

DE QUELQUES TRAITS PARTICULIERS A L'IMPOT GENERAL

SUR LE REVENU EN EGYPTÉ

(LACUNES DE LA LOI NO. 99 DE 1949)

PAR

ABDEL KADER MAHGOUB

Depuis qu'Adam Smith⁽¹⁾ avait formulé comme première condition d'une bonne imposition:

"Les sujets de chaque Etat doivent contribuer aux dépenses du Gouvernement, autant que possible en raison de leurs facultés respectives c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'Etat"

L'Impôt Général sur le Revenu est devenu le mode de participation aux charges publiques qui répond mieux que tout autre à cette condition, élevée au rang d'axiome, de même qu'il réalise "l'égalité du sacrifice" dernière formule, actuellement en honneur, de la justice fiscale.

En effet, de par sa nature et ses caractères propres cet impôt est éminemment personnel et progressif. Il doit également — au risque de perdre son qualificatif de "général" et son rôle social — embrasser toutes les sources de revenus. Laisser certaines d'entre elles hors d'atteinte de l'impôt c'est les avantager au détriment d'autres, ce qui créerait chez le contribuable un sentiment d'iniquité, générateur entre autres de l'évasion fiscale.

Il a été dit avec raison de l'Impôt Général⁽²⁾:

"Etant progressif il ne doit laisser de côté aucune recette ni même en donner l'apparence. S'il la laisse de côté il devient injuste; s'il en donne l'apparence il sert d'excuse à toutes les intentions de fraude."

(1) V. son ouvrage, *Recherches sur la Nature et les causes de la richesse des Nations*.

(2) *Les Impôts en France*, par Louis Formery T. I. page 275.

Il semble donc de toute évidence qu'avant de frapper des revenus déjà cotés à des impôts cédulaires, l'Impôt Général doive, à priori, atteindre les revenus qui échappent déjà à toute imposition.

Or, un premier reproche qui doit être fait à l'Impôt Général sur le Revenu en Egypte, issu de la loi No. 99 du 25 juillet 1949, est qu'il laisse de côté certaines sources de revenus. Ces revenus sont précisément ceux qui, n'étant pas, par ailleurs, soumis aux impôts cédulaires, échappent à toute imposition.

Il est vrai que cette particularité avait été voulue en partie par le législateur. En effet, la Commission Financière de la Chambre des Députés avait introduit au projet de loi présenté par le Gouvernement, entre autres modifications, une première qui a amputé en partie le 1er alinéa de l'art. V du projet (devenu l'art. VI de la loi), qui traite du revenu imposable. Cet alinéa était ainsi conçu :

“Art. 5.—L'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu est déterminé eu égard aux propriétés immobilières et aux capitaux mobiliers que possède le contribuable, aux professions qu'il exerce, aux traitements, salaires et émoluments, honoraires, pensions et rentes viagères dont il jouit, ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles il se livre”.

Cette dernière partie a été supprimée.

Par contre un nouvel alinéa a été adjoint, ainsi libellé :

“Les autres revenus sont déterminés dans les mêmes conditions que pour l'assiette des impôts cédulaires qui leur sont respectivement applicables”.

L'art. XII concernant les déclarations a été amputé, à son tour, de l'alinéa qui traitait “Des revenus divers” non prévus par les alinéas précédents visant les revenus cédulaires.

Ces modifications tendaient en premier lieu à assurer l'exemption des revenus agricoles. Il n'en demeure pas moins que leur portée est générale, d'où les conséquences suivantes :

1.—L'énumération des sources des revenus soumises à l'Impôt Général est désormais limitative. La matière imposable est l'ensemble

des revenus assujettis aux impôts cédulaires. Tous revenus non imposés aux cédules sont, par le même coup, affranchis de l'Impôt Général.

2.—Des effets singuliers ont résulté de cette modification et d'autres imprimant à l'Impôt Général sur le Revenu en Egypte certains caractères particuliers.

Nous étudierons en trois chapitres:

- 1.—Les Revenus qui échappent à "l'Impôt Général",
- 2.—Certaines singularités de la loi.
- 3.—Quelques textes qui soulèvent des difficultés dans l'application.

*
* *

I. — REVENUS QUI ECHAPPENT A L'IMPOT GENERAL

1. — *Ce sont tout d'abord les revenus des exploitations agricoles:*

Le projet du Gouvernement assujettissait ces bénéfices à l'impôt général sur une base forfaitaire. Cet assujettissement a été purement et simplement écarté par la suite.

Il s'ensuit que le locataire et, en général, tout possesseur précaire qui exploite les terrains agricoles d'autrui ne sera redevable d'aucun impôt sur les revenus de son exploitation, quels qu'élevés qu'ils soient.

Le propriétaire qui s'adonne à cette exploitation pour son propre compte sera traité de la même manière que le propriétaire qui donne sa terre en location, alors que leurs revenus ne sont pas les mêmes.

Le propriétaire-cultivateur a, en effet, deux sources de revenus. La 1ère est l'équivalent du loyer qu'il aurait obtenu s'il avait loué sa terre au lieu de la mettre à profit par ses propres moyens; la deuxième source est celle qui correspond au bénéfice qu'aurait tiré le locataire supposé. Ce n'est que sur la 1ère source, à savoir le loyer ou la valeur locative, qu'il aura à payer tant l'impôt cédulaire (impôt foncier) que l'impôt général, la seconde source restant hors d'atteinte de toute imposition.

Il y a là, sans conteste, un régime fiscal favorable aux exploitations agricoles, qui pourra, par la suite, engendrer d'importantes conséquences économiques. Attirés par cet avantage, les capitaux seront enclins à désertir le commerce et l'industrie pour se porter de préférence vers les investissements en propriétés immobilières. D'où, renchérissement de la valeur des terrains à bâtir et des terrains cultivables, les mettant hors de la portée des classes pauvre et moyenne.

Cet accroissement de valeur ne profiterait d'ailleurs qu'aux propriétaires actuels, à l'exclusion des acquéreurs futurs. Ceux-ci, par une manifestation du phénomène connu de la capitalisation de l'impôt sur les revenus relativement moins grevés, auront à compenser l'exemption dont profitent les revenus agricoles qu'ils désireront acquérir, par la majoration du prix d'achat qu'ils auront à déboursier.

Ce résultat n'est pas celui qui répond le mieux aux intérêts généraux du Pays, surtout d'un pays comme l'Égypte, à culture intensive, dont le relèvement social, de l'avis unanime, ne peut être réalisé que par l'évolution, progressive mais constante, vers l'industrialisation.

Objecterait-on, en faveur de la non imposition des revenus des exploitations agricoles, par la difficulté d'opérer un contrôle efficace sur ces revenus? Il serait aisé d'y répondre que la tranche de revenus exempte de l'impôt général étant élevée (L.E. 1.000,-) éliminerait la majeure partie des cultivateurs, petits et moyens. Ceux dont les revenus dépassent ce chiffre — ne manquant pas généralement d'une certaine instruction — pourraient être astreints à tenir une comptabilité simplifiée, qui ferait ressortir leurs bénéfices imposables.

Les ressources qu'il est possible d'obtenir de cette imposition permettraient d'opérer une réduction des taux de l'Impôt, qui se traduirait en définitive par l'allègement des charges fiscales des autres catégories de contribuables, qui se sentent relativement plus obérées par l'effet de l'application de la nouvelle loi dans sa forme actuelle.

C'est, peut-être, le cas d'invoquer — en faveur des cédules désavantagées par rapport aux profits agricoles — un des principes de Sismondi, non moins célèbres en Science des Finances que ceux déjà cités d'Adam Smith :

“L'impôt ne doit jamais mettre en fuite la richesse qu'il doit frapper: il doit donc être d'autant plus modéré que la richesse est plus fugitive.”

2. — *Autres revenus non atteints par l'Impôt Général :*

Ce sont des revenus épars qui, n'étant pas soumis à des impôts cédulaires, échappent par voie de conséquence à l'impôt général. On pourrait, peut-être, les embrasser par la formule générale suivante: Tous les revenus provenant directement ⁽¹⁾ des activités des particuliers, quand ces activités ne revêtent pas la régularité et la continuité faisant d'elles une profession ou un métier pour le contribuable.

C'est que, quand ces revenus émanent de l'exercice d'une profession, quelle qu'elle soit—licite ou illicite, prévue ou non par le Code de Commerce ou les lois subséquentes—ils sont d'abord imposables à l'impôt cédulaire de droit commun en Egypte, à savoir l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.⁽²⁾ Par le même coup ils deviennent passibles de l'Impôt Général.

Nous pouvons citer à titre d'exemple de ces revenus qui peuvent rester hors d'atteinte de l'Impôt Général:

- 1.—Les bénéfices des opérations individuelles de bourse, telles que les produits des négociations de titres, des reports etc..
- 2.—Les bénéfices des achats et ventes d'immeubles ou même de marchandise, opérés accidentellement.

*
* *

II. — SINGULARITES DE LA LOI

Comme son nom l'indique l'Impôt "Général sur le Revenu" devrait être assis uniquement sur le revenu.

Il n'en est rien.

L'assimilation de l'assiette de cet impôt à celles des impôts cédulaires met sous l'emprise de l'impôt général plusieurs recettes qui sont loin d'avoir les caractères inhérents aux revenus: la permanence de la source du revenu et la répétition de celui-ci.

(1) Les revenus des valeurs mobilières étant obtenus, non pas directement, mais par l'entremise d'une collectivité ou d'une société ne sont pas visés par cette définition.

(2) En vertu de l'art. 32 alinéa 8 de la loi No. 14 de 1939.

Cette anomalie se présente dans l'assujettissement à l'impôt général de certains éléments de la matière imposable à la cédule mobilière comme aussi de certains autres de la cédule des bénéfices commerciaux et industriels :

1. — VALEURS MOBILIÈRES

a) *Les lots des obligations*, étant passibles de l'impôt sur les valeurs mobilières, seront atteints ipso facto par l'Impôt Général. Cette imposition—à part la singularité qu'elle présente du fait que ce sont là des recettes extraordinaires revêtant le caractère de capital et non de revenu—pose un autre problème : Comment déterminer la quotité soumise à l'Impôt Général ? Serait-ce la même qu'en impôt cédulaire ? Cela signifierait l'imposition du *montant nominal* net du lot (montant du lot moins la valeur *nominale* de l'obligation ou du titre). Or, si cela peut être admis à la cédule des valeurs mobilières—impôt réel qui saisit la matière imposable objectivement—il n'en devrait pas être de même pour l'Impôt Général, qui doit tenir compte de la situation personnelle du contribuable.

Equitablement, la quotité imposable ici devrait être obtenue par la différence entre le montant du lot et *le prix* effectivement *déboursé* par le contribuable pour l'acquisition du titre.

A mon sens, quand la valeur d'acquisition dépasse la valeur nominale on pourrait—bien que le texte de l'art. 6⁽¹⁾ semble à première vue s'y opposer—faire prévaloir ce dernier mode de calcul en s'appuyant sur le texte de l'art. 8 qui autorise la déduction des dépenses effectuées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Mais le problème subsiste—il est vrai en faveur du contribuable—dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque la valeur d'acquisition est inférieure à la valeur nominale.

La singularité de l'imposition des lots à l'Impôt Général apparaît encore davantage quand on compare le traitement qui leur est réservé à celui des loteries.

Les loteries se différencient des lots en ce qu'elles sont le produit de jeux de hasard, alors que les lots résultent en partie d'un placement de capital. L'élément chance joue moins dans ces derniers que dans les loteries.

(1) Art. 6 avant dernier alinéa : «..... Les autres revenus sont déterminés dans les mêmes conditions que pour l'assiette des impôts cédulaires qui leur sont respectivement applicables.

Il en résulte que si un traitement de faveur devrait être réservé à l'une des deux recettes, ce devrait être plutôt à l'avantage des lots.

Or, nous constatons tout juste le contraire. Alors que les loteries ne font pas partie des revenus soumis à l'Impôt Général, ne constituant pas un revenu cédulaire, et ne paient qu'un droit de timbre proportionnel de 15%, les lots, eux, paieront l'impôt sur les valeurs mobilières (actuellement au taux de 12%) et l'impôt général.

Ainsi, un lot de L.E. 30.000,- devra acquitter plus de L.E. 8.500,- d'impôts, tandis qu'une loterie de même valeur est, actuellement, et demeurera passible d'une taxe de L.E. 4.500,-

b) *Liquidations des droits sociaux*:—Quand une société anonyme ou en commandite par actions opère la liquidation de son actif et en verse le produit à ses actionnaires et propriétaires de parts, le boni de liquidation (représentant l'excédent du produit en question sur la valeur d'apport) est passible de l'impôt sur les valeurs mobilières.

Ici encore la détermination de la quotité imposable à l'impôt général suscite les mêmes commentaires que ci-dessus.

c) *Revenus exceptionnels*:—Ces recettes, telles par exemple le produit de la distribution des réserves d'une société anonyme, étant soumises à l'impôt de la cédula mobilière, deviennent également passibles de l'impôt général.

Mais, du fait de la progressivité des taux de l'Impôt Général l'imposition des revenus en question à ce dernier impôt soulève un nouveau problème: Doit-on rattacher ces recettes en entier aux revenus de l'année de distribution (ce qui amènerait l'application de taux relativement élevés)? C'est ce qui semble découler des dispositions formelles de l'art. 6 al.5 déjà cité).

Or, généralement, ces réserves sont constituées par des bénéfices réalisés et accumulés à la longue au cours de nombreuses années. Il serait donc plus équitable de les rattacher aux revenus des années où ils avaient été effectivement réalisés et les imposer dans la mesure où ces revenus étaient eux-mêmes passibles de l'impôt.

On pourrait élever contre ce mode d'opérer l'objection que la société distributrice jouit légalement d'une personnalité morale distincte de celle de ses actionnaires et autres intéressés et que ce n'est que par la distribution—fait générateur de l'impôt—et au moment où elle est effectuée, que les revenus passent du patrimoine de la société à celui

de l'ayant droit. Celui-ci ne devrait donc pas faire état de la nature antérieure et des caractères que revêtaient ces réserves avant d'entrer dans son patrimoine propre.

Mais, n'oublions pas que déjà le législateur des impôts cédulaires de 1939 a fait abstraction de cette théorie de la personnalité distincte en autorisant les sociétés par actions à déduire de leurs bénéfices imposables à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels, les bénéfices distribués qui acquittent l'impôt sur les valeurs mobilières (art. 35 de la loi No. 14 de 1939), alors que la société n'est redevable que de l'impôt de la première cédule, le second étant du ressort de l'actionnaire.

*
* *

2. — BÉNÉFICES COMMERCIAUX ET INDUSTRIELS

a) *Recettes extraordinaires* : — Dans cette cédule également abondent les recettes qui ne sont pas des revenus à proprement parler. En effet,⁽¹⁾ le bénéfice net soumis à l'impôt de la cédule et partant à l'impôt général sur le revenu est—non pas celui constaté par le Compte d'Exploitation du commerçant—mais celui résultant en fin d'exercice par l'excédent des valeurs de l'Actif sur les postes du Passif du Bilan.

De ce fait, les plus-values réalisées par toute aliénation de titres, d'immeubles, etc... même quand elles sont les conséquences d'une inflation ou d'une dévaluation monétaire deviennent passibles de l'Impôt Général, toutes les fois qu'elles profitent à un commerçant.

Ces mêmes recettes échappent, par contre, tant à l'Impôt cédulaire qu'à l'impôt général quand elles concernent un particulier.

C'est là une particularité qui constitue une grave atteinte à la généralité de la loi.

b) *Participations* : — On sait que la société en participation est une forme de société dans laquelle le contrat social ne donne pas naissance à la personne morale. L'existence de cette société ne se révèle pas ou n'est pas censée se révéler aux tiers⁽²⁾.

Au regard de l'Administration comme au regard des particuliers le gérant seul répond de toutes les charges de la participation. Les

(1) En vertu des art. 38 et 39 de la loi No. 14 de 1939.

(2) Voir : *Cours de Droit Commercial*, de M. Ripert P. 596 et s.

bénéfices réalisés par une société ou une association de ce genre, à but lucratif, sont partant imposés intégralement au nom du gérant à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels.

Quel doit être le procédé à suivre pour l'imposition de ces bénéfices à l'impôt général? Normalement, le gérant ne devrait ressortir à l'Impôt Général que sa part personnelle de bénéfices, la part de ses co-associés constituant, à son égard, une charge déductible dans les termes de l'art. 7 (alinéa 1).⁽¹⁾ Ces derniers devraient à leur tour, être soumis à l'Impôt Général pour leurs parts respectives.

Mais l'avant dernier alinéa de l'art. 6 qui impose, pour la détermination de l'assiette de l'Impôt Général, les mêmes conditions qui régissent les impôts cédulaires, autorise-t-il ce mode d'opérer, pourtant logique et équitable?

*
* *

III. — DE CERTAINS TEXTES IMPRECIS DE LA LOI OU QUI SOULEVENT DES DIFFICULTES DANS L'APPLICATION

1.—IMPOSITION DES ETRANGERS NON DOMICILIÉS EN EGYPTE

1.—L'art. 1. dispose in fine "quant aux étrangers non domiciliés en Egypte ils ne sont passibles de l'impôt qu'à raison de cette partie du revenu produite en Egypte⁽²⁾."

Cette disposition constitue une dérogation au caractère personnel de la loi.

Elle a été tirée de la législation fiscale des Etats-Unis.

Peut-être ne s'est-on pas rendu compte que l'impôt en Amérique, étant unique, devait à fortiori, revêtir à la fois les caractères habituels de l'Impôt Général et certaines particularités des impôts cédulaires tels que connus dans les pays à système fiscal cédulaire. Si les revenus des Etrangers non domiciliés ni résidents aux Etats-Unis n'étaient pas assujettis à cet impôt unique, ils auraient échappé là à toute imposition.

(1) C'est la méthode suivie en France. Voir Bocquet T. V. Page 101.

(2) Ce texte ne figurait pas dans le 1er projet du Gouvernement.

Il n'en est pas de même dans les législations fiscales similaires à la nôtre telles celles de la France, la Belgique, l'Italie etc... Celles-ci se contentent de soumettre les revenus des Etrangers dépourvus d'une attache personnelle avec le pays (domicile ou résidence) aux impôts cédulaires correspondant à ces revenus, à l'exclusion de l'impôt général.

Cette disposition introduite dans notre loi pourra d'ailleurs soulever des sérieuses difficultés d'application. Du fait que ces revenus peuvent provenir de plusieurs sources on pourrait se demander :

- a) Sur quelle base devra-t-on opérer la déduction pour charges de famille et comment assurer le contrôle de l'existence de ces charges (résidant vraisemblablement à l'Etranger)?
- b) Comment opérer la perception de l'impôt et à qui incombera la charge de la présentation de la déclaration, puisque, par hypothèse, le contribuable, en personne, résidant hors d'Egypte, est hors d'atteinte de l'Administration.

— Aurait-on recours au stoppage à la source comme pour certains impôts cédulaires? Ce procédé se révélerait ici pratiquement irréalisable du fait que l'Impôt Général doit embrasser les revenus de toute une année et non le produit de chaque opération pris individuellement?.

— Ou bien le contribuable, devra-t-il, par application de l'art. 12 désigner un mandataire en Egypte?

Le Règlement d'Exécution aura à se décider sur cette importante question.

De toute manière, il serait étonnant que cette imposition ne donne pas lieu à des évasions fiscales.

2.—Il résulte, en somme, des dispositions combinées des art. 1 et 2 que *l'Etranger qui n'a pas en Egypte le lieu de son séjour principal* est assujetti à l'impôt général :

a) Soit *sur tous ses revenus*, quand ses principaux intérêts se trouvent en Egypte.

b) Soit—quand il n'a en Egypte que de simples intérêts—sur la *partie du revenu* produite dans le pays.

A propos de chaque cas de ce genre—c'est-à-dire chaque fois qu'il s'agira de l'imposition des revenus d'un Etranger qui n'a pas en Egypte son séjour principal—l'on devra donc se demander lesquels des intérêts

du contribuable sont relativement plus importants, ceux qu'il a en Egypte ou ceux qu'il possède à l'Etranger et une comparaison minutieuse des intérêts en présence devra être établie.

En pratique, il sera difficile à l'Administration de se procurer les renseignements indispensables sur la composition du patrimoine du contribuable, en vue de se ranger à l'une ou à l'autre des deux modes d'imposition, puisque, dans cette hypothèse encore, le contribuable ne réside pas dans le pays et qu'une partie de sa fortune—celle précisément qu'il importe de connaître pour opérer la comparaison—se trouve hors d'Egypte et partant hors des moyens de contrôle de l'Administration.

Alors même que les renseignements sur la composition du patrimoine du contribuable étaient réunis, la réalisation de cette comparaison ne laisserait pas de présenter d'autres difficultés ayant trait cette fois-ci à l'appréciation de la valeur de chacun des éléments constitutifs du dit patrimoine : A supposer, par exemple, que le contribuable posséderait une usine en Egypte et à l'Etranger, où il réside, des propriétés foncières et des titres. Comment devrait-être opérée l'estimation des intérêts en cause pour faire pencher la balance vers l'imposition totale ou partielle? Y aurait-il lieu de comparer entre eux les capitaux investis en Egypte et à l'Etranger et dans ce cas serait-ce d'après leurs valeurs nominales ou actuelles? Ou bien serait-ce plutôt à l'importance des revenus produits par chacune des deux sources qu'on devrait s'attacher?

Pour éluder toutes ces difficultés et simplifier les choses n'eut-il pas mieux valu écarter purement et simplement l'alinéa 2 de l'art. 2 et se contenter pour l'imposition des Etrangers du critère du séjour principal, plus simple et plus facile à contrôler? Ainsi, ou bien l'Etranger aurait en Egypte son séjour principal et l'intégralité de ses revenus serait passible de l'Impôt Général, ou bien il ne l'aurait pas et ne serait alors assujetti que sur la partie du revenu produite en Egypte.

*
* *

2. — IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE

Se basant sur les deux allégeances politique et économique, la nouvelle loi (art. 1) assujettit les revenus provenant de source étrangère,

appartenant à tout Egyptien (quel que soit d'ailleurs son domicile) ou à tout Etranger domicilié en Egypte.

Mais la difficulté surgit quand on en vient à la détermination de ces revenus d'après le mode fixé par l'art. 6 avant dernier alinéa :

“Ces revenus doivent être déterminés dans les mêmes conditions que pour l'assiette des impôts cédulaires qui leur sont respectivement applicables⁽¹⁾”.

De quels impôts cédulaires s'agit-il ici? Sont-ce les impôts auxquels a été effectivement soumise la matière imposable dans son pays d'origine (c'est-à-dire les *impôts applicables dans ce pays*) ou les *impôts cédulaires applicables en Egypte*?

Si c'est la 1^{ère} alternative qu'il faut adopter ceci équivaldrait à dire que ces revenus seraient soumis ou affranchis de l'Impôt Général en Egypte, selon qu'ils seraient passibles ou non d'impôts cédulaires dans leur pays d'origine. De plus, l'assujettissement des revenus provenant des pays à impôt unique tels que l'Angleterre, les Etats-Unis, etc... créerait un véritable problème.

En définitive, il appartiendrait dans ce cas à un législateur étranger de soustraire ou de mettre ces revenus sous le coup de la loi égyptienne.

Si, par contre, ce sont les conditions posées par les impôts cédulaires égyptiens qu'il y aurait lieu de consulter pour la détermination de ces revenus, on pourrait encore se trouver devant un véritable dilemme :

Doit-on leur appliquer ces conditions tout en tenant compte de leur origine étrangère ou en faisant abstraction de cette origine, c'est-à-dire en les assimilant à des revenus produits en Egypte?

L'adoption de la première de ces deux dernières solutions permettrait à une bonne partie—la plus importante peut être—des revenus venant de dehors de trouver le moyen d'échapper à l'Impôt Général pour cette simple raison que, du fait de leur origine étrangère, les impôts cédulaires égyptiens—à caractère territorial—ne leur sont pas applicables : tels seraient le cas des bénéfices commerciaux et industriels, des traitements et salaires, des revenus fonciers réalisés à l'Etranger.

Ne resteraient donc plus que les revenus des valeurs mobilières étrangères qui seraient assujettis tant à l'impôt cédulaire⁽²⁾ qu'à l'impôt général.

(1) A noter que le texte arabe dit : «..... impôts cédulaires qui les concernent respectivement.

(2) En vertu de l'art. 4 de la loi No. 14 de 1939.

Selon toute vraisemblance, ce résultat ne correspond pas à l'intention du législateur. Les termes généraux employés par les art. 1 et 6 (alinéa 1) pour désigner les revenus soumis à l'Impôt Général semblent devoir exclure cette interprétation.

Reste donc la dernière interprétation, à savoir la détermination de ces revenus dans les mêmes conditions que pour l'assiette de chacun des *impôts cédulaires qui leur auraient été applicables si ces revenus étaient produits en Egypte*.

Bien que plus conforme, probablement, à l'esprit général de la loi, cette interprétation a l'air de se heurter au texte de l'art. 6 (av. dernier alinéa).

Une précision du législateur en cette matière serait donc souhaitable.

*
* *

3. — DÉDUCTIONS POUR CHARGES DE FAMILLE

4) Une erreur s'est glissée dans la traduction française de la loi, parue au Journal Officiel No. 131 du 13/10/49, à l'art. 9, ainsi libellé:

“ Les contribuables ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de cinquante livres *par enfant à leur charge*. La même déduction est accordée au *contribuable marié*. Les sommes admises en déduction ne devront pas dépasser L.E. 200.-”.

Alors que le texte arabe de cet article énonce:

“ Le contribuable a droit, sur son revenu total annuel, à une déduction de cinquante livres *par enfant⁽¹⁾ ou épouse à sa charge*.....”.

On le voit, le texte français ne subordonne la déduction à l'endossement effectif de la charge que pour les enfants. A en croire ce texte, le contribuable marié aurait conservé le droit à la déduction quand bien même sa femme posséderait des revenus quels qu'élevés qu'ils soient.

(1) Il aurait été plus exact de dire “descendants”.

Le texte arabe—qui prévaut naturellement—n'admet pas cette interprétation.

b) Il y a lieu de se demander quelle serait la déduction à opérer au cas où le contribuable serait condamné à servir une pension alimentaire à sa femme ou à son enfant. Celle de l'art. 9 ci-dessus, ou bien le montant effectif de la condamnation, en application de l'art. 7 (alinéa 2)?⁽¹⁾ Ou bien encore serait-on en droit d'opérer les deux déductions ensemble?

Toutes les thèses sont défendables, mais il semble que la plus indiquée est la déduction du seul montant de la condamnation.

En effet, la pension alimentaire à laquelle fait allusion l'art. 7 précité est censée subvenir à tous les besoins de son bénéficiaire (femme ou enfant du contribuable), qui cesse par là même d'être une charge du contribuable, aux termes de l'art. 9

Cependant, pour que cette interprétation puisse trouver son fondement dans le texte même—et non seulement dans l'esprit de la loi—il aurait mieux valu ajouter une formule à l'art. 9, telle par exemple:

“ Ces déductions ne doivent s'opérer que pour les femmes et enfants qui ne bénéficient pas déjà d'une pension alimentaire, conformément à l'art. 7 (alinéa 2). ”

De toute manière, le jeu des art. 7 (al. 2) et 9 peut produire des conséquences quelque peu paradoxales, comme il peut aussi donner source à des fraudes.

C'est ainsi qu'un contribuable riche, ayant des charges de famille plutôt que d'user du droit de déduction qui lui est conféré par l'art. 9 pourrait se laisser condamner en faveur de sa femme ou enfants à des pensions alimentaires très *élevées*, qu'il aurait le droit de déduire de ses revenus, *sans limite* de déduction.

Vue sous cet angle, la double limitation de l'art. 9 (maximum déductible L.E. 200+aucune déduction si les revenus dépassent L.E. 2000) qui n'a pas de pareille dans l'art. 7 al. 2 pourrait être prise pour une prime à la mésentente dans les familles.

(1) Art. 7. : Est déduite du revenu imposable toute somme payée à titre de : alin. 2 : Arrérages des rentes viagères et pensions alimentaires payées par le contribuable à titre obligatoire et gratuit et qui sont mises à sa charge soit par une loi soit par un jugement.

4. — DÉDUCTION DES IMPÔTS DIRECTS

L'art. 7 alinéa 3 autorise le contribuable à déduire du revenu imposable :

“ Tous *impôts directs* acquittés par lui au cours de l'année précédente, à l'exception de l'impôt général sur le revenu.”

Pour pouvoir opérer cette déduction, il importe de faire la discrimination entre les impôts directs, qu'on est autorisé à déduire, et ceux indirects, dont la déduction n'est pas permise.

Or, là est la difficulté.

Il est vrai que la législation française contient une disposition analogue, mais son application ne soulève pas de difficulté du fait de la répartition des compétences entre les diverses Administrations fiscales, répartition dans laquelle il a été tenu plus ou moins compte de la classification des impôts en directs et indirects. Pratiquement, les impôts directs en France sont ceux qui relèvent de l'Administration des Contributions Directes⁽¹⁾. Ils se caractérisent par le fait qu'ils sont perçus par voie de rôles nominatifs.

En Egypte, il n'en est pas de même. Les deux Administrations chargées de la perception des principaux impôts, à savoir l'Administration des Contributions Directes et l'Administration des Impôts, se partagent les attributions suivant une base—non pas logique—mais chronologique. La première s'occupe des impôts anciens : l'impôt sur la propriété bâtie, l'impôt foncier, le droit de gardiennage—tous directs—la taxe sur les spectacles (indirect) et nombre d'autres taxes générales et locales. L'Administration des Impôts est chargée, elle, des impôts sur les revenus, institués depuis 1939. Ce sont : l'Impôt sur les valeurs mobilières (et son corollaire l'impôt sur les créances, dépôts et cautionnements), celui sur les bénéfices commerciaux et industriels, sur les professions libres, sur les traitements et salaires, sur les successions—tous à aspect direct—le Droit de Timbre (indirect) et finalement le nouvel Impôt Général sur le Revenu.

(1) Cependant l'impôt sur les valeurs mobilières et celui sur les créances, dépôts et cautionnements, bien que constituant des impôts directs au sens économique du mot, dépendent de l'Administration de l'Enregistrement et ne sont pas partant déductibles en France.

En marge de ces principaux impôts, il existe également nombre de taxes—possédant des impôts les caractéristiques de fond—qui sont du ressort d'autres administrations: telles par exemple les droits d'accise, la taxe sur les automobiles, etc...

Faute de l'existence d'une définition légale, ou d'une classification administrative des impôts directs et indirects tirant sa source de la loi, on est forcément obligé d'avoir recours aux données de la Doctrine pour obtenir cette discrimination.

Or, c'est précisément une des questions qui ont soulevé beaucoup de discussions et de divergences de vue en Doctrine.

Pour certains auteurs, les impôts directs sont ceux dans lesquels le payeur de l'impôt est en même temps porteur de l'impôt, c'est-à-dire qui en supporte en définitive la charge. Les impôts indirects se caractériseraient, par contre, par la translation ou la répercussion de la charge effective de l'impôt à une personne autre que celle qui en est redevable devant l'Administration.

Il est aisé de remarquer que cette définition n'a rien de précis parce que tout impôt peut subir le phénomène de la répercussion, à des degrés variables suivant les facteurs économiques généraux ou les conditions particulières des contribuables.

Ainsi, une taxe sur la production (droits d'accise) peut être prise par le producteur relativement à un article et par le consommateur par rapport à un autre, suivant les conditions du marché et l'importance de l'offre et de la demande.

Une autre opinion—c'est celle qui prédomine—définit l'impôt direct: celui qui s'attaque à des éléments permanents, comme la possession ou l'existence de la richesse, alors que l'impôt indirect porte sur des événements intermittents, tels que la production, la consommation ou le transfert de richesse. En un mot, l'impôt direct frappe la richesse acquise et l'impôt indirect l'emploi de la richesse. Comme l'a dit de Foville:”

“ le verbe faire appelle l'impôt indirect, le verbe être ou avoir, l'impôt direct”.

Cette définition, pour plus précise qu'elle soit, ne laisse pas moins peser le doute sur le caractère de certains impôts. Ainsi, doit-on considérer la taxe sur les automobiles ou celle sur la chasse comme un

impôt direct et en autoriser la déduction des revenus soumis à l'Impôt Général⁽¹⁾ ou comme impôt indirect?

Les deux thèses sont soutenables: Pour la première, on pourrait alléguer que les impôts en question frappent le patrimoine du contribuable à travers l'existence de l'auto qui en est un signe extérieur; pour la seconde il serait possible de dire qu'il s'agit là de taxes somptuaires qui atteignent l'emploi même de l'auto ou de l'instrument de chasse.

A notre sens, il aurait convenu préciser davantage les données de l'art. 7 alinéa 3:

- soit en adoptant un critère déterminé pour la discrimination.
- soit par l'énumération—parmi les impôts existants—de ceux à caractère direct, qu'on est autorisé à déduire, quitte à compléter cette énumération à l'avenir à la création de tout impôt de ce genre.

Par ailleurs, dans sa présentation actuelle—de portée générale—ce texte permet la déduction de tous les impôts directs acquittés par le contribuable, y compris ceux qui ont grevé—non seulement les revenus imposables—mais aussi les capitaux non imposés à l'Impôt Général tel l'impôt payé sur une succession recueillie par le contribuable.

Si n'était là l'intention du législateur, il aurait certainement adopté, dans la rédaction de l'art. 7 al. 3, une autre formule, telle que: "Tous impôts directs acquittés par le contribuable *sur ses revenus imposables* (ou tout simplement *sur ses revenus*) au cours de l'année précédente".

ABDEL KADER MAHGOUB.

Port-Fouad, Novembre 1949

(1) *Observation importante*: à moins que l'art. 7 al.3 n'entende limiter la déduction aux *impôts directs*, au sens formel et non technique du mot, auquel cas toutes les *taxes* seraient exclues du bénéfice de la déduction.