi du 25 Juin 1920.

La formule actuelle, qui se réfère au premier type et qui a été établie par la loi du 25 Juin 1920, divise le revenu en tranches, dont la quotité taxée croît à mesure qu'on s'élève, le taux de l'impôt étant fixé uniformément à 50 % (on réalise à 60 % avec le double décime de la loi de 1924.

Toute personne, dont le revenu net, défalcation faite des abattements pour charges de mariage et de famille, est inférieur à 7.000 frs.

Source : BIU Cujas

n'est pas imposable. Ce minimum était autrefois de 6.000 frs., il a été relevé à 7.000 par l'art. 8 de la loi du 30 Mars 1923, de façon à faire cadrer ce chiffre avec l'exonération admise pour la cédule des traitements et salaires et celle des bénéfices des professions non commerciales et qui atteint aussi, du moins dans le département de la Seine, 7.000 frs.

Manque d'harmonie entre le nouveau minimum d'exemption et le chiffre des abattements.

Cependant, par défaut de logique, le législateur n'a pas mis en harmonie avec ce nouveau minimum d'exemption le chiffre de l'abattement à la base pour les contribuables passibles de l'impôt. Ce chiffre reste donc fixé à 6.000 frs. Il résulte qu'un contribuable qui a 7.000 frs de revenu n'est pas imposable, tandis qu'un contribuable qui en a 7.500 est imposable non pas pour 500 frs, mais pour 1.500, le retranchement à la base n'étant que de 6.000 frs. Soit un contribuable marié ayant deux enfants et deux autres personnes à sa charge et possédant un revenu de 18.500 frs.; de ce revenu, il faut retrancher 3000 frs. pour charges de mariage, 6000 frs pour les deux enfants et deux fois 1.500 frs., soit 3000 pour les deux autres personnes à sa charge; le total des retranchements est de 12.000; son revenu pour l'impôt est de 18.500 moins 12.000 = 6500; il n'est donc pas imposable. Si, au contraire, son revenu est de 19.500 en retranchant 12.000 de 19.500, il reste 7500, et ce contribuable sera imposé pour 1.500 frs. puisque la première tranche de 0 à 6.000 frs., ne compte pas.

L'échelle du tarif actuel

L'échelle du tarif actuel est la suivante:

Tranche de 0 à 6000 frs. comptée pour 0;

De 6001 à 20.000, tranche comptée seulement pour 1/25 de son montant, puis augmentation de 1/25 par 10.000 frs. jusqu'à 100.000. Ainsi, de 20.001 frs à 30.000, on impose le 2/25 de cette tranche; de 30.001 jusqu'à 40.000, les 3/25, etc... jusqu'à la tranche de 90.001 à 100.000 qui sera comptée pour les 9/25.

De 100 001 frs à 400.000 frs. augmentation de 1/25 par tranche de 25.000;

De 400.001 frs à 550.000 frs augmentation de 1/25 par tranche de 50.000 frs. La fraction du revenu dépassant 550.000 frs. est comptée pour 25/25 c'est-à-dire pour sa totalité.

C'est au revenu ainsi retenu qu'on applique le tarif uniforme de 50 % (60 % avec la double décime).

Les fractions de revenu inférieures à 150 frs

Source : BIU Cujas

sont négligées dans le calcul de l'impôt.

Caractère progressif du tarif de l'impôt général.

Il est facile de se rendre compte du caractère progressif de ce tarif. L'impôt prendra la moitié de la tranche, qui dépasse 550 000 frs puisqu'elle est retenue pour sa totalité et qu'on lui applique le tarif de 50%; il prendra la moitié de la 1/25 partie, c'est-à-dire la 50e partie seulement de la tranche de revenu comprise entre 6001 frs et 20.000 frs.

Le système adopté a d'ailleurs l'inconvénient de ne pas laisser apparaître clairement ses résultats. Il faut consulter un barème pour calculer rapidement ce que doit payer un chiffre de revenu déterminé, et pour savoir quel est le taux réel d'imposition qu'il supporte. De plus, la déduction des impôts payés l'année précédente, principalement de l'impôt général sur le revenu, donne, comme on l'a vu, un caractère oscillant au taux réel de l'impôt pendant une période plus ou moins longue.

Lorsque l'on a appliqué le tarif de 50% au total des quotités taxables de chaque tranche, on a le montant de l'impôt. Sur ce montant, interviennent encore une nouvelle et dernière déduction, déjà étudiée dans les dispositions communes à plusieurs cédules (p. 452 et suiv.); c'est la déduction sur le montant de l'impôt pour charges de famille.

Déduction pour charges de famille.

Remarque: Ne pas oublier, dans l'application du tarif, que le montant de l'impôt est majoré de 20%, par le double décime de la loi du 22 Mars 1924.

Les surtaxes à l'impôt général.

But de ces majorations

A l'application du tarif normal peuvent s'ajouter éventuellement, en dehors des majorations, qui constituent des sanctions pour manquement aux obligations de la loi fiscale, et qu'on étudiera plus loin, des surtaxes destinées à assurer une meilleure péréquation des charges fiscales. Ces surtaxes ont été créées par l'art. 9 de la loi du 25 Juin 1920. Les unes concernant les célibataires; les autres, les ménages sans enfants. On a adressé quelquefois aux dispositions de ce genre le reproche d'être puériles ou injustes, parce qu'il est puéril d'attendre de dispositions fiscales le relèvement de la natalité, et injuste de frapper des gens dont le célibat ou la stérilité ne sont pas toujours volontaires. Ce reproche

Source : BIU Cujas

n'atteint pas les surtaxes en question, car elles sont étrangères à toute idée de blâme ou d'encouragement, et ont uniquement pour objet de tenir compte du fait évident que le degré d'aisance d'un célibataire ou d'un ménage sans enfant est à égalité de revenus supérieur à celui d'un contribuable chargé de famille.

La surtaxe sur les célibataires.

La surtaxe des célibataires est de 25 %; elle frappe les personnes des deux sexes réunissant les conditions suivantes: 1°) être célibataires ou divorcé; 2°) ne pas avoir de personnes à sa charge, au sens de l'art. 13 de la loi du 15 Juillet 1914; 3°) avoir plus de 30 ans. Y sont assujetties toutes les personnes qui présentent ces conditions; notamment, les prêtres et ceux que la maladie condamne au célibat. Au contraire, la surtaxe n'atteint pas les veufs et les veuves, car ils ne rentrent ni dans la catégorie des célibataires, ni dans celle des divorcés. Toutefois, lorsque le veuf se remarie et que son second mariage est rompu par le divorce, l'Administration ne retient pas sa qualité de veuf en premières noces et le déclare passible de la surtaxe comme divorcé (quest. Q. Ancel du 29 Février 1924, Ch. Déb. parl. p. 1692).

La surtaxe étant due en l'absence de charges de famille, il en résulte qu'elle redevient applicable, lorsque les charges qui en ont motivé l'exonération prennent fin: par exemple, quand les enfants du divorcé ou les enfants naturels du célibataire ont atteint vingt et un ans, à moins qu'ils ne soient infirmes.

Surtaxe sur les contribuables mariés sans enfant.

Pour les contribuables mariés sans enfant, la surtaxe est de 10 % quand ils réunissent les trois conditions suivantes: 1°) avoir plus de 30 ans au 1er Janvier de l'année d'imposition; 2°) être mariés depuis deux ans à la même date; 3°) enfin n'avoir pas d'enfant ou n'avoir aucune personne à leur charge.

L'âge à considérer est celui du chef de famille qui est seul contribuable, c'est-à-dire du mari. Etant donnés les termes de la loi qui parle ici de contribuables qui n'ont pas d'enfant et se trouvent n'avoir aucune personne à leur charge, l'existence d'un enfant, même n'étant plus légalement à la charge, parce qu'il est majeur, exonère de cette surtaxe au même titre

Source : BIU Cujas

que l'entretien d'une personne à la charge. Le contribuable qui n'a pas d'autres charges de famille en est passible s'il a perdu tous ses enfants, à moins qu'ils ne soient morts à la guerre.

Les enfants d'un premier lit de la femme exonèrent le second mari. A plus forte raison, la surtaxe n'est pas due quand le mari n'ayant pas d'enfant du second mariage en a du premier (Quest Lesacde du 4 Novembre 1924. J. O. Ch. Déb. parl. 1924 p. 4001).

La surtaxe est applicable aux époux séparés de corps qui réunissent les conditions indiquées, le mariage n'étant pas dissout par la séparation.

Le veuf sans enfant n'est assujetti à aucune de ces deux surtaxes.

Un veuf sans enfant ne rentre dans aucune des deux catégories que l'on vient de citer puisqu'il n'est ni célibataire ni divorcé, et qu'il n'est plus marié ; il ne subira donc aucune surtaxe, à moins qu'il ne divorce après un second mariage, auquel cas, il acquittera la surtaxe de 25 %.

Situation du célibataire qui adopte une autre personne.

L'adoption évite au contribuable marié la surtaxe de 10 %, l'adopté étant assimilé à un enfant. Mais si l'adoptant n'est pas marié ou est divorcé, il continue à subir la surtaxe de 25 % des célibataires. En effet, comme on ne peut adopter que des personnes majeures l'adopté ne constitue pas une personne à la charge, à moins qu'il ne soit infirme (Question Manant, 15 Février 1923. Ch. Déb. parl. 1924 p. 5.

Exemption des titulaires de pensions.

Par exception, les surtaxes de 25 % ou de 10 % n'atteignent pas le titulaire d'une pension de guerre de la loi du 31 Mars 1919, pour invalidité d'au moins 40 %, ni comme on l'a déjà signalé, la personne dont les enfants sont morts à la guerre.

Source : BIU Cujas

Chapitre VI.

Déclarations, contrôle des déclarations, Pénalités.

Personnes qui doivent faire une déclaration de leur revenu global.

L'impôt est perçu par voie de déclaration obligatoire.

Doit faire une déclaration toute personne imposable, c'est-à-dire toute personne, dont le revenu net est supérieur à 7.000 frs, déclaration faite des charges déductibles de l'ensemble du revenu, ainsi que des abattements pour charges de mariage et de famille. Doit par conséquent faire une déclaration, le célibataire qui a plus de 7.000 frs de revenu, le contribuable marié sans enfant qui a plus de 10.000 frs. Le contribuable marié avec un enfant, qui a plus de 13.000 frs etc...

(En effet, si l'on retranche dans ce dernier cas du revenu de 13.000 frs la somme de 3.000 frs pour charges de mariage et celle de 3.000 francs pour charge d'un enfant, il reste un revenu de de 7.000 frs qui ne dépasse pas le minimum non imposable).

Les non domiciliés ne sont pas obligés de faire une déclaration.

La loi ne fait aucune distinction entre étrangers et non étrangers, entre domiciliés et non domiciliés. Toutefois on a vu précédemment que l'administration n'exige pas des non domiciliés, lorsqu'ils sont taxés sur la base forfaitaire, la déclaration qu'ils peuvent d'ailleurs avoir intérêt à faire, malgré tout, pour bénéficier des abattements et des déductions pour charges de famille.

C'est la personne imposable qui doit faire la déclaration.

En principe la déclaration doit être faite par la personne imposable c'est-à-dire en cas d'imposition collective par le chef de famille. Toutefois elle peut être faite par le représentant légal du contribuable, par exemple son tuteur, ou même par un mandataire, à condition que celui-ci puisse prouver sa qualité.

Les personnes non imposables peuvent avoir intérêt à faire une déclaration.

Les personnes non imposables, parce qu'elles n'atteignent pas le minimum de revenu, ont la faculté de faire une déclaration négative, ce qui est prudent de leur part lorsqu'elles sont aux bords de la limite d'imposition, afin d'éviter que leur silence ne soit considéré comme un fait de non-

Source : BIU Cujas

déclaration de la part d'une personne imposable et qu'elles ne soient taxées d'office.

Délai pour faire la déclaration.

La déclaration doit être remise au contrôleur du principal établissement, dans les deux premiers mois de l'année, c'est-à-dire avant le 1er mars, pour les revenus de l'année antérieure. Le délai était autrefois de trois mois ; il a été ramené à deux mois par l'article 3 de la loi du 30 Juin 1923, sauf pour les commerçants taxés à l'impôt cédulaire sur leur bénéfice réel, dont l'exercice se clôture dans le mois de décembre et qui, ayant trois mois pour établir leur bilan et produire le résumé de leur compte "Profits et Pertes", (v. p. 297) bénéficient du même délai pour leur déclaration d'impôt général.

Les héritiers doivent faire la déclaration du revenu imposable de leur auteur dans le même délai.

Au cas où le contribuable meurt dans les délais de déclaration, il appartient aux héritiers de la fournir à sa place en temps utile, et la circonstance qu'ils n'ont pas été à même de l'établir à temps n'est pas admise comme excuse. (question Autier du 31 Janvier 1924. Ch. dite, parl. p. 1144).

Une déclaration tardive équivaut à une non déclaration.

Le fait de ne pas déclarer dans les délais est assimilé au fait de ne pas déclarer du tout, à moins qu'il n'y ait eu une déclaration antérieure, qui puisse être considérée comme maintenue. Les déclarations tardives n'ont plus que la valeur d'un simple renseignement et les pénalités fiscales pour non-déclaration sont encourues.

La déclaration n'a pas besoin d'être renouvelée si les bases d'imposition n'ont pas changé

La déclaration n'a pas besoin d'être renouvelée tous les ans, si les bases d'imposition n'ont pas varié ; dans ce cas, la déclaration faite pour l'année précédente est considérée d'office par l'administration comme maintenue. Il va de soi que, si la situation de famille du contribuable, le montant ou simplement la composition de ses revenus se sont modifiés, le maintien de la déclaration antérieure, qui résulte du silence du contribuable, continue une fausse déclaration.

La déclaration antérieure étant maintenue d'office, le contribuable a intérêt, lorsque son revenu est tombé l'année suivante, au-dessous du minimum imposable, à la retirer ce qu'il fera en produisant sans les délais légaux une nouvelle déclaration négative. Autrement, il serait taxé et il lui faudrait au contentieux, établir la preuve

Source : BIU Cujas

de l'insuffisance de son revenu.

Les formules imprimées des déclarations.

Les déclarations sont rédigées sur des formules imprimées qui sont délivrées gratuitement dans les mairies. On a indiqué précédemment quelles sont les principales mentions, qui doivent y figurer. Elles comprennent huit paragraphes; §1: état civil; §2 situation de famille; §3 personnes pour lesquelles on demande des impositions distinctes; §4 évaluation et totalisation des diverses catégories de revenus dont se compose le revenu global; §5 intérêts des dettes et rentes payées à titre obligatoire; §6 impôts directs et taxes assimilées; §7 déficits d'exploitation. enfin §8 récapitulation dans laquelle on soustrait de ce qu'on appelé plus haut, l'actif de la déclaration le passif des § 5, 6 et 7, pour dégager le chiffre du revenu net.

Le récipissé de la déclaration

Le contrôleur accuse réception au contribuable par l'envoi d'un récépissé. Pour garder une preuve de l'envoi de la déclaration, quand on ne la remet pas directement aux mains du contrôleur, le meilleur moyen consiste à l'envoyer sous pli recommandé.

Le contribuable peut rectifier sa déclaration tant que le délai n'est pas expiré.

Tant que les délais de déclaration ne sont pas expirés, le contribuable peut toujours rectifier sa déclaration primitive ou même y substituer une déclaration nouvelle, qui fera considérer la précédente comme nulle et non avenue.

En principe, après leur expiration, aucune modification n'est plus admise; cependant, en pratique le contribuable aura même dans ce cas, souvent intérêt à communiquer au contrôleur ses rectifications qui pourront faciliter la discussion des bases de la déclaration.

Les deux sources de contrôle dont dispose le Contrôleur.

Lorsque le contrôleur a reçu les déclarations et que les délais légaux sont expirés, deux questions se posent: comment va-t-il les contrôler et comment agira-t-il vis-à-vis des contribuables qui, étant tenus à déclaration, n'en ont pas fourni et n'ont fourni qu'une déclaration insuffisante.

"Le contrôleur, dit l'art. 17 de la loi du 15 Juillet 1914, vérifie les déclarations, il peut demander au contribuable des éclaircissements". Il y a donc deux sources de contrôle, d'une part, les renseignements personnels dont peut disposer le contrôleur, d'autre part, les éclaircissements éventuels du contri-

Source : BIU Cujas

Renseignements personnels dont peut disposer le contrôleur.

buable.

Les indications dont dispose le contrôleur sont d'ailleurs assez abondantes. Elles résulteront d'abord, de la comparaison de la déclaration avec celles des années antérieures et de sa confrontation avec les rôles des impôts cédulaires. Si, par exemple, le contrôleur constate que depuis l'an passé le revenu du contribuable a diminué dans des proportions insolites, il y a là un fait qui demande éclaircissement.

Elles proviendront également de tous les renseignements que le contrôleur recueillent lui-même ou qu'il recevra de ses collègues des services fiscales. Soit grâce à l'exercice de leur droit de communication, soit grâce à la connaissance que leurs fonctions leur donnent de certains faits ou de certains actes.

Les diverses administrations fiscales sont tenues de se renseigner réciproquement, de sorte que leurs pouvoirs d'investigation se complètent; l'Enregistrement, par l'exercice du droit de communication des lois de 1871 et de 1875 par les déclarations de succession qu'il reçoit les actes de société, de donation, les contrats de mariage qui lui sont soumis, est une mine précieuse de renseignements. On a vu également les pouvoirs que donne aux agents du fisc, ayant le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, le droit de communication de l'art. 32 de la loi du 31 Janvier 1917, qui leur permet de consulter les livres de tous les commerçants, qui font de 50.000 frs de chiffre d'affaires par an.

Aux termes de l'art. 31 de cette loi, les mêmes agents ont le droit de consulter les documents de service des administrations de l'Etat, des départements, des communes, des entreprises concédées ou controlées par l'Etat, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé. Ils pourront trouver notamment des renseignements intéressants dans les documents de l'administration des postes: traces de mandats reçus de chèques postaux etc...

Enfin toujours d'après l'art. 31, l'autorité judiciaire, lorsqu'au cours d'une information elle recueille des indications susceptibles de faire présumer une fraude fiscale, doit en aviser l'administration.

Source : BIU Cujas

Le dossier fiscal

Tous les renseignements recueillis au sujet d'un contribuable, font l'objet chez le contrôleur du lieu d'imposation d'un dossier fiscal, dont l'Instruction générale du 30 mars 1918 a donné les modes d'établissement et où se trouvent rassemblés tous les feuillets des notes intéressant la situation de fortune de ce contribuable, soit en capital, soit en revenus. Il est alimenté par les "renvois", c'est-à-dire par les transmissions de renseignements que se font les différentes administrations fiscales. On y trouvera, par exemple, les énonciations d'un contrat de mariage, la mention d'une succession recueillie d'un acte de société, à laquelle le contribuable a fait des apports de l'achat d'une propriété, etc. Le nombre insuffisant des contrôleurs et le travail dont ils sont surchargés empêchent d'ailleurs que ces dossiers soient partout exactement suivis. Cependant, les mentions du dossier fiscal peuvent procurer aux agents des moyens que souvent le contribuable ne soupçonne pas, de déceler les inexactitudes et les fraudes de ses déclarations. On parle quelquefois du "casier fiscale" comme d'une éventualité qui menace les contribuables. Cette menace est dès maintenant réalisée : le "casier fiscal" existe et son seul défaut est d'être imparfaitement tenu à jour.

Eclaircissements que le contrôleur peut demander au contribuable.

En second lieu le contrôleur peut demander au contribuable soit verbalement soit par écrit des éclaircissements, avec réponse exigée dans le délai de 15 jours. En ce qui concerne les indications de la déclaration, relatives à l'évaluation du revenu, il s'agit de simples éclaircissements et non de justifications proprement dites. Le contribuable peut être tenu à certaines justifications, par exemple à des productions de livres en matière les impôts cédulaires et naturellement le contrôleur les utilisera pour l'établissement de l'impôt général. Mais en matière d'impôt général, le contribuable fournit telles explications ou telles affirmations que bon lui semble sauf la faculté pour le contrôleur de les estimer insuffisantes, et de taxer d'office ou de rectifier d'office. Cependant comme la déclaration fait foi jusqu'à preuve contraire, le contrôleur agira prudemment (et l'Instruction générale le lui recommande d'ailleurs) en ne rectifiant que s'il est en mesure de prouver le bien fondé de cette rectification, en cas de recours contentieux. Le contribuable est donc libre de dire qu'il maintient

Source : BIU Cujas

l'évaluation de son revenu, en ne fournissant que les éclaircissements qu'il juge opportuns.

Au contraire, pour les mentions concernant les charges déductibles de l'ensemble du revenu (intérêts des dettes, rentes, pensions payées à titre obligatoire, impôts et taxes assimilées, déficits d'exploitation) ainsi que la situation de famille, le contrôleur peut exiger des justifications proprement dites. Si elles ne sont pas fournies, il ne tiendra pas compte des déductions invoquées et le contribuable ne pourra plus en bénéficier que sur sa réclamation contentieuse, et produisant devant la juridiction administrative la justification fautelle, qu'il a négligé de produire au contrôleur.

Les deux phases par lesquelles peuvent passer les demandes et les fournitures d'éclaircissements.

Les demandes et fournitures d'éclaircissements peuvent d'ailleurs passer par deux phases : une phase en quelque sorte officieuse et amiable et une phase officielle. Si le contribuable n'a pas répondu dans les quinze jours, soit verbalement, soit par écrit à une demande officieuse d'éclaircissements, on a répondu d'une façon qui équivaut à un refus de répondre, le contrôleur lui adresse alors une demande officielle munie de cette mention que, faute de réponse dans les quinze jours, il y aura taxation d'office.

Le contrôleur peut rectifier la déclaration et rejeter certaines déductions.

D'après les renseignements dont il dispose, et après avoir, s'il y a lieu, car il n'y est pas obligé, provoqué les éclaircissements du contribuable, le contrôleur peut rectifier la déclaration, c'est-à-dire rejeter certaines déductions ou substituer au chiffre de revenu déclaré un chiffre plus élevé. Un préalable, il doit communiquer au contribuable le rehaussement qu'il se propose d'effectuer, en l'invitant, soit à l'accepter soit à faire connaître ses observations dans le délai de 20 jours. Ensuite, la déclaration est définitivement arrêtée. Les rectifications peuvent d'ailleurs être basée sur de simples présomptions, voire même sur la notoriété publique, sant le risque auquel l'administration s'expose en pareil cas, de succomber dans une instance contentieuse, faute de pouvoir faire la preuve.

Cas où il y a lieu à taxation d'office par le contrôleur.

Jusqu'ici on a supposé le contribuable déclarant son revenu et répondant aux demandes d'éclaircissements. La situation sera différente et comportera taxation d'office dans les trois cas suivants :

1°. le contribuable, tenu de faire une déclara-

Source : BIU Cujas

tion, n'en a pas fait:

2° ou bien, ce qui revient au même, il a fait une déclaration négative alors qu'il était impossible;

3° ayant fait une déclaration et ayant refusé de fournir des éclaircissements d'une façon qui équivaut à un refus de répondre, il a été prévenu par une nouvelle demande officielle à laquelle il n'a pas déféré des conséquences de ce refus.

Dans ces différents cas, le contrôleur déterminera d'office le revenu imposable d'après les renseignements qu'il possède, et à défaut de renseignements plus précis, d'après les présomptions dont les principales seront naturellement tirées de la dépense de loyer du contribuable et de son train d'existence. En fait, sauf à ne pas sortir des limites de la vraisemblance, le contrôleur taxera d'office aussi haut que possible, puis que ce sera au contribuable en ce cas, à démontrer au juge du contentieux que son imposition est excessive.

Conséquences de la taxation d'office.
1° La taxation d'office est tenue pour exacte jusqu'à preuve contraire.

La taxation d'office entraîne en effet une première conséquence importante. Quand l'imposition est basée sur la déclaration du contribuable, cette déclaration est tenue pour exacte, sauf preuve contraire, qui est à la charge de l'Administration. Au contraire, s'il y a taxation d'office, c'est elle qui sera considérée comme exacte, et ce sera au contribuable à prouver qu'elle est excessive. De là l'intérêt qu'il y a, dans le troisième des cas de taxation d'office énumérés, à distinguer si l'on est bien en présence d'une taxation d'office proprement dite, ou simplement d'une rectification de déclaration. Généralement le doute sera tranché par le fait que le contribuable n'a pas répondu ou a refusé catégoriquement de répondre à la demande d'éclaircissements ce qui comporte taxation d'office sans nouvel avis. L'hésitation sera au contraire possible lorsque le contribuable a répondu évasivement et que le contrôleur estime que cette réponse équivaut à un refus d'éclaircissements, ce qui est une question d'appréciation. Considérée comme refus, cette réponse entraîne en effet taxation d'office; considérée simplement comme insuffisante, elle ne peut motiver qu'une rectification, d'où des contestations possibles à ce sujet.

2° En cas de taxa.

La seconde conséquence de la taxation d'offi-

Source : BIU Cujas

tion d'office, le contribuable perd le bénéfice de déduction des charges.

fice, c'est que le contrôleur ne tiendra pas compte des charges déductibles de l'ensemble du revenu: intérêts des dettes etc... non seulement quand et par ce qu'il ne les connait pas, mais même quand il les connait. Cette conséquence découle de l'art. 13 §3 de la loi du 15 Juillet 1914, qui subordonne en effet, le bénéfice de ces déductions à la mention des charges déductibles dans la déclaration.

a) Cette perte n'a t'elle lieu qu'en cas d'absence de déclaration.

Deux points sont d'ailleurs discutés à cet égard. Cette conséquence s'applique t-elle également au troisième cas de taxation d'office, c'est-à-dire au cas ou il y a eu déclaration et refus d'éclaircissements: Ici en effet, il y avait bien eu mention des charges déductibles dans la déclaration, comme l'exige la loi, et leur exclusion par le contrôleur semble devoir être limitée au cas d'absence de déclaration. (En ce sens: Bocquet Op. Cit. p. 559)

b) Le contribuable peut il invoquer dans une instance contentieuse, le bénéfice des charges déductibles.

En second lieu, le contribuable a-t-il le droit de se prévaloir, dans une instance contentieuse, des charges déductibles, dont le contrôleur n'a pas tenu et n'avait pas à tenir compte dans la taxation d'office. Dans le sens de la négative, on peut invoquer l'art. 13 précité, d'après lequel, pour obtenir la déduction, il faut avoir mentionné les charges dans la déclaration. Dans le sens de l'affirmative au contraire, on peut s'appuyer sur l'art. 19 de la même loi du 15 Juillet 1914, aux termes duquel devant le tribunal administratif, le contribuable sera admis à faire la preuve du chiffre exact de son revenu il doit par la même pouvoir faire état des charges, qui l'amoindrissent.

Les abattements pour charges de mariage et de famille sont applicables d'office.

La règle concernant la non déduction des charges de l'art. 10 de la loi du 15 Juillet 1914, en cas de taxation d'office ne s'applique d'ailleurs pas aux charges de mariage et de famille. En effet il est admis, et la solution l'Instruction générale du 30 mars 1918 est dans ce sens que les abattements pour mariage et pour charges de famille sont applicables d'office aux contribuables, même sans déclaration de leur part, quand la situation de famille est connue du contrôleur (voir supra:) Si ce dernier n'en a pas fait état parce qu'il ignorait, le bénéfice en sera néanmoins obtenu par le contribuable, alors qu'il ne l'invoquerait que dans un recours contentieux.

Source : BIU Cujas

3° Le contribuable taxé d'office ne peut substituer au revenu réel le revenu calculé d'après les règles de l'impôt cédulaire.

La taxation d'office entraîne encore une troisième conséquence : le contribuable ne pourra pas se prévaloir de l'art. 50 de la loi du 31 Juillet 1917, qui l'autorise, pour certaines catégories de revenus, à substituer à l'indication du revenu réel l'indication du revenu, calculé d'après les règles propres aux impôts cédulaires. Par exemple, le contrôleur, en taxant d'office, pourra tenir compte de ce qu'il estime être le bénéfice agricole réel, sans que le contribuable puisse opposer dans une réclamation le chiffre du revenu forfaitaire taxé à la cédule. (Conseil d'État, arrêt du 8 Juin 1923).

A qui incombent les frais de l'instance.

En cas de réclamation, les frais de l'instance, y compris ceux de l'expertise, sont à la charge du contribuable taxé d'office, même s'il gagne ; sauf cependant attribution des frais à l'État au cas où le revenu fixé par le tribunal ne dépasse pas de plus de 10% le revenu indiqué par le contribuable réclamation, ou produit par lui dans sa déclaration au cas où si la taxation d'office avait été motivée, non par l'absence de déclaration, mais par le refus d'éclaircissements (art. 19 § 2 de la loi du 15 Juillet 1914)

La déclaration comporte présomption d'exactitude jusqu'à preuve contraire.
Le contrôle des déclarations par les signes extérieurs dans le projet de loi de finances pour 1925.

On vient de voir qu'à part le cas de taxation d'office, c'est au contrôleur à établir l'inexactitude de la déclaration qui est tenue pour bonne jusqu'à preuve contraire.

Cette preuve peut être faite, en l'espèce, par tous les moyens, même par simples présomptions morales ; encore faut-il qu'elle soit de nature à déterminer la conviction du juge. Or, assez souvent, le contrôleur bien qu'il ait le sentiment que la déclaration est fausse ne sera pas à même d'administrer une preuve suffisamment pertinente. D'où la mesure proposée dans le projet de loi de finances de 1925 et qui a pour but d'assurer le contrôle des déclarations par les signes extérieurs. Aujourd'hui le contrôleur constate fréquemment que le contribuable a un train de maison et fait des dépenses hors de proportion avec le revenu qu'il déclare, mais la plupart du temps il n'est pas en état d'établir, indiscutablement l'insuffisance de la déclaration, et surtout de la mesurer ; d'autant plus que le contribuable n'étant pas astreint à justifications, peut se borner à des éclaircissement vagues et difficilement, c'est au contrôlable.

La disposition prévue [illegible] office donc un revenu théorique en fonction des signes extérieurs : ou bien

Source : BIU Cujas

revenu égal aux dépenses ostensibles, ou bien revenu égal à la valeur locative de la ou des résidences, multipliée par un coefficient variable selon l'importance de la valeur locative et de la population du lieu. Dès lors, si le revenu déclaré est inférieur à l'un ou à l'autre de ces revenus théoriques, le contrôleur mettra le contribuable en demeure de justifier l'exactitude de sa déclaration. Si l'intéressé en justifie, elle sera définitivement acceptée; s'il n'en justifie pas, il sera alors taxé d'office sur la base de ce revenu théorique. En conséquence, puisqu'il y a taxation d'office, les rôles seront renversés et c'est au contribuable et non à l'administration qu'il appartiendra de faire la preuve devant la juridiction contentieuse.

La Commission des finances de la Chambre a écarté l'indice de la valeur locative, auquel le projet du Gouvernement appliquait d'ailleurs des coefficients exagérés, pour ne retenir que celui des dépenses "comptes, dit le texte, dont la rédaction est vague et défectueuse par des indices certains". Le rapporteur général ajoute d'autre part dans son commentaire: "Quant à l'instance, l'administration devrait toujours administrer la preuve", ce qui est contraire aux règles en matière de taxation d'office et enlève à la mesure proposée sa raison d'être son objet. D'ailleurs on a quelque peine à comprendre les protestations très véhémentes qu'a soulevé le principe même du contrôle par les signes extérieurs. Chose curieuse ces protestations sont venues de milieux, qui comptent beaucoup de partisans du retour aux vieilles contributions, basées sur les signes extérieurs. Ceux-ci ont fait, en la circonstance d'une manière inattendue, le procès des signes extérieurs, alors que justement, s'ils sont, à notre sens, extrêmement défectueux comme base d'assiette des impôts, ils sont au contraire excellents comme moyen de contrôle.

La base d'imposition ainsi arrêtée n'est pas définitive.
1° Elle peut être l'objet d'un recours contentieux.

La base d'imposition étant ainsi arrêtée par le contrôleur, soit qu'il ait accepté la déclaration du contribuable, soit qu'il l'ait rectifiée, soit qu'il ait taxé d'office, l'impôt sera inscrit au rôle. L'imposition toutefois ne sera pas forcément définitive. D'une part, le contribuable pourra introduire dans les délais légaux une réclamation au contentieux; c'est un point que l'on étudiera

Source : BIU Cujas

plus loin à propos du contentieux des impôts directs: lorsque la juridiction administrative aura statué en dernier ressort, l'imposition sera définitive, quelle que soit la date de la déclaration, en vertu du principe de l'autorité de la chose jugée.

2° Le contrôleur peut effectuer des redressements pendant cinq ans.

D'autre part, le contrôleur peut de son côté effectuer des redressement pendant cinq années, qui suivent l'année d'imposition. Pour préciser l'application de cette règle, il faut distinguer suivant que le contribuable est vivant ou qu'il est mort dans l'intervalle.

a) cas où le contribuable est vivant au moment du redressement.

Le contribuable est vivant: l'impôt correspondant à une insuffisance, peut être réclamé, soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes (art. 17 de la loi du 15 Juillet 1914), c'est-à-dire que le moins perçu pourra être réclamé, soit par voie d'article supplémentaire au rôle primitif, soit dans les cinq rôles suivants, à condition que le rôle de la cinquième année soit émis au cours de cette cinquième année et non, par suite de retard, au cours de la sixième, car le délai de cinq ans, fixé par la loi, ne peut pas être étendu.

b) cas où le contribuable est mort avant qu'on ait effectué le redressement.

Le contribuable est mort dans l'intervalle: en droit commun, on ne peut pas imposer un contribuable qui n'existe plus. On peut demander aux héritiers d'acquitter les impôts auxquels leur auteur avait été cotisé et qu'il n'avait pas encore payés, parce que c'est une dette de la succession. Mais on ne peut pas leur demander pour la première fois, au nom de leur auteur un impôt auquel celui-ci n'avait pas été taxé, puisque le sujet de la dette fiscale ayant disparu et n'ayant pas été constitué débiteur de l'impôt, n'a pas pu transmettre cette dette à ses héritiers. En matière d'impôt général sur le revenu, on a apporté une dérogation à ce principe, parce que l'ouverture d'une succession peut être l'occasion de découvertes importantes pour le fisc. La déclaration de succession pourra lui révéler des catégories de revenus que le contribuable avait dissimulées de son vivant et qu'il serait d'autant plus disposé à dissimuler s'il savait que ses héritiers ne seront pas inquiétés après sa mort. L'art. 20 de la loi du 15 Juillet 1914 décide donc qu'en cas d'insuffisance de déclaration ou de taxation constatée à l'ouverture d'une succession, le tré-

Source : BIU Cujas

sor opèrera le recouvrement des impôts non perçus. C'est là une source de redressements assez intéressante pour le Trésor, puisque, à la fin d'octobre 1922, pour le seul département de la Seine, le Trésor avait déja découvert 52.800.000 frs d'omissions et d'insuffisances. (quest. du 27 Nov. 1922. Ch. déb. parl. 1923. page 36)

Jusqu'à quelle date le fisc peut-il remonter dans le recouvrement des non-perçus.

Jusqu'à quelle date le fisc pourra-t-il remonter dans le recouvrement des non perçus? Si le contribuable était vivant, on ne pourrait lui réclamer d'impôt datant de plus de cinq années. Sa mort ne saurait évidemment étendre les droits du fisc. On ne pourra donc reprendre les insuffisances, découvertes au moment de la succession, qui remonteraient à plus de cinq années. C'est ce que précise en suppléant au silence de la loi, l'art. 11 du réglement d'administration publique du 17 Janvier 1917.

Pendant combien de temps pourra-t-il exercer son droit de reprise?

D'autre part, pendant combien de temps après l'ouverture de la succession, le fisc pourra-t-il exercer ce droit de reprise? C'est un point que l'art. 20 de la loi de 1914 n'avait pas prévu non plus, et qui a été également réglé par l'article II du réglement d'administration publique de 1917. Cet article ne prévoit d'ailleurs que le cas où la découverte de l'insuffisance a été due à l'ouverture de la succession elle même. Mais en réalité, il y a deux cas à considérer.

a) la découverte de l'insuffisance est indépendante de l'ouverture de la succession.

1° La découverte de l'insuffisance est complétement indépendante de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire aurait pu aussi bien être faite si le contribuable avait été vivant. Par exemple, en exerçant son droit de communication, et en compulsant les registres des titres nominatifs des sociétés, le fisc découvre que le défunt possédait depuis deux ou trois ans des titres nominatifs, qui lui procuraient un revenu supérieur à ce qu'il a déclaré. En l'absence des règles spéciales, on appliquera le principe général du délai de cinq ans. Si le contribuable meurt en 1925, on pourra dans l'année 1925 relever les insuffisances jusqu'à 1920 inclus; dans l'année 1926 les insuffisances jusqu'à 1921 inclus; passé 1930 les délais de redressement sont définitivement expirés, puisqu'ils ne nous conduisent plus que jusqu'à l'année 1925, qui est l'année du décès.

b) la découverte de l'insuffisance est la suite de la succession.

2° la découverte de l'insuffisance est la suite de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire qu'elle résulte de la déclaration de succession elle-même, ou des actes ou documents qui ont dû être produits au fisc à cette occasion. L'art. II du réglement d'administration publique fisce pour

Source : BIU Cujas

ce cas une règle spéciale: l'impôt pourra être réclamé à la succession dans les deux ans qui suivront la déclaration de succession, ou, à défaut de déclaration, qui suivront le paiement des droits. Ainsi, un contribuable meurt en 1925 et la déclaration de succession est faite avant le 31 décembre 1925; on ne pourra plus réclamer d'impôt à la succession passé le 31 décembre 1927, bien qu'il n'y ait pas cinq années d'écoulées depuis la dernière année où le défunt ait été imposable.

Supposons maintenant que le fisc réclame le moins perçu par voie de rôle supplémentaire, émis avant la fin de décembre 1927. "Le fisc pourra réclamer, dit l'art 11 du décret, l'impôt sur le revenu non taxé au rôle de l'année du décès ou des cinq années antérieures". Il est permis de se demander si la solution donnée par le décret est légale. En effet dans notre exemple, l'administration va pouvoir réclamer, par voie de rôle supplémentaire, émis en 1927, des impôts afférents à l'année 1920, puisque l'année 1920 est comprise dans les cinq années antérieures au décès. Elle remontera ainsi à sept années en arrière. Or, la loi de 1914 ne contient aucune disposition qui permettant d'admettre qu'on puisse déroger à la règle de l'art. 17, que les insuffisances ne peuvent être redressées que pendant les cinq années après l'année d'imposition.

Insuffisances que le contribuable pourra corriger.

Quelles insuffisances le contribuable pourra-t-il corriger? La loi, avec raison, ne précise pas, pour ne pas apporter de limitations. Seront donc redressables toutes les insuffisances, qui ont motivé une perception trop faible, qu'elles soient volontaires ou commises de bonne foi par le contribuable, qu'elles proviennent du contribuable ou du contrôleur lui-même qui avait taxé d'office, que ces insuffisances portent sur le chiffre du revenu ou qu'elles résultent de fausses indications concernant les charges déductibles et la situation de famille.

Les omissions doivent être assimilées aux insuffisances, tout au moins en ce qui concerne les répressions.

Outre les cas d'insuffisance, il peut aussi y avoir eu omission complète au rôle. A notre sens, l'omission et l'insuffisance doivent être assimilées, sinon en ce qui concerne les sanctions,

Source : BIU Cujas

qui sont différentes, tout au moins en ce qui concerne les réimpositions. En effet, une omission, c'est, si l'on peut ainsi dire, une insuffisance renforcée. La taxation est non seulement insuffisante, plus qu'insuffisante, puisqu'elle est nulle. C'est d'ailleurs le point de vue de l'administration, qui fait rationnellement découler le droit de réparer les omissions du droit de réparer les insuffisances, l'un étant le corollaire de l'autre: En conséquence, au cas où le contribuable est décédé, on appliquera les mêmes règles que pour les insuffisances. Il y a d'ailleurs ici un texte, l'art 25 de la loi de 1914, qui parle à la fois des insuffisances et des omissions. Au cas où le contribuable est vivant, il en sera de même d'après notre interprétation, bien que, pour le contribuable vivant, il n'y ait pas de texte spécial aux omissions, ni dans la loi de 1914, ni dans le règlement de 1917; c'est à dire que le fisc aura cinq années après l'année d'imposition pour réparer les omissions aussi bien que les insuffisances. C'est la solution de l'Instruction générale du 30 mars 1918 N° 204. En sens contraire, Bocquet op cit 2ème Ed p. 579: M. Bocquet, qui invoque l'absence de texte et le caractère exorbitant du droit commun du délai de cinq ans, conclut que l'omission ne devrait pouvoir être réparée que dans l'année même d'imposition. C'est là une solution qui paraît peu rationnelle et peu équitable, puisque le contribuable, qui, n'ayant rien déclaré n'a pas été taxé d'office au rôle primitif et a par conséquent le plus de chances de passer provisoirement inaperçu, se trouverait favorisé par rapport à celui qui a fait une déclaration même insuffisante.

Les sanctions.

Des sanctions sévères punissent les infractions. Il faut d'ailleurs distinguer soigneusement les sanctions fiscales et les sanctions pénales:

A. Sanctions fiscales:

Les sanctions fiscales établies par l'art 18 de la loi du 15 juillet 1914, sont les suivantes:

1°. En cas de non déclaration.

L'une s'applique à l'absence de déclaration; il y a, dans ce cas, majoration de 10 % sur le montant de l'impôt. Le contribuable qui a fait une déclaration antérieure laquelle est considérée comme maintenue, tant qu'elle n'a pas été expressément retirée, est par là même, prémuni contre

Source : BIU Cujas

cette sanction.

2°. En cas d'insuffisance.

L'autre concerne le cas d'insuffisance:

a). il y a eu une déclaration positive.

1°. Au cas de déclaration positive; l'impôt afférent à l'insuffisance est exigé, et en plus, à titre de sanction le contribuable doit payer, quatre fois le montant de cet impôt (art. 18 al. 2). Comme l'art 110 de la loi du 25 juin 1920 a majoré toutes les sanctions fiscales de 2 dixièmes 1/2, c'est-à dire de 25%, le quadruple droit augmenté de 25% égale 5 fois le montant du droit; au total, le contribuable paiera donc 6 fois le montant de l'impôt sur la partie du revenu non déclarée; une fois pour acquitter sa dette, et 5 fois à titre de sanction.

Cependant, la pénalité ne sera due que si l'insuffisance dépasse 1/10 du revenu déclaré, le revenu déclaré s'entendant du revenu défalcation faite des charges déductibles (intérêts des dettes, rentes, impôts directs, déficits) mais non compris les abattements pour charges de mariage et de famille.

b). il y a eu une déclaration négative.

2°. Au cas de déclaration négative; il n'y a pas lieu de distinguer le cas de déclaration négative du cas de déclaration positive; En effet, une déclaration négative consiste dans l'affirmation d'un revenu inférieur au minimum imposable. Par conséquent, ici l'insuffisance est de la totalité du revenu imposable, et le quintuple droit en sus sera dû sur la totalité de celui-ci, puisqu'il a été faussement déclaré inexistant, à moins cependant que le revenu imposable soit inférieur à la dixième partie du revenu qui devait être déclaré. Ce dernier cas ne se présentera exceptionnellement que lorsque l'abattement à la base et les abattements pour charges de mariage et de famille représentent au moins les 9/10 du revenu qui aurait dû être inscrit sur la déclaration.

3°. en cas de taxation d'office.

3°. Au cas de taxation d'office. La taxation d'office n'entraine pas par elle même de sanction, mais les causes qui la motivent peuvent en comporter, qui varieront suivant les cas. S'il y a eu déclaration et refus d'éclaircissement, on est en présence d'une déclaration insuffisante, d'où application du quintuple droit en sus. Si la taxation d'office est la conséquence de la non-déclaration, on est en présence, non d'une déclaration insuffisante, mais d'une absence de déclaration, d'où majoration de 10%.

Source : BIU Cujas

De ce qui précède on peut tirer cette moralité, qu'il est souvent préférable, plutôt que de faire une déclaration très insuffisante, de ne pas faire de déclaration du tout. Si la contravention est découverte par le fisc, au premier cas, on paiera 6 fois l'impôt sur la portion dissimulée, et au second cas, seulement 10% en sus du montant total de son imposition. Il est vrai que l'absence de déclaration a beaucoup plus de chance d'être découverte que l'insuffisance.

4°. en cas de déclaration tardive.

La déclaration tardive, comme on l'a dit précédemment, perd son caractère de déclaration et n'est plus considérée que comme un simple renseignement; même au cas où le contrôleur l'a utilisée, la taxation n'en demeure pas moins une taxation d'office; par conséquent, dans ce cas, la sanction sera la majoration de 10% pour absence de déclaration, puisque la déclaration tardive lui est assimilée. Au contraire, il ne pourra y avoir application de la majoration du quintuple droit, puisque cette dernière sanction ne s'applique qu'aux insuffisances de déclaration, et qu'ici, il n'y a pas insuffisance, qu'il y a simple transmission de renseignements qui n'équivaut plus à une déclaration. D'où cette autre moralité, que si le contribuable a remis une déclaration très insuffisante, dont l'inexactitude vient à être découverte, il aura chance d'être moins sévèrement frappé, s'il l'a remise en retard que s'il l'a faite dans les délais.

Cas où les sanctions fiscales pour insuffisance ne seront pas appliquées.

Il y a des circonstances où les sanctions fiscales pour insuffisance ne seront pas infligées. Rappelons d'abord que l'insuffisance punissable est celle qui est commise par le contribuable, et qui résulte d'une fausse déclaration, positive ou négative. Donc, en cas de taxation d'office, motivée par l'absence de déclaration, même si dans les cinq années postérieures à l'année d'imposition, le contrôleur s'aperçoit qu'il a taxé insuffisamment et réclame un supplément d'impôt, ce supplément ne donnera pas lieu à l'application du quintuple droit en sus.

a) l'insuffisance ne dépasse pas le dixième du revenu net imposable.

On a déjà eu une autre hypothèse dans laquelle la sanction n'est pas appliquée: lorsque l'insuffisance ne dépasse pas un dixième du revenu net imposable, c'est-à-dire un dixième du revenu à déclarer.

Source : BIU Cujas

b) le contribuable était de bonne foi.

La sanction ne sera pas non plus infligée en cas de bonne foi du contribuable (art 18 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par la loi du 31 juillet 1920. Le contribuable, dit le texte est tenu au versement du droit en sus "s'il n'établit sa bonne foi. Ainsi donc, en l'espèce, par dérogation au droit commun, la bonne foi n'est pas présumée; l'insuffisance entraine, ipso facto, présomption de mauvaise foi, qu'il appartiendra au contribuable de faire tomber. Comme c'est de la bonne foi du contribuable qu'il s'agit, les héritiers, au cas où celui-ci est décédé, et est l'objet d'une reprise pour insuffisance, auront à établir, non leur bonne foi personnelle, mais celle de leur auteur. La bonne foi sera naturellement surtout admise s'il s'agit d'erreur de droit. Il y aura témoignage probant de bonne foi, lorsque le contribuable, après avoir remis une déclaration inexacte, la corrige spontanément après l'expiration du délai de déclaration. Enfin, la bonne foi sera également évidente, si le contribuable, à l'appui de sa déclaration, a remis une référence indiquant qu'il n'a pas cru devoir comprendre dans le chiffre de son revenu tels ou tels éléments parce qu'à son avis ces éléments ne doivent pas être cotisés, et a ainsi fourni à l'administration tous les renseignements nécessaires pour établir son imposition.

La sanction fiscale peut-elle être infligée au cas où seules sont inexactes les indications relatives aux charges de mariage et de famille ?

On s'est demandé (Bocquet 2e Ed. p. 516) si la sanction pouvait être infligée lorsque le revenu déclaré par le contribuable est exact, mais que les indications relatives aux charges de famille ou de mariage sont inexactes. D'après M. Bocquet, la pénalité ne serait pas applicable dans ce dernier cas, parce que l'art 18 de la loi de 1914 parle seulement du "contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant". En faveur de cette solution, on peut faire valoir, d'abord, que c'était celle de l'Instruction générale du 10 mai 1916, parceque l'Instruction du 30 mars 1918 ne traite plus de ce point. En second lieu, que les textes qui établissent des pénalités ou des sanctions doivent être interprétés strictement.

En sens inverse, on peut objecter, et l'objection nous paraît concluante, qu'un contribuable, qui déclare un revenu de 20.000 frs, et allègue faussement l'existence d'une personne à sa charge, lui donnant droit à un abattement de 1.500 frs

Source : BIU Cujas

déclare en fait un revenu insuffisant, puisque ce revenu se trouve réduit par la prétendue charge de famille à 18.500 frs. alors qu'il est réellement de 20.000 frs.

Les sanctions fiscales sont appliquées par la voie administrative.

Les sanctions fiscales sont appliquées par la voie administrative, c'est-à-dire sans intervention des juridictions contentieuses ou répressives, en même temps qu'est fixée l'imposition primitive ou supplémentaire ; c'est-à-dire, que, par exemple, en cas de taxation d'office, faute de déclaration, le contribuable majore de 10 % le montant de l'impôt, et qu'en cas de rectification d'insuffisance, il applique d'office le quintuple droit en sus.

Il importe de remarquer que les majorations fiscales prévues à titre de sanctions, bien que constituant une véritable pénalité, sont considérées comme un supplément d'impôt, et gardent, par conséquent, le caractère de perceptions fiscales. La loi parle, en effet, en ce qui les concerne, de majorations et non pas d'amendes.

Conséquences de ce que les majorations fiscales sont considérées comme un supplément d'impôt.

Plusieurs conséquences en résultent : D'abord, le contribuable, qui en a été frappé, peut les comprendre, au même titre que les impôts payés à titre principal, dans le montant des impôts directs à déduire du revenu imposable (Ceci sous réserve des dispositions nouvelles, prévues au projet de loi de finances pour 1925. En second lieu elles ne participent pas du caractère personnel des peines, qui, comme on le sait, ne peuvent pas être infligées à un mort. Si le contribuable meurt au cours de l'année d'imposition, ayant omis de faire sa déclaration dans les délais, ou ayant fait une déclaration insuffisante, son impôt pourra donc être néanmoins frappé de la majoration qui tombera à la charge des héritiers. Conseil d'Etat (arrêt du 23 février 1923). Cette solution est d'ailleurs expressément consacrée par l'art 11 du décret du 17 janvier 1917 pour le cas spécial de rappel des impositions des années antérieures, qui comprendra, dit le texte, "les impôts non perçus, majorés comme il est dit à l'art 18 de la loi du 15 Juillet 1914", c'est-à-dire majorés du supplément pour omission ou insuffisance.

En troisième lieu, ces majorations peuvent être l'objet de remises gracieuses de la part du Ministre des Finances ; Le décret du 9 Septembre 1923 a décidé que, jusqu'à concurrence de 20.000 frs de droits en sus, les remises seraient effectuées

Source : BIU Cujas

par le Directeur général des contributions directes, s'il est d'accord avec son Conseil d'administration. Si le Directeur général n'est pas d'accord avec son Conseil d'administration, ou si les droits en sus dépassent 20.000 frs. la remise ne pourra être prononcée que par le Ministre des Finances.

Ces sanctions fiscales sont d'ailleurs indépendantes de celles qui existent en matière d'impôts cédulaires, les deux catégories d'impôts étant complètement distinctes. Par conséquent, la dissimulation d'un certain revenu pourra donner lieu, le cas échéant, à deux sanctions, qui s'ajouteront l'une à l'autre, l'une au titre de l'impôt cédulaire, l'autre au titre de l'impôt général. Une fausse indication du chiffre d'affaires fournie pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires et reproduit dans la déclaration pour l'impôt cédulier et pour l'impôt général motivera même trois sanctions superposées. (Question Marcel Plaisant du 10 janvier 1924. Ch. déb. part 1924 p 1174).

B. Sanctions pénales
Leur domaine d'application.

Aux sanctions fiscales s'ajoutent, le cas échéant des sanctions pénales; celles-ci sont prononcées par les tribunaux correctionnels, en vertu de poursuites intentées par l'administration. Elles s'appliquent d'ailleurs aux impôts cédulaires aussi bien qu'à l'impôt général sur le revenu ainsi qu'aux droits de succession.

Textes qui édictent ces sanctions pénales.

La matière est régie par l'art 112 de la loi du 25 juin 1920 et par l'art 52 de la loi du 22 mars 1924. Ces deux textes dont les pénalités ne coincident pas absolument, sont cependant très semblables dans leur rédaction. D'autre part, l'art 52 de la loi de 1924 ne porte pas abrogation de l'art 112 de la loi de 1920, qui, par conséquent, doit être tenu comme subsistant. Il en résulte une obscurité, qui témoigne de la mauvaise qualité du travail législatif, et qui oblige à chercher aux deux articles en question, puisque l'un n'abroge pas l'autre, un sens différent, qui ne ressort pas nettement de leur premier examen.

Interprétation des textes édictant ces sanctions pénales. L'art 112 de la loi de 1920

Voici l'interprétation qu'on en peut donner. Avant la loi du 25 juin 1920 (art 112), il n'y avait pour l'impôt général et les impôts cédulaires que les sanctions fiscales. C'est la loi de 1920 qui a introduit les sanctions pénales savoir: amende

Source : BIU Cujas

s'applique en cas de manœuvres frauduleuses; l'art 52 de la loi de 1924 s'applique au cas de simple insuffisance volontaire ou d'absence volontaire de déclaration.

de 1.000 à 5.000 frs, et en cas de récidive dans les cinq ans, amende et emprisonnement de un à cinq ans, privation facultative de 5 à 10 ans des droits civiques de l'art 42 du C. Pén, enfin, insertion facultative et affichage du jugement comportant un maximum de frais de 5.000 frs; l'art 463 du C. Pén. relatif aux circonstances atténuantes, étant d'ailleurs applicable. Toutefois, les pénalités de l'art 112 ne frappaient que ceux qui s'étaient soustraits ou qui avaient tenté de se soustraire frauduleusement au payement de l'impôt. Il fallait donc, et c'est ici que réside la différence entre les deux textes, "une manœuvre frauduleuse" proprement dite, un agissement destiné à tromper le fisc, comme, par exemple, la production d'une fausse comptabilité. Le fait de ne pas déclarer ou de ne déclarer qu'insuffisamment en l'absence de "manœuvres" ne constituait pas le délit. L'art 52 de la loi du 22 mars 1924 a élargi le domaine des actions pénales. Il suffira d'une non déclaration ou d'une déclaration insuffisante, pourvu qu'elle soit commise volontairement avec l'intention de frauder, même si l'absence ou l'insuffisance de déclaration ne s'accompagne pas de manœuvres proprement dites. "S'il est établi, dit le texte de l'art 52, que le contribuable a agi dans le but de soustraire frauduleusement au payement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire la déclaration dans le délai prescrit par la loi, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, les impôts cédulaires et l'impôt de mutation par décès, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, il sera passible, indépendamment des sanctions fiscales, établies par les lois en vigueur, d'une amende de 1.000 à 5.000 frs à la condition, au cas de dissimulation, que l'insuffisance atteigne au moins 1/10;" Le tribunal pourra ordonner également l'insertion et l'affichage du jugement, les frais ne pouvant dépasser 5.000 frs. Par contre, la peine d'emprisonnement, qui apparaît comme trop sévère, quand il n'y a pas de manœuvre frauduleuse ne sera jamais appliquée.

Comme l'art 52 de la loi de 1924 n'abroge pas l'article 112 de la loi de 1920, c'est ce dernier article qui s'appliquera au cas de manœuvres frauduleuses;

Source : BIU Cujas

l'art 52 de la loi de 1924 ne concernant que le cas de simple insuffisance intentionnelle ou d'absence intentionnelle de déclaration.

Pour une première infraction, les pénalités sont d'ailleurs les mêmes: amende de 1.000 à 5.000 frs. Les deux régimes sont cependant différents à deux points de vue. Pour une seconde infraction, au cas de l'art 112, l'emprisonnement peut être prononcé. La récidive prévue par l'art 112 doit s'entendre d'ailleurs, à notre sens, du renouvellement des manœuvres frauduleuses déjà condamnées dans les cinq années précédentes. La loi de 1924 ne se référant pas aux dispositions de celle de 1920, une simple omission volontaire de déclaration, ou une simple dissimulation de revenus, réprimée par l'art 52 ne saurait constituer le premier élément de la récidive. En second lieu, en cas d'application de l'art 52, un délai de repentir est ouvert au contribuable. Préalablement aux poursuites, l'administration doit le mettre en demeure, par lettre recommandée de produire ou compléter sa déclaration dans un délai de 15 jours au moins et de un mois au plus. S'il obtempère, les sanctions fiscales seront seules appliquées et il n'y aura pas de poursuites.

Différences entre le régime de l'art 112 de la loi de 1920 et celui de l'art 52 de la loi de 1924 -

Les poursuites correctionnelles pourront être engagées, soit dès l'expiration de ce délai supplémentaire, soit en cas de déclaration contestée, dès la décision de la juridiction compétente.

L'amnistie fiscale.

La loi du 22 mars 1924, dans son art 51, a institué une amnistie fiscale, applicable, étant donné le sens général de la disposition, à tous les impôts d'enregistrement aussi bien que contributions directes, sauf la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, qui a été nommément exclue. Cette amnistie, qui s'étend à la fois aux sanctions fiscales et aux sanctions pénales, vise toutes les infractions commises antérieurement au 23 mars 1924, et réparées spontanément par le contribuable entre le 23 mars et le 23 septembre 1924.

Majoration de 10% en cas de retard de paiement des contributions directes, impôts cédulaires, impôt général et taxes assimilées.

Enfin, bien qu'il ne soit ici question, en principe que de la répression des infractions relatives aux déclarations et à l'assiette de l'impôt, il convient

pour donner une idée d'ensemble des sanctions contre les infractions fiscales, de mentionner les intérêts de retard en matière de payement des contributions directes, impôts cédulaires, impôt général sur le revenu et taxes assimilées. Cette majoration qui concerne, non pas l'assiette, mais la perception de l'impôt, vise le cas de non-payement dans les délais légaux. Ces délais expirent, en principe, au 31 décembre de l'année d'imposition et quand le rôle n'a été émis qu'après le 1er août, au terme des 4 mois qui suivent sa publication. Ainsi quand le rôle n'est publié qu'au mois d'octobre, le dernier délai qui aurait dû, en principe, expirer au 31 décembre sera prolongé jusqu'au 28 février suivant.

Le contribuable qui n'a pas acquitté tous ses impôts dans ce délai, doit, sur la portion non soldée, une majoration de 10 %, à partir d'une date qui est fixée annuellement par la loi de finances. Ainsi, pour les impôts de 1924, cette date a été fixée au 1er mai 1925. Les majorations pour retard de paiement se cumulent d'ailleurs, c'est-à-dire qu'un contribuable qui n'a pas encore payé, au 1er mai 1925 ses impôts de 1923, doit la majoration de 10 % qui lui a été infligée au terme de rigueur fixé pour l'année 1924, plus sur l'ensemble, la majoration de 10 % pour non paiement au terme de rigueur de 1925.

Cette majoration a le caractère d'intérêts moratoires.

Cette majoration ayant le caractère d'intérêts moratoires plutôt que de pénalité, l'excuse de force majeure n'est pas admise. Par exemple, la majoration sera due même au cas de faillite ou de liquidation judiciaire, lorsque le syndic ou le liquidateur n'a pas été à même de payer les impôts du failli en temps utile. (Question Ricolfi, du 30 Juin 1924 J.O. 9 Septembre 1924 Ch. Déb. Parl. p. 3206).

Chapitre VII.

Réclamations et contentieux.

Réclamations du contribuable contre les erreurs commises à son détriment.

On ne s'est occupé jusqu'ici que des redressements par le contrôleur des erreurs commises par le contribuable au détriment du fisc; en sens inverse, le contribuable a le droit de réclamer contre les erreurs commises par le fisc à son détriment. Il peut aussi, même s'il a été justement imposé, et s'il a été victime

Source : BIU Cujas

de circonstances malheureuses solliciter de l'administration une mesure de bienveillance. On dit, dans le premier cas qu'il fait une demande en décharge ou réduction, demande qui a un caractère contentieux, et dans le second cas, qu'il fait une demande en remise ou modération, demande qui relève de la juridiction gracieuse.

A. Les demandes en remise ou modération.

On passera rapidement sur les demandes en remise ou modération, dont on a déjà cité certains cas dans les chapitres précédents. Elles s'appliquent à la contribution foncière et sont basées sur la perte totale ou partielle du revenu de la propriété non bâtie sur la disparition de matière imposable ou sur la vacance des maisons ou le chômage des usines. Un autre cas est général et s'applique à tous les impôts, c'est le cas d'indigence ou de gêne momentanée. La demande en remise ou modération pour cause d'indigence ou de gêne peut être formée à toute époque, à la différence des autres qui comportent certains délais.

Instruction et jugement de ces demandes.

Ces demandes qui sont dispensées de timbre (sauf lorsqu'il s'agit de vacance de maisons ou de chômage d'usines, quand la cote est supérieure à 30 frs) sont adressées au Sous préfet ou au préfet qui les transmet au Directeur des Contributions directes du département; celui-ci les fait instruire par le Contrôleur, formule son avis et renvoie le dossier au préfet qui statue lui-même, sauf recours sans délai préfixe à la décision du Ministre des Finances. Le dégrèvement alloué est mandaté au profit du bénéficiaire sur le chapitre des non valeurs du budget des dépenses du Ministère des Finances. En cas de demandes en remise ou modération qui s'adressent à la juridiction gracieuse, c'est donc le préfet, et en appel, le Ministre des Finances, qui statuent; les tribunaux administratifs n'ont absolument rien à voir en la matière.

B. Les demandes en décharge ou réduction.

Beaucoup plus importantes sont les règles concernant le contentieux, c'est-à-dire les demandes en décharge ou en réduction. Dans ce cas, la demande est basée sur la violation d'un droit; le contribuable prétend qu'il ne devait pas l'impôt ou qu'il devait un impôt moins élevé que celui qui lui est réclamé. Il ne demande donc pas la remise de ce qu'il devait, mais la décharge de ce qu'il ne devait pas.

Caractère des délais ouverts au contribuable en matière de réclamations contentieuses

D'ailleurs, il importe de bien se rendre compte du caractère des délais ouverts au contribuable en matière de réclamations contentieuses. Ces délais ne permettent pas seulement au contribuable de demander à la juridiction contentieuse de trancher un point sur lequel il n'a pas pu se mettre d'accord avec le contrôleur, ils ouvrent au contribuable

Source : BIU Cujas

d'une façon beaucoup plus générale une période complémentaire pour rectifier les erreurs qu'il a commises et pour invoquer les motifs de décharge ou de réduction qu'il a négligé de faire valoir avant l'émission du rôle (V. Conseil d'État arrêt du 22 décembre 1922). Même, en pareil cas, si le bien-fondé de la réclamation n'est pas contestable, satisfaction sera donnée d'office au contribuable par le directeur départemental des contributions directes, sans que l'affaire aille jusqu'au tribunal administratif. Par exemple, un contribuable a négligé de faire connaître dans sa déclaration ses charges de famille, le contrôleur, qui les ignorait, n'en a pas tenu compte; le contribuable pourra se pourvoir contre son imposition, et demander, dans les délais légaux de réclamation, le dégrèvement pour charges de famille qui ne lui avait pas été accordé. De même encore, le contribuable s'aperçoit qu'il a commis une erreur à son préjudice, soit en déclarant un chiffre de revenus trop élevé, soit en ne tenant pas compte de certaines charges déductibles. Il pourra s'en prévaloir dans sa réclamation, et cela alors même qu'après fourniture d'explications ou d'éclaircissements écrits au contrôleur, il aurait acquiescé à la taxation faite par celui-ci. D'ailleurs il va de soi que c'est sur sa déclaration primitive que le contribuable pourra élever une réclamation, et qu'il ne saurait profiter des délais pour substituer à sa déclaration primitive une déclaration nouvelle basée sur des éléments différents.

Présentation de la réclamation. Délais.

Les réclamations peuvent être présentées de deux façons: ou par déclaration à la mairie, ou par requête à la Sous-préfecture; l'envoi de la réclamation à la Sous préfecture est le mode normal. La réclamation doit être adressée dans les trois mois qui suivent le mois de publication du rôle. Le rôle étant par exemple publié le 5 Septembre, on a jusqu'au 31 décembre inclus pour faire sa réclamation, le mois de septembre ne comptant pas. (Loi du 31 décembre 1921, art 20) La date à considérer est celle de la réception de la réclamation à la Sous-préfecture ou à la préfecture, date qui sera généralement constatée par l'enregistrement qu'en feront les bureaux de la Sous préfecture.

1°. Réclamation adressée par requête à la Sous préfecture.

Dans quelle forme la réclamation doit-elle être présentée?

La réclamation doit contenir l'indication de la contribution contestée et de l'article du rôle. (Le moyen le plus simple de ne pas commettre d'erreur, est de joindre à la réclamation l'avertissement qu'on a reçu). Elle doit exposer également la cause et l'objet de la

Source : BIU Cujas

réclamation. De plus, si le contribuable entend se prévaloir du sursis de paiement, dont on parlera plus loin, il doit le dire dans sa demande, et indiquer le montant du dégrèvement qu'il sollicite. Enfin, la réclamation doit être signée du contribuable; elle peut d'ailleurs être faite par un mandataire, pourvu que celui-ci joigne à la réclamation un pouvoir, établi sur papier timbré, à moins qu'il ne s'agisse d'un mandataire légal ou d'une personne investie d'une procuration générale antérieure à la réclamation.

Une demande distincte doit être faite pour chaque commune, quand il s'agit d'impositions établies dans des communes différentes. Les réclamations concernant une cote inférieure à 30 frs. sont dispensées de timbre, c'est-à-dire qu'elles peuvent être écrites sur papier libre. Pour les impôts sur les revenus et pour l'impôt général, il faut entendre par là que le chiffre de l'impôt, au sujet duquel on réclame est inférieur à 30 francs.

Les vices de forme des réclamations peuvent être régularisés; en ce qui concerne le défaut de timbre ou de signature, jusqu'à la décision du conseil de préfecture et pour les autres vices de forme, dans les dix jours de l'avis que l'administration doit donner au contribuable du dépôt qu'elle a fait du dossier de l'affaire à la sous-préfecture, après l'avoir instruite, et de toutes façons jusqu'à expiration des délais de réclamation qui ne peuvent jamais être abrégés, s'ils ne sont pas encore expirés.

2°. Réclamation par déclaration à la mairie.

La réclamation à la mairie constitue une procédure simplifiée. Le contribuable ou son mandataire consigne sa déclaration signée et sans timbre sur un registre ad hoc, tenu dans les mairies. Cette déclaration doit être aussi claire et aussi précise que possible; cependant, pour les impôts sur les revenus et pour l'impôt général, afin de conserver le secret auquel il a droit, le contribuable a la faculté de mentionner dans la déclaration qu'il inscrit sur le registre, qu'il se réfère à une note annexée contenue dans une enveloppe fermée.

Les délais

Le délai pour les déclarations sur le registre de la mairie est d'un mois seulement après le mois de publication du rôle.

En cas de rejet de la demande

Si la déclaration à la mairie est rejetée, le contribuable a un mois à partir de l'avis de rejet pour refaire une réclamation régulière à la sous-préfecture

Source : BIU Cujas

sans préjudice du délai général, c'est-à-dire du délai de trois mois après la publication du rôle, qui ne saurait être abrégé.

Toutes les réclamations concernant les anciennes contributions, doivent être, en principe, soumises pour avis, soit au maire, soit aux répartiteurs, suivant les cas: au maire pour la contribution foncière, et celle des portes et fenêtres, aux répartiteurs pour la contribution personnelle mobilière.

Il n'en est pas de même pour les nouveaux impôts. En ce qui concerne les réclamations relatives aux impôts cédulaires, seules sont soumises à l'avis du maire les réclamations concernant l'impôt foncier et l'impôt sur les bénéfices agricoles, quand il y a taxation du bénéfice agricole forfaitaire.

Les déclarations inscrites à la mairie sont instruites par le contrôleur seul, c'est-à-dire qu'il les examine sommairement et inscrit sur un état spécial toutes celles dont le bien fondé lui paraît évident. Sur le vu de cet état, le directeur des contributions directes alloue d'office le dégrèvement justifié. Si, par exemple, l'impôt a été établi sans tenir compte des charges de famille, dont le contribuable établit l'existence dans sa réclamation, c'est là une demande évidemment justifiée, qu'il n'y aurait aucun intérêt à faire juger par les tribunaux administratifs; la réclamation faite sur le registre de la mairie recevra satisfaction d'office et le dégrèvement sera alloué par le directeur.

Au contraire les déclarations douteuses ou nécessitant une instruction particulière sont écartées. Avis en est donné à l'intéressé, pour qu'il présente dans les délais voulus, une demande par la voie régulière, à la sous-préfecture.

Quand les demandes sont faites à la sous-préfecture, elles sont renvoyées par le sous-préfet au directeur des contributions directes du département, qui les communique au contrôleur. Celui-ci formule son avis et retourne le dossier au directeur. Ou bien ce dernier estime que la réclamation doit être accueillie intégralement; il rédige alors un avis sommaire et prononce lui-même le dégrèvement. Ou bien il conclut au rejet total ou partiel de la demande. Il dépose alors le dossier, avec un rapport à l'appui, à la préfecture ou à la sous-préfecture du chef-lieu d'arrondissement de la commune d'imposition. Ce dépôt du dossier est notifié au réda-

sur déclaration à la mairie, on peut faire une nouvelle demande à la sous-préfecture.

Instruction des réclamations.
a) demandes concernant les anciennes contributions directes.
b) demandes concernant les nouveaux impôts
Examen des demandes inscrites à la mairie.

Examen des demandes faites à la sous-préfecture.

Source : BIU Cujas

mant par une lettre d'avis, adressée à son domicile réel et lui ouvrant un délai de 10 jours pour prendre connaissance du dossier, formuler ses observations, demander s'il y a lieu l'expertise, et dire enfin s'il veut présenter ou faire présenter des observations orales devant le conseil de préfecture. La lettre d'avis l'invite également, le cas échéant à réparer les vices de forme de la demande. La notification du dépôt du dossier est obligatoire à peine de nullité de la procédure; d'ailleurs, le réclamant ne peut pas, à moins d'être encore dans les délais de réclamation, soulever dans ses observations en réponse au rapport de l'administration de nouveaux moyens, c'est à dire des moyens qu'il n'avait pas encore fait valoir dans sa réclamation primitive.

A la suite des observations du réclamant le directeur rédige un nouveau rapport. Il n'y a d'abord pas lieu à second dépôt du dossier à la préfecture pour le porter à la connaissance de l'intéressé, à moins que l'administration n'invoque des chiffres ou des moyens nouveaux, ou encore qu'elle ne produise de nouvelles pièces importantes.

Ensuite intervient le jugement par le conseil de préfecture. Celui-ci juge sur pièces: sur les rapports du directeur des contributions directes et sur les observations écrites de l'intéressé. Les parties ne sont pas convoquées à l'audience, à moins d'avoir fait part, soit dans la réclamation, soit dans leurs observations, soit enfin dans une lettre adressée au cours de l'instruction, au directeur, de leur intention de présenter ou de faire présenter des observations orales. Le Conseil de préfecture est d'ailleurs libre d'appeler devant lui les agents des contributions directes du chef-lieu.

Jugement de la demande par le conseil de préfecture.

Parmi les mesures d'instruction dont dispose le Conseil de préfecture, mention doit être faite notamment de l'expertise. L'expertise peut être ordonnée par le conseil, soit d'office, soit à la demande de l'administration, soit à la demande du contribuable, à condition que ce contribuable ait fait connaître son intention de demander l'expertise, soit dans sa réclamation, soit dans ses observations. Cette expertise ne peut pas lui être refusée. Elle est faite par trois experts, dont deux sont désignés par les parties, c'est à dire un par l'administration et un par le contribuable, et le troisième par le

L'expertise. Désignation des experts. Objet de l'expertise.

Source : BIU Cujas

conseil de préfecture, à moins que les parties ne soient d'accord pour s'en remettre à un seul expert, désigné par le Conseil de préfecture. Les parties ont le droit de récusation des experts. L'expertise ne peut porter que sur des points de fait et non sur des points de droit.

Elle peut être ordonnée d'office par le Conseil de préfecture.

On s'était demandé si dans les contestations portant sur les impôts sur les revenus, l'expertise pouvait être ordonnée soit d'office par le conseil de préfecture, soit sur la demande de l'administration, sans l'assentiment du contribuable, à cause de la règle du secret professionnel, puisque l'expertise mettra nécessairement des tiers au courant de l'imposition. Il est admis d'une façon définitive (C. d'Etat, arrêt du 10 Novembre 1922) que les règles concernant l'expertise demeurent en vigueur comme par le passé, c'est-à-dire qu'elle peut être ordonnée à la requête de l'administration, ou d'office par le Conseil de préfecture, et pas seulement au cas où c'est le contribuable qui la réclame.

Les affaires concernant les impôts cédulaires et l'impôt général, à l'exception des réclamations en matière d'impôt foncier et en matière d'impôt sur le bénéfice forfaitaire agricole, sont jugées en audience non publique; la reproduction des décisions rendues ne porte jamais le nom des parties.

L'appel devant le Conseil d'Etat. Les délais d'appel.

Les arrêtés du Conseil de préfecture sont susceptibles, tant de la part de l'administration que du contribuable, d'appel devant le Conseil d'Etat. L'appel doit être interjeté dans les deux mois de la notification, quand la décision a été rendue contradictoirement, et dans les deux mois suivant l'expiration des délais d'opposition, qui sont d'un mois, lorsque l'affaire a été jugée par défaut.

Formes de l'appel.

L'appel est dispensé de timbre dans les mêmes conditions que la réclamation primitive; il est déposé sans frais et sans intervention nécessaire d'un avocat au Conseil d'Etat, soit à la préfecture, soit au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat.

Il doit contenir ampliation ou copie de l'arrêté attaqué, exposer les moyens ou contenir référence aux moyens invoqués dans la réclamation primitive, sans pouvoir énoncer d'ailleurs de nouveaux

Source : BIU Cujas

moyens que ceux qui ont été soumis au Conseil de préfecture; enfin il doit être signé. L'appelant peut d'ailleurs produire, même après les délais, ce qu'il fait généralement, un mémoire ampliatif.

L'appel n'a pas d'effet suspensif.

Le pourvoi n'a pas d'effet suspensif, sauf au cas où l'intéressé demande par requête spéciale d'accorder le sursis à l'exécution. Le Conseil d'Etat lorsqu'il annule un arrêté du Conseil de préfecture, peut, comme toutes les juridictions d'appel retenir l'affaire devant lui pour statuer sur le fond, sauf dans certains cas particuliers.

Les arrêts du Conseil d'Etat sont en dernier ressort et ne peuvent être réformés que par la voie de l'opposition, de la tierce-opposition, ou enfin de la révision, dans des cas spéciaux.

La réclamation suspend-elle l'exigibilité de l'impôt?

Aux termes de l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903, le contribuable peut demander, à condition de le mentionner dans sa réclamation, au cas où cette réclamation ne serait pas jugée dans le délai de six mois, à différer le paiement des termes d'impôt, qui viendraient à échéance après ce délai. Ainsi, théoriquement, si le contribuable produit sa réclamation dès la publication du rôle, il devra de toute façon payer les termes exigibles dans les six premiers mois; ensuite s'il a pris soin de demander dans la réclamation le sursis de paiement, il pourra suspendre le paiement des termes ultérieurs. Pratiquement cela revient à dire que, sauf éventuellement en ce qui concerne l'impôt foncier, la réclamation n'a aucun effet suspensif, car les rôles, sauf pour l'impôt foncier, sont toujours publiés tardivement, et la plupart du temps seulement dans la seconde moitié de l'année. Or, en vertu de l'art. 18 de la loi du 31 décembre 1921, l'impôt est payable, en principe, en autant de termes qu'il y a encore de mois à courir depuis celui de la publication du rôle jusqu'à la fin de l'année, à moins que le rôle n'ait été publié après le 31 Août, cas auquel le paiement de l'impôt doit avoir lieu en quatre termes égaux au cours des quatre mois suivants. Par conséquent, toutes les fois que le rôle aura été émis, ce qui est maintenant le cas habituel, passé le 30 juin, les délais de paiement de la totalité de l'impôt seront de moins de six mois. La faculté laissée au contribuable est donc presque illusoire puisque tous les termes de l'impôt sont devenus exigibles dans les six mois au bout

Source : BIU Cujas

desquels seulement il est autorisé à suspendre le versement des termes non encore échus. Etant donné l'énormité des tarifs actuels, il est particulièrement choquant d'obliger le contribuable à débourser des sommes souvent considérables, qu'il prétend ne pas devoir et qui lui seront peut-être restituées dans la suite.

Si le contribuable a, par extraordinaire, été à même d'utiliser le sursis (ce qui ne pourra guère se produire que lorsque sa réclamation porte sur la contribution foncière) il sera d'ailleurs victime d'une autre injustice, au cas où sa réclamation est rejetée il devra, du fait de ce sursis, acquitter la majoration de 10 % pour retard dans le paiement de ses impôts. (Question Bouveri, 29 juillet 1924. Ch. Dép. Déb. Parl. 1924 p. 3203.) L'administration déduit cette solution des termes de l'art. 50 de la loi du 22 Mars 1924, qui ne prévoient aucune dérogation. Il paraît cependant contraire aux principes les plus élémentaires, de pénaliser pour retard un contribuable qui n'a fait qu'user d'une faculté légale.

Dispositions destinées à simplifier les règles relatives au contentieux des impôts directs.

Les règles actuelles relatives au contentieux font l'objet, dans le projet de loi de finances de 1925, non encore voté, de plusieurs dispositions destinées à les simplifier. Les conseils de préfecture et le Conseil d'Etat sont, en effet, encombrés d'affaires fiscales, les réclamations en matière de contributions directes, étant faciles à introduire et ne comportant que peu de frais.

Tout d'abord, l'intervention du préfet ou du sous préfet, qui ne s'explique en fait, que par la tradition, et qui n'a aucune raison d'être en matière contentieuse, puisque ces fonctionnaires se bornent au rôle de simples agents de transmission, disparaîtrait. La réclamation serait adressée d'emblée au directeur des contributions, qui l'enregistrerait à l'arrivée et donnerait récépissé.

En second lieu, le directeur, après instruction statuerait lui-même sur toutes les réclamations contentieuses, les demandes gracieuses continuant à être instruites et jugées comme à présent. Ce n'est qu'après décision du directeur, et dans le délai d'un mois après sa notification, que les intéressés pourraient porter le litige devant le conseil de préfecture. Il y aurait, en somme dans tous les cas, une décision émanant du directeur départemental des contributions directes, qui devrait intervenir avant qu'on aborde éventuellement le conseil de préfecture.

L'impôt général sur le revenu a fourni des

Source : BIU Cujas

rendements dont l'accroissement a été rapide et considérable.

Résultats de l'impôt général sur le revenu.

Années.	Nombre des cotes.	Produits
1916.	188.725.	32.447.200
1917.	398.122.	200.965.800.
1918.	394.893.	363.256.100.
1919.	655.331.	571.259.600.
1920.	513.499.	756.544.800.
1921.	1.049.541.	1.472.662.300.
1922.	1.184.488.	1.269.367.600.
1923.	1.308.071.	1.923.172.900.
1924.	? prod. probables	2.450.000.000.
1925.	?	2.698.000.000. (prévisions, compte non tenu des nouvelles dispositions prévues par le projet de budget.

Supériorité des nouvelles impositions au point de vue du rendement.

Si l'on fait le total de toutes les contributions directes, y compris les taxes assimilées, mais non compris les impôts cédulaires perçus par l'administration de l'enregistrement, on voit que dans la dernière année du fonctionnement normal de l'ancien système, en 1913, elles ont produit 647.163.000 frs. pour la part de l'Etat, contre 5.607.039.000 frs prévus pour 1925, et plus de 5 milliards réalisés en 1924. Ces chiffres attestent les progrès et la réussite de notre nouveau système fiscal, et démontrent l'impossibilité absolue d'un retour aux anciennes contributions.

Émission des rôles.

Comment sont établis les rôles des nouveaux impôts.

Les rôles de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires, institués par la loi du 31 juillet 1917, sont établis comme ceux des contributions directes et publiés dans la même forme. Le recouvrement est également poursuivi d'après les règles en vigueur pour les mêmes contributions (l. du 15 juillet 1914. art. 21; loi du 31 juillet 1917, art. 20 et 51).

Tout le travail effectué par les contrôleurs pour l'établissement des bases d'imposition, aboutit à la direction départementale des contributions directes, qui est chargée de la confection des rôles.

Les rôles.

Les rôles sont des cahiers destinés à être distribués aux comptables, chargés de les mettre en recou-

Source : BIU Cujas

vrement, et reproduisant les mentions des matrices qui demeurent entre les mains de l'administration des contributions directes.

Les matrices.

Il existe plusieurs matrices auxquelles correspondent, du moins en principe, des rôles distincts. Ces matrices sont des registres ouverts, en principe, par commune, et, en ce qui concerne les nouveaux impôts sur les revenus, par perception, qui contiennent le recensement des contribuables et l'indication de leurs bases d'imposition.

Actuellement, nos anciennes contributions, qui subsistent toujours comme impôts d'Etat, en ce qui concerne la contribution foncière, et simplement sous forme de centimes additionnels à un principal fictif, perçus à titre d'impositions locales, en ce qui concerne les autres sont portées à deux matrices distinctes, dont la division varie suivant les communes. Il y a lieu à cet égard, de distinguer ce qu'on appelle les villes "recensées", qui sont les villes de plus de 5.000 habitants, et les villes non recensées.

Matrices afférentes aux villes recensées.

Les matrices afférentes aux villes recensées, conservées à la direction départementale, sont :

1°. la matrice dite matrice générale, pour l'impôt foncier, l'impôt des portes et fenêtres et la taxe des biens de main-morte.

2°. l'état-matrice (modèle N° 4) pour la contribution personnelle mobilière, les patentes et presque toutes les taxes assimilées.

Matrices afférentes aux communes non recensées.

Pour les petites communes, il y a à la direction

1°. une matrice générale, afférent à tous les anciens impôts, sauf les patentes, c'est-à-dire à la contribution foncière, à la contribution personnelle mobilière et aux portes et fenêtres ;

2°. un état-matrice (modèle 2) pour les patentes et pour la plupart des taxes assimilées.

Les doubles des matrices déposés dans les communes.

Les matrices sont déposées en double dans les communes qu'elles concernent. Ces doubles correspondent exactement aux documents conservés à la Direction générale, pour les communes recensées ; pour les petites communes au contraire, le double déposé à la mairie de la commune est un peu différent des matrices gardées à la direction départementale. La matrice générale, déposée à la commune, n'est en effet qu'une copie partielle de la matrice de la direction ; elle ne comprend pas la contribution personnelle mobilière, qui est jointe au double de l'état-matrice N°. 2. Ce double de cet état-matrice N°. 2, complété de la contribution

Source : BIU Cujas

personnelle-mobilière, constitue l'état-matrice modèle N°. 1.

Cette différence entre la division des documents de la Direction et celle des documents déposés dans les mairies répond à une raison pratique. Le contrôleur recevant, dans ses tournées, la situation de la contribution personnelle mobilière en même temps que celle des patentes et des taxes assimilées, il est plus commode de les grouper ensemble sur l'exemplaire communal.

La matrice générale et les états-matrices sont entièrement refondus tous les cinq ans, à l'exception de l'état matrice des villes recensées qui est annuel.

Comment sont tenus à jour les documents relatifs aux impôts directs.

Tous ces documents sont tenus à jour par les contrôleurs, grâce aux renseignements qu'ils recueillent dans les "tournées de mutations". Autrefois, alors que notre système fiscal reposait surtout sur les signes extérieurs, le travail se faisait surtout sur place, au cours de trois tournées annuelles à date fixe: une tournée générale de mutations, qui correspondait à la matrice générale, et qui avait lieu au mois de mai; une tournée consacrée, au mois d'octobre, aux patentes, et une troisième tournée, consacrée aux taxes assimilées.

La nature du travail a été naturellement modifiée par la mise en application des nouveaux impôts, qui s'établissent beaucoup plus sur pièces que d'après les renseignements pris sur place; de sorte qu'il n'y a plus maintenant, en général, qu'une tournée unique, qui a lieu en juin et au cours de laquelle le contrôleur effectue les investigations concernant tous les impôts dont il s'occupait autrefois au cours de ses tournées distinctes. Cependant, dans les grandes villes, il y a encore une tournée spéciale pour les patentes.

La matrice unique pour l'impôt général et les impôts cédulaires, sauf l'impôt foncier.

Les nouveaux impôts sur les revenus perçus par l'administration des contributions directes donnent lieu à une matrice unique pour toutes les cédules, sauf celle de l'impôt foncier, et pour l'impôt général, cette matrice dressée par bureaux de perception, est rédigée annuellement par le contrôleur et établie au fur et à mesure du degré d'avancement de la vérification des déclarations, en trois fractions successives, qui correspondent aux déclarations déjà vérifiées.

Cette matrice, à raison de la règle du secret professionnel, n'est pas déposée en double dans les mairies. Elle présente le même dispositif que celui que nous avons exposé, p. 461, au sujet des rôles, c'est-à-dire que

Source : BIU Cujas

la liste des contribuables et l'indication des bases d'imposition sont séparées en deux parties distinctes qui ne correspondent que par des numéros d'ordre.

Les émissions des rôles.

Les rôles correspondant, en principe, aux matrices et reproduisant leurs divisions, il y a donc un rôle unique pour l'impôt général et pour tous les impôts cédulaires, sauf l'impôt foncier. Ce rôle se décompose d'ailleurs en trois émissions successives, la première du 16 au 31 juillet, la seconde du 16 au 31 Octobre et la troisième du 16 au 31 décembre chacun pouvant comprendre aussi bien des impositions primitives que des impositions supplémentaires, c'est-à-dire des rappels d'omissions ou de moins perçus, l'ancienne distinction entre rôles primitifs et rôles supplémentaires n'existant plus en matière d'impôts sur les revenus.

Les rôles des anciennes contributions.

Pour les autres contributions, il existe un ou deux rôles : dans les petites communes, le rôle unique pour toutes les anciennes contributions perçues à titre d'impositions locales et pour l'impôt foncier.

Dans les communes recensées, il y a deux rôles : un rôle pour la contribution foncière, les portes et fenêtres et la taxe de biens de main-morte, et un rôle pour la contribution personnelle mobilière, les patentes et les taxes assimilées.

Les avertissements.

Comme les avertissements sont la copie de l'article du rôle qui concerne le contribuable, ceci revient à dire qu'un contribuable, qui a sa résidence et tous ses biens dans une même commune, recevra au total deux ou trois avertissements suivant qu'il est dans une commune non recensée ou dans une commune recensée. S'il est dans une petite commune, il recevra un premier avertissement pour les impôts cédulaires et l'impôt général et un second avertissement pour toutes ses autres contributions : foncière et impositions locales. Dans les communes recensées, il recevra un avertissement pour les impôts cédulaires et l'impôt général et en outre deux avertissements pour les contributions anciennes : un avertissement pour la contribution foncière et les portes et fenêtres et un avertissement pour les patentes et la contribution personnelle mobilière.

La publication des rôles.

Les rôles, établis à la direction départementale, sont homologués dans les dix jours de leur remise à la préfecture par un arrêté collectif du préfet, qui les rend exécutoires. Ils sont immédiatement envoyés, avec les avertissements également confectionnés à la Direction, par les soins du directeur départemental

Source : BIU Cujas

au trésorier payeur général, qui les fait parvenir aux percepteurs. Ceux-ci, dès le troisième dimanche qui suit la réception des rôles, qu'ils sont chargés de recouvrer, les font afficher par le maire. C'est ce qu'on appelle la publication des rôles, dont la date est particulièrement importante, parce que c'est elle qui ouvre les délais de réclamation et les délais de paiement. Enfin, les percepteurs, dans le mois de la réception des rôles, par conséquent normalement une huitaine de jours après la publication, avisent les contribuables en leur envoyant les avertissements et ceux-ci n'ont plus alors qu'à se présenter à la caisse.

FIN.

Source : BIU Cujas