

Nos. 226-227
Avril-Mai 1945

Société Fondateur d'Économie Politique,
de Statistique et de Législation

L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS EN EGYPTÉ

Étude technique et pratique de la Loi No. 142 de 1944
établissant un droit de mutation sur les successions

PAR

ALBERT N. FORTÉ

Docteur en Droit.

PRÉFACE DE

DR. AHMED M. IBRAHIM BEY

*Président Général de la Cour des Comptes, Ancien Directeur des Finances du Caire,
Ancien Professeur à la Faculté de Commerce.*



INSTITUT NATIONAL DE LA CARTE
1945

Prix P.T. 40



L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS EN EGYPTE

Etude technique et pratique de la Loi No. 142 de 1944
établissant un droit de mutation sur les successions

PAR

ALBERT N. FORTÉ

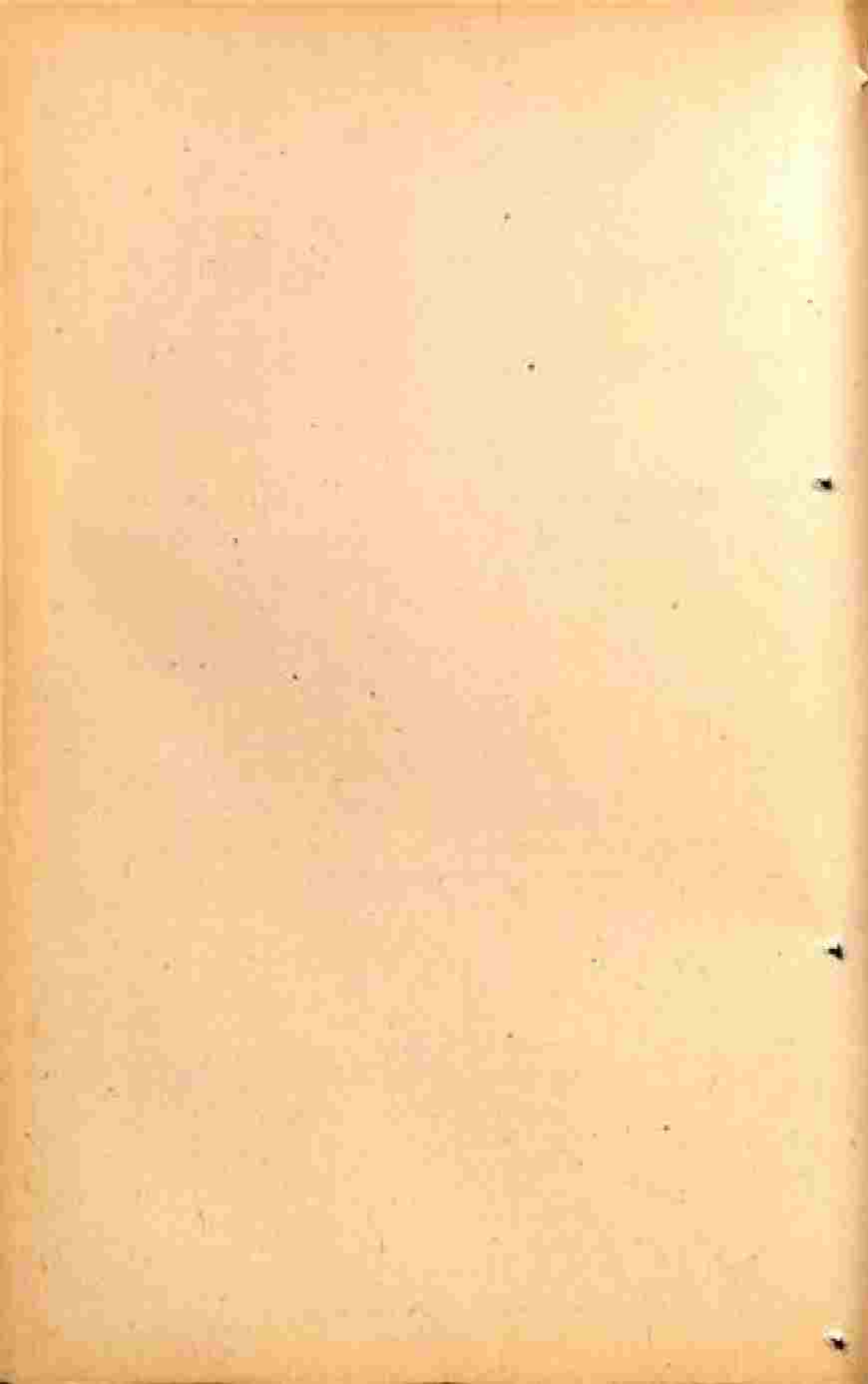
Docteur en Droit.

PREFACE DU

DR. AHMED M. ISRAHIM BEY

*Directeur Général de la Cour des Comptes, Ancien Directeur des Impôts du Caire,
Ancien Professeur à la Faculté de Commerce.*

Le Caire, Juillet 1945



PRÉFACE

La Loi No. 142 de 1914 établissant un droit de mutation sur les successions, qui fait l'objet de cette étude, marque incontestablement une nouvelle étape dans le mouvement de réforme fiscale en Egypte. Ce mouvement qui a des origines lointaines n'est entré dans sa phase de réalisation, pour ainsi dire, que depuis l'abolition du régime des Capitulations et de recouvrement par l'Egypte de sa souveraineté absolue en matière de législation, y compris la législation financière.

Il me vient à l'esprit aujourd'hui le souvenir de ces longues soirées passées au sein de la Commission Fiscale, dont je fis partie, qui fut créée au lendemain de la Conférence de Montreux par arrêté ministériel, le 28 novembre 1937, et à laquelle fut confié le soin d'établir les nouveaux impôts dont le pays avait besoin pour faire face aux nouvelles charges découlant de son indépendance. C'est dans cette Commission qu'a pris naissance le projet de loi établissant l'impôt sur les successions, en même temps que deux autres projets, dont l'un établissait l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, et l'autre le droit du timbre. Le sort réservé à ces trois projets devant le Parlement ne fut pas le même, puisque les deux derniers ont été adoptés dès l'année 1939, tandis que l'impôt sur les successions n'a pu obtenir l'approbation du Parlement qu'en septembre dernier, après s'être heurté à une certaine résistance de la part de nos sénateurs.

Pourtant l'impôt successoral est d'une application générale dans tous les systèmes fiscaux modernes, et n'a rien d'inique ou d'extravagant. Il est d'ailleurs loin de satisfaire certains esprits avancés qui n'ont pas cessé, depuis de longues années, de réclamer l'abolition même du droit de l'héritage. Stuart Mill, qui n'était point socialiste, et qui était un des chefs de l'Ecole Libérale anglaise, critiquait avec véhémence le droit de l'héritage qui attribue à des individus des richesses qu'ils n'ont pas produites. Ce droit lui paraît comme contraire au principe individualiste bien compris, et même à la loi de la concurrence libre, puisqu'il place les concurrents dans des conditions foncièrement inégales.

Il est certain que le législateur égyptien ne s'est pas inspiré de telles idées puisque le droit de l'héritage est solennellement admis par le Droit Musulman, avec toutes les inégalités économiques et sociales qui en résultent. Il a vu avant tout dans l'impôt sur les successions un moyen simple et efficace pour fournir à l'Etat de nouvelles ressources dont il a tellement besoin pour faire face à ses charges croissantes.

A cette raison fiscale se sont mêlées peut-être quelques considérations de justice sociale. Quoi en effet de plus juste que de prélever par l'impôt une part de ceux qui possèdent pour améliorer le sort de ceux qui ne possèdent pas, et qui, dans un pays comme l'Egypte, manquent du strict nécessaire dans tous les domaines de la vie matérielle et sociale ?

Et ce qui milite encore en faveur de l'impôt sur les successions, c'est qu'il est d'un recouvrement facile, parce qu'il frappe l'héritier au "moment psychologique", ainsi qu'il a été si bien dit dans la note explicative de la susdite Commission fiscale et "parce qu'une personne appelée à recueillir une fortune qui n'est pas le produit de son travail ou de son capital et qui lui tombe pour ainsi dire du ciel, serait bien disposée à abandonner sans résistance à l'Etat une partie de cette fortune".

Notons encore en faveur de ce nouvel impôt qu'il est calculé sur la quote-part nette recueillie par chaque ayant droit ; son taux est progressif par tranches, et il varie d'après le degré de parenté entre le de cujus et l'héritier. Ainsi calculé l'impôt répond aux meilleurs principes posés par la science financière moderne.

Le docteur Forté, en entreprenant de commenter la nouvelle législation égyptienne établissant le susdit impôt, a accompli un travail technique et pratique de première importance. Je me fais un plaisir tout particulier de présenter ce travail, le premier sur cette intéressante question, sachant que par sa qualité d'analyse et par le scrupuleux labeur qui y est encloué, il possède une valeur scientifique indiscutable.

Quand on traite un sujet aussi vaste et aussi important de finance publique, on est tenté de soulever plusieurs questions d'ordre doctrinal et purement académique, mais notre auteur a pu apparemment résister à une telle tentation ; il ne s'est pas attardé à des considérations d'ordre théorique ; il a concentré son attention sur la loi elle-même, et il s'est efforcé à montrer comment elle devra s'appliquer à la complexité des cas qui se révèlent dans la pratique. C'est pourquoi, à mon sens, cette étude est destinée à rendre un précieux service, non seulement aux contribuables et à leurs conseillers juridiques, mais également à tous ceux qui sont chargés de faire appliquer la loi.

Souhaitons, en dernier lieu, que le travail du Dr. Forté trouve auprès du public le succès qu'il mérite à justotitre, et qu'il contribue à faciliter entre le public et l'Administration ces rapports délicats dont dépendent dans une large mesure le succès et le rendement des lois fiscales.

Le Caire, le 2 juillet 1945.

DR. ARMOU M. IERASHIM.

INTRODUCTION

L'objet de cet ouvrage est l'étude de l'impôt sur les successions en Egypte ou, pour employer la terminologie officielle, du droit de mutation sur les successions établi par la Loi No. 142 de 1944. Cet impôt, le dernier en date à être institué, est venu compléter la réforme du régime fiscal égyptien entreprise par le Gouvernement en 1938, à la suite de la suppression des Capitulations.

Nous nous proposons, dans les pages qui vont suivre, de procéder à un examen, aussi objectif que possible, du nouvel impôt et d'essayer de trouver des solutions aux nombreux problèmes qu'il soulève. C'est le texte de la Loi No. 142 de 1944 et de son règlement d'exécution qui, tout naturellement, forment la base de notre étude. Les travaux préparatoires de la loi,—Notes Explicatives du Gouvernement, Rapports des Commissions, discussions parlementaires,—nous ont, dans une certaine mesure, aidé dans notre travail. Malheureusement, il ne nous a pas été possible de faire usage de certains éléments auxquels a généralement recouru tout auteur d'une étude portant sur une question légale : nous voulons parler de la documentation bibliographique et de la jurisprudence administrative et judiciaire. Sur le sujet que nous traitons, l'une comme l'autre sont inexistantes à ce jour, la loi en la matière étant, ainsi que nous l'avons dit, toute récente. On ne sera donc pas étonné si, dans ces conditions, nous n'avons égaré d'aucune référence de poids les solutions que nous proposons aux divers problèmes susceptibles de se poser à l'occasion de l'application de la loi.

Le but essentiel que nous nous sommes assigné en écrivant cet ouvrage, est de présenter une étude technique et pratique de l'impôt successoral égyptien. C'est pourquoi nous nous sommes interdits toute digression et nous avons eu soin d'éviter les controverses et les discussions simplement théoriques. C'est également la raison pour laquelle, bien malgré nous, nous ne nous sommes pas étendus davantage dans le domaine du droit fiscal comparé, nous contentant, à l'occasion, de signaler l'interprétation ou les solutions prévalant dans les pays étrangers dont la législation a inspiré la Loi No. 142 de 1944.

Au cours de notre étude nous avons, à plus d'une reprise, exprimé franchement notre opinion sur les diverses dispositions légales ou réglementaires concernant le nouvel impôt. Nous n'avons pas manqué,

de signaler celles de ces dispositions qui méritent d'être louées et appréciées ; mais nous n'avons pas manqué non plus de relever les dispositions qui, à notre avis, prêtent à critique. Ce que nous désirons surtout c'est qu'on ne se méprenne pas sur nos intentions. Nos critiques ne sont nullement dirigées contre la loi elle-même et les principes sur lesquels elle est bâtie. Cette loi, comme nous le verrons, est des plus libérales et nous souscrivons sans réserve à l'impôt qu'elle établit, impôt qui, d'après nous, non seulement est légitime et nécessaire mais doit faire partie de tout système fiscal bien charpenté. En critiquant, nous avons voulu attirer l'attention des Autorités responsables sur la rédaction défectueuse, l'inopportunité ou l'injustice de telle ou telle disposition de la loi ou du règlement, sur l'absence de toute disposition légale concernant tel ou tel point, sur les conséquences, souvent regrettables, qui peuvent découler de cet état de choses et sur la nécessité qu'il y aurait à apporter à la loi ou au règlement les additions ou modifications nécessaires. En d'autres termes, nos critiques sont inspirées par le désir de faire œuvre constructive et non dans celui de nous opposer systématiquement à la loi : c'est dans cet esprit qu'elles doivent être lues et acceptées.

Nous ne prétendons pas que, dans cette courte étude, nous ayons épuisé l'examen de l'impôt successoral égyptien sous tous ses aspects : le champ est encore vierge et les points à développer sont nombreux. Notre ouvrage constitue une modeste contribution à l'étude de ce sujet et est destiné d'une part, à présenter aux contribuables, en un langage et sous une forme moins arides que ceux employés dans la loi, un tableau d'ensemble du nouvel impôt et des règles à suivre pour sa saine application, et, d'autre part, à mettre à la disposition de ceux que la question intéresse, — juristes, avocats, experts-fiscaux, — un instrument de travail utile et pratique qui leur facilitera les recherches dans ce domaine riche et inépuisable. Si ces buts sont atteints, nous aurons accompli la tâche que nous nous sommes assignée et notre modeste travail n'aura pas été inutile.

L'étude et l'interprétation d'une loi nouvelle ne sont guère choses aisées. Nos lecteurs en conviendront sans peine et prendront ce fait en considération pour comprendre les difficultés et l'ampleur de la tâche à laquelle nous nous sommes attelés et pour excuser les erreurs, incorrections et omissions qu'ils ne manqueront pas de découvrir dans notre ouvrage.

Le plan adopté par nous est des plus simples : notre étude est divisée en trois parties :

Dans la *Première* partie, l'histoire de l'impôt sur les successions en Egypte est esquissee.

La *Seconde* partie est consacrée à l'examen de deux questions préjudicielles d'une importance capitale, la question de la nationalité et celle des règles de la dévolution des successions en Egypte : de la solution de ces deux questions dépend en effet celle de savoir si et dans quelle mesure une succession est assujettie au droit de mutation en Egypte.

Dans la *Troisième* partie le fond même du sujet est traité, c'est-à-dire l'étude de l'impôt successoral en Egypte. Le plan suivi par nous dans cette section de l'ouvrage s'inspire, en grande partie, du plan même de la loi.

Enfin, en *Annexes*, nous reproduirons les textes des documents les plus importants à l'étude de notre sujet.

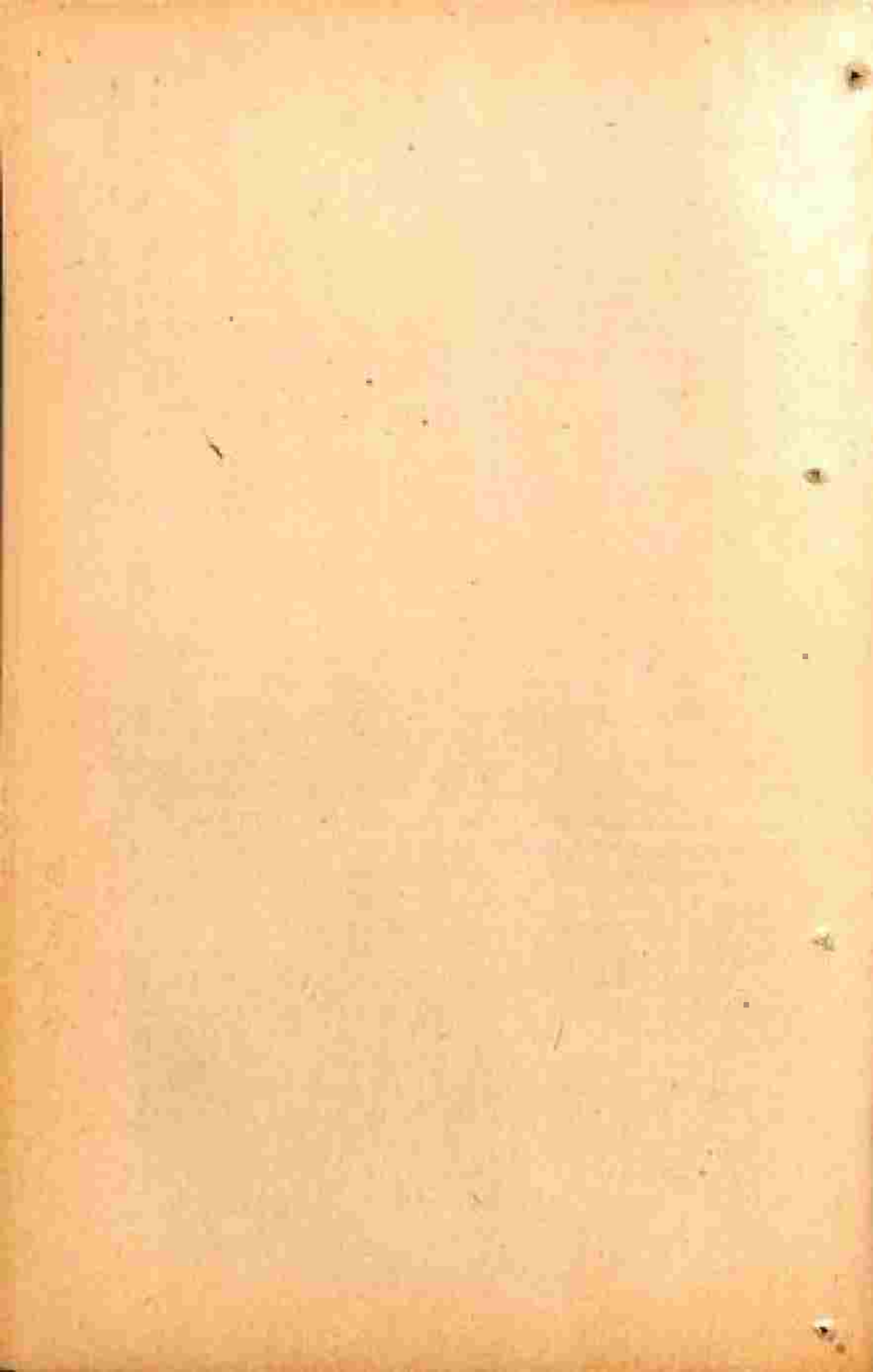


Nous ne saurions terminer cette introduction sans remercier le Dr. Ahmed Ibrahim Bey pour la préface élogieuse qu'il a bien voulu faire à notre ouvrage, ainsi que pour les suggestions précieuses dont il nous a fait part lors de la lecture du manuscrit.

Nous devons également des remerciements à Mre. Ahmed Abdel Ghaffar, Sous-Directeur de la Section des Successions à l'Administration des Impôts, à qui nous avions, sur sa demande, communiqué le manuscrit de notre étude et qui — dans une longue Introduction datée le 23 juillet 1945, reçue malheureusement trop tard pour pouvoir être insérée ici — tout en formulant des critiques sur lesquelles notre avis diverge substantiellement, n'avait pas manqué d'ajouter :

"L'effort produit par le Dr. Forté en présentant cet ouvrage sur l'impôt sur les successions égyptien, moins d'un an après l'entrée en vigueur de la loi instituant cet impôt, doit être favorablement accueilli par tous ceux qui s'intéressent aux questions financières et par ceux qui, à raison de leurs fonctions, suivent de près l'évolution de la réforme du système fiscal égyptien commencée aussitôt après la suppression des Capitulations étrangères. Cet effort doit être d'autant plus apprécié qu'il n'a pas été possible à l'auteur, ainsi qu'il l'a dit, d'appuyer son interprétation de la loi sur des décisions administratives ou judiciaires et — je dois ajouter — doctrinales, celles-ci étant inexistantes en Egypte."

Le Caire, le 31 juillet 1945.



PREMIÈRE PARTIE

Historique

L'impôt sur les successions est connu en Egypte de fort longue date. Ce serait même l'Egypte qui, il y a quelques milliers d'années, l'aurait institué pour la première fois dans l'histoire du monde (1). Malheureusement, il n'est pas possible d'en retracer l'histoire avec précision, les renseignements que l'on possède sur ce point étant très peu nombreux et assez vagues.

L'impôt successoral aurait été introduit dans le système fiscal égyptien à l'époque des Ptolémées, c'est-à-dire près de sept siècles avant Jésus-Christ. "D'après un papyrus de Turin (117 avant J.-C.), lequel constitue le principal document en la matière, ce droit fut perçu selon toute vraisemblance, au taux de 10 à 15 pour cent de la valeur totale des biens transmis par décès. Toutes les successions, et même celles dont bénéficiaient les héritiers de la ligne directe, devaient l'impôt. Les contribuables, à cet effet, devaient, dans une période rapprochée du décès, et sous peine d'une lourde amende, déclarer aux Agents du fisc le détail des biens laissés par le défunt" (2).

Cet impôt aurait continué à être perçu en Egypte jusqu'à l'an 641 de l'ère chrétienne, date de la conquête du pays par les Arabes. A ce moment, le régime fiscal des arabes qui ne comprenait pas l'impôt successoral, remplaça celui qu'appliquaient les Romains.

On retrouve l'impôt sur les successions sous Mohamed Aly. En effet, parmi les revenus de l'Egypte en 1821, tels que donnés par Mengin dans son "Histoire de l'Egypte sous le Gouvernement de Mohamed Aly", figure le droit sur les successions pour un montant équivalent à L.E. 2.000. De même, Clot Bey mentionne, parmi les revenus du pays pour l'année 1833, une somme équivalente à L.E. 5.785 au titre

(1) Rapport sur le projet de loi établissant un droit de mutation sur les successions. *Annales du Sénat*, 31 juillet 1944.

(2) *L'impôt sur les successions. Etude de droit fiscal comparé*, par HENRI KRAUS. Paris, 1939.

de droit sur les successions (1). Malheureusement, il nous a été impossible de retracer les détails de cet impôt et les conditions dans lesquelles il était perçu à cette époque. Nous n'avons pas pu, non plus, déterminer la date exacte à laquelle il fut introduit et celle à laquelle il fut supprimé.

En 1880, un Décret Khédivial publié le 23 septembre, instituait de nouveau l'impôt sur les successions en Egypte. Le taux en était fixé à 2 pour cent et sa perception était confiée aux *Mehkémehs*. Les successions dont la valeur n'excédait pas L.E. 1 étaient exemptées de l'impôt; pour celles d'une valeur supérieure à L.E. 1 mais ne dépassant pas L.E. 5 l'impôt était réduit de moitié.

Le Décret de 1880, n'ayant pas été approuvé par les puissances capitulaires, n'était applicable qu'aux Egyptiens. En effet, en vertu des Capitulations dont jouissaient les nationaux de la plupart des puissances étrangères en Egypte, aucun impôt nouveau applicable aux étrangers ne pouvait être créé sans l'assentiment de toutes les puissances capitulaires. Ce fait explique probablement l'existence éphémère de cet impôt. Un Décret publié le 21 juin 1889 le suspendit pour deux ans à partir du 21 juillet 1889; mais au terme prévu, le Gouvernement ne le perçut pas de nouveau. Ainsi, sans avoir été formellement supprimé, l'impôt sur les successions établi par le Décret de 1880 fut simplement négligé à partir de 1889 et tomba en désuétude.

En 1912, le Gouvernement Egyptien fit une tentative dans le but de percevoir l'impôt successoral de tous les habitants du pays, Egyptiens et étrangers. A cet effet, il présenta un projet s'inspirant des législations européennes, et dans lequel les taux variaient d'après un double élément : l'importance de la succession et le degré de parenté entre l'héritier et le *de cuius*. Ces taux étaient modiques car, d'une part, le Budget Egyptien, à cette époque, n'avait pas besoin de beaucoup de ressources nouvelles et, d'autre part, le Gouvernement espérait, grâce à la modicité des droits, pouvoir obtenir l'assentiment des Etats Capitulaires.

Tout laissait donc prévoir l'approbation du projet : il n'en fut cependant rien. En effet, il suffit du refus de deux puissances étrangères à donner leur consentement au projet pour qu'il ne pût être mis en vigueur.

(1) *Mémoire sur les finances de l'Egypte depuis les Pharaons jusqu'à nos jours*, par le Prince OULAD TOUSSOUK.

Depuis lors, diverses tentatives furent entreprises en vue de la création d'un droit de mutation sur les successions en Egypte, mais sans jamais aboutir, la raison étant toujours la même, à savoir, l'existence des Capitulations.

L'abrogation des Capitulations par le Traité de Montreux en 1937 rendit donc à l'Egypte sa pleine liberté d'action en matière financière et lui permit d'envisager la réforme de son régime fiscal qui manquait totalement d'élasticité et dont les traits dominants étaient l'absence de tous impôts personnels et de toute progression dans les impôts : ce régime était, en effet, basé principalement sur l'impôt foncier et l'impôt sur la propriété bâtie d'une part, et sur les droits douaniers d'autre part ; en outre, les charges fiscales étaient très inégalement réparties, la richesse mobilière étant pratiquement exemptée d'impôts alors que la propriété immobilière en était accablée.

Aussitôt après la signature du Traité de Montreux, le Ministre des Finances institua une commission, composée d'experts égyptiens et étrangers, à l'effet d'étudier " tout ce qui a trait aux impôts et taxes qu'il y aurait lieu d'établir tout en étudiant également l'organisation des rouages qui seraient chargés de la mise en exécution des nouvelles lois fiscales ".

La réforme préconisée par la dite commission, et approuvée par le Ministre des Finances, comportait trois projets de lois :

- (1) un projet de loi établissant un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur les traitements et salaires ainsi que sur les bénéfices des professions libérales ;
- (2) un projet de loi établissant un droit de timbre ;
- (3) un projet de loi établissant un droit de dévolution sur les successions.

Ces projets furent soumis à l'examen du Conseil Economique. Celui-ci étudia hâtivement le projet relatif à l'impôt successoral, considérant qu'il était " d'application facile " et, malgré les nombreux points du projet qui nécessitaient un amendement, se contenta, dans son Rapport, de suggérer la modification de l'article 2 relatif à l'énumération des successions assujetties au droit. (Notons que c'est le texte du Conseil Economique qui, légèrement modifié, est celui qui a finalement été consacré par les deux Chambres). " Pour toutes autres observations relevées à propos de ce projet ", le Conseil estimait " qu'il y avait lieu de s'en référer au Gouvernement ".

A priori, on aurait pensé que, des trois projets préparés par la Commission Gouvernementale, celui qui aurait le plus facilement obtenu l'approbation du Parlement est le projet établissant le droit de dévolution sur les successions ⁽¹⁾. Cet impôt ne frappe, en effet, ni les revenus du travail du contribuable ni les revenus de sa fortune : il est perçu sur des biens qui, pour employer les termes de la Note Explicative du Gouvernement, "lui tombent du ciel".

C'est pourtant le contraire qui se produisit. Les deux premiers projets de lois furent plus ou moins facilement adoptés ; quant au dernier, il rencontra une résistance très violente de la part du Sénat, résistance qui, peut-on dire, est sans précédent dans les annales parlementaires de l'Egypte et qui, à un moment donné, risqua même d'engendrer dans le pays une crise politique et constitutionnelle d'une gravité exceptionnelle.

Pourquoi donc la création de l'impôt sur les successions souleva-t-elle tant d'opposition ? Deux raisons profondes, pensons-nous, en sont la cause :

- (1) L'Egypte est un pays musulman dans lequel les règles posées par la "Charia" sont appliquées en matière de statut personnel et, notamment, en ce qui concerne la dévolution des successions. Or, la "Charia" ne prévoit pas un prélèvement à effectuer par l'Etat sur les biens d'une personne décédée ; l'institution de l'impôt successoral, qui aboutit en fait à ce prélèvement, serait donc contraire au droit musulman ⁽²⁾.

(1) Dans sa Note au Conseil des Ministres du 15 janvier 1938, Le Ministre des Finances disait à propos de l'impôt sur les successions (paragraphe XII) :

"Cet impôt est considéré partout comme étant de recouvrement facile, et non sujet au sentiment d'hostilité auquel se heurtent quelquefois les autres impôts."

(2) Il est intéressant de noter que la même objection a été soulevée récemment en Palestine à l'occasion de l'annonce par le Gouvernement Palestinien de son intention d'introduire l'impôt successoral. Voir cette dépêche "Reuter" de Jérusalem du 23 mars 1945 :

"2 000 délégués représentant le monde commercial et industriel ont débatté à une réunion tenue ici de rejeter les propositions du Gouvernement tendant à une augmentation des impôts durant l'année fiscale commençant le 1er avril et spécialement la proposition concernant la création d'un impôt sur les successions, impôt qui, prétendent-ils, serait contraire à la loi musulmane."

(2) L'Égypte est un pays où la richesse immobilière prédomine d'une manière très marquée sur la richesse mobilière. Or, l'impôt successoral est destiné à peser surtout sur la richesse mobilière. En effet, alors que la richesse mobilière trouve souvent moyen d'évader cet impôt, cela est presque impossible pour la richesse immobilière.

Au moment où l'examen du projet de réforme du régime fiscal égyptien fut terminé (début de juillet 1938), la session parlementaire touchait à sa fin et des rumeurs persistantes attribuaient au Gouvernement l'intention de réaliser la réforme fiscale par décrets-lois à promulguer pendant les vacances du Parlement en vertu de l'article 41 de la Constitution aux termes duquel :

" Si, dans l'intervalle des sessions du Parlement, il est nécessaire de prendre d'urgence des mesures qui ne peuvent souffrir de retard, le Roi rend des décrets ayant force de loi, pourvu qu'ils ne soient pas contraires à la Constitution. Le Parlement devra être immédiatement convoqué en session extraordinaire et ces décrets doivent lui être soumis à sa première réunion. Si ces décrets ne sont pas soumis au Parlement ou s'ils sont rejetés par l'une ou l'autre des deux Chambres, ils cesseront d'avoir force de loi."

Pour couper court à ces rumeurs, le Ministre des Finances déclara au Sénat, le 6 juillet 1938, qu'il admettait formellement que cette disposition de la Constitution n'autorisait pas le Gouvernement à établir des impôts nouveaux par décrets-lois pendant les vacances parlementaires et il s'engageait à ne pas procéder à la promulgation des projets en question, en l'absence du Parlement, dans le cas où celui-ci n'en aurait pas été saisi par le Gouvernement au cours de la session.

Quelques jours à peine après cette déclaration qui ne prêtait à aucune équivoque, un projet de loi fut soumis au Parlement aux termes duquel le Gouvernement était autorisé à promulguer les nouveaux impôts par décrets-lois et à ouvrir, également par décrets-lois, les nouveaux crédits nécessaires à leur application. Le projet de loi établissant le droit de dévolution sur les successions figurait parmi ceux dont la promulgation par décret-loi était proposée. Le Conseil des Ministres déclarait, pour expliquer cette volte-face, qu'il était dans l'impossibilité matérielle d'examiner les projets pour les soumettre à temps au Parlement, avant la clôture. Le Ministre des Finances ajouta, lors de la discussion du projet à la Chambre,

que les Députés, à cette époque de l'année, avaient l'habitude soit de se rendre à l'étranger pour se reposer soit de rentrer chez eux pour surveiller leurs cultures ; dans ces conditions, le Gouvernement n'avait d'autre issue que de demander au Parlement le mandat de promulguer par décrets-lois les projets en question qui lui procureraient les ressources nécessaires pour la défense publique et autres charges découlant de l'indépendance totale acquise à Montreux.

La Chambre, non sans une violente résistance d'ailleurs, se laissa convaincre et, sur rapport favorable de sa Commission de la Justice, approuva les pleins pouvoirs demandés par le Gouvernement.

Au Sénat, au contraire, le projet fut rejeté à une forte majorité, celle-ci considérant :

- (1) qu'il n'y avait aucune urgence en la matière ;
- (2) que les projets étaient d'une importance si considérable qu'ils devaient être examinés minutieusement avant d'être adoptés ;
- (3) que les pleins pouvoirs en matière fiscale étaient contraires à l'article 134 de la Constitution aux termes duquel " aucun impôt ne peut être créé, modifié ou supprimé qu'en vertu d'une loi " ;

Par ailleurs, tant à la Chambre des Députés qu'au Sénat, certains membres s'étaient déclarés prêts à continuer à siéger pour examiner les projets que leur soumettrait le Gouvernement si celui-ci estimait que ces projets étaient tellement urgents qu'ils ne pouvaient souffrir le renvoi à la session suivante.

En cet état, force fut au Gouvernement de suivre la voie normale et de présenter à l'examen des deux Chambres les projets de lois créant les impôts nouveaux.

La Chambre des Députés épuisa l'étude du projet relatif à l'impôt successoral au cours de deux séances qui, au total, durèrent moins de 7 heures. Le projet gouvernemental fut adopté pratiquement sans changement. Deux points surtout retinrent l'attention des Députés : les taux du droit projeté et la solidarité que le projet gouvernemental imposait aux héritiers pour le paiement des droits. Pour ce qui est du premier point, la Chambre réduisit légèrement les taux du droit. Quant à ce qui concerne le second point, la clause fut purement et simplement supprimée. La Chambre introduisit également

quelques modifications dans les délais et ajouta au projet un article nouveau édictant des pénalités à l'encontre des personnes qui violeraient le secret professionnel.

Le projet renvoyé par la Chambre fut transmis au Sénat où il resta jusqu'en juin 1939, le Sénat ayant eu, entretemps, à examiner les projets de l'impôt sur les revenus et du droit de timbre.

Le 7 juin 1939, la Commission des Finances présenta au Sénat son Rapport sur l'impôt successoral, Rapport concluant au rejet pur et simple du projet pour de nombreuses raisons dont les principales peuvent être résumées comme suit :

- (1) La situation économique de l'Égypte est très mauvaise : les deux impôts nouvellement créés sont une charge assez lourde pour le pays pour qu'il soit nécessaire de l'accabler d'un nouvel impôt.
- (2) Les impôts nouveaux ne doivent être créés que dans la mesure des besoins du Budget. Avant de songer à la création du droit de dévolution sur les successions, il y a lieu d'attendre un certain temps afin de connaître le résultat des deux impôts nouvellement créés.
- (3) Enfin, l'impôt sur les successions est destiné à peser surtout sur la classe des propriétaires fonciers, dont la situation a empiré durant les dernières années, les avoirs mobiliers pouvant facilement échapper à cet impôt.

Il était notoire, non seulement que la Commission Sénatoriale était opposée au projet, mais que la majorité du Sénat partageait ses vues. Le Gouvernement était donc préparé à ce rejet et avait pris ses mesures en conséquence. En effet, le lendemain même du jour où le Rapport de la Commission des Finances était déposé sur le Bureau du Sénat, le Gouvernement retira le projet de loi du Parlement, enlevant ainsi au Sénat la possibilité de connaître du projet et du Rapport de la Commission.

On ne tarda pas à comprendre les raisons de ce retrait : le projet de loi établissant le budget de l'État de l'exercice 1939-1940, — qui était en ce moment sous examen au Parlement, — fut modifié à l'effet de comprendre une disposition instituant le droit de dévolution sur les successions. Le droit sur les successions était ainsi incorporé au budget pour en constituer une annexe. Par ce moyen, le Gouvernement s'assurait, ou espérait s'assurer, le vote rapide du budget puisque, d'après l'article 140 de la Constitution, la

session du Parlement ne peut être clôturée avant le vote du budget. En outre, si le Sénat, malgré tout, persistait dans son refus d'approuver le droit de dévolution sur les successions, en tant qu'annexe du budget de l'exercice 1939-1940, le Gouvernement pouvait, conformément à l'article 166 de la Constitution, réunir les deux Chambres du Parlement en Congrès afin de faire prendre par une délibération à la majorité absolue des voix, une décision au sujet du désaccord sur l'approbation de ce titre du budget. Or, comme le Sénat aurait été en minorité au Congrès, le droit de dévolution sur les successions aurait finalement été consacré.

C'était en somme vouloir, à tout prix, forcer la main au Sénat. Mais celui-ci s'éleva contre ce procédé qu'il jugeait inconstitutionnel et fit savoir que si le Gouvernement poursuivait jusqu'au bout sa politique, il se verrait contraint de passer à la mesure qui le menaçait en s'abstenant de prendre part au Congrès. Or, d'après l'article 122 de la Constitution, "le Congrès ne peut valablement prendre des décisions que lorsque la majorité absolue des membres de chacune des deux Chambres composant le Congrès se trouve réunie". Si donc, les Sénateurs s'abstenaient de siéger au Congrès, le quorum serait défiant et le Congrès serait dans l'impossibilité de délibérer valablement.

La Commission des Finances de la Chambre, se basant sur les précédents en Egypte et en France, recommanda à la Chambre d'approuver l'incorporation dans la loi du budget du droit de dévolution sur les successions. La Chambre, après une certaine résistance, approuva les conclusions de sa Commission et vota le nouvel impôt comme chapitre annexe du budget, à sa séance du 12 juillet 1939.

Au Sénat, les choses ne se passèrent pas aussi facilement. La Commission des Finances recommanda la disposition du budget du chapitre annexe concernant le droit de dévolution sur les successions en faisant ressortir que le procédé employé par le Gouvernement avait pour but de priver le Sénat de son droit de discuter, article par article, le projet instituant le nouvel impôt.

Le Sénat suivit les recommandations de sa Commission des Finances et, le 18 juillet 1939, vota le budget après en avoir disjoint le chapitre annexe relatif au droit de dévolution sur les successions et ce, malgré les véhémentes protestations du Ministre des Finances. Quant à l'impôt sur les successions, le projet y relatif fut renvoyé à la Commission compétente pour être examiné selon les règles ordinaires. La dite Commission présenta de nouveau un rapport défavorable

et le Sénat, adoptant ses conclusions, rejeta le projet quant au fond à sa séance du 2 août 1939.

C'était la troisième fois que le Sénat refusait de consacrer la création du nouvel impôt que la Chambre des Députés avait, par trois fois, approuvé.

Entretemps, la Commission des Finances de la Chambre à qui le projet de budget, allégé de l'annexe relative au droit de succession, avait été retourné par le Sénat pour un nouvel examen, décida de s'en tenir à son avis qui avait été approuvé par la Chambre le 12 juillet 1939. Elle estimait en effet que la promulgation de la loi établissant un droit de dévolution sur les successions s'imposait d'urgence.

Le Rapport de la Commission en ce sens fut déposé et inscrit à l'ordre du jour de la séance du 8 août 1939.

À cette étape, le Gouvernement avait le choix soit de convoquer le Congrès pour régler le désaccord entre les deux Chambres, — provoquant ainsi le conflit d'ordre constitutionnel et politique auquel nous avons fait allusion plus haut, — soit de se résigner à accepter la décision de la Chambre Haute. Il prit la voie la plus sage et, au fond, la plus conforme à l'esprit de la Constitution : il décréta la clôture des Chambres le 8 août 1939 et, se prévalant de l'article 142 de la Constitution, il mit en vigueur provisoirement les titres du budget qui avaient déjà été approuvés par les Chambres, c'est-à-dire, en fait tout le budget excepté l'impôt sur les successions qui en formait l'annexe.

Par la suite, en décembre 1939, le Ministère des Finances adressa à la Chambre une lettre par laquelle il la priait d'approuver le budget de l'État pour l'exercice 1939-1940 tel qu'il avait été retourné du Sénat, c'est-à-dire sans l'annexe relative au droit de dévolution sur les successions, demande à laquelle la Chambre fit droit, l'exercice financier 1939-1940 étant sur le point d'expirer. Ainsi prenait fin un conflit entre le Gouvernement et le Sénat qui risqua, à un moment donné, de prendre une tournure des plus graves. Il est curieux de relever à ce sujet, que le budget de l'exercice 1939-1940, tel que voté par le Sénat, comportait, parmi les titres des recettes, une somme de L.E. 300.000 sous la rubrique : "Droit de dévolution sur les successions". Depuis lors, d'ailleurs, chaque année, la loi du budget prévoyait dans les recettes, une certaine somme au titre "Droit de dévolution sur les successions". Mais en recommandant au Sénat d'approuver cette prévision de recettes, la Commission des Finances ne manquait jamais, à chaque fois, de faire remarquer que l'inscription de cette somme dans le budget, ne signifiait pas l'autorisation de percevoir le droit.

Le 12 mars 1940, le Gouvernement essaya de nouveau de faire adopter le droit de mutation sur les successions, en soumettant à la Chambre des Députés le projet tel qu'il avait été approuvé par cette dernière en 1938 et 1939. Une fois de plus, le projet était sans difficulté aucune, approuvé par la Chambre ; mais, au Sénat il était de nouveau rejeté.

Sans se laisser, le Gouvernement fit une nouvelle tentative : il déposa, le 27 avril 1942, le projet sur le Bureau de la Chambre. La Commission des Finances, qui en fut saisie, l'étudia au cours de plusieurs réunions qu'elle tint en 1942 et en 1943, en présence du Délégué du Gouvernement. Elle présenta son rapport en date du 27 mai 1943 concluant à l'adoption du projet sauf à y apporter certaines modifications qu'elle estimait nécessaires. Mais la session du Parlement ayant été écourtée avant que la Chambre n'ait eu le temps d'examiner ce Rapport, le Gouvernement retira le projet pour le redéposer, remanié selon les vœux de la Commission des Finances de la Chambre, en date du 23 juin 1944.

Les efforts du Gouvernement devaient enfin, cette fois, être couronnés de succès. La Commission des Finances de la Chambre, après avoir examiné le projet par voie d'urgence, déposa un Rapport favorable, Rapport qui fut approuvé, de même que le projet gouvernemental, par la Chambre des Députés, à une très forte majorité. A son tour, la Commission des Finances du Sénat présentait un Rapport favorable tout en faisant état des arguments pour lesquels une minorité de ses membres estimait devoir rejeter le projet. Il est intéressant de mentionner ici ces arguments car, certains d'entre eux, sont ceux-là mêmes pour lesquels la Commission des Finances, suivie par le Sénat, avait, antérieurement, refusé d'approuver le projet instituant le droit de dévolution sur les successions. Les voici dans l'ordre dans lequel ils sont présentés dans le Rapport :

- (1) Les pays qui ont adopté l'impôt sur les successions étaient guidés aussi bien par l'esprit de conquête que par la course aux armements.
- (2) La Commission a toujours insisté sur la nécessité de recouvrer les impôts en vigueur avant d'en songer à établir des impôts nouveaux.
- (3) Cet impôt est critiquable par le fait qu'il ne manquera pas de provoquer des conflits parmi les membres d'une même famille, par suite de l'intervention du Gouvernement dans l'estimation de la succession et surtout lorsque la succession n'est pas susceptible de division.

- (4) Le fait de considérer cet impôt comme un droit sur le transfert de la propriété peut se comprendre dans les autres pays où l'individualisme s'affirme et prédomine, mais non pas en Egypte où la fortune s'accroît par l'effort commun des membres de la famille.
- (5) Le projet encourage les contribuables à frauder le Fisc. En effet le defunctus peut, de son vivant, distribuer ses biens à ses héritiers par divers moyens à sa portée. D'un autre côté les héritiers peuvent échapper au paiement des droits en détournant les biens mobiliers de la succession, surtout ceux dont la valeur est en raison inverse du poids.
- (6) Les finances du pays sont saines et solides et n'exigent pas l'établissement d'un tel impôt, surtout que son produit, estimé à L.E. 200.000, peut être assuré par une simple compression des dépenses.

On ne peut nier que certains de ces arguments ont du poids et auraient mérité d'être pris en considération. La majorité de la Commission estima, toutefois, qu'ils ne s'élevaient pas sur des bases sérieuses et qu'ils ne résistaient pas à l'analyse. Elle approuva donc le projet établissant le droit, quant au principe, mais y introduisit de nombreuses et importantes modifications, quant au fond. Le Sénat, au cours de deux séances qu'il tint en date des 31 juillet et 1er août 1944, adopta le projet de loi tel qu'il avait été modifié par sa Commission après y avoir apporté d'autres amendements au cours de la discussion article par article. Le plus difficile était fait: l'approbation du Sénat que le Gouvernement avait tenté d'obtenir, en vain, depuis 1938, était enfin acquise. La Chambre des Députés ne fit aucune difficulté pour consacrer, quelques jours plus tard, les modifications introduites par le Sénat. ¶

Le projet étant ainsi arrivé à sa phase finale, le Roi le sanctionna en date du 31 août 1944 et, le 11 septembre 1944, la loi fut publiée sous le titre de: "Loi No. 142 de 1944 établissant un droit de mutation sur les successions" ⁽¹⁾ dans l'édition arabe du "Journal Officiel." Le texte officiel français de cette loi fut publié le 2 octobre 1944.

(1) Remarquons, à ce sujet, que la première traduction officielle du titre de la loi était ainsi conçue:

"Loi No. 142 de 1944 établissant un droit de dévolution sur les successions." (Voir "Journal Officiel" No. 108 du 11 septembre 1944).

Par la suite, et depuis lors, le titre officiel de la loi en français est devenu:

"Loi No. 142 de 1944 établissant un droit de mutation sur les successions." (Voir "Journaux Officiels" des 14 septembre et 2 octobre 1944).

La Loi No. 142 de 1944 est une loi compliquée; elle comporte de nombreuses clauses et édicte un grand nombre d'obligations tant à la charge des intéressés qu'à celle des tiers; le défaut d'accomplissement de ces obligations, dans les délais fixés, est sanctionné par des peines sévères. Le moins dont on aurait pu prétendre eût été que l'exécution de cette loi ne sorte à effet, selon le droit commun, que 30 jours après sa publication au "Journal Officiel". Ce délai leur aurait permis d'étudier la loi et d'obtenir des Autorités les éclaircissements nécessaires sur les points obscurs ou équivoques.

Tel ne semble pas avoir été l'avis du Gouvernement. En effet, aux termes de l'article 53 du projet qu'il présenta en 1944, la loi entra en vigueur à la date de sa publication au "Journal Officiel". Ce point si important ne fut l'objet d'aucune discussion et fut ratifié sans la moindre difficulté. La Loi No. 142 de 1944 est donc entrée en vigueur à la date même de sa publication au "Journal Officiel" (édition arabe), c'est-à-dire le 11 septembre 1944.

Du moment que le Gouvernement, — qui avait lutté plus de six ans pour faire approuver cette loi par le Parlement, — était tellement anxieux pour sa mise en vigueur immédiate, il se devait de publier, simultanément avec la loi, le règlement d'exécution y relatif, règlement sans lequel la loi ne peut recevoir d'application effective. C'est le règlement, en effet, qui fixe les détails dans lesquels le législateur ne peut entrer et sans lesquels pourtant les contribuables sont dans l'impossibilité d'accomplir les formalités exigées par la loi. Ainsi, pour ne donner qu'un seul exemple, les détenteurs de biens successoraux n'étaient pas à même de présenter la déclaration requise par l'article 31 de la loi tant que le règlement d'exécution n'était pas publié puisqu'il signifierait les détails que devait contenir cette déclaration.

Cependant, et malgré l'urgence qu'il y avait à procéder à la publication du règlement, celui-ci ne parut au "Journal Officiel" que le 14 décembre 1944, c'est-à-dire plus de trois mois après la date d'entrée en vigueur de la loi.

Or, comme si ces deux faits, — entrée en vigueur immédiate de la loi, publication tardive du règlement d'exécution, — n'étaient pas suffisamment graves en eux-mêmes, le Règlement fut publié sans aucune des formules qu'il mentionne comme y étant annexées. (1)

(1) Ce n'est que vers la fin du mois de mai 1945, — c'est-à-dire plus de 5 mois après la publication du règlement d'exécution, — que certaines des formules prévues par le règlement et la loi ont été mises à la disposition des intéressés.

DEUXIÈME PARTIE

Questions préalables: Nationalité et Règles de la dévolution des successions en Egypte

Avant d'entamer le fond de notre sujet, — l'étude de la Loi No. 142 de 1944, — deux questions d'une importance capitale doivent, au préalable, être examinées.

La première de ces questions concerne la détermination de la nationalité du *de cuius*. La mesure dans laquelle une succession est assujettie au droit de mutation dépend du point de savoir si le *de cuius* était égyptien ou étranger: d'où la nécessité de déterminer qui, d'après la loi, est égyptien et qui est étranger.

La seconde question est relative aux règles de dévolution héréditaire posées par les lois égyptiennes. Le droit de mutation étant dû sur la quote-part nette recueillie par chaque héritier, il y a lieu de délimiter cette quote-part. Il faut donc étudier les règles de la dévolution des successions en Egypte puisque c'est d'après ces règles que les quotes-parts héréditaires sont déterminées et que le droit dû par chaque ayant droit peut être fixé.

Nous allons étudier successivement ces deux points.

SECTION I. — De la nationalité

De prime abord, il semblerait que la détermination de la nationalité d'une personne habitant l'Egypte ne doive donner lieu à aucune difficulté. En effet, la nationalité égyptienne étant réglementée par le Décret-Loi No. 19 de 1929, toute personne devrait, en principe, pouvoir dire d'une manière précise si elle est égyptienne ou non et ce, par référence aux dispositions de cette loi.

La réalité est toute autre. Aussi étrange que cela puisse paraître, il est en pratique très difficile d'établir sa nationalité égyptienne en Egypte (1). Qu'il nous suffise de dire qu'aucun des documents suivants n'est considéré par les Autorités comme une preuve de la nationalité égyptienne :

(1) l'acte de naissance émis par les Services Sanitaires Egyptiens mentionnant que l'intéressé et/ou ses père et mère sont Egyptiens;

(2) le Certificat d'exemption du service militaire égyptien, émis par le Ministère de la Défense Nationale, à la suite du paiement du droit y relatif ("hadafia") ou de la justification par l'intéressé qu'il se trouve dans un des cas où la loi l'exempte du service militaire;

(3) le passeport émis par le Ministère de l'Intérieur avant 1929 et mentionnant que l'intéressé est Egyptien (2).

(1) La presse quotidienne abonde d'exemples de cas où le droit à la nationalité égyptienne est incontestable et où pourtant le certificat prévu par la Loi de 1929 est refusé. Témoin ce cas cité par le Journal "Malettem" et reproduit dans la *Bourse Egyptienne* du 26 juin 1943:

"L'ancien député GALAL HUSSEIN avait acheté un grand bateau furial. Lorsqu'il vint l'enregistrer en son nom et demander l'autorisation de faire là-dessus des pavillons égyptiens, on lui demanda de prouver sa nationalité égyptienne et l'on ne se contenta pas de fait qu'il affirmait être un ancien député. On lui donna un permis provisoire pour six mois, durée au cours de laquelle il était tenu d'établir la preuve de sa nationalité."

"Si un ancien député au Parlement égyptien ne voit pas sa nationalité égyptienne reconnue, il ne reste plus en Egypte quelqu'un qui ne soit pas sollicité à faire la preuve de cette nationalité."

"Il y a en Egypte des milliers d'orientaux, sujets de l'ancien empire ottoman et dont les conditions sont prévues par les dispositions de la Loi de mai 1929. Ces personnes ont soumis aux départements intéressés les pièces confirmant leurs dires, et qui se comptent par centaines. Des mois et des années ont passé sans que ces personnes aient reçu de réponse."

(2) Depuis le début de cette guerre, les passeports déjà émis ne sont plus renouvelés, sauf sur production du Certificat de nationalité. A défaut de cette production, le passeport est noté et est remplacé par un "laissez-passer" dans lequel la nationalité est portée comme "locale" ou "indéterminée" etc.

Le seul document reconnu par les Autorités comme établissant la nationalité égyptienne est le Certificat délivré par le Ministère de l'Intérieur conformément à l'article 21 de la loi précitée. Or ce Certificat est extrêmement difficile à obtenir même quand l'intéressé est, sans doute aucun, dans un des cas dans lequel la loi le considère de plein droit comme Egyptien : les formalités pour son obtention sont si longues, si coûteuses et, quelquefois, si vexatoires, qu'un grand nombre de personnes y renoncent.

Dans ces conditions, quelle attitude devra adopter l'Administration des Impôts pour l'application de la Loi No. 142 de 1944, lorsque le de cujus ne possédait ni des pièces établissant sa nationalité étrangère ni le Certificat de nationalité égyptienne délivré par le Ministère de l'Intérieur ?

Elle sera fondée à considérer que le défunt était Egyptien et ce nonobstant le fait qu'aux yeux des Autorités Civiles il doive être considéré comme étant de nationalité indéterminée. En effet, aux termes de l'article 22 du Décret-Loi No. 19 de 1929 :

"Tout individu habitant le territoire de l'Egypte est réputé égyptien et traité comme tel jusqu'à ce que sa nationalité ait été régulièrement constatée.

"Toutefois, jusqu'à ce que sa nationalité égyptienne ait été établie, il ne jouira pas de l'exercice des droits politiques en Egypte."

En cas de contestation de la part des héritiers, l'Administration pourra, d'après nous, se prévaloir des dispositions du Décret-Loi de 1929, même si le de cujus n'en avait pas fait état de son vivant.

Ainsi, sont considérés comme ayant acquis de plein droit la nationalité égyptienne, aux termes de l'article 1er de ce Décret-Loi :

- (1) Les membres de la famille royale ;
- (2) Tous ceux établis en Egypte avant le 1er janvier 1848 et qui y ont conservé leur domicile ;
- (3) Les sujets ottomans nés en Egypte, de parents y domiciliés, lorsque ces sujets ottomans y ont eux-mêmes conservé leur domicile ;
- (4) Les sujets ottomans nés et domiciliés en Egypte qui auront obtenu par la Loi militaire égyptienne, soit en faisant le service militaire, soit en payant la taxe de remplacement ;

(5) tous autres ressortissants ottomans qui avaient à la date du 5 novembre 1914 (état de guerre entre l'Angleterre et la Turquie) leur résidence habituelle en Egypte et qui ont maintenu cette résidence jusqu'au 27 février 1929 (date de la publication du Décret-Loi No. 19 de 1929).

De même, sont Egyptiens, d'après l'article 6 de la loi :

- (1) les enfants nés, en Egypte ou à l'étranger, d'un père Egyptien ;
 - (2) les enfants nés, en Egypte ou à l'étranger, d'une mère Egyptienne, tant que la filiation paternelle n'est pas établie ;
 - (3) les enfants nés en Egypte de père et mère inconnus. (Les enfants trouvés sur le territoire égyptien sont présumés, jusqu'à preuve du contraire, être nés en Egypte) ;
 - (4) les enfants nés en Egypte d'un père étranger qui lui-même y est né, lorsque cet étranger se rattache par la race à la majorité de la population d'un pays de langue arabe ou de religion musulmane.
- Enfin, doivent être considérés comme devenus, d'office, égyptiens :

(1) tout individu né d'un étranger en Egypte et y ayant sa résidence habituelle qui, dans l'année qui suit sa majorité renonce à sa nationalité d'origine et déclare opter pour la nationalité égyptienne (article 7 du Décret-Loi) ;

(2) la femme étrangère qui épouse un Egyptien (art. 14 du Décret-Loi).

Si donc le de cujus se trouvait dans l'un des cas ci-dessus mais que sa nationalité n'avait pas été établie par le Certificat délivré par le Ministère de l'Intérieur, l'Administration des Impôts sera parfaitement fondée à traiter sa succession comme celle d'un sujet Egyptien et ce, nonobstant toute contestation de la part des héritiers se prévalant, notamment, du fait que, de son vivant, le de cujus n'avait jamais été considéré par les Autorités comme un Egyptien.

CAS DE DOUBLE NATIONALITÉ.—Les cas de double et même de multiple nationalité sont très fréquents en Egypte.

Comment l'Administration des Impôts traitera-t-elle la succession d'une personne qui, de son vivant, avait deux ou plusieurs nationalités ?

Si l'une des nationalités du de cujus était la nationalité égyptienne, la succession sera traitée en tous points comme une succession égyptienne. En effet, aucune personne ne peut perdre sa nationalité

égyptienne sans l'autorisation du Gouvernement. L'article 12 du Décret-Loi No. 19 de 1929 est formel à ce sujet :

"Sauf dans les cas-prévus par la présente loi, un Egyptien ne peut acquérir une nationalité étrangère qu'après avoir préalablement obtenu l'autorisation du Gouvernement Egyptien. Cette autorisation ne peut résulter que d'un Décret. L'Egyptien qui aura acquis une nationalité étrangère sans l'autorisation préalable du Gouvernement Egyptien continuera en tous points à être considéré comme Egyptien".

Mais si aucune des nationalités que possédait le de cujus n'était la nationalité égyptienne, alors le problème est différent et bien plus délicat : il n'est plus en effet question de savoir la mesure dans laquelle la succession sera assujettie au droit de mutation égyptien car, aux yeux de l'Administration des Impôts d'Egypte, cette succession est étrangère. Le point délicat à résoudre est celui concernant les règles de dévolution héréditaires applicables à cette succession, point dont la solution n'a pas sa place dans cette étude. Il appartiendra aux Tribunaux, en général, de solutionner cette question de même qu'il reviendra aux Tribunaux de trancher tout différend entre le Fisc et les intéressés au sujet de la nationalité du de cujus : il en sera notamment ainsi si l'Administration des Impôts estime que le de cujus était Egyptien, aux termes de la Loi de 1929 — (parce qu'il avait, par exemple, opté pour la nationalité égyptienne à sa majorité) — alors que les intéressés au contraire, déclarent qu'il était étranger en se prévalant du fait que, non seulement le de cujus n'avait pas le Certificat de nationalité égyptienne mais encore qu'il était inscrit dans les Registres d'un Consulat Etranger.

Ces conflits sont la conséquence inévitable de l'interprétation rigoureuse donnée par l'Administration au Décret-Loi de 1929 aboutissant en pratique, à l'impossibilité pour un grand nombre de personnes habitant l'Egypte d'obtenir le Certificat de nationalité égyptienne auquel ils ont droit incontestablement.

CAS DES APATRIDES ET DES PERSONNES DÉCHUES DE LEUR NATIONALITÉ.

—Une personne peut n'avoir aucune nationalité : c'est un cas très fréquent depuis la Guerre de 1914-1918, tellement fréquent même que la Société des Nations a dû y remédier dans une certaine mesure par la création des "Passports Nansen". Le défaut de nationalité

provient, le plus souvent, d'un fait indépendant de la volonté de l'intéressé : cela peut être la conséquence du morcellement du pays d'origine ; plus souvent, c'est le résultat d'une action de la part du Gouvernement du pays d'origine.

Ainsi, le Décret-Loi No. 19 de 1929 prévoit certains cas dans lesquels une personne de nationalité égyptienne peut être déchue de sa nationalité : si cette personne vient à décéder en Egypte ou à l'étranger en laissant des biens en Egypte, sans avoir entretemps acquis une autre nationalité, comment le Fisc traitera-t-il sa succession ?

De même, le Gouvernement Allemand nazi avait déchue de leur nationalité tous les Allemands d'origine juvénile : si une de ces personnes, réfugiée en Egypte, vient à y décéder en y laissant des biens, sa succession sera-t-elle considérée par le Fisc Egyptien comme une succession étrangère ou égyptienne ?

La question, comme on le voit, est d'importance et est très délicate. On ne peut la résoudre qu'en se référant aux principes du Droit International. On admet, généralement, en Droit International privé, que la loi applicable à la succession d'un individu sans nationalité ou dont la nationalité ne peut être établie, est celle du domicile ou, à défaut, de la résidence habituelle.

A défaut de domicile ou de résidence habituelle, c'est la loi de la résidence au moment du décès qu'il y a lieu d'appliquer.

La solution de ce problème dépend donc d'une question de fait qui, en général, ne sera pas très difficile à établir. Un Egyptien déchue de sa nationalité par le Gouvernement et qui continue à résider en Egypte, doit évidemment être considéré comme domicilié en Egypte. — De même, un étranger, déchue de sa nationalité et expulsé de son pays, qui a trouvé refuge en Egypte, doit être considéré comme domicilié en Egypte.

CAS DE PERTE VOLONTAIRE DE NATIONALITE. — La solution est toute autre quand la perte de la nationalité a été voulue par l'intéressé et non subie comme dans les cas que nous venons d'examiner.

Nous avons vu que, d'après le Décret-Loi No. 19 de 1929, aucun Egyptien ne peut acquérir une nationalité étrangère sans un Décret du Gouvernement Egyptien l'y autorisant. Si donc le *de cuius* avait réussi à obtenir une nationalité étrangère sans l'assentiment du Gouvernement Egyptien sa succession sera, du point de vue du Fisc Egyptien, considérée comme une succession égyptienne.

La réciprocité n'est pas vraie. En d'autres termes, si un étranger a acquis la nationalité égyptienne, sans l'accord de son gouvernement d'origine, sa succession sera considérée comme égyptienne et non comme étrangère.

La solution serait différente si le *de cujus* avait simplement déclaré renoncer à sa nationalité d'origine sans avoir, jusqu'au moment de son décès, acquis la nationalité égyptienne. Dans un cas pareil, la succession sera traitée comme succession étrangère; nul ne peut, en effet, décliner sa nationalité à moins d'en acquiescer immédiatement une autre.

CAS DES SOUDANAIS.—On sait que le Soudan est un Condominium Anglo-Egyptien. La question de souveraineté sur le Soudan a été réservée par le Traité de 1936 entre l'Egypte et la Grande-Bretagne, de telle sorte que, jusqu'à aujourd'hui, le statut du Soudan continue à être régi par la Convention du 19 janvier 1922. Aux termes de l'article 5 de cette Convention :

"Aucune Loi, aucun Décret, Arrêté Ministériel, ou autre acte pouvant être décidé ou promulgué par le Gouvernement Egyptien ne pourra être appliqué au Soudan, ni à aucune de ses parties, à moins que le dit acte ne fasse l'objet d'une proclamation du Gouvernement Général, dans la forme déterminée ci-dessus."

Il y a donc lieu de conclure d'une manière définie que, du point de vue fiscal, non seulement le Soudan ne doit pas être considéré comme faisant partie de l'Egypte, mais que la nationalité soudanaise est une nationalité étrangère par rapport à l'Egypte (1).

JURISPRUDENCE CONCERNANT LA NATIONALITÉ.—Il n'est pas sans intérêt de reproduire ici, en résumé, les décisions les plus importantes rendues par les Tribunaux Egyptiens sur la question. Bien qu'antérieures à la loi établissant le droit de mutation sur les successions, ces jugements et arrêts devront, néanmoins, être pris en considération tant par l'Administration Fiscale que par les intéressés quand il y aura lieu de déterminer la nationalité d'un *de cujus*.

(1) Il nous revient d'ailleurs que l'Administration des Impôts a pris position dans ce sens pour l'application de la Loi No. 14 de 1929 établissant un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur les traitements et salaires ainsi que sur les bénéfices des professions non-commerciales.

(1) La question de la nationalité est d'ordre public et échappe à la volonté des particuliers : aussi les manifestations multiples et des plus graves d'une partie, de la croyance que son père était sujet étranger, ne peuvent y avoir nulle influence (22 mars 1938, Bulletin de Législation et de Jurisprudence Egyptienne No. 50.177).

(2) La nationalité égyptienne est, jusqu'à preuve du contraire, la présomption normale en ce qui concerne tous les individus habitant l'Egypte (17 février 1937, B. 49. 113).

(3) En présence d'un document émanant du Gouvernement Egyptien à titre officiel et publié dans les registres de l'état civil, un certificat de consulat ne saurait en lui-même suffire pour renverser les présomptions de nationalité égyptienne établies par un pareil document (17 février 1937, B. 49. 113).

(4) A défaut de toute revendication de la part du Gouvernement Egyptien, le certificat du consulat est pleinement probant quant à la nationalité étrangère d'un défunct, de sa veuve et de sa fille (10 décembre 1939, B. 42. 86).

(5) La possession d'état n'est pas un mode d'acquisition d'une nationalité, mais la preuve de cette acquisition, lorsque la preuve objective, positive ou négative, fait défaut. Lorsque la preuve directe de la non acquisition de la nationalité que s'attribue la partie est faite, la preuve de la possession d'état ne peut qu'être écartée a priori (22 mars 1938, B. 50. 177).

SECTION II. — *Règles de la dévolution des successions en Egypte*

Ainsi que nous l'avons dit, pour déterminer la part revenant à chaque héritier et être ainsi à même de fixer le montant du droit de mutation dû par lui, il y a lieu d'étudier les règles de la dévolution des successions en Egypte.

Les principes en la matière sont énoncés comme suit par le Code Civil :

(1) "Les successions ab intestat et testamentaire sont réglées d'après la loi nationale du défunt." (Art. 54 C.C.N. — Art. 77 C.C.M.)

(2) "La capacité de tester et la forme du testament sont également réglées d'après la loi nationale du testateur." (Art. 56 C.C.N. — Art. 78 C.C.M.)

Il suffit donc de déterminer la nationalité du défunt pour savoir quelle loi est applicable à la dévolution de sa succession :

(a) si le de cujus était étranger, on se référera à sa loi nationale pour déterminer la quote-part revenant à chaque ayant-droit ;

(b) si le de cujus était égyptien, ou sans nationalité, on appliquera les règles de la "Charia" musulmane et ce, quelle que soit la confession religieuse du défunt ; en effet la Loi No. 25 de 1914, renversant la jurisprudence de la Cour d'Appel Mixte en la matière, dispose que :

"Les lois sur les successions ab intestat et testamentaire ainsi que les dispositions y relatives de la Charia sont la loi nationale en la matière. Néanmoins, les héritiers du de cujus non-musulman, tels que le déterminent la Charia et les lois sur les successions ab intestat et testamentaire, peuvent convenir que la succession soit réglée d'après le statut personnel de leur auteur."

Il semble donc, à première vue, que la question de dévolution des successions soit des plus simples et qu'elle ne soulève aucune difficulté spéciale. Tel n'est cependant pas le cas. En effet, la quote-part de chaque ayant-droit n'est pas toujours uniquement déterminée soit par la loi, soit par la volonté du de cujus. Elle est souvent le résultat d'une intervention positive ou négative des ayants-droit. Étant donné les complications auxquelles ces interventions peuvent donner lieu, il est nécessaire de les envisager.

(1) *L'intervention des héritiers n'est pas requise ou n'a pas lieu.*

Cela se produit, notamment, dans les cas suivants :

(a) *Le défunt est décédé ab intestat.*—C'est le cas le plus simple.

Si le défunt était étranger, sa succession sera répartie conformément aux dispositions de sa loi nationale ; s'il était égyptien, on appliquera les règles de la "Charia."

(b) *Le défunt a testé dans les limites permises.*—Pas de difficulté non plus. La part de chaque héritier est celle déterminée par sa loi nationale augmentée, éventuellement, du montant du legs inscrit dans le testament (Si le défunt est égyptien, la quote-part de chaque héritier consistera exclusivement de sa quote-part légale car un égyptien ne peut tester qu'en faveur de non-héritiers).

Si la loi nationale du défunt autorise les testaments sans restriction aucune, et que le défunt a disposé de toute sa fortune par testament, alors la quote-part de chaque ayant-droit est représentée par le montant ou la valeur des legs.

(2) *L'intervention des héritiers est nécessaire.*—Cela aura lieu, notamment, dans les cas suivants :

(a) *Accord des héritiers pour l'application de la loi religieuse.*

— Nous avons vu que lorsque les héritiers d'après la Charia sont tous d'accord entre eux, le partage de la succession d'un Egyptien non-musulman peut se faire conformément aux règles de dévolution successorale posées par la loi religieuse du défunt. Il est possible que, par le fait de l'application de la loi religieuse et des modifications dans le nombre et le montant des quotes-parts des ayants-droit qui en suit, le montant total des droits dus soit inférieur ou supérieur au montant total qui aurait été payable si la succession avait été liquidée d'après la "Charia". Deux exemples très simples illustrent ce point :

— Une Egyptienne de confession israélite décède ab intestat laissant une fortune de L.E. 4.000. Ses héritiers d'après la Charia sont son mari qui a droit à $\frac{1}{2}$ de la succession, soit L.E. 1000, et ses deux fils qui ont droit au reste, par parts égales, soit L.E. 1500 chacun. Les droits dus au Fisc, si la succession est liquidée d'après la Charia, s'élèvent au total à L.E. 50, soit :

Pour le mari : $2\% \times (L.E. 1000 - L.E. 500) = L.E. 10.$ —

Pour chaque garçon : $2\% \times (L.E. 1500 - L.E. 500) = L.E. 20.$ —

Cependant les héritiers sont tous d'accord pour l'application de la loi religieuse du défunt, c'est-à-dire la loi mosaïque. D'après cette loi, toute la succession est attribuée au mari, qui aura donc à payer au Fisc L.E. 70 (soit 2% sur L.E. 3500), c'est-à-dire L.E. 20 de plus que si la succession avait été liquidée selon la Charia.

— Un Egyptien copte-orthodoxe décède ab intestat, laissant comme héritiers d'après la "Charia" sa femme et un frère. Si on applique la "Charia", la fortune du défunt, s'élevant à L.E. 8.000, se répartira comme suit :

$\frac{1}{2}$ pour la femme, soit L.E. 2000.

$\frac{1}{2}$ pour le frère, soit L.E. 6000.

Les droits dus par la femme se monteront à L.E. 30 (2 % sur L.E. 1500) et ceux dus par le frère à L.E. 260 (4 % sur L.E. 5000 + 6 % sur L.E. 1000). Au total, le Fisc encaissera donc L.E. 290.

Mais la femme et le frère du défunt sont d'accord pour appliquer la loi byzantine (qui est la loi des Coptes Orthodoxes) à la liquidation de cette succession. D'après cette loi, la femme a droit à la moitié de la succession et le frère à l'autre moitié. Dans ces conditions, les droits payables au Fisc seront comme suit :

Pour la femme : 2 % sur L.E. 3500 = L.E. 70

Pour le frère : 4 % sur L.E. 4000 = L.E. 160

formant un total de L.E. 230 contre L.E. 290 dans l'hypothèse de liquidation de la succession d'après la loi musulmane. Par le fait de l'application de la loi religieuse le Fisc perd donc L.E. 60.

Quand l'application de la loi religieuse entraîne une diminution des droits dus sur toute la succession, le Fisc est-il en droit de protester ? Non, certainement, car la dévolution successorale dans ce cas est prévue et réglementée par la loi civile qui a primauté sur les lois fiscales. — Un seul cas, d'après nous, justifierait l'intervention du Fisc : c'est celui de fraude, c'est-à-dire le cas où les héritiers ont déclaré accepter la loi religieuse dans le seul but de frauder le Fisc d'une partie des droits dus, leur intention réelle étant de répartir ensuite la succession entre eux d'après la "Charia". Encore faudrait-il que la fraude soit prouvée et c'est au Fisc que cela incombe.

(b) *Accord des héritiers pour exécuter le testament laissé par le de cujus malgré un vice de forme ou de fonds qui l'entache.*

Soit un testament irrégulier, parce qu'il n'est pas fait dans les formes requises par la loi, parce qu'il dépasse la limite permise ou pour toute autre raison.

Aux yeux du Fisc, il n'y a pas de doute que le Tribunal annulerait ce testament si les héritiers soumettaient le cas à son appréciation. Cependant les héritiers sont d'accord pour l'exécution de ce testament malgré son irrégularité. Le Fisc pourrait-il s'élever contre cette décision, sous prétexte, par exemple, qu'en liquidant la succession d'après les termes du testament les droits dus sur toute la succession sont inférieurs à ceux qui auraient été perçus si la succession avait été liquidée comme une succession

ab intestat ! Nous ne le pensons pas ; les vices de forme ou de fonds des testaments ne sont pas d'ordre public et ne rendent pas le testament nul d'office. L'accord de tous les intéressés couvre tous les vices et est opposable à l'Administration Fiscale. Comme dans les cas ci-dessus *sub a*, cette dernière ne peut intervenir qu'en cas de fraude prouvée.

(c) *Accord des héritiers pour partager la succession à l'amiable.*

Le défunt n'a pas laissé de testament mais les intéressés sont d'accord pour liquider la succession sur des bases différentes de celles prévues par la loi pour les successions *ab intestat*. Il en résulte que le droit de mutation dû par chaque héritier est différent de celui qui aurait été acquitté si la succession avait été liquidée conformément à la loi.

Dans ce cas, l'Administration des Impôts est en droit, à notre avis, d'ignorer le partage amiable et de réclamer à chaque ayant-droit ce qu'il doit sur sa quote-part légale.

(d) *Renonciation d'un héritier à sa part ou d'un légataire à son legs.*

Si la renonciation a lieu moyennant un prix ou un autre avantage, elle implique acceptation de la succession ou du legs. Dans ce cas, le droit de mutation dû par chaque ayant-droit, y compris le renonçant, est exactement le même que celui payable si la renonciation n'avait pas eu lieu. Mais si la renonciation est pure et simple, le renonçant est censé n'avoir jamais été héritier ou légataire et il n'est pas tenu au paiement du droit de mutation : le montant lui revenant de la succession accroît aux autres héritiers.

Comme dans l'hypothèse envisagée ci-dessus *sub a*, la renonciation d'un héritier ou d'un légataire peut entraîner pour le Fisco une diminution des droits dus.

Exemple : Un Egyptien ayant trois fils décède en laissant une fortune de L.E. 1500, dont il lègue par testament L.E. 500, à une personne non parente à lui. Cette dernière renonce au legs. De ce fait les trois fils du défunt, qui sont ses seuls héritiers, se répartissent toute la fortune par parts égales. La quote-part de chacun d'eux étant de L.E. 500, est exemptée du droit de mutation. Ainsi, l'Administration perd L.E. 40 de droits (8 % sur L.E. 500), que le légataire aurait payés si la renonciation n'avait pas eu lieu.

Ici aussi, nous sommes d'avis que le Fisc ne peut intervenir qu'en cas de fraude (⁵). L'acceptation ou la renonciation à une succession ou à un legs sont des actes laissés par la loi à la discrétion absolue des intéressés.

L'Administration des Impôts peut évidemment établir, même par simple présomption, qu'une renonciation présentée comme pure et simple a été réellement consentie moyennant une somme d'argent ou la stipulation d'autres avantages, auquel cas la renonciation est considérée comme n'existant pas.



Conflits de lois.—En ce qui concerne les successions de personnes de nationalité égyptienne, la détermination des quotes-parts imposables des héritiers est quelquefois rendue difficile par le fait qu'une partie des biens de la succession se trouve à l'étranger. La loi de la situation des biens à l'étranger peut, en effet, stipuler soit que la dévolution de ces biens est régie par la loi nationale du de cujus soit au contraire, qu'elle est régie par une loi autre que la loi nationale du de cujus, par exemple par la loi du domicile du défunt ou celle de la situation des biens.

Dans le premier cas, il n'y a aucune difficulté puisque tant les biens égyptiens que les biens étrangers seront répartis entre les héritiers conformément à la loi égyptienne.

Mais, dans le second cas, la quote-part de chaque ayant-droit sera différente selon que l'on répartit toute la succession d'après la loi égyptienne, ou que l'on en répartisse une partie d'après la loi égyptienne (pour les biens égyptiens) et une partie d'après la loi étrangère (pour les biens étrangers). Un exemple simple va nous le démontrer :

Supposons qu'un Egyptien ayant comme seuls héritiers un fils et deux filles décède en laissant des biens en Egypte estimés à L.E. 20000 et des biens immobiliers en France d'une valeur de L.E. 30000. Si l'on répartit toute la succession d'après la loi égyptienne, — c'est-à-dire la " Charia ", — le fils aura une quote-part de

(⁵) Signalons toutefois que, d'après l'article 51 de la Loi française du 13 juillet 1925, " en cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens qui, par l'effet de la renonciation, adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut pas être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté..... ". Ces dispositions ne sont pas applicables aux héritiers en ligne directe.

L.E. 20.000 (sa part étant double de celle des filles). Mais si on applique aux immeubles situés en France la loi française, qui est la loi réglant la dévolution de ces immeubles, les biens égyptiens étant dévolus conformément à la "Charia", la quote-part du fils dans la succession ne s'élèvera qu'à L.E. 20.000 (moitié des biens égyptiens plus un tiers des biens français).

Dans un cas pareil le droit de mutation égyptien est-il dû sur la quote-part de chaque héritier telle que déterminée par la loi égyptienne ou sur celle effectivement recueillie par lui? En droit et en équité, il faudrait décider que c'est la quote-part effective qui, seule, doit être prise en considération pour le calcul du droit de mutation.

Une autre question se rattachant à celle-ci est celle de savoir si le droit de mutation égyptien doit être acquitté sur la valeur intégrale des biens étrangers ou sur leur valeur nette, c'est-à-dire après déduction de l'impôt successoral étranger frappant ces biens. C'est le problème de la double imposition que nous aurons l'occasion d'examiner dans un prochain chapitre.

Cas spéciaux. — Dévolution des successions des travailleurs.

Deux lois récentes, la Loi No. 64 de 1936 relative aux accidents du travail et la Loi No. 41 de 1944 relative au Contrat Individuel de Travail, ont établi des règles spéciales régissant la dévolution d'une partie de la succession des travailleurs.

(1) Aux termes de l'article 26 de la Loi No. 64 de 1936, en cas de décès d'un travailleur des suites d'un accident du travail, l'employeur est tenu de verser une réparation aux ayants-droit de ce travailleur tels que fixés par la loi. Le montant de cette réparation doit être payé et réparti sur des bases spéciales indiquées dans un Tableau annexé à la loi.

(2) Aux termes de l'article 24 de la Loi No. 41 de 1944, au cas où le contrat de travail prend fin par le décès du travailleur, l'employeur est tenu de verser une indemnité (*) aux ayants-droit de ce travailleur.

(*) Cette indemnité est remplacée par le montant revenant au travailleur du chef d'une caisse de prévoyance (ou, par assimilation, d'un système d'assurance) au cas où la contribution de l'employeur à cette caisse (ou à l'assurance) au profit du travailleur égale ou dépasse l'indemnité due à ce dernier en vertu de la loi (Art. 39 de la Loi No. 41 de 1944).

" Les ayants-droit sont : le conjoint du travailleur et ceux de ses enfants, père et mère qui vivaient à sa charge. S'il ne laisse aucun d'eux, l'indemnité reviendra aux personnes qui vivaient à sa charge ; à défaut, elle sera réversible sur ses héritiers.

" L'indemnité se répartira entre eux d'après le Tableau annexé à la Loi No. 64 de 1936".

La succession d'un travailleur doit donc être divisée en deux parties :

(a) une partie, comprenant les sommes revenant au défunt en vertu de la Loi No. 64 de 1936 ou de la Loi No. 41 de 1944, sera répartie conformément aux règles de dévolution établies par lesdites lois ;

(b) l'autre partie, dont la répartition se fera d'après les règles ordinaires de la dévolution des successions en Egypte, comprendra tous les autres biens du défunt.

L'addition des activités revenant à un ayant-droit des chefs (a) et (b) ci-dessus, déterminera la quote-part assujettie au droit de mutation (3).



En examinant la question de dévolution des successions, nous n'avons pas envisagé les cas de conflits entre héritiers : il va de soi que nous ne pouvons leur faire une place dans cette étude. C'est aux Tribunaux qu'il appartient de trancher de pareils conflits ; les décisions définitives rendues à ce sujet sont opposables aux héritiers et à l'Administration des Impôts. Cela résulte clairement d'ailleurs de l'article 70 du règlement d'exécution aux termes duquel :

" L'Elam Charoi constatant le décès et désignant les héritiers, ou tout autre document en tenant lieu, seront opposables aux parties, à moins de contestation entre les héritiers au sujet de l'héritage et de recours à justice. Le droit sera perçu sur la base de l'Elam Charoi, en attendant le vidé du litige, sauf à être révisé ultérieurement en conformité du jugement qui sera rendu par le tribunal compétent."

(3) Il se peut que l'Administration des Impôts décide que l'indemnité due aux ayants-droit d'un travailleur décédé soit exempte du droit de mutation sur les successions (Voir page 468). Dans ce cas, chaque ayant-droit ne sera tenu d'acquitter le droit de mutation que sur les activités lui revenant du chef (b) ci-dessus.



TROISIÈME PARTIE

Étude de l'impôt successoral égyptien

A vol d'oiseau, les grandes lignes qui se détachent de l'examen de la Loi No. 142 de 1944 peuvent être résumées comme suit :

(1) Le droit établi par cette loi frappe la quote-part héréditaire nette de chaque ayant droit et non la succession prise dans sa totalité.

En cela, la loi égyptienne diffère de la plupart des lois étrangères qui, en général, prévoient deux droits distincts et superposés : un droit frappant la succession prise comme un tout et un droit dû par chaque bénéficiaire sur la quote-part qu'il recueille.

(2) Le droit dû par chaque ayant droit varie d'après deux facteurs : l'importance de la quote-part et le degré de parenté existant avec l'auteur de la succession.

(3) Les successions assujetties au droit sont déterminées par la loi : la nationalité (de l'ayant droit égyptien), la situation des biens (immeubles situés en Egypte) et le domicile (de l'ayant droit étranger) sont les facteurs adoptés par la loi pour décider si une succession est assujettie ou non au droit de mutation.

(4) Le droit est dû sur certaines dispositions assimilées par la loi à la dévolution héréditaire : legs, actes à titre gratuit ou onéreux conclus par le défunt en faveur de ses héritiers moins d'un an avant son décès, etc.

(5) Les biens successoraux assujettis ou exemptés du droit sont désignés avec précision par la loi comme sont délimités les cas dans lesquels la déduction des dettes est permise, purement et simplement ou sous certaines conditions déterminées.

(6) Les bases d'après lesquelles sont évalués les éléments les plus importants de la succession sont fixés par la loi afin de mettre les contribuables à l'abri de l'arbitraire administratif. Quant aux éléments du patrimoine successoral pour lesquels la

loi n'a pas posé de bases, leur évaluation est faite par les soins de commissions d'évaluation, la loi donnant aux contribuables les moyens nécessaires pour s'opposer aux décisions de ces commissions au cas où ils se considèrent lésés.

(7) Les conditions dans lesquelles les droits sont payables au comptant, ou à terme, sont fixées par la loi.

(8) Enfin, pour s'assurer de la composition d'une succession et de la sincérité des déclarations souscrites par les intéressés, la loi prévoit une série de déclarations et d'obligations à la charge tant des intéressés eux-mêmes que de tiers n'ayant aucun intérêt direct dans la succession.

Ayant ainsi jeté un coup d'œil d'ensemble sur les dispositions essentielles de la Loi No. 243 de 1944, nous allons maintenant nous mettre en œuvre de les examiner en détail.

CHAPITRE Ier

Définition—Nature—Fondement du droit de mutation

Le droit de mutation sur les successions est une contribution qui frappe les biens transmis par voie successorale ou par une voie assimilée par la loi à la voie successorale.

Lors de la discussion au Parlement Egyptien du projet qui est devenu la Loi No. 143 de 1944, tant les Députés que les Sénateurs discutèrent longuement la question de savoir si la contribution qu'on leur demandait d'approuver était un impôt ou un droit.

Avant de rapporter ces discussions, un rappel succinct des principes nous paraît nécessaire.

Les recettes publiques et notamment celles de l'Etat peuvent se diviser en deux catégories principales: les recettes d'économie privée et celles d'économie publique⁽¹⁾. Les premières ont leur source dans un rapport régi par le droit privé (vente ou louage de biens de l'Etat, transport de biens et de personnes etc.); les recettes qui constituent la seconde catégorie sont perçues par l'Etat en base de sa souveraineté et peuvent être dans leur ensemble appelées contributions.

Les contributions se divisent à leur tour en deux catégories principales: en effet, en tenant compte du fait que les contributions visent à répartir les charges publiques entre individus, on peut préciser que "si la répartition des charges s'effectue, abstraction faite de tout avantage spécialement retiré par le contribuable du fonctionnement d'un service public déterminé, il y a impôt proprement dit; au contraire lorsque les charges publiques sont réparties en considération d'avantages accordés à un usager, on dit qu'il y a taxe"⁽²⁾.

Cette distinction entre les impôts et les taxes n'est pas souvent facile à faire car, d'une part, les lois fiscales usent une terminologie très défectueuse employant comme synonymes les mots: impôts, taxes, droits, contributions etc., et d'autre part, il arrive fréquemment que l'Etat "semble percevoir une taxe à l'occasion d'un service rendu,

(1) G. JELI, *Cours de Finances*, Paris 1934, p. 47 et suiv.

(2) L. TROTARU, *Précis de science et législation financières*, 4e Ed. Paris 1935, N° 219, page 143.—Conforme F. ATTAL, *Science des Finances*, 6e Ed., Paris, page 449.

alors qu'en réalité l'analyse des faits prouve que ce service n'existe pas, que la loi a prescrit l'accomplissement d'une formalité, l'emploi d'un timbre, dans le but unique de faire une perception". Il n'est pas rare non plus qu'une "taxe proprement dite soit prise, avec le temps, le caractère d'impôt par suite de l'élévation excessive du taux de la rémunération exigée, en sorte qu'il n'y a plus aucun rapport entre le service rendu et la prestation perçue" (2).

Enfin les impôts proprement dits se subdivisent en impôts directs et indirects. Bien que l'accord ne règne point dans la théorie et la pratique financière sur les bases de cette distinction fondamentale, on peut signaler que selon le critère dominant, les impôts directs sont ceux basés sur les manifestations directes et immédiates de la capacité contributive (le patrimoine et le revenu), les impôts indirects au contraire, étant ceux basés sur les manifestations indirectes ou médiate (la circulation et la consommation des biens).

L'importance de cette division est évidente: elle existe dans les textes fiscaux de la plupart des nations européennes, ainsi que dans ceux d'Egypte; enfin elle est acquise également dans le droit fiscal international: la convention italo-allemande (1925) précise que sont censés être directs les impôts "prélevés directement sur les revenus ou les patrimoines" et des définitions similaires se retrouvent dans les conventions franco-italienne (1930), franco-belge (1931) et italo-belge (1931).

Tels étant les principes, quelle place occupe dans le système fiscal une contribution basée sur les mutations *mortis causa*?

Pour la doctrine européenne un point est acquis: il s'agit d'un impôt et non pas d'une taxe, car l'Etat ne rend, au fond, à l'individu qu'il frappe, aucun service particulier.

Là où l'accord cesse c'est quand il s'agit de déterminer s'il faut le considérer comme un impôt direct ou un impôt indirect.

La majorité des auteurs considèrent qu'il s'agit d'un impôt indirect (3) parce que c'est à l'occasion de la mutation ou transfert de la propriété que le patrimoine est frappé.

(2) U. JAFFÉ, *op. cit.* p. 63 et suiv.

(3) Conformément pour la France TRUCHY et CAILLAUX cités par HOSSEIN KHALLAF, *op. cit.* pp. 63, 65; pour l'Italie A. D. GIANNINI, *Lezioni di diritto tributario*, Milan 1928, p. 114; pour l'Allemagne HENSEL, *Steuernrecht*, 3e Ed., Berlin 1932, p. 76, cité par GIANNINI, *loc. cit.*

Cependant une opinion récente signale que si les droits sont très élevés, ce qui est le cas dans tous les grands pays modernes, "ils sont alors un véritable impôt sur le capital, c'est-à-dire un impôt direct"⁽¹⁾.

Il semble que le législateur égyptien ait voulu adopter l'opinion prévalante et considérer la nouvelle contribution comme un impôt indirect.

En effet le mot "droit" n'indique pas dans la pratique égyptienne les impôts directs, mais tantôt des impôts indirects (droits d'accise, droit de timbre), tantôt des taxes véritables (droits judiciaires, droits de poinçonnage, de pesage etc.).

Cependant, il semble résulter nettement des travaux préparatoires de la loi que, trompés par cette imprécision du mot "droit", tant le Gouvernement que les commissions des Finances de la Chambre et du Sénat ont considéré que le droit de mutation sur les successions est une taxe correspondant à un service rendu par l'Etat.

Ainsi, le rapport de la Commission des Finances de la Chambre des Députés de 31 août 1928 contient les passages suivants :

"Le législateur ayant établi un droit de 3½ pour cent sur le transfert de la propriété entre vifs, il est fondé de généraliser cette mesure au transfert de la propriété à l'héritier après le décès du de cujus.

"

"Il est naturel que l'Etat qui contrôle les affaires publiques et les tribunaux auxquels l'héritier a recours pour demander la reconnaissance et la proclamation de ses droits, perçoive le prix du service qu'il rend en lui reconnaissant la qualité d'héritier qui lui permet d'entrer en possession de sa part dans l'héritage."

La Note Explicative du Gouvernement jointe au projet présenté au Parlement en juin 1944 revient sur la même idée :

"Si l'Etat perçoit un droit pour le transfert de la propriété entre vifs, il doit, à plus forte raison, percevoir un droit pour le transfert de la propriété d'un mort à des vivants. Le droit de mutation établi par le présent projet n'est autre qu'un droit de transfert sur la propriété."

(1) ARJIS ET LECHEVAL, *L'impôt sur le revenu*, T.I, Paris, p. 22.

De même, d'après le Rapport de la Commission des Finances du Sénat du 27 juillet 1944 :

"Ce droit est un des plus justes qu'établissent les Etats car le de cujus et les héritiers profitent de l'organisation du Gouvernement et de la protection de leur propriété de plusieurs manières, notamment par la sécurité publique qui favorise la formation, le développement et la conservation de la richesse. Il n'est donc pas étonnant que l'Etat perçoive des héritiers un droit à l'occasion de la dévolution en leur faveur des biens de la succession."

Enfin au Sénat, en réponse à une question posée, le Rapporteur du projet de loi expliqua que si la Commission des Finances avait recommandé l'approbation du projet au Sénat, c'est que le droit proposé était effectivement un droit de mutation d'un mort à des vivants et non un impôt sur les successions. D'ailleurs, ajouta-t-il, le droit proposé a été réduit de manière à se rapprocher, autant que possible du droit de mutation de la propriété entre vifs : ainsi, pour une quote part nette de L.E. 50.000, un héritier de la première catégorie paie un droit de mutation de 5,3/5 pour cent en moyenne, contre 3 1/2 pour cent pour le droit de mutation entre vifs. Cette légère différence entre les deux droits est amplement justifiée, d'après le Rapporteur, car le service que rend le Gouvernement à un héritier est beaucoup plus grand que celui qu'il rend à un acheteur d'un bien ; en effet, il reconnaît à l'héritier sa qualité et consent à ce que sa quote-part successorale lui soit transmise.

Tous ces arguments, au fond, ont très peu de valeur. D'abord, il n'est pas du tout établi que le droit de mutation entre vivants soit un droit et non un impôt : pourquoi, si je vends un immeuble de L.E. 10.000, dois-je verser à l'Etat L.E. 350 de droits, alors que si je vends des meubles pour la même somme, ne dois-je rien payer à titre de droits ? Pourtant, dans un cas, comme dans l'autre, l'Etat donne à l'acheteur, par l'entremise des tribunaux et de la Police, toute la protection nécessaire.

Mais à supposer même que le droit de mutation entre vifs soit véritablement un droit à cause du service rendu par l'Etat, dira-t-on que lorsque l'Etat perçoit d'une certaine catégorie d'héritiers 20 pour cent ou 30 pour cent de la valeur du bien transmis, il ne fait qu'encaisser le prix du service rendu aux héritiers en leur assurant le transfert des biens de leur auteur ? Ce serait un peu difficile.

A notre avis, il n'y a pas de doute que le droit de mutation sur les successions est un impôt proprement dit ⁽¹⁾. D'ailleurs, dans sa Note Explicative, le Gouvernement le désigne à plus d'une reprise sous le nom d'impôt et le Rapporteur à la Chambre déclara que certains pay⁸ appelaient cette contribution "impôt" alors que d'autres la désignaient comme "droit". Enfin, au cours des discussions au Sénat, le Ministre et les Sénateurs employèrent indifféremment les mots "droit" et "impôt".

On aurait pu penser que cette discussion quant à la véritable nature du droit de mutation sur les successions est d'un caractère purement théorique et n'a aucune importance du point de vue pratique. Tel n'est cependant pas le cas. En effet, aux termes de la Loi No. 24 de 1941, les membres des Forces Britanniques en Egypte et les membres de la Mission Militaire Britannique sont exemptés de tous impôts et taxes et de tous droits et charges d'enregistrement *sauv*, entre autres, des taxes, droits de transcription ou transfert concernant les propriétés réelles immobilières.

Si donc l'Administration des Impôts estime que la Loi No. 142 de 1944 a établi un *droit* et non un *impôt* les membres des Forces Britanniques y seront assujettis en ce qui concerne leurs biens situés en Egypte.



Diverses théories ont été avancées pour justifier la raison d'être de l'impôt sur les successions.

Pour certains, l'impôt successoral serait "la part de l'héritage que l'Etat prélève en vertu de son droit souverain et en échange de l'exécution qu'il consent à assurer des volontés du défunt" ⁽²⁾. C'est le point de vue des auteurs de la loi égyptienne; le projet de 1912 l'exprimait sans ambiguïté en ces termes:

"Art. 1er: Il est établi sur les transmissions par décès de la propriété ou de l'usufruit des biens, meubles et immeubles, des droits proportionnels de mutation, qui seront perçus sur la valeur nette des biens transmis, et qui seront affectés à couvrir les frais encourus par l'Etat pour la constatation du décès, la détermination des héritiers et légataires, et l'établissement des budgets d'Aloulou, ainsi que pour la mise en exécution du Code de la Tutelle, de la Curatelle et de l'Absence."

⁽¹⁾ Voir note page 464.

⁽²⁾ Allix, *op. cit.* Page 741.

L'argument majeur contre cette théorie est que les taux des droits de mutation sur les successions prévus par la plupart des législations fiscales sont tellement élevés, qu'on ne peut raisonnablement prétendre qu'ils représentent le "coût du service" rendu aux ayants-droit.

Pour d'autres, l'impôt successoral constituerait un moyen de lutter contre la dépopulation : il encouragerait les mariages et la natalité par le fait qu'il favorise les descendants et les conjoints quant aux taux des droits applicables à leurs quotes-parts.

Cette théorie est plutôt puérile. Elle aboutit en fait à jeter sur les héritiers d'un degré éloigné la responsabilité d'une faute qu'ils n'ont pas commise. En outre, il est douteux qu'elle atteigne le but voulu, à savoir : la repopulation, car il est difficile de croire que le désir de voir ses biens assujettis au moindre impôt successoral possible puisse pousser une personne à se marier et à avoir des enfants.

D'après d'autres auteurs enfin, l'impôt successoral serait un moyen idéal pour aboutir à une meilleure répartition de la richesse par l'abolition des grosses fortunes qu'il entraîne.

Cette théorie est celle qui a le plus d'influence de nos jours et qui présente les bases les plus solides. Il n'en est pas moins vrai qu'elle n'est pas prouvée d'une manière incontestable et de sérieux arguments peuvent lui être opposés, notamment que l'héritage ne constitue pas la seule cause d'inégalité existante des richesses (1).

En réalité, tous les arguments juridiques, sociaux et économiques que les Etats mettent en avant pour justifier la création d'un impôt sur les successions ne servent qu'à couvrir la véritable raison qui est à l'origine de cette nouvelle imposition, à savoir : des considérations d'ordre purement fiscal. L'impôt sur les successions est en effet un impôt idéal pour fournir au Trésor des ressources nouvelles : il est facilement payé, les héritiers le réglant à un moment où ils s'enrichissent sans peine ; il est très productif, à cause de ses taux élevés ; il ne soulève, enfin, aucun problème d'incidence, les héritiers n'ayant pas la possibilité de le rejeter sur d'autres personnes.

(1) HOSSEIN KHALILY op. cit. page 41

CHAPITRE II

Successions assujetties au droit de mutation

La première question qui se pose à l'esprit quand on aborde l'étude de l'impôt successoral est celle de savoir quelles sont les successions frappées par cet impôt. Si par exemple, un Egyptien décède en laissant des biens en Egypte et d'autres à l'étranger, ses héritiers seront-ils tenus d'acquitter le droit de mutation égyptien sur tous les biens du défunt, y compris ceux se trouvant à l'étranger, ou seulement sur les biens égyptiens ? De même si un étranger habitant l'Egypte décède en y laissant des biens, ces biens seront-ils assujettis au droit de mutation égyptien ?

On peut concevoir plusieurs systèmes de taxation basés chacun sur un ou plusieurs critères : la nationalité du défunt, son domicile, ou la situation des biens. Le projet original de 1938 de la loi égyptienne voulait prendre avantage de ces trois considérations à la fois : l'article 2 de ce projet stipulait en effet : " le droit établi par la présente loi s'applique :

(1) " A tous biens ou droits successoraux se trouvant en Egypte ou à l'étranger, laissés par une personne de nationalité égyptienne quel que soit le lieu de sa résidence.

(2) " A tous biens ou droits successoraux se trouvant en Egypte ou à l'étranger laissés par une personne de nationalité non égyptienne, ayant ou ayant eu un an avant son décès, un domicile de droit ou de fait en Egypte.

(3) " A tous biens ou droits successoraux se trouvant en Egypte, laissés par toute personne de nationalité non égyptienne qui n'a en Egypte ni un domicile de droit ni un domicile de fait, ou qui, ayant eu ce domicile, a cessé de l'avoir depuis plus d'un an avant son décès ".

C'était évidemment aller trop loin et le Conseil Economique, malgré l'examen des plus hâtifs qu'il fit du projet, ne put s'empêcher d'observer à ce sujet qu'il " serait à souhaiter que le législateur s'attachât exclusivement à la notion du domicile légal et abandonnât cette notion flottante et susceptible de créer des difficultés et d'engendrer des iniquités, du domicile de fait."

De son côté, le Professeur Ricci, membre de la Commission Fiscale qui élabora, entre autres, le projet de droit de dévolution sur les successions, ne manqua pas également de critiquer sévèrement cette disposition du projet. Dans un article publié dans "La semaine financière et politique" (9 mai 1938), il dit notamment :

"D'après cet article, si par exemple un Italien meurt en Italie, six mois après y avoir rétabli son domicile et abandonné l'Egypte, ses héritiers, même s'ils ne sont pas Egyptiens, même s'ils ne vivent pas en Egypte et n'ont rien à faire en Egypte, seraient tenus d'acquitter les droits de dévolution en Egypte. Je ne vois absolument pas comment l'Egypte pourrait réussir à se faire payer. Mais négligeons l'argument de l'impossibilité pratique; est-ce qu'en peut inventer la plus étrange et la plus extravagante théorie, justifiant une telle prétention? A admettre que les biens laissés par le *de cuius* aient été créés en Egypte (ils pourraient ne pas l'avoir été), mais alors leur propriétaire, ayant acquitté l'impôt sur le revenu établi dans ce pays, aurait accompli son devoir. Si après, il a envoyé à l'étranger des biens qui lui appartenaient et dont il avait la libre disposition, les biens cessent de jouir de la protection de la loi égyptienne; les héritiers devront l'impôt au pays où les biens se trouvent.

"C'est dire que je préfère la loi territoriale: c'est le système le plus logique et le plus pratique; c'est le système Italien. D'après ce système lorsque les biens se trouvent à l'étranger, même si le défunt était Egyptien, l'Egypte ne doit rien prétendre. Et à l'inverse, si les biens se trouvent en Egypte, même si le défunt n'était pas Egyptien, c'est à l'Egypte que les successeurs sont redevables de l'impôt."

Se rendant à ces justes observations, la Chambre des Députés approuva l'article 2 du projet modifié comme suit:

"Le droit établi par la présente loi s'applique :

(1) "Aux successions mobilières et immobilières des personnes de nationalité égyptienne, se trouvant en Egypte ou à l'étranger, sous réserve des conventions internationales au sujet de la double imposition.

(2) "Aux biens immeubles sis en Egypte et laissés par des étrangers quel que soit leur domicile."

(3) "Aux successions mobilières des étrangers qui ont leur domicile légal en Égypte, sous réserve des conventions internationales au sujet de la double imposition".

C'était certainement une amélioration par rapport au projet gouvernemental. Mais le droit de mutation continuait à frapper des biens qui, d'après les principes admis dans toutes les législations étrangères, n'auraient pas dû y être assujettis : nous voulons parler des biens meubles laissés à l'étranger par des étrangers ayant un domicile légal en Égypte.

Le texte final de l'article 2, qui fait maintenant partie de la Loi No. 142 de 1944, devait apporter la modification désirée sur ce point : le 3ème alinéa de cet article précise en effet que le droit s'applique aux biens meubles *laissés en Égypte* par un étranger domicilié en Égypte.

Il est intéressant de reproduire ici le passage de la Note Explicative du Gouvernement relatif à cette disposition de la loi :

"Lorsqu'il fut question de délimiter les biens sur lesquels porte le droit, point qui touche de près au problème de l'imposition multiple, on a adopté les principes généralement reconnus dans la plupart des législations financières. En effet, le droit de l'État à l'imposition découle de deux principes primordiaux qui sont : la dépendance politique et la dépendance économique, la première se manifestant par l'idée de nationalité et la seconde par l'idée de domicile et de la situation des biens. Trois règles sont donc à la base de l'imposition ; ce sont : la nationalité, la situation des biens et le domicile. Ces trois règles ont été respectivement adoptées dans les alinéas 1, 2 et 3, de l'article 2 du projet.

"L'expression "domicile légal" employée dans cette disposition devait être délimitée afin de ne donner lieu à aucune équivoque. Par "domicile légal", on n'entend pas que l'étranger doive personnellement résider en Égypte.

"L'étranger qui aurait un travail en Égypte ou qui aurait des biens exploités en Égypte sera également considéré comme tombant sous le coup de cette disposition de la loi et ce, sans considération de sa résidence. C'est pour cela que le dernier alinéa de cet article stipule que l'étranger décédé, qui n'avait pas de domicile légal en Égypte, aura sa succession assujettie au droit de dévolution s'il est établi qu'il avait un bien exploité en Égypte et ce, à concurrence de la valeur de ce dernier, ou s'il avait un travail rémunéré qu'il accomplissait en Égypte."

Ainsi donc, les trois critères : *nationalité, domicile, situation des biens*, ont finalement été conservés dans la loi, mais délimités de façon à porter, le moins possible, atteinte aux principes de droit international généralement admis en la matière.

Examinons maintenant en détail cet article 2 de la loi. Aux termes de cette disposition :

"Le droit établi par la présente loi est applicable :

(1) " A toute succession mobilière et immobilière d'un Egyptien, que le *de cujus* ait eu sa résidence en Egypte ou à l'étranger ;

(2) " A tous les biens immeubles situés en Egypte, si le *de cujus* était étranger, quel qu'ait été son domicile ;

(3) " Aux biens meubles situés en Egypte dépendant de la succession d'un étranger ayant eu son domicile légal en Egypte ou ayant exercé une profession ou exploité un bien dans le Royaume."

Nous allons envisager successivement les trois cas prévus par la loi :

SECTION I.—*Le de cujus était Egyptien*

Le critère choisi ici par le Législateur pour l'imposition est la *nationalité*. La qualité d'Egyptien du *de cujus* suffit pour assujettir au droit de mutation tous les biens de la succession, sans égard ni à la situation des biens ni au domicile du défunt.

Si donc le *de cujus* était Egyptien, sa succession en entier est assujettie au droit de mutation égyptien. Peu importe que les biens composant la succession soient mobiliers ou immobiliers, qu'ils soient situés en Egypte ou à l'étranger ; peu importe également que le défunt ait eu son domicile ou sa résidence en Egypte ou à l'étranger et que la succession se soit ouverte en Egypte ou à l'étranger : le seul fait que le *de cujus* était Egyptien donne au fisc égyptien le droit d'exiger l'impôt sur toute la succession.

Du point de vue pratique, évidemment, il sera en général très difficile à l'Administration égyptienne de percevoir l'impôt dû sur les biens situés à l'étranger : le défunt peut n'avoir laissé aucun bien en Egypte sur lequel le fisc pourrait se payer en cas de défaut de paiement des droits dus ; ou, plus simplement, les intéressés peuvent intentionnellement omettre de déclarer les biens du défunt sis à l'étranger.

Le Législateur n'aurait-il pas été mieux inspiré en n'assujettissant pas à l'impôt les biens, ou tout au moins les immeubles, situés à l'étranger faisant partie de la succession d'un Egyptien ? En ce

faisant, il n'aurait pas enfreint aux principes généralement adoptés par la plupart des législations étrangères et, surtout, il n'aurait pas établi une règle, vouée par la force des choses, à demeurer la plus souvent lettre morte : il est de bon principe de ne promulguer que des lois dont l'exécution est possible.

SECTION II. — *Le de cuius doit étranger*

A la différence du cas de la succession d'un Égyptien, seuls les biens situés en Égypte, faisant partie de la succession d'un étranger, sont assujettis au droit de mutation.

La mesure dans laquelle ces biens sont imposés n'est pas la même pour les meubles et les immeubles. Il y a donc lieu de faire une distinction entre les biens immobiliers et les biens mobiliers laissés par un étranger en Égypte.

(1) IMMEUBLES

Le principe d'imposition appliqué ici par le législateur est la situation des biens. Tous les immeubles laissés en Égypte par un *de cuius* de nationalité étrangère sont assujettis au droit de mutation égyptien et ce, sans considération aucune quant à la résidence ou au domicile du défunt.

C'est une règle admise, en général, dans toutes les législations étrangères, mêmes dans celles qui, comme la loi française, font du domicile le principe dominant pour l'imposition des successions. On considère, en effet, à tort ou à raison, que la taxation des immeubles par le pays de situation est nécessaire pour la sauvegarde de la souveraineté intégrale de ce pays.

(2) MEUBLES

Les biens meubles, situés en Égypte, laissés par un *de cuius* étranger, sont assujettis au droit de mutation égyptien si, au moment de son décès, le *de cuius* :

- a) avait son domicile légal en Égypte, ou
- b) exerçait une profession en Égypte, ou
- c) exploitait un bien en Égypte.

Le critère régissant ces chefs d'imposition est le domicile.

La première difficulté que l'on rencontre dans l'application de cette disposition de la loi est la détermination de la situation des biens meubles.

Lorsqu'il s'agit de meubles corporels, tels que : meubles meublants, marchandises, bijoux, numéraires, etc..... aucune difficulté ne se présente : ils sont situés au lieu où ils se trouvent au moment du décès du *de cuius*.

Mais là où on éprouve un doute quant à la détermination de la situation du bien, c'est quand il s'agit de meubles incorporels : en raison de leur nature, ces biens n'ont pas, en effet, de situation matérielle. On peut ainsi se demander si une créance payable à l'étranger, ou une valeur mobilière étrangère se trouvant en Egypte au moment du décès du défunt, doit être considérée comme située en Egypte.

La solution la plus simple serait de s'attacher exclusivement à la situation physique du document représentatif de la valeur incorporelle. Ainsi on dira qu'une valeur mobilière étrangère déposée auprès d'une banque en Egypte est située en Egypte, et qu'une valeur mobilière égyptienne déposée à l'étranger, est située hors d'Egypte (1).

Il est fort possible que le législateur égyptien adopte ce point de vue : cela nous paraît d'ailleurs conforme à la lettre de la loi. Dans le texte arabe de l'article 3, al. 3 de la loi, il est en effet question de biens meubles se trouvant en Egypte *على الأموال المثلثة الموجودة في مصر* et non de biens meubles situés en Egypte comme traduit approximativement, d'après nous, dans le texte français officiel.

Cependant, étant donné la possibilité d'une interprétation différente, il nous paraît intéressant de résumer ici la pratique française sur ce point délicat. Le principe admis en France est que la situation des valeurs mobilières incorporelles est déterminée par le domicile du débiteur : si le débiteur est domicilié en France, le bien meuble incorporel est considéré comme situé en France, sans considération du lieu où le document le représentant se trouve en fait. Inversement, est considéré comme situé à l'étranger, même si le titre y relatif se trouve en France, toute valeur incorporelle dont le débiteur est domicilié hors de France.

En vertu de ce principe, sont considérées comme situées en France, notamment :

- les fonds publics (rentes, obligations à court terme, bons du trésor) émis par l'Etat Français ;
- les valeurs émises par des Sociétés Françaises ;
- les créances payables en France garanties par une hypothèque sur des biens français ;
- les rentes payables en France ;

(1) A cette règle, il y aurait, en tout cas, à faire exception pour les titres négociés, c'est-à-dire, d'après la pratique internationale, sont toujours considérés comme situés au siège de la Société ou de la Collectivité qui les a émis, c'est-à-dire au lieu où est situé le Register des transferts.

— les sommes déposées en compte-courant par des étrangers, domiciliés et domiciliés à l'étranger, dans une banque française, ou dans une succursale d'une banque étrangère, située en France ;

— des lettres de change et traites tirées sur une personne domiciliée en France, etc...

Ajoutons, que le principe ci-dessus énoncé, a reçu deux exceptions très importantes :

(1) toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France, sont assujetties au droit de mutation par décès ;

(2) les assurances contractées auprès de Compagnies françaises d'assurances sur la vie, ne sont pas assujetties au droit de mutation français, si l'assuré n'avait en France, à l'époque de son décès, ni domicile de droit, ni domicile de fait.

Examinons maintenant successivement les trois cas dans lesquels la loi assujettit à l'impôt successoral les biens meubles d'un étranger en Egypte. Au préalable, nous donnerons, en regard l'une de l'autre, la traduction officielle de l'article 2 alinéa 3 de la loi et la traduction littérale de l'arabe.

Traduction officielle

Le droit établi par la présente loi s'applique :

3) " Aux biens meubles situés (en Egypte) dépendant de la succession d'un étranger ayant en son domicile légal en Egypte ou ayant exercé une profession ou exploité un bien dans le Royaume."

Traduction littérale

Le droit établi par la présente loi s'applique :

(3) " Aux biens meubles se trouvant en Egypte laissés par un Etranger qui a son domicile légal en Egypte ou qui a un travail ou un bien exploité dans le Royaume d'Egypte."

A part l'erreur déjà relevée (" situés " au lieu de " se trouvant ") on remarquera que la traduction officielle met au temps passé ce qui dans l'arabe est au présent, laissant ainsi l'impression que le but du législateur est de frapper de l'impôt les biens meubles se trouvant en Egypte, laisés par tout étranger qui, à un moment quelconque de sa vie, a eu un domicile légal en Egypte, ou a exercé une profession ou exploité un bien en Egypte. Ce qui n'est pas le cas. En employant le temps présent à l'alinéa 3 de l'article 2, le législateur a clairement montré que son intention est de n'assujettir ces biens à l'impôt que si, au moment du décès de l'étranger, une des trois conditions était réalisée.

Ceci mis au point, étudions les trois cas en question :

(a) *L'Etranger a son domicile légal en Egypte.* On cherche en vain une définition du terme " domicile légal " dans la législation égyptienne.

Mr. Vroonen, dans son Répertoire Général du Droit Egyptien Mixte, en donne la définition suivante :

" Le " domicile de droit " (ou légal) est celui qui est assigné impérativement par la loi à certaines personnes, soit à raison des fonctions qu'elles occupent, soit à raison de la situation dépendante dans laquelle elles se trouvent (femme mariée, mineur non émancipé, interdits majeurs servant ou travaillant habituellement chez autrui). "

Voici, d'autre part, quelques décisions intéressantes rendues par les Tribunaux Egyptiens à ce sujet :

1. — Le changement de domicile se réalise que par le fait d'une habitation réelle dans un autre lieu, joint à l'intention d'y fixer son principal établissement : la durée plus ou moins longue d'un séjour à l'étranger ne suffit pas à elle seule pour faire perdre au domicile légal ce caractère. (11 mai 1933, Bulletin de Législation et de Jurisprudence No. 40, 278).

2. — Un changement d'habitation (demeurant à.....) indiqué au cours d'une procédure par le débiteur lui-même, ne peut raisonnablement s'entendre que d'un changement de domicile (6 décembre 1928 Bulletin 41, 75).

3. — Le seul fait d'exercer des fonctions publiques dans une ville et d'être par là obligé d'y séjourner d'une manière plus ou moins permanente, n'implique pas qu'on s'y soit définitivement établi, avec l'intention d'y transporter le centre de son activité sociale, le domicile

d'un fonctionnaire public reste donc toujours une question de fait, soumise à l'appréciation du juge (15 janvier 1931, *Bul.* 43, 158).

4.—Le domicile est un fait susceptible, comme tel, d'être établi par tous moyens de preuve et par présomptions. Doit donc être retenue comme valablement signifiée au prévenu la citation à comparaître par devant le tribunal correctionnel à lui donnée au domicile que des présomptions concordantes démontrent être bien son domicile réel (25 mai 1931, *Bul.* 43, 399).

Comme on le voit, la question est des plus controversées (1). Elle se complique davantage quand on est en présence d'une personne qui, d'après sa loi nationale, n'a qu'un domicile légal, situé obligatoirement dans son pays d'origine, alors que d'après la pratique égyptienne, ce domicile légal est en Egypte.

(1) Il n'est pas sans intérêt de reproduire ici le passage du Rapport de la Commission des Finances du Sénat concernant les termes "étrangers domiciliés ou résidents habituellement en Egypte" employés à l'art. 4 de la Loi No. 14 de 1930.

"Le délégué du Gouvernement a exposé à la Commission que la loi belge et la loi française laissent à la justice le soin de déterminer ceux qui doivent être considérés comme résidents. En Angleterre, le délai de résidence est fixé à six mois.

Après avoir étudié cette question, la Commission a constaté que ni les lois belges ni les lois françaises relatives aux impôts cédulaires dont fait état le projet en discussion, ne comportent de dispositions qui déterminent juridiquement la qualité de résident. Mais dans les deux pays, la loi relative à l'impôt complémentaire sur le revenu général comporte au texte à cet effet.

Ainsi, l'article 37 de la loi belge dispose ce qui suit:

"Est réputé habitant du royaume celui qui y a établi son domicile ou le siège de sa fortune."

De son côté, l'article 38 dispose:

"Sont également passibles de l'impôt complémentaire personnel les personnes qui, n'étant pas habitants du Royaume, y disposent d'une habitation ou y exploitent un établissement quelconque."

Par ailleurs, l'article 105 de la loi française dispose:

Sont considérés comme ayant en France une résidence habituelle:

"(1) Les personnes qui possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année;

"(2) Les personnes qui, sans disposer en France d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal".

Considérant que cette question mérito de retenir l'attention, qu'il est nécessaire d'éviter les conflits et les contradictions de jugements, qu'il convient de parer au préjudice qui pourrait atteindre les personnes déclarées de résider en Egypte à titre

Quoi qu'il en soit, et à défaut d'autres éléments, on ne peut, pour le moment, se baser que sur les travaux préparatoires de la loi et sur le règlement d'exécution, pour déterminer ce qu'est le "domicile légal" aux termes de l'art. 2 de la Loi No. 142 de 1941 :

A une question posée par un Député, le 31 août 1938, lors de l'examen du projet de loi à la Chambre, le Ministre des Finances répondit que :

"les touristes" qui ont leur domicile légal en Egypte "ont un sens général et que quiconque exploite ses capitaux en Egypte est considéré comme ayant un domicile légal dans ce pays. Ainsi, si un touriste, venu visiter notre pays y décide de laisser un compte en banque ou si c'est une touriste qui laisse des bijoux, il ne sera pas possible de percevoir cet impôt sur ce qui a été laissé.....".

temporaire, la Commission s'est préoccupée d'établir un texte fixant les conditions dans lesquelles les étrangers seraient considérés comme "résidents", pour soumettre à l'impôt, tout en tenant compte du cas de ceux qui viennent hiverner pour jouir d'un climat usque ou entreprendre des recherches scientifiques sans intention cependant de séjour permanent, ainsi que de l'intérêt évident du pays à encourager le tourisme. Mais elle n'a pas tardé à s'apercevoir qu'il était fort difficile d'arriver à un texte de caractère général déterminant clairement tous les cas où un étranger pourrait être considéré comme résident en Egypte ; quel que soit ce texte, il prêterait toujours à équivoque. Le texte français, malgré les précautions prises par le législateur, n'échappe pas non plus à l'ambiguïté et la manière dont il détermine les conditions de la résidence n'est pas suffisamment explicite, de telle sorte que l'on est obligé, pour les déterminer, de recourir à l'interprétation du pouvoir judiciaire auquel incombe, de par la loi, de statuer sur les conflits relatifs aux impôts.

Finalement, force fut à la Commission de renoncer à la confection d'un texte dans ce sens, et de s'en remettre à l'appréciation des juges suivant les circonstances, parce que les tribunaux sont mieux placés pour connaître l'intention des gens quant à la permanence de leur séjour, et parce que toute disposition, quelque roide que l'on ait apporté à sa rédaction, laissera la porte ouverte à toutes sortes de conflits et d'arbitraire.

Cependant, pour que les tribunaux se rendent compte que par le terme "résidents en Egypte", la Commission ne vise que les personnes qui ont l'intention réelle d'y résider, quelle que soient les formes de leur séjour, elle a eu soin d'ajouter le mot "habitude" après le mot "résidents", d'autant que le terme de résidence habituelle est courant dans la terminologie juridique en Egypte." (Voir les deux lois sur la nationalité égyptienne, du 29 mai 1926 et du 27 février 1929).

Nous avons vu plus haut que le Gouvernement dans la Note Explicative du projet (de 1914) a confirmé cette interprétation :

"Par "domicile légal" on s'entend pas que l'étranger doive personnellement résider en Egypte. L'étranger qui aurait un travail en Egypte ou qui aurait des biens exploités en Egypte sera également considéré comme tombant sous le coup de cette disposition de la loi et ce sans considération de sa résidence."

D'autre part, le Ministre des Communications, déclara au cours de la discussion de l'article 2 alinéa 3 à la Chambre, le 11 juillet 1914 :

"On entend par l'expression "qui a un domicile légal en Egypte" celui qui habite effectivement dans ce pays."

Enfin, le règlement d'exécution de la loi (art. 2) stipule à ce sujet :

"Est considéré comme légalement domicilié en Egypte tout étranger qui y a établi sa résidence habituelle, même s'il est déclaré à l'étranger, ou qui y exploite une entreprise ou y possède un bien sans y résider habituellement."

De ce qui précède, on peut conclure que l'Administration interprétera l'expression "domicile légal" dans le sens le plus large et y inclura, notamment, non seulement le domicile de fait, mais aussi la simple résidence.

Tout étranger qui a reçu du Ministère de l'Intérieur l'autorisation de résider en Egypte doit nécessairement être considéré comme domicilié en Egypte. Il n'en sera évidemment pas de même de l'étranger qui se trouve en Egypte, sans intention d'y résider, en vertu d'un visa à durée limitée : tel sera le cas des touristes, des personnes visitant l'Egypte pour raison de santé, des commis-voyageurs de passage en Egypte, etc.

En cas de contestation, il reviendra aux Tribunaux de décider si une personne avait ou non un domicile légal en Egypte. Un arrêté de la Cour d'Appel Mixte du 18 juin 1931 a en effet décidé que :

"La détermination du domicile d'une personne est une question de fait que le juge peut résoudre d'après les circonstances".
(Bulletin, 43 p. 454) (1).

(1) Le Tribunal de Versailles a reconnu (10 mars 1936) comme suffisamment caractéristiques d'un domicile en France, la résidence dans une ville d'où le défunt ne s'absentait que pour des excursions ou des voyages de peu de durée, ou il payait l'impôt personnel et mobilier, où il se déclarait domicilié dans les actes et où, enfin, était le

Ajoutons que dans un Rapport présenté en février 1925 au comité financier de la Société des Nations par des techniciens en matière fiscale, le domicile, en vue de la perception de l'impôt successoral, est défini comme étant celui "situé dans l'Etat où le défunt avait au moment de sa mort fixé sa résidence, avec l'intention manifeste de l'y maintenir".

Cette définition a été consacrée par un grand nombre de conventions fiscales internationales.

(b) *L'Étranger a une occupation en Egypte.* C'est un point de fait qui, en général, ne soulevra pas de difficultés. Le défunt était, par exemple, un avocat ou un médecin établi en Egypte, ou bien il était employé auprès d'un commerçant ou d'une entreprise travaillant en Egypte.

Pour que les biens meubles de l'étranger se trouvant en Egypte, soient assujettis à l'impôt successoral en vertu de cette disposition de la loi, il est nécessaire que l'occupation que l'étranger avait en Egypte ait été rémunérée; c'est du moins ce qui résulte de la Note Explicative du Gouvernement:

"(La succession de l'étranger sera assujettie au droit) s'il avait un travail rémunéré qu'il accomplissait en Egypte".

On peut donc conclure que si le travail de l'étranger en Egypte n'avait pas un but lucratif, les biens meubles laissés en Egypte par cet étranger ne seront pas assujettis au droit: il en sera ainsi des activités mobilières d'un archéologue étranger qui décède en Egypte pendant qu'il y fait des fouilles, ou d'un membre correspondant étranger de l'Académie Arabe qui décède au cours de la session à laquelle il assistait, etc.

(c) *L'étranger exploite un bien en Egypte.* C'est également un point de fait que l'Administration des Impôts pourra, le plus souvent, établir sans difficulté. Il s'agit, par exemple, d'un étranger qui, de son vivant, avait un fonds de commerce en Egypte, ou qui était associé (ou commanditaire) dans une entreprise industrielle, commerciale ou

center de ses affaires; et cela en admettant même qu'il eût conservé son domicile de droit en Belgique et que la plus grande partie de sa fortune se trouvait dans ce pays.

Pour le Tribunal de Bruxelles (arrêt du 31 juillet 1932) le domicile "est le lieu où l'on est tellement fixé que l'on soit considéré comme absent quand on ne s'y trouve pas et que l'absence soit censée faite quand on y est revenu" (Reproduit de Rossein Khalaf, op. cit.).

agricole en Egypte; dans ce cas, les biens meubles laissés par cet étranger en Egypte sont assujettis à l'impôt même si le domicile ou la résidence habituelle du défunt était à l'étranger.

Il semble que l'expression "bien exploité en Egypte" doive être interprétée de la manière la plus extensive. On n'a, pour s'en convaincre, qu'à se référer au passage suivant des discussions de la Chambre sur ce point :

"Un *Député* : Les fonds déposés par un étranger (résidant à l'étranger) auprès d'une banque en Egypte, seront-ils assujettis à l'impôt ?

"Le *Ministre*.—Si la banque alloue des intérêts sur les fonds, ils seront soumis au droit de mutation."

Il est vraiment exagéré de dire qu'un étranger "exploite un bien" en Egypte par le fait qu'il possède des fonds placés auprès d'une banque en Egypte à un taux d'intérêt, souvent des plus dérisoires.

En appliquant le même principe, on serait amené à considérer comme ayant également un "bien exploité en Egypte" tout étranger dont les titres sont déposés auprès d'une banque en Egypte.

Il est plus que douteux que les Tribunaux Egyptiens entérinent ce point de vue. Mais si, par extraordinaire, cette interprétation extensive devait finalement prévaloir, nous pensons qu'elle irait à l'encontre des intérêts bien compris du pays : les nombreux étrangers ne résidant pas dans le pays s'empresseraient, en effet, afin d'échapper à l'impôt successoral égyptien, de retirer des banques en Egypte leurs fonds et titres qui y sont déposés.

SECTION III.—*Exceptions*

L'article 2 de la loi que nous venons d'examiner en détail, est-il applicable à toutes les successions dont il y est question, sans exception aucune ? En d'autres termes, faut-il décider que le droit de mutation est toujours dû du moment que l'on se trouve en présence d'une succession remplissant les conditions prévues dans cette disposition ?

La Loi No. 142 de 1944 est muette à ce sujet, mais il semble qu'il y ait lieu d'admettre deux exceptions à la règle générale posée à l'art. 2 de la loi, exceptions tirant leur origine de la qualité du défunt : la première concerne les membres des Forces Britanniques en Egypte et les membres de la Mission Militaire Britannique et la seconde concerne les membres du Corps Diplomatique.

(1) *Membres des Forces Britanniques en Egypte et membres de la Mission Militaire.*—Nous avons déjà eu l'occasion de soulever cette question lors de l'examen du point de savoir si la contribution établie par la Loi No. 142 de 1944 est un droit ou un impôt. Nous avons dit, qu'à notre avis, il n'y a pas de doute qu'il s'agisse d'un impôt proprement dit. Si notre façon de voir est correcte, tous les biens, meubles et immeubles, laisés en Egypte par les membres des Forces Britanniques, doivent être exemptés du droit de mutation en vertu de la Loi No. 24 de 1941 (1).

Aux termes de l'article 1er de la Convention du 26 août 1936 entre le Gouvernement égyptien et le Gouvernement britannique, l'expression "Forces Britanniques" comprend :

(a) "Toute personne régie par le "Naval Discipline Act", "Army Act" ou "Air Force Act" du Royaume Uni (ou des "Acts" correspondants des autres parties des Dominions de Sa Majesté), qui cantonne avec ou qui est attachée aux forces de Sa Majesté se trouvant actuellement en Egypte en conformité des dispositions du traité d'alliance."

(b) "Tout fonctionnaire civil britannique accompagnant les dites forces en Egypte ou servant avec elles, ou avec l'armée navale ou les forces aériennes, et qui, soit s'est vu octroyer un statut comme officier, soit détient un permis désignant son statut, permis émis par l'autorité britannique compétente telle qu'elle est définie ci-dessus, et qui est rétribué sur les fonds d'une partie quelconque des Dominions de Sa Majesté, ou sur les fonds de la Marine, de l'Armée ou des Forces Aériennes."

(c) "Les femmes et les enfants âgés de moins de 21 ans des personnes mentionnées aux (a) et (b) ci-dessus."

Et aux termes de l'article 3 de la Loi No. 24 de 1941, l'expression "membres de la Mission Britannique" comprend également les femmes et enfants âgés de moins de 21 ans.

(2) *Membres du Corps Diplomatique.*—Parmi les immunités dont jouissent les agents diplomatiques, on compte l'exemption des impôts.

(1) Il nous revient que l'Administration des Impôts aurait décidé que seuls les biens meubles laisés par les membres des Forces Britanniques et les membres de la Mission Militaire en Egypte sont exemptés du droit de mutation sur les successions, les biens immobiliers y étant exceptés. Cette discrimination nous semble difficile à justifier.

En principe donc, on devrait considérer comme exemptées du droit de mutation la succession en Egypte d'un agent diplomatique accrédité auprès de la Cour Royale Egyptienne. Il est probable cependant que, par mesure de réciprocité, l'Administration des Impôts Egyptienne n'accordera cette exemption qu'aux pays dans lesquels les agents diplomatiques égyptiens jouissent de la même immunité (1).

RÉSUMÉ PAR TABLEAU SYNOPTIQUE DU CHAPITRE

<i>Nature des biens</i>	<i>De cufus Egyptien</i>	<i>De cufus étranger</i>
IMMEUBLES		
(1) situés en Egypte...	Droit dû	Droit dû.
(2) situés à l'étranger...	Droit dû	Pas de droit.
MEUBLES		
(1) se trouvant en Egypte.	Droit dû.	Droit dû si le <i>de cufus</i> avait son domicile légal, une occupation ou un bien exploité en Egypte.
(2) se trouvant à l'étranger.	Droit dû	Pas de droit.

(1) La pratique française en la matière est la suivante :

- (a) Le droit de mutation par décès n'atteint pas le mobilier des hôtels et dépendances des agents diplomatiques accrédités en France, dans l'exercice de leurs fonctions.
- (b) Mais cette exemption, dérivant de la fiction d'extraterritorialité dont jouissent les agents diplomatiques est limitée aux hôtels et au mobilier le garnissant et le droit frappe toutes les autres valeurs et meubles corporels que les dits agents peuvent posséder en France.
- (c) Par application du même principe il y a lieu de considérer comme situés en France, et dès lors d'assujettis à l'impôt, les biens mobiliers appartenant aux agents diplomatiques représentant la France et accrédités à l'étranger, dans leur hôtel (PAUL POUTREAU — "Des successions dans le Droit Fiscal International" — Paris 1922).



CHAPITRE III

Double Imposition

Chaque État souverain est libre de déterminer son système fiscal à sa guise. A cet effet, il peut adopter les principes qui conviennent le mieux à sa structure économique sans se soucier de ceux suivis par les autres États. Ainsi, un pays d'émigration qui désire faire rendre le maximum possible à l'impôt successoral, fera de l'allégeance politique (nationalité) le principe dominant de la loi en la matière; un pays d'immigration, par contre, qui veut atteindre le même but, adoptera comme base de cet impôt, l'allégeance économique (domicile du de cujus — situation des biens).

La conséquence de cet état de choses est la multiplicité des systèmes fiscaux basés chacun sur des principes différents. Et la multiplicité des systèmes engendre, lorsqu'il y a concours de plusieurs lois, un phénomène des plus fâcheux, à savoir: la double imposition qui est, dans le domaine fiscal, ce qu'est, dans le domaine du droit international privé, le conflit des lois.

Nous avons vu qu'aux termes de l'art. 2 de la Loi No. 142 de 1914, le droit de mutation sur les successions est applicable:

- (1) à tous les biens, meubles et immeubles, laissés par un de cujus égyptien, que ces biens soient situés en Egypte ou à l'étranger;
- (2) à tous les biens immeubles, situés en Egypte, laissés par un de cujus étranger, quel qu'ait été le domicile de ce dernier;
- (3) à tous les biens meubles situés en Egypte laissés par un de cujus étranger qui a son domicile légal en Egypte ou qui a exercé une profession ou exploité un bien en Egypte.

Cette disposition de la loi comporte, en puissance, ainsi que les deux exemples suivants le démontreront, la double imposition pour les Egyptiens aussi bien que pour les étrangers:

- (a) Un Egyptien, domicilié à l'étranger dans un pays dont la législation édicte l'imposition territoriale, décède en laissant tous ses biens dans ce pays. Sa succession sera assujettie tant au droit de mutation égyptien (en vertu de l'art. 2 (1) de la Loi No. 142 de 1914) qu'à l'impôt successoral étranger (en vertu de la loi du domicile).

(4) *Un étranger, domicilié en Egypte, décède en y laissant ses biens. Si la loi de l'Etat dont il est ressortissant assujettit à l'impôt successoral tous les biens des nationaux, y compris ceux situés à l'étranger, les héritiers seront tenus d'acquitter et l'impôt successoral national et le droit de mutation égyptien (Art. 2, al. 2 et 3 de la loi).*

La double imposition, en général, est une cause d'injustice trop notoire pour qu'il soit nécessaire de nous y étendre ici. Plus spécialement, en matière d'impôt sur les successions, elle donne lieu souvent, selon les termes du Professeur Allix, à de "véritables scandales". En effet, d'une part, les tarifs de l'impôt successoral sont, en général, très élevés; ainsi, même dans la loi égyptienne, qui est, de ce fait, la plus élevée, le taux du droit va dans certains cas jusqu'à 40 pour cent. D'autre part, quand une succession est assujettie à l'impôt de deux Etats différents, l'impôt payé par les intéressés à l'un des Etats n'est pas, en général, considéré par l'autre Etat comme une charge de la succession; il en est notamment ainsi dans la Loi No. 142 de 1944 dont aucun texte n'autorise la déduction de l'actif imposable du montant acquitté à titre d'impôt successoral étranger. Par le jeu de ces diverses règles le plus clair du patrimoine successoral est souvent absorbé par les impôts. On a même cité le cas "d'une succession où le défunt, mort-né hors de sa patrie, laissait des biens dans un troisième pays à des bénéficiaires qui en habitaient un quatrième, et qui a payé 125 pour cent de la valeur des biens transmis" (5).

On comprend que, dans ces conditions, les Etats aient cherché à éviter la double imposition dans le domaine international. Divers moyens ont été employés à cette fin pour ce qui concerne l'impôt successoral.

Certains pays, comme l'Italie et la Belgique, ont essayé de trouver une solution au problème par voie unilatérale: ils ont édicté, dans leur législation interne, certaines mesures tendant à épargner à leurs ressortissants le préjudice résultant de la double imposition. Ainsi, en Belgique, le "droit sur les successions", qui frappe la valeur de tous les biens transmis par le décès d'un habitant du Royaume, en quelque

(5) E. HATTAUD cité par E. ALLIX, *op. cit.* p. 2514

ien que ces biens se trouvent, est payé par les héritiers du de cujus sous déduction de l'impôt étranger dû sur les immeubles situés hors de Belgique.

Quant à la loi italienne, dont le principe prédominant est la territorialité, les seuls biens qu'elle assujettit à l'impôt successoral sont, en principe, les biens meubles et immeubles situés en Italie; à cet effet les titres et valeurs mobilières sont considérés comme étant situés dans l'Etat où la société émettrice a son siège. Une seule exception est apportée à cette règle, à savoir: que les titres et valeurs mobilières étrangers, dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Italie, sont compris dans l'actif successoral assujéti à l'impôt Italien; toutefois, si les intéressés prouvent qu'ils ont payé, ou qu'ils sont tenus de payer, un impôt étranger sur les valeurs en question, celles-ci sont déduites du patrimoine imposable en Italie.

Ces mesures sont certainement intéressantes et louables mais elles ne résolvent pas le problème de la double imposition que d'une manière incomplète, la raison étant précisément qu'elles sont prises unilatéralement. Ainsi, si la loi italienne ou la loi belge ne pourraient empêcher que les biens situés en Italie ou en Belgique, dépendant de la succession d'un de cujus égyptien, soient frappés du droit de mutation égyptien ou des de l'impôt successoral Italien ou belge.

Il semble donc que la seule solution vraiment efficace au problème de la double imposition dans le domaine international réside dans la conclusion de conventions fiscales internationales. C'est l'opinion qui prévaut généralement aujourd'hui et c'est dans ce but que la plupart des Etats édictent dans leur législation interne des dispositions dont l'application, en concours avec une loi fiscale étrangère, engendre inévitablement la double imposition. Par ce moyen, en effet, chaque Etat espère exercer une pression sur les Etats intéressés afin de les amener à conclure avec lui des traités fiscaux. C'est l'attitude qui a été adoptée notamment lors de l'élaboration de la Loi No. 142 de 1944. La double imposition et les injustices en découlant n'ont nullement échappées aux auteurs de la loi; elles n'ont pas non plus passé inaperçues aux deux Chambres, lors de la discussion de l'art. 2. Mais il fut décidé que si la loi égyptienne permettait bien d'éviter la double imposition, les Etats étrangers n'auraient aucun intérêt à modifier leurs lois pour épargner aux ressortissants égyptiens cette double imposition. En d'autres termes, la double imposition découlant de l'art. 2 de la loi a été soulevée; elle constitue entre les mains du

Gouvernement Égyptien un atout pour forcer les États étrangers à la conclusion de traités fiscaux (2).

Remarquons à ce sujet que l'art. 2 du projet de loi de 1938, tel que modifié par le Conseil Economique et approuvé par la Chambre, stipulait expressément que les règles édictées aux alinéas (1) et (3) étaient applicables "sous réserve des conventions internationales au sujet de la double imposition". Pour des raisons que nous ne connaissons pas, — aucune mention n'en ayant été faite dans la Note Explicative du Gouvernement et lors des discussions au Parlement, — l'expression "sous réserve des conventions internationales" disparut du texte de l'art. 2 dans le projet présenté par le Gouvernement en 1944. Mais il n'y a pas de doute que, nonobstant cette suppression, la situation reste sans changement, c'est-à-dire que, par accord avec

(2) "Un jour, dans la Commission fiscale, nous examinâmes justement le projet de loi concernant l'impôt sur les successions. Nous fîmes arrive à l'art. 2 que je viens de citer et de commenter.

Je ne pus pas réprimer une observation : "Mais c'est la double imposition, qui se présente. Si un pays autre que l'Égypte, par exemple l'Italie, applique la loi territoriale, et frappe les successions d'un Égyptien ayant laissé ses biens en Italie, et d'autre part l'Égypte prétend l'impôt sur les biens laissés par ses nationaux, n'importe où les biens se trouvent, voilà qu'un successible sera frappé deux fois : par le pays d'origine de ses biens, l'Égypte, et le pays où se trouvent les biens, l'Italie".

On me fit immédiatement remarquer que la discrimination contre les étrangers n'était pas en jeu. Un Égyptien peut encourir dans la double imposition tel qu'un étranger. "C'est exact — répondis-je — je ne parle pas de discrimination, mais de double imposition. Aujourd'hui malheureusement elle se vérifie un peu partout : il domine en matière fiscale, une espèce d'anarchie internationale. Pourquoi l'Égypte, qui est en train d'entreprendre une réforme fiscale, au lieu d'accroître l'anarchie, ne se fait-elle pas un point d'honneur à éviter, autant que possible, la double imposition ? Il est vrai que la Société des Nations a préconisé et provoqué même des traités fiscaux bilatéraux et je souhaite à l'Égypte, qui appartient désormais à la Société des Nations, de prendre pour son compte l'initiative de ces traités. Mais, en attendant, restons loin de la double imposition".

"Non — ce fut la réponse finale — puisque d'autres pays rédigent leur législation d'après leurs besoins, sans prendre aucun souci de la double imposition, nous voudrions les imiter. Au surplus, nos dispositions législatives vont constituer, dans nos mains, un précieux atout, que nous ferons valoir, dès que nous envisagerons des traités fiscaux bilatéraux".

Il n'y avait rien à répliquer à ces raisonnements : aussi je fis bonne mine à mauvais jeu et acceptais la double imposition." (*La Réforme Fiscale en Égypte par UNGARO* Recue dans *L'ÉGYPTÉ CONTEMPORAINE*, 1938, p. 341)

un Etat étranger, des dérogations peuvent être apportées aux dispositions de l'art. 2 de la loi, excepté peut-être pour ce qui concerne l'al. 2 de cet article relatif à l'imposition des immeubles situés en Egypte ⁽¹⁾.



Quels sont les principes dont pourraient s'inspirer les Etats lors de l'élaboration des traités fiscaux bilatéraux pour applanir les difficultés résultant de la double imposition ? Cette question a été étudiée par les techniciens en la matière et diverses théories ont été proposées pour sa solution. Nous ne nous étendrons pas sur ce sujet, qui dépasse les limites assignées à notre étude, mais nous esquisserons très brièvement ces diverses théories :

(a) *Imposition par l'Etat national du défunt.*—La nationalité impliquant des devoirs et droits réciproques entre un Etat et ses ressortissants, l'impôt successoral serait dû à l'Etat dont le de cujus était ressortissant : l'impôt successoral serait, en quelque sorte, la rémunération de la protection accordée par l'Etat à ses ressortissants, même par delà ses frontières.

Mais d'une part, la nationalité est un lien politique plutôt faible qui ne justifie nullement l'attribution exclusive de l'impôt successoral à l'Etat national du de cujus. D'autre part, peu d'Etats seraient disposés à conclure des traités fiscaux en base de ce principe, car ils perdraient le droit de percevoir l'impôt sur les immeubles situés dans leur pays et appartenant à des étrangers.

(b) *Imposition par l'Etat du domicile du défunt.*—Le domicile étant le centre des intérêts économiques d'une personne, l'impôt successoral devrait revenir, d'après les partisans de cette théorie, à l'Etat du domicile du de cujus car c'est cet Etat qui, par son organisation et la protection fournie à ses résidents, a contribué à la formation de la fortune du de cujus.

(1) En 1938, un député ayant proposé d'appliquer l'expression " sous réserve des conventions internationales " aux trois alinéas de l'art. 2 du projet, le Ministre des Finances objecta en disant que les immeubles situés en Egypte doivent toujours être assujettis au droit de mutation. En d'autres termes, l'intention déclarée du Gouvernement Egyptien à cette époque était que, même par convention internationale, on ne pourrait déroger à la règle posée à l'alinéa 2 de l'art. 2 du projet. Il y a tout lieu de croire que le Gouvernement Egyptien n'a point modifié son point de vue sur ce sujet.

Cette théorie est des plus séduisantes et plusieurs législations s'y sont ralliées. Mais, comme la précédente, elle attribue quelquefois l'impôt successoral sur les immeubles à un Etat autre que celui de la situation, chose que peu d'Etats acceptent. D'un autre côté, il n'est pas toujours facile de déterminer le domicile d'une personne, dans le sens économique du terme.

(c) *Imposition par l'Etat de la situation des biens*.—D'après cette théorie, l'impôt successoral devrait être perçu par l'Etat de la situation des biens, étant donné que c'est cet Etat qui pourvoit à la protection de ces biens.

On ne peut nier que cette théorie a un fondement solide qui résout en grande partie la double imposition ; mais on éprouve de grandes difficultés pour déterminer la situation de certains biens, surtout pour les biens meubles incorporels.

Ces diverses théories, basées chacune sur un seul principe, ne sont pas entièrement satisfaisantes puisque, ainsi que nous l'avons vu, aucune d'elles ne réussit à enrayer d'une manière radicale la double imposition. Aussi, les solutions modernes proposées par les savants et techniciens chargés de l'étude du problème par divers organismes internationaux, sont-elles inspirées par un nouveau principe, *l'allégance économique*, principe en vertu duquel "plusieurs autorités fiscales concurrentes peuvent imposer le même contribuable en proportion des intérêts économiques qui le rattachent à chacune d'elles" (2). Nous allons résumer ici les deux principaux projets élaborés sur cette base (3) :

§ 1.—*Projet de l'Institut de Droit International*.—L'Institut de Droit International étudia de bonne heure le problème de la double imposition en matière successorale. A la session de Grenoble qui se tint, en 1912, faisant siennes les conclusions de son Rapporteur, Mr. Strisower, il émit le vœu suivant :

"L'Institut de Droit International émet le vœu de voir les Etats conclure des conventions destinées à écarter les graves injustices des doubles impositions, spécialement en matière des droits de mutation par décès (impôts successoraux). Ces conventions devraient obliger les Etats à introduire dans leurs

(1) E. ALLEN, *op. cit.* p. 563.

(2) KHALAF, pp. 267 et suiv.

législations certaines dispositions sur la délimitation de ces impôts au point de vue international, basées uniformément sur les principes suivants :

I.—Sont soumis à l'impôt successoral : (1) les immeubles dans l'Etat où ils sont situés, et les meubles qui, d'une manière permanente, sont placés dans l'immeuble pour son service.

(2) Tous les autres biens qui constituent le capital fixe ou de circulation, servant à l'exploitation d'un immeuble ou d'un établissement industriel ou commercial, dans l'Etat où ces derniers sont situés.

Sont pourtant exceptés les biens qui sont soumis à l'impôt successoral dans un autre Etat en vertu des règles établies.

(3) Les hypothèques dans l'Etat où l'immeuble hypothéqué est situé.

Les brevets d'invention, les droits d'auteur et les autres droits de valeurs économiques, qui autorisent l'exercice d'une certaine activité conférée par la loi ou par des concessions spéciales, dans l'Etat où ces droits sont exercés.

II.—Les biens non compris au paragraphe I sont soumis à l'impôt successoral dans l'Etat du domicile du défunt.

L'Institut insiste, en outre, pour que l'impôt progressif sur les successions ne soit payé qu'une fois, et que si la succession comprenait des biens se trouvant dans plusieurs pays, un seul de ces pays puisse tenir compte de l'ensemble pour le calcul du taux de l'impôt.

2.—*Projet de la S.D.N.*—L'étude du problème de la double imposition fut confié par la S.D.N. à un Comité composé de quatre économistes auquel fut adjoint par la suite des techniciens en matière fiscale et d'autres spécialistes.

Le rapport des économistes, déposé en mars 1923, exposait la manière dont la théorie de l'allégance économique pouvait être appliquée à l'impôt successoral. Les biens successoraux devraient, d'après ce rapport, être répartis entre l'Etat du domicile du *de cujus* et celui de la situation économique des biens. Au premier, on attribuerait l'impôt sur les actions, obligations et toutes valeurs mobilières

en général ainsi que sur les crédits commerciaux et le capital d'exploitation. A l'Etat de la situation économique des biens reviendrait l'impôt sur les biens immobiliers, les meubles en rapport étroit avec le domaine foncier (outillage, instruments agricoles, cheptel). Les navires seraient taxés par les pays où ils sont enregistrés et les hypothèques par le pays de la situation du bien hypothéqué.

Toutefois, ajoute le rapport, c'est au pays du domicile qu'il revient de taxer la succession entière aux taux prévus par ses lois fiscales, sauf à déduire " de la somme ainsi obtenue le montant de l'impôt effectivement perçu sur la partie de la fortune qui se trouve dans le pays d'origine, à la condition toutefois que le montant ainsi déduit ne dépasse pas celui de la somme qui aurait été perçue sur cette partie de la fortune, si celle-ci s'était trouvée dans le pays de résidence".

Il est aisé de comprendre la raison de cette règle : le morcellement des biens successoraux entre divers Etats en vue de leur taxation, aboutit à une très forte baisse du rendement de l'impôt successoral, impôt qui est progressif dans presque tous les pays du monde. C'est afin de remédier à cette conséquence que l'imposition de toute la succession par l'Etat du domicile fut suggérée par le Comité des Economistes.

Quant aux experts techniques de la S.D.N., ils mirent au point un projet de convention bilatérale relatif à la double imposition en matière d'impôt successoral.

Voici les clauses principales de ce projet :

Art. 1.— " Sont considérés comme droits de successions au sens de cette convention :

" (A); (B); (C)"

Art. 2.— " Les impôts sur les successions, sont établis par l'Etat du domicile du de cujus, c'est-à-dire par l'Etat où le de cujus avait au moment de sa mort fixé sa résidence, avec l'intention manifeste de l'y maintenir. Le calcul peut être fait sur l'intégralité des biens laissés par le défunt, y compris ceux situés à l'étranger, mais le cas échéant, les déductions prévues à l'article 4 seront opérées, et seule la différence sera perçue. A défaut de domicile au sens du paragraphe précédent, l'Etat dont le de cujus était ressortissant est considéré comme l'Etat du domicile".

Art. 3.—“ Si le de cujus qui était domicilié dans l'un des Etats contractants laisse des biens dans l'autre Etat, celui-ci peut percevoir les impôts de succession sur les dits biens, mais seulement en appliquant le taux afférent à leur valeur, à l'exclusion des autres éléments d'actif situés dans n'importe quel autre Etat ”.

Art. 4.—“ L'Etat du domicile du de cujus permettra que déduction soit faite du plus faible des deux montants ci-après pour les catégories de biens ci-dessus spécifiées, soit :

(a) Le droit effectivement liquidé dans l'Etat du domicile sur les éléments d'actif situés à l'étranger.

(b) Le montant effectif du droit payable sur les éléments d'actif dans l'Etat où ils sont situés. Les catégories mentionnées sont les suivantes : (1) immeubles et meubles meublants ; (2) créances hypothécaires et capitaux investis dans des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, à l'exception des actions ; (3) et toutes autres catégories de biens qui sont simultanément imposés ou qui viendraient à l'être dans le pays de leur situation par les deux Etats contractants ”.

Art. 5.—Cet article concerne la répartition des dettes sur les actifs imposés par les différentes fiscalités. Il prévoit que les dettes qui sont garanties ou afférentes à des éléments d'actif spéciaux, seront déduites de la valeur de ces éléments. Quant aux autres dettes, le projet laisse aux futurs Etats contractants la liberté de conclure, en ce qui les concerne, tels arrangements administratifs détaillés qui pourront être adaptés à leur situation particulière. Le commentaire du projet a soin, en outre, de déclarer que normalement, le terme “ dettes ” doit comprendre les legs.

Art. 6.—“ Si un différend surgit entre les Etats contractants au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente convention, et si ce différend ne peut être réglé, soit directement entre les Etats, soit par la voie de tout autre moyen de règlement amiable, il pourra être soumis aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la S.D.N. pourra désigner à cet effet ; cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir au besoin réunies.

Les Etats contractants pourront convenir, antérieurement à l'instance, de considérer comme définitif l'avis qui sera formulé par le dit organisme. Dans le cas contraire, cet avis n. liera pas les Etats contractants, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux, et les Etats conserveront la liberté soit après avoir recouru à la procédure ci-dessus mentionnée, soit pour remplacer cette procédure, de recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour permanente de justice internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour, aux termes de son statut.

La procédure ouverte devant l'organisme visé ci-dessus ou l'avis formulé par lui, n'entraînera en aucun cas la suspension de la mesure qui fait l'objet du litige ; il en sera de même dans le cas d'une instance devant la Cour permanente de justice internationale, à moins que celle-ci en décide autrement, aux termes de l'article 41 de son statut ".

Ayant ainsi exposé succinctement les divers projets proposés pour la solution du problème de la double imposition dans le domaine international, on peut se demander quel est le principe dont pourrait s'inspirer le Gouvernement Egyptien lors de la négociation de conventions bilatérales à ce sujet. Il semble, qu'en l'état actuel, c'est le principe de l'allégeance économique, tel que défini par la S.D.N., qui s'adapte le mieux aux intérêts du pays. L'adoption de ce principe entraînerait principalement la modification du les alinéas de l'art. 2 (ou une dérogation à ses dispositions par traité) à l'effet de n'assujettir à l'impôt successoral égyptien que les biens des Egyptiens domiciliés en Egypte. Or, il est constant que le nombre d'Egyptiens établis à l'étranger est minime et, en tout cas, inférieur à celui des étrangers domiciliés en Egypte.

Il en résulte que le Fisc Egyptien ne souffrira pas beaucoup du chef d'une pareille modification. Par contre, les successions égyptiennes qui sont, en quelque sorte, pénalisées par cette disposition se verraient traitées sur le même pied que les successions d'étrangers domiciliés en Egypte.

Si l'on ajoute que les capitaux investis en Egypte par les étrangers sont de beaucoup plus importants que ceux investis à l'étranger par les Egyptiens, on conviendra sans peine avec nous que la modification de l'art. 2 de la loi est dans l'intérêt de l'Egypte et qu'elle est souhaitable à tous les points de vue.

CHAPITRE IV

Dispositions assujetties au droit de mutation

A partir du moment où le législateur avait pris la décision de principe d'imposer les biens dévolus par voie héréditaire, il se devait d'envisager les mesures nécessaires pour imposer également :

(1) les biens dévolus par voie testamentaire, cette voie étant, à tous les points de vue, assimilable à la dévolution héréditaire ;

(2) les actes et dispositions assimilables à des avancements d'héritiers ;

(3) les actes et dispositions présumés faits dans le but de soustraire des biens au paiement des droits successoraux.

C'est ce que fit, en effet, le législateur.

Les articles 3 à 11 de la loi, assujettissent au droit de mutation sur les successions, les biens transmis par un des moyens que nous venons d'énumérer et que nous allons maintenant examiner en détail.

(1) *Biens transmis par voie testamentaire.*—Puisque les biens recueillis par voie héréditaire sont assujettis au droit de mutation, il n'y a pas de raison pour qu'il n'en soit pas de même des biens recueillis par voie testamentaire.

Dans les cas où la loi nationale du *de cuius* autorise les dispositions testamentaires en faveur des héritiers, le legs fait au profit d'un héritier s'ajoute à la quote-part héréditaire de cet héritier et le total ainsi recueilli est assujetti au droit d'après le degré de parenté existant entre l'héritier et le *de cuius*.

Si le légataire n'est pas un héritier, le droit dû sur le legs est celui applicable à la dernière catégorie d'héritiers, c'est-à-dire aux taux les plus élevés et ce, sans considération de la parenté qui peut exister entre le légataire et le *de cuius*.

A cette règle sévère, deux exceptions sont édictées par la loi :

(a) la première est prévue par le dernier alinéa de l'art. 3 de la loi et l'art. 3 du règlement d'exécution :

"Est compris dans la première catégorie des héritiers, quant à la fixation du taux du droit, tout légataire non héritier, s'il est un des descendants du *de cuius*. Il en est ainsi en cas d'un legs d'un grand-père décédé en faveur de son petit-fils dont le

père serait décédé ; ce legs, bien que consenti à une personne non héritière, est assimilé aux parts des héritiers de la première catégorie¹.

Cette exception s'explique par le fait que le droit Musulman n'admet pas la représentation dans les successions.

(b) la seconde exception concerne les legs en faveur d'institutions, œuvres de bienfaisance et fondations sociales. Ces legs jouissent également des taux de faveur fixés pour les héritiers de la première catégorie, et peuvent même être exonérés de tout ou partie du droit par le Conseil des Ministres (Art. 10, 2e alin. de la loi).

(2) *Biens transmis à titre gratuit ou à titre onéreux par le de cujus à ses héritiers dans l'année de son décès.*—“Le projet établit une série de dispositions propres à déjouer les manœuvres ou les simulations auxquelles on serait tenté de recourir pour se soustraire au paiement des droits, mais en assurant le respect des actes dont la sincérité est démontrée.”

Tels sont les termes employés dans la Note Explicative du projet de 1938 pour commenter, notamment, les termes de la disposition qui est devenue l'article 4 de la loi.

Aux termes de cet article, le droit de mutation est dû sur les donations et autres actes de dispositions de tous biens meubles ou immeubles consentis par le de cujus, dans l'année précédant son décès, soit directement, soit par personne interposée, à une personne devenue son héritière pour une cause qui existait au moment de la donation ou de l'acte de disposition (2).

L'idée maîtresse qui est à l'origine de cette disposition est que la disposition à titre gratuit ou à titre onéreux consentie par le de cujus à ses héritiers, dans l'année précédant son décès, est entachée d'une grave suspicion : le de cujus ne se serait dépouillé de ses biens de son vivant que parcequ, sentant sa mort prochaine, il a voulu éviter à ses héritiers le paiement des droits de mutation sur les successions. Le Fisco, frustré, est donc en droit de réclamer l'impôt successoral sur les biens ainsi transmis.

(1) Le projet original de la loi exceptait des dispositions de cet article les “ donations faites par les ascendants à leurs descendants pour dot, meubles et trousseau de mariage, suivant les us et coutumes ”. Cette exception a disparu du dernier projet.

Deux conditions sont requises pour que la présomption édictée par l'art. 4 de la loi produise son plein effet :

(a) la donation ou l'acte à titre onéreux doit avoir été consenti à une personne qui, au moment de la conclusion de l'acte, avait qualité pour hériter du de cujus. Sont présumées personnes interposées du bénéficiaire de l'acte, ses descendants, son conjoint et les conjoints de ses descendants ; tout acte consenti à une de ces personnes est donc considéré comme consenti au profit de l'héritier présomptif.

À ce propos, le dernier alinéa de l'article 4 stipule que :

« Le droit de mutation n'est pas dû sur les donations de biens meubles ou immeubles consenties au profit d'une personne devenue héritière pour une cause qui n'existait pas au moment de la donation ».

Nous avons essayé, en vain, de connaître la raison pour laquelle cet alinéa, qui n'existait ni dans le projet de 1938 ni dans celui de 1941, a été ajouté en 1944. Il n'est en effet qu'une simple répétition, sous forme de négation, de ce qui est dit à l'alinéa 1^{er} du même article dans la forme positive. D'autre part, nous ne comprenons pas pourquoi il n'y est question que des donations : est-ce à dire qu'un acte à titre onéreux consenti à une personne devenue héritière pour une cause qui n'existait pas au moment de la conclusion de l'acte, est assujéti au droit ? Ce serait absurde et, en tout cas, contraire aux termes formels de l'alinéa 1^{er} de l'article 4.

(b) la donation ou l'acte à titre onéreux doit avoir été consenti dans l'année précédant le décès du de cujus (2).

Aucune précision n'est fournie sur ce point, soit par les travaux préparatoires soit par la loi ou par le règlement d'exécution.

En s'inspirant de la présomption sur laquelle est fondé l'art. 4 de la loi, on est tenté de dire que le droit de mutation n'est pas dû sur les actes intervenus dans l'année précédant le décès du

(1) Ainsi que nous le verrons par la suite, les polices d'assurance sur la vie contractées par le de cujus au profit de ses héritiers (ou d'autres personnes) sont toujours assujéties au droit de mutation même lorsqu'elles ont été contractées plus d'un an avant le décès du de cujus et que toutes les primes y relatives ont été acquittées plus d'un an avant le décès.

de conjus lorsque ce décès n'est pas naturel et était imprévisible, par exemple, lorsque le de conjus est décédé des suites d'un attentat criminel ou d'un accident.

Malheureusement, il n'est pas possible d'admettre une interprétation pareille en présence des termes formels de la loi. Il y a donc lieu de décider que la cause du décès importe peu ; il suffit que le décès du de conjus ait eu lieu moins de douze mois après l'acte de disposition par lui consenti, pour que la seconde condition exigée par l'art. 4 de la loi soit considérée comme ayant été accomplie.



Les actes tombés sous le coup de l'art. 4 de la loi ne sont pas nuls ; ils continuent à sortir tous leurs effets, sauf à être assujettis au droit de mutation. Ainsi, la donation consentie par le de conjus à un de ses héritiers moins d'un an avant son décès n'est pas réintégrée dans la succession pour être répartie entre tous les ayants-droit, mais il en est tenu compte pour le calcul du droit de mutation dû par l'héritier qui en a bénéficié. De même, si le bénéficiaire de la disposition a vendu à un tiers, avant le décès du de conjus, le bien par lui acquis, la vente est parfaite et n'est pas annulée par le décès du de conjus ; mais le bénéficiaire original reste débiteur du droit de mutation dû sur le bien vendu.



Si la disposition consentie par le de conjus à un de ses héritiers, dans l'année précédant son décès, était à titre gratuit, la présomption légale établie par l'art. 4 de la loi n'admet pas la preuve contraire et le droit dû doit nécessairement être acquitté.

Mais si cette disposition était à titre onéreux, l'intéressé peut recourir à la justice et établir le paiement de la contre-valeur. Dans un cas pareil, contre qui l'intéressé doit-il diriger l'instance ? Et qui doit supporter les frais judiciaires ? La loi est muette sur ces points. A notre avis, c'est au Fisc que l'action en justice doit être intentée. Quant aux frais, il reviendra au Tribunal de décider à qui ils incombent. Il est probable que le Tribunal les mette à la charge personnelle de l'intéressé, en cas d'insuccès, et au profit de la succession dans le cas contraire.

Si l'intéressé réussit à établir en justice que la disposition contestée ne déguise pas une libéralité, le Fisc est tenu de lui restituer le droit de mutation perçu sur cette disposition.

A cet effet, l'intéressé doit signifier au Moudour des Impôts le jugement définitif établissant que l'acte de disposition consenti par le de cujus en sa faveur a eu lieu avec contrepartie. Cette signification est considérée comme une demande en restitution du droit de mutation indûment perçu et le Moudour des Impôts est tenu de prendre les mesures nécessaires en vue de sa restitution immédiate (Art. 5 R.E.).

Le recours à la justice pour établir le paiement de la contrevaleur est obligatoire. Ainsi même si le paiement est établi, par l'acte ou autrement, d'une manière incontestable, l'intéressé doit quand même s'adresser aux Tribunaux. De même le Fisc, même s'il est convaincu du fait, ne pourrait dispenser l'intéressé d'établir le paiement en justice. La loi est formelle sur ce point. Le Rapporteur du projet au Sénat expliquait la raison d'être de cette disposition comme suit :

"L'Administration des Impôts n'est, qu'à tout, qu'une Administration et c'est dans l'intérêt des ayants-droit eux-mêmes qu'elle ne soit pas chargée de trancher des questions de ce genre. Lorsque l'affaire est soumise à la justice, elle n'est tranchée qu'après un examen approfondi et dans un esprit d'équité."

Le Ministre de la Justice ajoutait :

"Il ne faut pas laisser aux fonctionnaires de l'Administration des Impôts la faculté de trancher ces questions parce qu'ils ne sont pas à même de juger de la valeur des contrats. D'autre part, si on confie ces affaires à de petits fonctionnaires, il y aura des possibilités de détournement"(1).

Nous sommes d'avis que le Législateur aurait été mieux inspiré s'il avait laissé à la discrétion du Fisc, ainsi qu'il l'a fait dans d'autres cas importants (art. 13 et 15 de la loi), le soin de décider du sérieux des actes à titre onéreux consentis par le de cujus à ses héritiers dans l'année précédant son décès sans, en cas de contestation, à faire trancher la question par la justice.



Du droit de mutation dû sur la disposition tombant sous le coup de l'art. 4, la loi autorise la déduction des droits proportionnels qui

(1) Dans le cas d'échange (voir plus loin page 447) le Fisc est tenu de reconnaître l'acte à titre onéreux sans obliger l'intéressé à recourir à la justice.

auraient été précédemment versés (1). A cet effet, et sous peine d'être tenu d'acquitter le droit de mutation en entier, le bénéficiaire de l'acte doit présenter au *Maamour des Impôts*, lors du dénombrement de la succession, les documents officiels établissant que les droits proportionnels ont été dûment versés au Trésor (Art. 4 R.E.).

L'article 4 de la loi constitue une très grave dérogation au principe de droit commun d'après lequel provision est due au titre. D'autre part, l'imposition qu'il édicte peut, dans la majorité des cas, être très facilement détournée. En effet, s'il s'agit de biens mobiliers, leur transmission aux héritiers est des plus aisées et peut se faire en général sans laisser aucune trace permettant au Fisc de réclamer les droits dus; s'il s'agit de biens immobiliers, le futur de *ujus* peut toujours déguiser sa donation à ses héritiers, sous forme d'un acte à titre onéreux en ayant soin d'inclure dans l'Acte de Vente la preuve irréfutable du paiement, par exemple : paiement par l'héritier du prix par devant le Greffier Notaire, qui le reconnaît, les fonds ayant été prêtés à l'héritier pour l'acquisition; ou bien, paiement fait par chèque tiré par l'héritier sur son compte en banque, compte qui aura été, au préalable, provisoirement approvisionné, etc.....(2).

Enfin, ainsi que le releva un Sénateur au cours de la discussion, l'art. 4 de la loi peut aboutir quelquefois à des résultats étranges. Ainsi dans le cas d'un échange de biens immobiliers entre le *de ejus* et un de ses héritiers présumptifs, dans l'année du décès, le Fisc est en droit de percevoir le droit de mutation aussi bien sur le bien acquis par le *de ejus* que sur celui cédé à l'héritier. C'est évidemment absurde. Le Ministre, se rendant à l'évidence, dûs, pour calmer les

(1) Notant que, dans certains cas, les droits proportionnels déjà versés peuvent être supérieurs aux droits de mutation dus sur le bien transmis par le *de ejus* à son héritier dans l'année précédant son décès. Ainsi, s'il s'agit d'un immeuble d'une valeur de L.E. 2000, donné par le défunt à son fils, et que la quote-part héréditaire de ce fils, y compris cet immeuble, soit de L.E. 4.000, le droit de mutation dû sur l'immeuble ne s'élèvera qu'à L.E. 40 (2 pour cent sur L.E. 2000), alors que les droits d'enregistrement déjà acquittés s'élèvent à L.E. 70 (3 1/2 pour cent sur L.E. 2.000). Dans un cas pareil, le Fisc tiendra-t-il compte du trop payé ? Nous ne le pensons pas car la loi n'autorise que la déduction des droits d'enregistrement déjà payés. Lorsque donc le montant à déduire est supérieur au montant du droit dû, aucun droit ne sera payé mais, par contre, le surplus payé ne sera pas remboursé.

(2) Les droits d'enregistrement pour les transmissions d'immeubles sont les mêmes qu'il s'agisse de transmission à titre onéreux ou à titre gratuit.

appréhensions justifiées du Sénateur, faire enregistrer dans les Annales l'engagement suivant :

"Je déclare que, dans les cas d'échange, l'Administration des Impôts ne percevra le droit de mutation que sur les biens sous-traités de la succession."

Nous sommes convaincus que la pratique démontrera la nécessité, sinon de l'abrogation complète de cette disposition de la loi, mais tout au moins, de sa modification.

(3) *Titres et valeurs ayant appartenu au de cujus dans l'année précédant son décès, et trouvés en la possession des héritiers.*—Aux termes de l'article 5 de la loi, les titres et valeurs trouvés en la possession d'un héritier de tout ou partie d'une succession sont considérés, pour la perception du droit de mutation, comme faisant partie de l'actif successoral, s'il est établi que ces titres ou valeurs étaient, à un moment quelconque de l'année qui a précédé le décès, déposés au nom du de cujus auprès d'une banque, d'une société ou ailleurs, ou si les intérêts ou dividendes y afférents ont été touchés par lui ou pour son compte, à moins que l'intéressé ne justifie de sa possession des dits titres ou valeurs par un transfert régulier de propriété, moyennant un prix sincère.

Le but de cette règle est aisé à comprendre. Le législateur a voulu combattre certains procédés courants d'évasion à l'impôt successoral, notamment, les dons manuels du défunt à ses héritiers à la veille de sa mort et l'appropriation par les héritiers des titres ou valeurs trouvés au domicile du défunt.

Cette présomption légale n'est pas immuable ; les héritiers peuvent la détruire en prouvant que les titres du de cujus trouvés en leur possession ont été acquis par eux à titre onéreux et que le prix en a été effectivement payé de leurs propres deniers. A cet effet, ils ne sont pas tenus de s'adresser obligatoirement à la justice. Ils peuvent présenter au Masmour des Impôts les documents qu'ils détiennent et qui justifient de leur possession des titres par un transfert régulier de propriété moyennant un prix sincère. Le Masmour, soumet ces documents à la Commission d'estimation des successions et si cette dernière est convaincue de leur validité, elle en fait l'objet d'une décision motivée exposant les raisons qui ont déterminé sa conviction. Cette décision est jointe au dossier de la succession et un résumé en est consigné dans le registre de dénombrement des successions (Art. 6 R.E.)

Au cas où la décision de la Commission n'est pas favorable aux intéressés, ceux-ci peuvent en référer aux Tribunaux pour trancher le point en litige avec l'Administration des Impôts.



Du point de vue pratique, c'est par accident, dans la majorité des cas, que le Fisc aura connaissance de l'opération tombant sous le coup de l'article 5 de la loi ; quelquefois également, — mais cela n'aura probablement pas lieu fréquemment, — ce seront les héritiers qui par suite d'un désaccord les séparant sur un point ou un autre, déclareront l'opération au Fisc.

En dehors de cas pareils, il nous semble qu'il est pratiquement impossible à l'Administration des Impôts de découvrir ces opérations, à moins de reconnaître à l'Administration le droit :

(a) de demander aux banques et autres dépositaires de lui fournir un état donnant les détails de toutes les opérations sur titres effectuées par le de cujus dans l'année précédant son décès avec indication des noms des personnes à qui les titres ont été transférés ou livrés, ainsi qu'un état détaillé du compte du de cujus couvrant la même période ;

(b) de demander aux Agents de Change les noms des contreparties des ventes de titres effectuées par le de cujus dans le courant de l'année précédant son décès (le de cujus pouvant, en effet, avoir simulé la vente de ses titres à ses héritiers).

C'est seulement s'il est armé de ces pouvoirs que le Fisc peut détecter quelques-unes des opérations tombant sous le coup de l'art. 5 de la loi (1).

(1) Nous disons quelques-unes car un grand nombre de ces opérations sont très difficiles à découvrir, par exemple, les dons manuels de titres au porteur faits par le de cujus à ses héritiers peu de temps avant sa mort. Il n'est peut-être pas sans intérêt de citer ici l'exemple de la loi française du 16 avril 1918 dont l'article 17 édictait une disposition similaire à l'article 5 de la loi égyptienne. La pratique révéla les très grandes difficultés auxquelles l'Administration se heurtait pour établir les faits lui permettant de priver les droits, à savoir : d'une part, que le défunt a perçu les revenus de titres et valeurs moins d'un an avant son décès et, d'autre part, que les héritiers ont eu les titres en leur possession.

Ainsi, une loi de 1935, modifiant celle de 1918, stipula que désormais "avant paiement jusqu'à preuve contraire faire partie de la succession pour le paiement des

Mais, sans compter que ces incursions dans la vie privée des gens seraient absolument intolérables, nous ne pensons pas que l'Administration des Impôts ait le droit de demander des renseignements aussi étendus aux Sociétés, Banques et Agents de Change. L'article 31 enjoint ces derniers à déclarer ce qu'ils détiennent au nom du *de cuius*, à la date de son décès et aucune autre disposition de la loi ne les oblige à communiquer les détails des opérations effectuées durant l'année précédant le décès.

Il est vrai que l'Article 58 du Règlement d'Exécution stipulant que

" Les commissions d'estimation pourront demander aux Administrations de l'Etat ainsi qu'aux établissements de crédits, hypothécaires ou autres établissements similaires tous les renseignements qui leur paraîtraient nécessaires pour l'accomplissement de leur tâche,

" Ces établissements ne pourront s'abstenir de donner suite à la demande qui leur est adressée, du moment que les renseignements requis se réfèrent au *de cuius*, même si ces rapports avec les dits établissements ont cessé avant son décès."

sera probablement interprété par l'Administration des Impôts dans le sens le plus extensif. Mais, cette disposition du Règlement d'Exécution n'ayant pas sa base dans la loi, nous sommes d'avis que les Sociétés intéressées peuvent l'ignorer.

L'article 5 de la loi, comme l'article 4, constitue une très grave dérogation au droit commun et plus particulièrement, au principe d'après lequel " en fait de meubles, possession vaut titre". Il aurait mieux valu, d'après nous, ne pas renverser l'ordre normal des choses et avoir recours à d'autres moyens pour permettre au Fisco d'établir la consistance véritable d'une succession.

droits de mutation par décès, les titres ou les valeurs dont le défunt a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué des opérations quelconques moins d'un an avant son décès."

La tâche de l'Administration était ainsi facilitée, la preuve de la possession des titres par les héritiers ne devant plus être rapportée par elle. Mais la nouvelle présomption ainsi établie par la loi pèse lourdement sur les héritiers puisque, pour échapper au paiement des droits de mutation sur les titres ayant appartenu à leur auteur moins d'un an avant son décès, ceux-ci doivent établir au Fisco le sort de ces titres. On conçoit qu'une pareille preuve n'est guère aisée: les héritiers peuvent ne pas être au courant de la vie privée de leur auteur et de ses opérations ou spéculations en Bourse.

(4) *Comptes-joints — comptes sociaux.* — Le compte-joint est un compte ouvert auprès d'une banque au nom de deux ou de plusieurs personnes, sur lequel chacun des titulaires est autorisé à opérer seul et sans aucune restriction ; le compte est généralement intitulé comme suit : " X et/ou Y".

Aux termes de l'article 5 de la loi " toutes sommes ou valeurs déposées auprès d'une banque, d'un autre établissement ou d'un particulier en compte commun ou au compte d'une collectivité solidaire sont considérées, pour la perception du droit de mutation, appartenir aux déposants en commun, et comprises, à parts égales, dans la succession de chacun d'eux".

La fraude à laquelle cette disposition de la loi a voulu parer est celle qui était courante dans certains pays européens et qui consistait dans l'ouverture par le *de cujus* et son héritier d'un compte-joint permettant ainsi à l'héritier, au décès du *de cujus*, de retirer tous les fonds et titres placés dans le compte-joint sans avoir à justifier sa qualité d'héritier et sans avoir à acquitter les droits de mutation.

C'est pour restreindre, autant que possible, la portée de ces manœuvres, que la plupart des législations étrangères édictèrent des mesures similaires, en général, à celles reproduites dans l'article 6 de la Loi No. 142 de 1944.

En Égypte, les comptes-joints ne sont pas d'un usage courant ; ceux qui existent auprès des banques sont, en général, ouverts aux noms d'étrangers. Il n'y avait, en effet, aucune utilité pour les Égyptiens de recourir à l'ouverture de ces comptes puisque d'une part, l'impôt successoral n'existait pas en Égypte et que, d'autre part, la question n'étant pas réglée par la loi, les banques avaient toujours la prudence de bloquer le compte-joint au décès d'un des titulaires jusqu'à production des pièces successorales.

La présomption d'après laquelle chacun des co-titulaires du compte-joint est propriétaire d'une part virile peut être combattue tant par l'Administration des Impôts que par les intéressés. Les intéressés qui désirent détruire cette présomption doivent présenter au Maamour des Impôts les documents à l'appui de leurs prétentions, documents qui doivent être soumis par le Maamour à la Commission d'estimation des successions. C'est à la Commission qu'il appartient de prendre une décision à ce sujet. Cette décision, qui doit être motivée, est

jointe au dossier de la succession et un résumé en est consigné dans le registre de débatement des successions (Art. 6 R.E.). Si les intéressés ne sont pas satisfaits de la décision de la Commission, ils peuvent s'adresser à la justice : le jugement définitif rendu est, il va de soi, opposable tant au Fisc qu'aux parties.

On peut se demander si, en présence de l'art. 6 de la loi, les banques autoriseraient le co-titulaire survivant d'un compte-joint, à retirer sa part dans le compte avant la production des documents successoraux concernant le titulaire prédécédé. Nous ne le pensons pas car tant que la succession du de cujus n'est pas liquidée, des contestations peuvent être soulevées quant à la part exacte du défunt dans le compte-joint.

(5) *Coffres-forts, cassettes, plis cachetés*—Inspirée du même but que l'ouverture d'un compte-joint est la location d'un coffre-fort en commun entre plusieurs personnes : permettre au co-locataire survivant de retirer le contenu du coffre sans avoir à payer les droits de mutation.

C'est afin de prévenir ce moyen d'évasion, auquel auraient pu recourir les contribuables égyptiens, à l'exemple des contribuables européens, que le législateur a édicté la règle suivante (Art. 7) :

"Toutes sommes, tous titres ou objets déposés dans un coffre-fort loué en commun entre plusieurs personnes sont considérés, pour la perception du droit de mutation, comme leur appartenant à parts égales, sauf preuve contraire à apporter. Les dispositions qui précèdent s'appliquent aux plis cachetés et cassettes fermées déposées auprès des banquiers, changeurs, escompteurs, ou de toute personne qui reçoit habituellement de tels objets en dépôt".

Contre les retraits effectués par le co-locataire quelques jours avant le décès du de cujus, le Fisc ne peut rien faire. Mais, pour s'assurer que le co-locataire n'a pas retiré le contenu du coffre, de la cassette ou du pli cacheté peu de temps après le décès du de cujus, la loi aurait dû, à l'instar de la loi française, contraindre les banques et autres établissements s'occupant de location de coffres-forts, à tenir un registre indiquant les jour et heure auxquels chaque coffre a été ouvert ainsi que le nom des personnes l'ayant ouvert. Un simple coup d'œil

sur ce registre aurait permis à l'Administration des Impôts de constater si le coffre a été ouvert après le décès d'un des co-locataires (1).

Il nous revient qu'un certain nombre de banques tiennent des registres pareils; la question est de savoir si elles sont tenues de le communiquer au Fisc. C'est douteux.

Comme pour les comptes-joints, les intéressés qui prétendent que la part du défunt dans les sommes, titres ou objets déposés dans un coffre-fort loué en commun entre plusieurs personnes, était inférieure à une part virile, doivent présenter au Maamour des Impôts les documents justificatifs, documents en base desquels la Commission d'estimation des successions doit prendre une décision motivée. (Art. 6 R.E.). Contre la décision de la Commission, les intéressés peuvent se pourvoir en justice.

(6) *Bénéficiaires des Waks*.—Le Wakf est une institution de droit musulman. Mr. Messira en donne la définition suivante: "c'est tout bien meuble ou immeuble, dont la personne qui en a la libre et entière disposition, agissant dans un but pieux, immobilise à perpétuité la propriété, conformément à la loi et suivant les formes qu'elle prescrit, en la constituant en patrimoine autonome et inaliénable, dont le propre de personnalité juridique, dont la propriété est destinée à des buts de pitié ou de charité publique, tandis que l'usufruit est réservé à des œuvres pieuses soit immédiatement, soit après l'extinction de la descendance d'une ou de plusieurs catégories de bénéficiaires, et dont la gestion est confiée à des administrateurs *pro-tempore* qui seuls ont qualité pour représenter la fondation ainsi constituée."

Le Wakf institué dès l'origine au profit d'une œuvre pieuse s'appelle "Wakf Khairi". Le "Wakf Ahli" est celui dont le bénéfice va d'abord aux personnes désignées par le constituant et, après le décès du dernier des bénéficiaires ou de la lignée des bénéficiaires, à une œuvre pieuse.

(1) Répondre à ce propos que la Formule, modèle No. 9, à remplir par les bailleurs de coffres-forts, conformément aux dispositions de l'article 34 de la loi et de l'art. 47 du règlement d'exécution, comporte la déclaration suivante:

"Le coffre-fort a été ouvert pour la dernière fois en date du par (noms des personnes ayant procédé à l'ouverture du coffre, leur profession et leur adresse)";

Nous ne pouvons pas que le déclarant soit obligé de fournir ces renseignements; il ne pourrait d'ailleurs être à même de les donner que s'il tient le registre dont nous venons de parler, registre qu'il n'est pas tenu d'avoir et, qu'en tout cas, il n'est pas tenu de communiquer au Fisc.

Assimiler les bénéfices des Wakfs aux successions était essentiel si l'on ne voulait pas laisser la porte grande ouverte à l'évasion de l'impôt successoral. En effet, le Wakf, malgré son caractère avarié, est très répandu en Egypte; en l'exemptant du droit de mutation, on aurait poussé un grand nombre de riches Egyptiens à constituer leurs biens en Wakfs au profit de leurs héritiers et descendants, leur permettant ainsi d'atteindre un double but : d'un côté assurer un revenu à leur descendance et, d'un autre côté, leur épargner le droit de mutation par décès.

L'imposition des Wakfs rencontra une forte opposition, notamment au Sénat. Un honorable Sénateur estimait que, "tant du point de vue scientifique que du point de vue juridique, il est impossible de considérer le Wakf comme une succession". Sans contester cette opinion, juste quant au fond, le Rapporteur du projet dit qu'il n'y avait qu'une minime différence entre l'usufruit et le bénéfice d'un Wakf, et que si on n'imposait pas les bénéfices des Wakfs on créerait une catégorie privilégiée d'héritiers.

Après une longue discussion, le Gouvernement eut gain de cause et l'article 8 du projet fut finalement approuvé. Aux termes de cette disposition de la loi, les bénéficiaires de Wakfs, à l'exception du constituant, sont assimilés aux légataires et soumis au droit de mutation au moment de la transmission du bénéfice du Wakf à leur profit. Le degré de parenté fixant le taux du droit se détermine, pour le premier bénéficiaire par rapport au constituant et pour tout bénéficiaire ultérieur, par rapport au bénéficiaire qu'il remplace. Cette règle joue, en général, à l'avantage des bénéficiaires des Wakfs et c'est dans cet esprit que le Gouvernement l'édicte. "Si, dit le Rapporteur au Sénat, nous considérons que le bénéficiaire acquiert ses droits directement du constituant du Wakf, les droits de mutation seraient lourds; c'est pourquoi cet article stipule que les bénéficiaires ultérieurs seront considérés comme ayant acquis leurs droits directement des bénéficiaires qu'ils remplacent".

Cependant, quelquefois, l'application de cette disposition donne un résultat exactement contraire à celui désiré par le Législateur. Ainsi, si une personne constitue un Wakf à son propre profit, et, à son décès, au profit de ses descendants ou, à défaut, au profit de ses frères et de leurs descendants, le droit de mutation sera perçu du fils, au décès du constituant, aux taux prévus pour les héritiers de la première catégorie. Mais, au décès du fils, sans laisser de descendance,

son oncle, qui le remplacera dans le bénéfice du Wakf, aura à acquitter le droit de mutation d'après le barème fixé pour les héritiers de la 5ème catégorie et non d'après celui de la 2ème catégorie auquel il aurait été assujéti si on le considérait comme ayant acquis son bénéfice directement du constituant.

De même, un Sénateur releva le cas des personnes qui constituent des Wakfs au profit d'abord de leurs créanciers et ensuite de leurs héritiers. Les héritiers, au moment où le Wakf leur échoit, doivent acquitter le droit de mutation aux taux prévus pour la 1ère catégorie puisqu'aucun lien de parenté ne les lie aux créanciers de leur auteur naturel.

Le Sénat refusa de prendre en considération ces cas, le Rapporteur ayant déclaré qu'ils sont très rares et exceptionnels.

Le droit de mutation est dû à chaque transmission du bénéfice d'une personne à une autre, même si cette transmission n'a pas lieu à la suite du décès du dernier bénéficiaire. Ainsi, dans les cas de Wakfs à durée limitée, si le bénéficiaire qui a joui du Wakf durant la période fixée par l'acte constitutif, est vivant au moment où il transmet son droit au bénéficiaire suivant désigné par le dit acte, l'impôt sur les successions sera quand même perçu. Cela résulte clairement du texte de l'article 8 de la loi et des explications fournies par le Rapporteur au Sénat à ce sujet.

(7) Biens transmis par le *de cuius*, dans l'année de son décès, à des œuvres de bienfaisance par voie de donation ou sous forme de "Wakf Khairi".—L'article 10 de la loi assujéti au droit de mutation fixé pour les héritiers de la première catégorie les biens dévolus aux institutions, œuvres de bienfaisance ou fondations sociales, par voie de donation ou sous forme de "Wakf Khairi" constitué dès l'origine à leur profit.

Alors qu'une libéralité faite par le *de cuius*, dans l'année précédant son décès, à une personne qui n'est pas son héritière présumptive, n'est pas assujéti au droit de mutation, la loi assujéti au droit de mutation, aux taux de faveur il est vrai, ces libéralités lorsque les bénéficiaires en sont des institutions de bienfaisance (1).

(1) En 1933, lors de la discussion de cet article à la Chambre, plusieurs députés proposèrent sa suppression. Etant donné, dirent-ils, que l'Etat exempté des droits d'enregistrement les biens acquis en don aux Sociétés de Bienfaisance, il n'y a pas de raison pour que le droit de mutation sur les successions soit perçu sur les biens

Il est difficile d'en comprendre la raison. La présomption qui est à l'origine des articles 4 et 5 de la loi n'a pas son application ici ; il serait difficile, en effet, d'avancer qu'en faisant, à l'approche de sa mort, une donation ou en constituant un "Wakf Khairi" au profit d'une œuvre de bienfaisance, une personne s'a en vue que d'épargner à cette institution les droits de mutation, ou de frustrer le Fisc de ces droits.

Le Conseil des Ministres peut exonérer les œuvres de bienfaisance de tout ou partie du droit de mutation dû par elles sur ces donations ou "Wakfs Khairis". La demande en exonération doit être présentée au *Maamour des Impôts* compétent. Elle est ensuite soumise au Conseil des Ministres par les soins du Ministère des Finances accompagnée de son avis (Art. 7 R.E.) La loi ne soumettant cette exemption à aucune condition particulière, il y a lieu de conclure que le Conseil des Ministres possède un pouvoir discrétionnaire pour accorder ou refuser l'exonération du droit de mutation ; les intéressés ne peuvent donc recourir aux Tribunaux contre ses décisions. Il est à espérer que le Conseil des Ministres usera largement du pouvoir que lui confère la loi au profit d'œuvres et institutions méritantes.

Pour que le "Wakf Khairi" soit imposé aux taux de faveur, il faut que le *de cuius* l'ait constitué directement au profit de l'œuvre de bienfaisance. Si cette dernière ne recueille le bénéfice du Wakf que par suite de l'absence des bénéficiaires désignés par le constituant, le droit de mutation est dû aux taux fixés pour la même catégorie d'héritiers. Ici aussi on ne peut comprendre la raison de la disposition légale, et rien dans les travaux préparatoires et les discussions parlementaires ne vient nous éclairer sur ce point.

Rappelons que les legs et autres libéralités similaires sont également imposables aux taux de faveur et qu'ils peuvent être exonérés du droit de mutation, en tout ou en partie, par le Conseil des Ministres.

à elles dévolus dans les conditions de l'art. 10 de la loi. Mais le Rapporteur du projet et le Ministère des Finances s'opposèrent avec rigueur à cette suppression pour la raison que les droits perçus de ce chef par l'Etat sont utilisés dans l'intérêt général, dont, entre autres, l'allocation de subventions aux sociétés de bienfaisance. En 1933, ces critiques n'aboutirent pas, mais elles portèrent leurs fruits plus tard puisque le projet présenté par le Gouvernement en 1944 donnait au Conseil des Ministres le droit d'exonérer du droit de mutation les sociétés de bienfaisance.

(3) *Bien des absents.*—“L'absence est la situation de ceux qui, éloignés de leur résidence habituelle, ont cessé de donner de leurs nouvelles depuis un temps plus ou moins prolongé et dont, par suite, l'existence est devenue incertaine”. (Dictionnaire de Droit Dalloz).

D'après le droit Musulman, est réputé absent tout individu non présent et dont l'existence ou la mort est incertaine. S'agissant d'une question de statut personnel, l'absence est régie en Egypte par la loi nationale de l'absent.

Le nombre d'absences en Egypte est assez considérable puisque, à fin Février 1927, le nombre des procès concernant les biens des disparus s'éleva à 1165, dont 767 d'une valeur indéterminée ou inférieure à cent livres, 37 d'une valeur dépassant mille livres et les autres d'une valeur variant entre ces chiffres (4).

La loi égyptienne, à l'instar des législations étrangères, assimile les biens des absents à des biens successoraux, mais seulement pour les besoins de la perception du droit de mutation par décès. Les règles de statut personnel concernant l'absence et l'administration des biens des absents demeurent donc inchangées.

Aux termes de l'article 11 de la loi, les biens des absents sont assujettis au droit de mutation dès la nomination d'un curateur à l'absent.

A cet effet l'art. 8 du règlement d'exécution enjoint à toute personne qui serait nommée curateur d'un absent en vertu d'une décision du Mègls Hahy (5) de présenter au Mnamour des Impôts compétent, dans les trois jours de cette décision ou de son acceptation, le titre même qui le désigne à cette fonction et de lui remettre une copie authentique de la dite décision immédiatement après qu'elle aura été approuvée.

Les droits de mutation dus sur les biens de l'absent sont fixés comme si ces biens ont été attribués aux héritiers naturels à la date de la nomination du curateur. Ainsi, au cas où un testament aurait été laissé par l'absent il n'en est tenu aucun compte pour la détermination

(4) Note explicative du Décret-loi No. 25 du 16 mars 1928.

(5) Il va sans dire que, pour les étrangers, la nomination d'un curateur résultera d'une décision des autorités compétentes en la matière, — Consulat ou Tribunal Mixte, — et non du Mègls Hahy comme le dit le règlement d'exécution.

des parts des ayants-droit et le calcul du droit de mutation. C'est seulement au décès réel ou à la déclaration judiciaire du décès que le testament est pris en considération.

Bien que la loi ne le dise pas il semble que ce soit le curateur à l'absent qui est tenu d'acquitter les droits de mutation, au nom et pour compte de chaque ayant-droit, sauf à les prélever sur l'actif de l'absent.

Si le décès de l'absent est établi ou constaté judiciairement, les intéressés doivent en donner notification au Maamour des Impôts. Cette notification vaut comme demande de liquidation définitive des droits. C'est à ce moment, en effet, que les héritiers entrent en possession effective des biens de l'absent; c'est à ce moment également que la succession est réellement ouverte et que le nombre d'ayants-droit et la quote-part de chacun d'eux sont établis. Si le Fisc a perçu plus de droits qu'il n'en est dû, parce que, par exemple, depuis la nomination du curateur le nombre d'ayants-droit a augmenté ou la valeur de la succession a diminué, il doit restituer le trop perçu. Dans le cas contraire, les ayants-droit doivent verser le complément de droits dus.

Enfin, si après la nomination d'un curateur à l'absent ou après la déclaration judiciaire du décès de l'absent, celui-ci réapparaît, tous les droits perçus par le Fisc doivent être restitués. A cet effet, l'intéressé doit notifier au Maamour des Impôts la décision mettant fin à l'absence, cette notification étant considérée comme une demande en restitution des droits indûment perçus.

(9) *Successions vacantes*.—La question des successions vacantes n'a pas été traitée par la loi, mais elle a fait l'objet d'une disposition du règlement d'exécution, l'article 9. Aux termes de cet article :

« En cas de décès d'une personne sans héritier, la succession sera décombrée d'après la présomption qu'il existe un héritier de la 4^{ème} catégorie, les droits devant être liquidés sur cette base. Si un héritier se présente par la suite, les droits seront revués en conséquence, et le reste sera restitué à l'intéressé. Si aucun héritier ne se présente après l'expiration du délai de prescription requis pour que la succession soit acquise à l'Etat, les droits perçus seront portés au compte du Trésor. »



CHAPITRE V

Assiette du droit de Mutation

Le droit de mutation frappe, en principe, tout le patrimoine successoral, après déduction des dettes et charges. L'assiette de l'impôt est donc déterminée par la différence entre l'actif et le passif de la succession. Examinons successivement les divers éléments qui peuvent composer l'actif et le passif successoraux.

SECTION I.—Actif de la succession.

Aux termes de l'article 13 de la loi, "les successions assujetties au droit de mutation comprennent tous les biens composant le patrimoine successoral, meubles ou immeubles espères, titres ou valeurs, rentes viagères, créances, droits, actions judiciaires, assurances sur la vie, ainsi que toutes autres assurances échues par le décès du de cujus et tout contrat d'assurance par lui conclu de son vivant au profit de ses héritiers ou autres".

Nous allons étudier chacun de ces éléments séparément ou les groupant sous deux rubriques: immeubles et meubles.

(I) IMMEUBLES

Sont assujettis au droit de mutation non seulement les terrains urbains et ruraux et les bâtiments, qui sont les immeubles par excellence, mais également les immeubles par destination et les droits réels immobiliers, tels que servitude, emphytéose, hypothèque, etc.

Le droit de mutation est perçu d'après la propriété apparente de l'immeuble; ainsi, si la personne au nom de qui la propriété est enregistrée n'est qu'un prête-nom, ses héritiers, à sa mort, seront tenus d'acquitter les droits de mutation au cas où la rétrocession de l'immeuble à la personne pour compte de qui l'immeuble a été acquis n'a pas été effectuée.

La définition du mot "immeubles" variant d'une législation à une autre, c'est évidemment aux lois égyptiennes qu'il y a lieu de se référer pour déterminer si un bien quelconque doit être considéré comme meuble ou comme immeuble.

Exemptions:

Deux catégories d'immeubles sont exemptées par la loi du droit de mutation.

1° (a) la maison affectée au logement de la famille du défunt tant qu'elle demeure réservée à cet usage.

L'exemption cesse et le droit devient dû si la maison est vendue par les intéressés dans les dix ans à dater du décès du de cujus.

Peu de précisions nous sont fournies par la loi et par le règlement d'exécution à ce sujet.

Un seul point est certain, c'est qu'une seule maison est exemptée du droit. Le texte est formel sur ce point et, d'ailleurs, à la Chambre des Députés, une motion tendant à étendre l'exemption à toutes les maisons habitées par la famille du de cujus, fut rejetée à la majorité.

Que faut-il donc décider si le de cujus avait plusieurs maisons d'habitation pour sa famille ? Laquelle d'entre ces maisons sera exemptée du droit de mutation ?

A notre avis, en cas de pluralité des maisons d'habitation, le choix de la maison à exonérer du droit de mutation devrait être réservé aux intéressés. A défaut d'accord entre ces derniers, l'Administration des Impôts aura à désigner cette maison, en tenant compte des circonstances particulières à chaque cas, par exemple d'après la durée d'occupation de chaque maison par le de cujus durant l'année.

Une autre question peut se poser si la maison qu'habitait le de cujus n'était pas entièrement et exclusivement destinée à cet effet, mais consistait en un appartement d'un grand immeuble de rapport lui appartenant. Si on applique la loi à la lettre, on devrait décider que l'appartement en question n'est pas exempté du droit. Mais l'équité voudrait qu'une partie de l'immeuble proportionnelle à la valeur de l'appartement soit exemptée. Ainsi, si le défunt occupait un appartement dans un de ses immeubles qui contient 12 appartements, un douzième de l'immeuble devrait être exempté du droit de mutation.

Ainsi que nous l'avons dit, l'exemption légale est soumise à une condition, à savoir : que la maison demeure réservée à l'habitation de la famille ; si celle-ci quitte la maison pour la donner en location à des tiers, le Fisc est en droit de réclamer le droit de mutation. Il est cependant plus que douteux que le Fisc puisse exercer la surveillance nécessaire pour pouvoir, en cas d'infraction à cette condition, réclamer le droit de mutation dû.

De même, l'exemption est rapportée en cas de vente de la maison dans les dix ans du décès du de cujus. Il y a donc lieu de décider qu'en cas de donation de la maison avant l'expiration du délai fixé par la loi,

le droit de mutation n'aura pas à être acquitté par les intéressés. Il en sera de même en cas d'échange ou de toute autre transaction autre que la vente. C'est là évidemment une porte ouverte aux fraudes que la loi aurait dû prévoir.

Le but qu'a voulu atteindre le Législateur en exemptant du droit de mutation la maison d'habitation de la famille du de cujus est des plus louables. Mais pour assurer l'égalité entre les contribuables, il aurait fallu, d'après nous :

- (1) fixer une limite maximum à la valeur de la maison d'habitation jouissant de l'exemption du droit; il n'est pas juste, en effet, de mettre sur le même pied, une villa luxueuse d'une valeur de plusieurs milliers de livres et une maisonnette ne valant que quelques centaines de livres;
- (2) assurer aux cultivateurs l'exemption d'une partie de leur terrain agricole car, en général, les cultivateurs n'ont pour toute maison d'habitation qu'une hutte sans aucune valeur et leur terrain est, pour eux, le véritable "bien de famille".

(b) *Les maisons non assujetties à l'impôt sur la propriété bâtie.*—Aux termes de l'article 2 du paragraphe 1^{er} du Décret du 13 mars 1884, modifié par le Décret du 19 décembre 1891, sont exemptés de l'impôt sur la propriété bâtie :

- (1) les cabanes non productives de revenus;
- (2) les maisons dont la valeur locative annuelle n'excède pas P.T. 500, même si elles ne sont pas habitées par leurs propriétaires ou usufruitiers; cependant, si une même personne possède plusieurs immeubles dont la valeur locative annuelle totale excède P.T. 500, l'exemption ne s'appliquera pas;
- (3) les édifices affectés au service des cultes, tels que mosquées, églises, temples, couvents et les immeubles consacrés à des œuvres de bienfaisance ou de charité.

(II) MEUBLES

Tous les meubles appartenant au de cujus, à part ceux expressément exemptés par la loi, sont assujettis au droit de mutation par décès. Il y a lieu notamment de citer :

- (a) les meubles corporels en général, tels que : meubles meublants, marchandises faisant l'objet du commerce du défunt, bijoux automobiles, etc.....

Sont exemptés du droit de mutation :

- (1) les meubles meublants servant à l'usage de la famille.—L'alinéa 1 de l'article 12 qui prévoit cette exemption n'est pas traduit fidèlement dans l'édition française de la loi. Voici, en regard l'une de l'autre, la traduction officielle de cette disposition et la traduction littérale de l'arabe :

Traduction officielle

Traduction littérale.

" Seront exemptés du droit.....

" Seront exemptés du droit...

(1) La maison affectée au logement de la famille du défunt ainsi que les meubles meublants la garnissant, tant qu'elle demeure réservée à cet usage. Le droit devient dû en cas de vente dans les dix ans à dater du décès du de cujus.

(1) la maison affectée au logement de la famille du défunt ainsi que les meubles meublants tant qu'ils demeurent réservés à cet usage. S'ils sont vendus dans les dix ans du décès du de cujus, le droit devient dû.

De ce qui précède, il résulte que l'exemption des meubles meublants est subordonnée à une double condition :

- (a) que ces meubles ne fassent pas l'objet d'une vente dans les dix ans du décès du de cujus ;
- (b) qu'ils demeurent réservés à l'usage de la famille du défunt du de cujus.

A lire la traduction officielle de cette disposition on est sous l'impression que l'exemption en question ne joue que si une troisième condition est remplie, à savoir : que les meubles meublants garnissent la maison dont le de cujus était propriétaire. Mais il est clair du texte arabe de cette clause que les meubles meublants sont exemptés indépendamment du fait que la maison qu'ils garnissent appartienne ou non au de cujus, pourvu que les conditions requises soient remplies. La rédaction de cette disposition dans le projet de 1938 était très claire et ne prêtait à aucune équivoque ; elle était conçue ainsi qu'il suit :

" Sont toutefois exemptés du droit :

- (2) les meubles meublants servant à l'usage de la famille du défunt à l'exception des joailleries et bijouteries "

(2) *les collections de livres, les collections numismatiques, les collections de timbres poste et d'objets d'art.*—Une triple condition est posée par la loi pour que cette exemption produise son effet :

- (a) la valeur de ces collections ne doit pas excéder un dixième de la valeur de l'ensemble de la succession ; si elle dépasse cette limite, le droit est perçu sur l'excédent seulement ;
- (b) ces collections ne doivent pas faire partie du commerce du défunt ;
- (c) ces collections ne doivent pas faire l'objet d'une vente pendant trois ans à dater du décès. Il en résulte que si ces collections sont données à titre gratuit, il n'y aurait pas contravention à cette troisième condition ; c'est là une porte ouverte aux fraudes.

Les portraits et statues des membres de la famille du défunt sont dans tous les cas, exemptés du droit. Ainsi même si la valeur marchande de ces objets dépasse un dixième de la valeur totale de la succession et même si les intéressés procèdent à leur vente avant l'expiration du délai de trois ans susmentionné, le droit de mutation ne sera pas dû.

Le projet de 1938, modifié par la Chambre des Députés, comportait une troisième exemption, celle des "bijouteries revenant aux héritières conformément aux us et coutumes". Cette exemption a été supprimée dans le dernier projet à cause probablement, des contestations qu'elle était susceptible d'engendrer.

(b) *Les dépôts, titres et valeurs laisés par le de cujus dans sa maison, son bureau ou ailleurs, par exemple, en dépôt, auprès d'une banque ou de toute autre personne physique ou morale.*

Rappelons que, sauf preuve contraire, les sommes ou valeurs déposées auprès de tiers, en compte commun ou au compte d'une collectivité solidaire, sont considérées par la loi comme appartenant pour une part virile au de cujus co-titulaire du dépôt. La même règle s'applique aux sommes ou valeurs se trouvant dans un coffre-fort, dans un pli cacheté ou dans une cassette fermée, détenus par un tiers au nom commun du de cujus et d'une ou plusieurs autres personnes.

Rappelons également que les titres et valeurs trouvés en la possession d'un héritier sont considérés comme faisant partie de la succession s'il est établi que ces titres ou valeurs étaient, à un moment quelconque de l'année qui a précédé le décès, déposés au nom du de cujus auprès d'une banque, d'une société ou ailleurs, ou si les intérêts ou dividendes y afférents ont été touchés par lui ou pour son compte.

Ne rentrent pas en ligne de compte dans l'évaluation de la succession, les titres et valeurs exemptés par la loi du droit de mutation. Il est curieux de relever que la seule loi existante à l'effet d'accorder cette exemption est le Décret-Loi No. 99 de 1943 qui fut promulgué avant même que l'impôt successoral n'ait vu le jour en Egypte. Aux termes dudit Décret-Loi, publié en novembre 1943 :

" Le capital et les intérêts des titres émis en vertu des articles 1 et 2 du Décret-Loi No. 95 de 1943 seront exemptés de tous impôts, directs ou indirects, présents ou futurs, y compris l'impôt sur les successions " (1).

Les titres émis en vertu du Décret-Loi No. 95 de 1943 sont les suivants :

Emprunt National du Gouvernement Egyptien	3½ %	1963-1973
" " " "	2½ %	1953-1958
" " " "	2½ %	1948-1950
" " " "	1½ %	1945-1946

(c) *Les créances du défunt à l'encontre de tiers que ces créances soient civiles ou commerciales.*

Pour ce qui est des créances qui ont été cédées par le de cujus lui-même, il est évident qu'elles ne rentrent pas en ligne de compte pour le calcul des forces successorales. Mais le Fisco pourrait demander la justification que la cession a été acceptée par le cessionnaire avant le décès du de cujus et qu'elle a fait l'objet d'un acte opposable aux tiers.

Que faut-il décider en cas de renonciation totale ou partielle des héritiers aux créances du défunt ? A cette question le Ministre répondit en 1938 que si l'Administration est convaincue du fait que cette renonciation est sincère et qu'elle n'a pas pour but de frauder le Fisco, il en sera tenu compte lors de la perception du droit ; dans le cas contraire, le droit sera perçu en entier.

Quant aux créances douteuses ou irrécouvrables et celles contre des débiteurs en état de faillite, elles peuvent être exclues provisoirement ou définitivement des parts assujetties au droit de mutation si les intéressés en font la demande. C'est la Commission d'estimation qui rend les décisions à ce sujet. Elle peut subordonner l'exclusion provisoire à la condition que les intéressés s'engagent à poursuivre

(1) A noter le terme employé ici : *impôt sur les successions*.

en justice le recouvrement de ces créances et que les poursuites soient entamées dans les six mois à dater de cet engagement (Art. 13 Loi).

L'engagement des intéressés doit être donné par écrit et signé en présence de la Commission d'estimation. Si cet engagement n'est pas respecté, l'exclusion est rapportée. La Commission rend, à cet effet, une décision réintégrant dans la succession les créances qui en avaient été provisoirement écartées : elle y indique la date de l'engagement et y spécifie en même temps que les délais ont expiré sans qu'il ait été exécuté ; l'engagement écrit des intéressés est annexé à la décision (Art. 13 et 14 R.E.).

(d) *Les actions judiciaires et droits litigieux* intentés par le défunt et qui n'ont pas encore été tranchés doivent également entrer en ligne de compte s'ils sont susceptibles de se traduire par des condamnations pécuniaires à l'encontre de tiers.

Comme pour les créances douteuses, et dans les mêmes conditions, l'Administration des Impôts peut exclure provisoirement ou définitivement les actions judiciaires et droits litigieux qu'elle désignera.

(e) *Les droits incorporels et toutes autres valeurs en général* tels que : droits du *de ejus* dans une société de personnes (société en nom collectif, en commandite, en participation, etc...) ; éléments incorporels d'un Fonds de commerce (droits au bail, nom commercial, achalandage, clientèle, etc...) ; droits de propriété littéraire et artistique ; brevets d'invention ; droits du *de ejus* dans une succession non liquidée à la date de son décès ; loyers payés d'avance par le défunt preneur ; biens donnés en gage sauf déduction de la dette correspondante, etc...

Quand le droit incorporel a un caractère exclusivement personnel, nous sommes d'avis qu'il ne doit être inclus dans l'inventaire des biens de la succession que si les intéressés en profitent ; ainsi le nom commercial dans un Fonds de commerce ne devrait être assujéti au droit de mutation qu'en cas de continuation du commerce par les intéressés ou de cession du nom à des tiers.

(f) *Les rentes viagères* : Il ne peut s'agir que des rentes viagères constituées par le défunt au profit de tiers ou de rentes constituées au profit du défunt et réversibles à ses héritiers ; en effet, les rentes viagères constituées au profit exclusif du défunt prennent fin avec son décès.

Il n'est pas du tout clair, d'après la loi, sur ce qu'il y a lieu d'inclure dans l'actif successoral. Il nous semble que la solution la plus simple serait d'assimiler la rente viagère à l'usufruit.

(g) *Les assurances sur la vie.*— Les assurances sur la vie échues par le décès du de cujus et tout contrat d'assurance conclu par le de cujus, de son vivant, au profit de ses héritiers ou autres (1) entrent en ligne de compte dans l'évaluation de la succession assujettie au droit de mutation. Il va sans dire que c'est seulement aux fins du calcul des droits dus que l'assurance sur la vie est considérée comme faisant partie de la succession. En d'autres termes, la clause de la police d'assurance désignant les bénéficiaires est respectée et continue à sortir ses effets pleins et entiers. Par exemple, si le défunt avait contracté une police d'assurance au profit d'un seul de ses héritiers spécialement désigné, ce sera cet héritier exclusivement qui sera appelé à recueillir le montant de l'assurance étant entendu que ce montant sera ajouté à sa quote-part successorale pour la détermination du montant total assujetti au droit de mutation.

La nature des assurances sur la vie n'a nullement échappé à notre Législateur. Une longue discussion s'éleva à ce sujet à la Chambre et un Député fit état de la jurisprudence constante et de la Doctrine en la matière, à savoir que l'assurance sur la vie a le caractère d'une stipulation pour autrui et que donc le montant revenant aux bénéficiaires découle non du chef de la succession de l'assuré mais en vertu d'un droit propre résultant du contrat d'assurance; la meilleure preuve en est que les créanciers du de cujus ne peuvent pratiquer une saisie sur le montant dû aux ayants-droit par la Compagnie d'assurances.

À ces sérieuses objections, le Ministre répondit que c'est en parfaite connaissance de cause et expressément que l'article 12 du projet a inclus les assurances parmi les biens assujettis au droit de mutation. Et le délégué du Ministère des Finances ajouta que, du point de vue fiscal, le montant de l'assurance est, en tous points, assimilable à la somme épargnée par le de cujus au profit de ses héritiers, somme qui est assujettie au droit de mutation.

Sans vouloir discuter cette façon de voir, critiquable à plus d'un point de vue, disons, à la décharge du Législateur Egyptien, qu'en incorporant les assurances sur la vie dans le patrimoine successoral

(1) Le projet de loi présenté par le Gouvernement en 1914 n'assujettissait au droit de mutation que les contrats d'assurances conclus au profit des héritiers. C'est la Commission des Finances du Sénat qui modifia cette disposition estimant que la différence de traitement entre héritiers et non héritiers qu'elle édictait, n'était pas équitable.

assujetti au droit de mutation, il n'a fait que suivre la voie tracée par un grand nombre de législations étrangères et, notamment, par la législation française.

Sont donc assujettis au droit de mutation par décès, d'après l'article 12 de la loi :

- (a) les montants revenant aux héritiers du défunt ou à des tiers du chef d'une assurance contractée par le de cujus de son vivant sur sa propre vie, en leur faveur (1) ;
- (b) les montants des assurances contractées par les héritiers ou des tiers sur la vie du de cujus, et qui échoient par le décès du de cujus ;
- (c) les montants de toutes autres assurances échues par le décès du de cujus.

Le montant revenant à un bénéficiaire d'une police d'assurance échue par le décès du de cujus est-il assujetti intégralement au droit de mutation ? Si les primes relatives à cette police ont été réglées par le de cujus, il est logique de décider que ce montant est assujetti dans sa totalité au droit de mutation, car le bénéficiaire le recueille à titre gratuit. Mais si le bénéficiaire a contribué de ses propres deniers à cette assurance, en payant tout ou partie des primes dues, l'équité voudrait qu'il ne soit tenu de payer le droit de mutation que sur la différence entre le montant de l'assurance et celui des primes qu'il a payées de ses deniers, c'est-à-dire sur le montant net recueilli par lui à titre gratuit. Malheureusement, la loi étant muette à ce sujet, il est probable que l'Administration des Impôts ne fera pas la distinction que nous venons de mentionner et exigera, dans tous les cas, le droit de mutation sur le montant intégral de la police d'assurance (2).

Une exception très importante à la règle suivant laquelle les assurances sur la vie sont assujetties au droit de mutation est apportée par la

(1) Tombent dans cette catégorie, notamment, les polices d'assurances contractées par une personne sur sa propre vie en faveur de ses créanciers, à titre de garantie pour les avances qu'ils lui ont consenties.

(2) En 1913, un Député fit remarquer l'injustice résultant du fait qu'après que les donations et autres dispositions au profit d'adonnés ne sont pas assujetties au droit de mutation si elles ont eu lieu plus d'un an avant le décès du de cujus, — les polices d'assurances sont assujetties, dans tous les cas, au droit de mutation même si toutes les primes ont été payées plus d'un an avant le décès du de cujus.

Un autre Député fit remarquer qu'un père, exerçant la puissance paternelle, peut avoir contracté une assurance sur sa vie au profit de ses enfants mineurs avec les fonds propres de ses enfants (par exemple des fonds revenant aux enfants de la succession de leur mère prédécédée).

Note Explicative du Gouvernement. A propos de cette disposition de la loi, la Note dit en effet ce qui suit :

" Il est bien entendu que l'assurance sur la vie n'est pas assujettie au droit de mutation si elle est contractée dans le but de pourvoir à l'existence des héritiers du défunt et qu'elle fait partie des Règlements de Service, comme par exemple le système des pensions établi par le Gouvernement et par d'autres Institutions".

Ce point n'est pas très clair et, malheureusement, n'a fait l'objet d'aucune observation de la part des Commissions des Finances de la Chambre ou du Sénat et d'aucune discussion au Parlement. D'autre part, ni la loi ni le règlement d'exécution ne le mentionnent. Quelle est donc sa portée ? Il est difficile de le préciser.

Interprétée dans son esprit, l'exception en question s'appliquerait aux assurances contractées par les banques et les grandes sociétés sur la vie des membres de leur personnel. Ces assurances, en général, sont contractées au bénéfice des héritiers de l'employé et les primes y relatives sont payées par l'employeur et l'employé, soit par parts égales, soit dans une proportion différente. Par ce moyen, l'employé assure à sa famille les moyens d'existence en cas de décès subit et l'employeur est dispensé de l'obligation de verser l'indemnité de service à laquelle les héritiers de l'employé ont droit en vertu de l'art. 24 de la Loi No. 41 de 1944 sur le contrat individuel de travail (1).

Si telle est la portée de cette exception, il faudrait, en toute équité, l'étendre à l'indemnité de service due en vertu de la dite loi aux ayants-droit des employés d'établissements non pourvus d'un système d'assurances du personnel ou d'un *casse de prévoyance*.

Ajoutons que la Loi No. 142 de 1944 ne faisant aucune allusion à l'exception en question, l'Administration Fiscale n'est pas tenue *légalement* de l'observer ; mais du point de vue moral, elle est liée par la Note Explicative du Gouvernement, puisque c'est en base des observations contenues dans cette Note que le Parlement a approuvé le projet de loi.

SECTION II. — Passif de la Succession

Les ayants-droit d'une succession ne recueillent les montants leur revenant qu'après règlement du passif de la succession, c'est-à-dire des dettes et charges la grevant ; il est donc équitable qu'ils ne soient

(1) Voir ci-dessus page 405.

tenus d'acquitter le droit de mutation que sur la quote-part effectivement recueillie par eux, autrement dit sur la quote-part nette. Tel est le principe posé par la loi : " Un droit de mutation sur les successions est établi sur la part nette de tout héritier " édicte l'article 1er de la loi et l'article 12, 2ème alinéa, ajoute : " Seront déduits de la succession les dettes et charges ".

Admettre au passif de la succession toutes les dettes et charges aurait été évidemment l'idéal ; mais la fraude qu'une telle règle aurait inévitablement entraînée, a amené le Législateur à poser des conditions et des restrictions à la déduction des dettes de l'actif successoral. On sait qu'en France c'est cette crainte qui a retardé pendant très longtemps l'admission du principe de la déduction des dettes et charges d'une succession.

Les règles en la matière sont posées par les art. 14, 15 et 16 de la loi. Certaines dettes ne peuvent être déduites que si elles sont établies dans les conditions prévues par la loi ; certaines autres, au contraire, ne peuvent, en aucun cas, être prises en considération par les Agents du Fisc.

Dettes déductibles. — Aux termes de l'art. 14 de la loi, " sont déduites de l'actif successoral toutes dettes et charges grevant la succession dont l'existence est établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. "

Pour être admises au passif de la succession, les dettes et charges doivent donc remplir deux conditions :

(a) Il faut que la dette existe à la charge personnelle du défunt au jour du décès. Tous les frais qui prennent naissance après l'ouverture de la succession, tels que frais d'inventaire, de scellés, etc. ne peuvent être déduits. Cependant l'art. 57 du règlement d'exécution met à la charge de la succession les frais d'expertise que la Commission d'estimation aurait décidé de faire, ce qui nous semble contraire à la règle posée à l'art. 14 de la loi.

En vertu de ce principe, ne sont pas déductibles les dettes soumises à une condition suspensive, puisque ces dettes n'ont d'existence que par l'accomplissement éventuel de la condition après le décès.

(b) Il faut ensuite que la dette ou la charge soit constatée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Il en sera notamment ainsi : [des billets à ordre souscrits par le défunt ou des

traites acceptées par lui; des reconnaissances de dettes; des inscriptions dans les livres de commerce de de et sur; des actes authentiques; des jugements à l'encontre du défunt, etc.....

Par le fait qu'un titre est exigé par la loi on doit conclure que les dettes verbales et celles pour lesquelles il n'existe qu'un simple commencement de preuve par écrit, ne peuvent pas être déduites. Ainsi, l'Administration des Impôts pourrait refuser la déduction des frais de dernière maladie, des salaires et gages de la domesticité, ces montants faisant très rarement l'objet d'écrits.

Remarquons que la loi n'exige pas que le titre ait acquis date certaine.

Une question délicate est celle des frais de funérailles: sont-ils déductibles de l'actif successoral? Si on applique à la lettre la règle posée à l'art. 14 de la loi, il faudrait répondre par la négative. Mais ici, il y a conflit avec une règle importante du droit civil, règle qui d'ailleurs a été confirmée par une jurisprudence constante, à savoir: qu'en droit Musulman, il n'y a pas de succession avant le règlement des dettes et charges, dont, en premier lieu, les frais funéraires. Aux termes de l'art. 4 de la Loi No. 77 de 1943 sur les successions:

"Les charges ci-après sont acquittées sur les biens de la succession dans l'ordre suivant:

(1) les frais nécessaires aux funérailles du défunt....."

Dans ces conditions, il semble que le Fisco sera tenu d'admettre au passif de la succession les frais funéraires du défunt. D'ailleurs, à une question posée par un Député au Ministre des Finances lors de la discussion du premier projet de loi établissant un droit de dévolution sur les successions, le 31 août 1938, le Ministre répondit que "les frais des funérailles sont considérées comme dettes privilégiées"(1)

Dettes déductibles de plein droit.—Aux termes de l'art. 11 du règlement d'exécution:

"Seront écartées de plein droit de la succession, par priorité sur toutes autres dettes, les dettes résultant des impôts, droits et redevances dus conformément à la Loi No. 14 de 1939, à la

(1) En France, les frais funéraires sont admis au passif de la succession. De plus, lorsque leur montant est inférieur à 2000 Fr., ils échappent à la règle d'après laquelle un écrit est toujours nécessaire pour l'admission des dettes; dans ce cas, ils peuvent être déduits sur présentation de toute justification apparemment sincère. (Loi du 16 avril 1930.)

Loi No. 44 de 1939, à la Loi No. 60 de 1941, à la Loi No. 91 de 1942, ainsi qu'à toutes autres lois établissant des impôts en général et à celles qui les complètent ou les modifient, et ce avant que la succession soit liquidée en vue du décompte du droit de mutation sur les parts des héritiers".

La Loi No. 14 de 1939 est la loi qui a introduit en Egypte l'impôt sur le revenu. Elle comporte un article 90 aux termes duquel :

" L'Etat aura pour la perception des impôts établis par la présente loi un droit de privilège sur tout le patrimoine de ceux qui en sont débiteurs, ainsi que de ceux qui sont tenus légalement de les verser au Trésor ".

Cette disposition est applicable à la Loi No. 60 de 1941 établissant un impôt spécial sur les bénéfices exceptionnels et à la Loi No. 91 de 1942 établissant une redevance spéciale sur les bénéfices résultant des opérations sur le coton ainsi qu'édicté dans les art. 11 et 3 respectivement des dites lois.

L'article 25 de la Loi No. 44 de 1939 établissant un droit de timbre est une reproduction de l'art. 90 de la Loi No. 14 de 1939 déjà cité.

C'est en vertu de ces diverses dispositions qu'a été édictée la règle posée à l'art. 11 du règlement d'exécution de la Loi No. 143 de 1944 établissant un droit de mutation sur les successions.

Dettes non déductibles.—A la règle déjà sévère édictée par l'art. 14 de la loi, une aggravante est apportée par l'art. 16 aux termes duquel :

" Les Agents du Fisc devront écarter :

(1) toute dette ou obligation prescrite, même si les héritiers n'invoquent pas la prescription ;

(2) toute dette contractée à l'étranger, jusqu'à ce qu'elle fasse l'objet d'une décision des tribunaux égyptiens ou d'un jugement rendu à l'étranger et revêtu de l'exéquatur en Egypte" (1).

(1) Dans certains cas, il est probable que le Fisc n'admettra pas au passif de la succession les dettes contractées à l'étranger même si elles font l'objet d'une décision des tribunaux égyptiens ou d'un jugement rendu à l'étranger et revêtu de l'exéquatur en Egypte. Il en sera notamment ainsi des dettes contractées à l'étranger par un *de cujus étranger*, lorsque ces dettes sont garanties par des biens situés à l'étranger. Exemples : Le *de cujus étranger* avait pris auprès d'une banque à l'étranger une avance garantie par les titres que cette banque détiendrait pour son compte. Ou bien, le *de cujus* avait contracté un emprunt garanti par une hypothèque sur un de ses immeubles situés à l'étranger. Dans des cas pareils, c'est seulement si la liquidation de la garantie (titres ou immeubles) ne suffit pas au remboursement des dettes du *de cujus*, que le Fisc en Egypte pourrait admettre au passif de la succession le solde impayé de ces dettes aux conditions mentionnées à l'alinéa 2 de l'article 14 de la loi.

Bien que remplissant les conditions exigées par l'art. 14 de la loi, ces deux catégories de dettes ne sont pas admises au passif successoral.

Il est difficile de comprendre la sévérité de la loi à cet égard. En effet, pour ce qui est des dettes atteintes par la prescription, il y a lieu de noter qu'elles ne sont pas éteintes d'office : non seulement les héritiers doivent invoquer la prescription mais, de plus, dans certains cas, ils doivent prêter serment qu'ils ne savent pas que la chose est due. Quand il s'agit donc d'une dette prescrite du défunt dont les héritiers avaient connaissance, elle devra être payée mais elle ne pourra pas être portée au passif de la succession. Il aurait été plus équitable, à notre avis, que la loi n'édicte pas une défense absolue d'admission des dettes prescrites : une certaine latitude aurait dû être laissée à l'Administration des Impôts pour prendre des décisions à ce sujet, d'après les mérites de chaque cas.

De même, il ne nous semble pas juste d'exiger, dans tous les cas sans exception, une décision des tribunaux égyptiens ou l'exéquatur égyptien d'un jugement étranger avant de pouvoir admettre au passif d'une succession une dette contractée à l'étranger. L'idée inspirant le Législateur ici est qu'il est difficile au Fisc Egyptien de contrôler la sincérité d'une dette successorale contractée à l'étranger. Cela est parfaitement compréhensible, mais dans certains cas, l'existence et la sincérité de pareilles dettes ne peuvent faire l'objet d'aucun doute possible : il en est ainsi lorsqu'il s'agit, par exemple, d'une dette du défunt envers une banque à l'étranger en garantie de laquelle des titres, marchandises, bijoux, etc..... ont été donnés en gage ; ou bien cette dette résulte d'un acte authentique contracté avec une banque ou une société de premier ordre. Exiger des héritiers un jugement dans de pareils cas c'est leur imposer des frais et une perte de temps vraiment inutiles ; sans compter qu'en Egypte le fait d'avoir un jugement prononcé contre soi est considéré comme revêtant un caractère blessant et humiliant.

Dettes entachées de suspicion de simulation. — A part les deux catégories de dettes susmentionnées, le Fisc peut écarter de la succession, provisoirement ou définitivement, bien que remplissant les conditions posées à l'art. 14, les dettes et charges qui lui paraissent simulées ou insuffisamment établies. La loi ne donne pas une liste limitative des dettes qu'elle considère, à priori, comme rentrant dans cette catégorie ; elle n'énumère que trois cas (Art. 15) :

(1) tout effet ou reconnaissance de dette souscrite par le de cujus, dans l'année qui précède son décès, au profit d'une personne devenue son héritière pour une cause qui existait au moment de la souscription de la dette, que celle-ci ait été faite directement ou par personne interposée.

Sont présumées personnes interposées, pour l'application de cette disposition de la loi, le conjoint de la personne devenue héritière du de cujus ainsi que ses descendants et les conjoints de ses descendants;

(2) toute dette garantie par une sûreté réelle dont l'inscription est périmée. Dans ce cas, la dette est provisoirement écartée jusqu'à ce que le non remboursement soit établi;

(3) toute dette reconnue par le de cujus dans un testament sans autre justificatif.

Le projet de 1938 comportait un quatrième cas :

" Toute dette grevant la succession, échue depuis plus de six mois avant l'ouverture de la succession, mais demeurée sans réclamation "

Certains députés ayant protesté contre cette disposition, qui aurait eu pour résultat de pousser les créanciers à hâter les poursuites contre leurs débiteurs, allant ainsi à l'encontre de l'intérêt général, le Ministre des Finances approuva sa suppression mais attira l'attention de la Chambre sur le fait que, nonobstant cette suppression, le Fisc conserverait le pouvoir d'écarter toutes dettes qui lui sembleraient être fictives; ainsi, même si la dette n'est restée que deux mois sans réclamation depuis son échéance, le Fisc pourrait l'écarter si certains éléments prouvent qu'elle est fictive.

Les pouvoirs de l'Administration des Impôts dans ce domaine ne sont pas absolus. Ils sont soumis au contrôle de la justice. Les intéressés ont le droit, en effet, au cas où ils estimeraient que la décision du Fisc est arbitraire, de poursuivre l'Administration en justice en restitution du droit indûment perçu.

Déduction des autres charges.—Indépendamment des dettes proprement dites, on doit admettre en déduction de l'actif successoral :

(1) Les legs particuliers, que ces legs portent sur des sommes d'argent ou sur tous autres biens meubles ou immeubles : il va sans dire que le légataire est tenu d'acquitter le droit de mutation sur le bien légué.

Si le légataire est héritier, on ajoute à sa quote-part héréditaire la valeur du legs et le tout est assujéti au droit de mutation d'après le degré de parenté avec le défunt.

(2) Les sommes et autres valeurs données entre vifs par le défunt, mais non encore livrées au donataire à la date du décès.

(3) Les sommes ou valeurs détenues par le défunt en qualité de mandataire, de dépositaire, de tuteur ou d'usufruitier.

Ces différentes déductions ne sont pas assujétiées aux règles des dettes ordinaires : il suffit qu'elles soient justifiées par un mode de preuve compatible avec la procédure écrite.

SECTION III.—*Assiette du droit*

Le Maamour des Impôts doit prendre les mesures nécessaires à l'effet de dénombrer la succession de telle sorte qu'elle comprenne tous les biens énumérés à l'art. 12 de la loi (Art. 10 R.E.). Afin de s'assurer de la sincérité des dettes déclarées, il a le droit de se faire représenter les titres des dettes et charges grevant la succession ainsi que les registres et les livres de commerce qui en font foi.

Le Maamour n'est pas autorisé à estimer la valeur nette de la succession, c'est-à-dire à déduire le passif de l'actif pour établir le chiffre sur lequel le droit est dû. Il doit soumettre à la Commission d'estimation compétente, tels quels, tous les contrats, documents, procès-verbaux, registres et toutes autres pièces, accompagnés de son avis. C'est à la commission seule qu'il appartient d'écarter de la succession ce qui ne doit pas y être compris en vertu de la loi, c'est-à-dire :

- les titres et valeurs exemptés de l'impôt sur les successions ;
- la maison d'habitation de la famille du défunt ;
- les maisons exemptées de l'impôt sur la propriété bâtie ;
- les portraits et statues de famille ;
- les collections de livres, de timbres-poste, d'objets d'arts, etc...

Sur la demande des intéressés la commission d'estimation peut écarter également de la succession, si elle le juge, ceux des créances, droits, dettes et charges qui, en vertu des articles 13 à 16 de la loi, peuvent être écartés provisoirement ou définitivement. Nous avons vu que si les créances ou droits ne sont écartés que provisoirement, les intéressés doivent s'engager, par écrit, à poursuivre leur recouvrement en justice dans les six mois, engagement qui doit être annexé à la décision de la Commission (Art. 12 et 13 R.E.).

CHAPITRE VI

Evaluation du patrimoine successoral

La loi édicte des règles précises pour l'évaluation des éléments les plus importants du patrimoine successoral, mettant ainsi le contribuable à l'abri de tout arbitraire de la part de l'Administration.

L'examen des bases d'évaluation posées par la loi fait immédiatement ressortir le fait suivant : le Législateur a été très généreux quand il s'est agi d'estimer la propriété immobilière. On en comprend aisément les raisons. Les fortunes en Egypte sont, en très grande partie, des fortunes immobilières : elles sont donc vouées à être infailliblement touchées par le droit de mutation par décès. En effet, alors qu'en ce qui concerne les meubles, l'évasion fiscale est relativement facile elle est pratiquement impossible quand il s'agit des immeubles. Tenant en considération ce fait, la loi a traité sur un pied d'égalité les fortunes mobilières et les successions immobilières, équilibre qui, par suite des fraudes fiscales, aurait autrement penché en faveur des successions mobilières.

Les biens pour lesquels la loi a fixé des bases d'évaluation sont énumérés à l'art. 34 : nous allons les étudier dans l'ordre de leur énumération dans cette disposition de la loi.

(1) *Terrains agricoles.*— Ils sont évalués à dix fois la valeur locative ayant servi de base à la fixation de l'impôt foncier.

Dans les divers projets présentés par le Gouvernement de 1938 à 1944, les terrains agricoles étaient évalués à 60 fois l'impôt foncier annuel. La Commission des Finances de la Chambre, considérant, que l'impôt sur les terrains agricoles était sujet à changement, estima préférable de substituer, comme base d'évaluation, la valeur locative, qui est une base fixe et, en tout cas, plus équitable que la base choisie par le projet du Gouvernement. Au Sénat, le Rapporteur affirma à plus d'une reprise que cette modification était à l'avantage des contribuables et que si la Commission des Finances du Sénat l'avait approuvée, c'était uniquement parce qu'elle favorisait les contribuables.

En réalité, la base proposée par le Gouvernement était plus favorable aux contribuables. En effet, d'après la Loi No. 113 de 1939, l'impôt foncier est perçu au taux de 16 % de la valeur locative des terres agricoles, cultivées ou cultivables, sans que le montant de l'impôt puisse excéder P.T. 164 par feddan. Donc, un terrain dont la valeur locative est, par exemple, de L.E. 8 aurait été évalué, d'après le projet du Gouvernement, à 60 fois ($16\% \times \text{L.E. } 8$), c'est-à-dire à L.E. 76,800 millièmes, alors qu'en l'évaluant d'après l'art. 36 (1) de la loi à 10 fois sa valeur locative (L.E. 8), on arrive au chiffre de L.E. 80.

Il est curieux de remarquer qu'au cours de la longue discussion qui eut lieu à ce sujet au Sénat, personne ne releva ce fait, même lorsqu'un Sénateur, voulant démontrer, chiffres à l'appui, le bénéfice que tireraient les contribuables de la nouvelle base d'estimation proposée, cita un exemple qui prouvait exactement le contraire (1).

Quoiqu'il en soit, il est évident qu'en évaluant un terrain agricole à 10 fois sa valeur locative, on le sous-estime à un point tel qu'on peut, sans exagération, dire qu'en fait, l'impôt excédotaire ne le frappe qu'à concurrence de la moitié de sa valeur réelle.

Nous venons de dire que, d'après la Loi No. 113 de 1939, l'impôt foncier ne peut excéder P.T. 164 par feddan, chiffre qui correspond à une valeur locative annuelle de L.E. 10,250 millièmes. Il en résulte que si la valeur locative d'un feddan de terrain agricole est estimée par les Commissions prévues par cette loi à un montant supérieur à ce chiffre, l'impôt foncier serait quand même de P.T. 164 par an. Mais, dans un cas pareil, aux fins de la perception du droit de mutation, ce terrain doit-il être évalué sur la base de sa valeur locative réelle, ou sur la base de la valeur locative correspondant à l'impôt maximum de P.T. 164 ?

(1) Voici l'exemple donné par le Sénateur en question :

"Supposons que la valeur locative d'un feddan soit de L.E. 6. Le feddan sera estimé à L.E. 60 (6×10). Mais selon le projet du Gouvernement le feddan sera estimé à 60 fois l'impôt annuel qui est de 16 pour cent sur L.E. 6. Il n'y a donc pas de doute que ce qu'ont décidé la Chambre et la Commission du Sénat est en faveur des contribuables."

Or 60 fois 16 pour cent de L.E. 6, donne L.E. 57 c'est-à-dire moins que 10 fois la valeur locative.

Exemple : La Commission prévue par la Loi No. 113 de 1939 estime la valeur locative d'un terrain à L.E. 20 par an. Ce terrain doit-il être évalué à L.E. 200 (c'est-à-dire 10 fois sa valeur locative réelle) ou à L.E. 102,500 millièmes (c'est-à-dire 10 fois la valeur locative correspondant à l'impôt maximum de P.T. 164) ?

Nous sommes d'avis qu'il faut prendre comme base la valeur locative *réelle*, telle que fixée par les Commissions instituées par la Loi No. 113 de 1939 relative à l'impôt foncier. Cela semble d'ailleurs conforme à la lettre même de la loi.

Il nous revient cependant que l'Administration des Impôts a adopté la thèse contraire. En d'autres termes, pour l'Administration, un terrain agricole taxé à P.T. 164 le *feddan* est toujours évalué, aux fins de la perception du droit de mutation, à L.E. 102,500 millièmes et ce, même si la valeur locative de ce terrain, telle qu'établie par les Commissions précitées, dépasse le chiffre de L.E. 10,250 millièmes.



Sur quelle base doit-on évaluer les terrains agricoles exemptés de l'impôt foncier en vertu de la Loi No. 69 de 1942? On sait que cette loi a exempté de l'impôt foncier les contribuables dont les terrains sont grevés d'un impôt ne dépassant pas P.T. 50 par an.

A notre avis, ces terrains doivent être évalués conformément aux dispositions de l'article 36 (1) de la loi, c'est-à-dire d'après la valeur locative du terrain, celle-ci étant connue. En effet, afin d'accorder l'exemption de l'impôt foncier à un contribuable, il est nécessaire d'établir la valeur locative de ses terrains pour savoir si l'impôt dû est supérieur ou inférieur à P.T. 50 par an.

Quant aux terrains agricoles non assujettis à l'impôt foncier (ni à l'impôt sur la propriété bâtie) pour une des raisons prévues à l'art. 8 de la Loi No. 113 de 1939, leur évaluation devra être faite par les soins des Commissions d'estimation conformément aux règles établies à l'art. 37 de la loi, que nous aurons l'occasion d'examiner tout à l'heure.

(2) *Immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie.*—Ils sont évalués à 12 fois la valeur locative annuelle ayant servi de base à la fixation de l'impôt.

Ici aussi le projet gouvernemental de 1944 prenait pour base d'évaluation l'impôt annuel : il estimait les immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie à 180 fois l'impôt annuel.

L'impôt sur la propriété bâtie étant de un dixième de la valeur locative annuelle de l'immeuble (sauf au Caire où il est de un dixième), il est clair que la modification de base d'évaluation introduite par la Chambre est tout à l'avantage des contribuables : ainsi, un immeuble au Caire, qui a une valeur locative de L.E. 1000, sera estimé à $12 \times \text{L.E. } 1000$ soit L.E. 12.000, alors que d'après le projet du Gouvernement il aurait été évalué à $(1/10 \times \text{L.E. } 1000) \times 180$: soit L.E. 18.000.

Le Rapport de la Commission des Finances de la Chambre du 7 août 1944 donne des précisions très intéressantes sur la portée de l'expression "valeur locative annuelle ayant servi de base à la fixation de l'impôt" employée à l'art. 36 (2) de la loi. Il faut entendre par là, dit ce Rapport, le loyer net de l'immeuble, autrement dit : la valeur locative ayant servi à l'Administration des Contributions Directes de base pour la fixation de l'impôt, après déduction de tous les frais qu'il a été d'usage de déduire de cette valeur locative. Nous relevons ici, une fois de plus, la bienveillance et la générosité du Législateur quand il s'agit d'évaluer les immeubles.

Ajoutons qu'aux termes de l'art. 51 du règlement d'exécution, il est tenu compte, dans l'évaluation des immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie, des additions qui y ont été faites durant l'année même du décès et qui n'auraient pas encore été imposées.

(3) Titres et valeurs.—La loi fait une distinction entre les titres et valeurs égyptiens ou étrangers cotés à l'une des Bourses Egyptiennes et ceux qui ne le sont pas.

(a) Titres cotés à l'une des Bourses Egyptiennes.—D'après le texte arabe de la loi, de l'art. 36 (1e), ils sont évalués au cours moyen des cotations officielles durant la dernière semaine où des transactions ont eu lieu avant le décès (et non "au cours moyen des cotations officielles durant la dernière semaine précédant le décès", comme erronément traduit dans le texte officiel français de la loi).

Cette dernière semaine "s'entend des sept jours antérieurs au décès, que la cotation ait eu lieu durant tous les jours de cette semaine, ou durant quelques jours ou un jour seulement". Si aucune cotation

n'a eu lieu durant toute cette semaine, l'évaluation est faite au cours moyen des cotations officielles de la semaine précédente " et ainsi de suite (art. 52 R.E.).

Par cours officiels il faut entendre les cours de clôture pratiqués durant les jours ouvrables (art. 53 R.E.)

Comment sera calculé le cours moyen dont question dans cette disposition de la loi ? D'après nous, il y a lieu de faire une distinction :

(a) si le titre n'a été coté qu'à l'une des deux Bourses Egyptiennes ⁽¹⁾ durant la semaine envisagée, ce sont les cotations de cette Bourse uniquement qui doivent être prises en considération pour le calcul du cours moyen.

(b) si le titre a été coté dans les deux Bourses durant la semaine prise comme base, le cours moyen doit être calculé d'après les cours de clôture des deux Bourses.

Il nous revient cependant que les cotations prises en considération par l'Administration des Impôts sont toujours celles de la Bourse du Caire exclusivement.

D'après le projet de loi présenté par le Gouvernement en 1938, les titres étaient évalués au cours moyen des prix cotés à la Bourse le jour du décès. Le projet de 1944 prenait pour base d'évaluation le cours moyen des prix cotés à la Bourse durant la semaine précédant le décès. C'est sur la proposition d'un Sénateur, lors de la discussion du projet de loi, que l'alinéa 3 de l'art. 36 fut modifié dans les termes que nous avons vus, la nouvelle base d'évaluation étant estimée plus juste et plus équitable. Un Sénateur avait proposé d'évaluer les titres à leur cours au jour du paiement des droits de mutation par les héritiers les titres étant, en quelque sorte, bloqués durant la période entre le jour du décès du *de cuius* et le jour où les héritiers en prennent possession. Mais la proposition fut rejetée par le Sénat.

(1) On sait qu'il n'y a que deux Bourses des valeurs en Egypte, l'une au Caire et l'autre à Alexandria.

(b) *Titres non cotés à l'une des Bourses Egyptiennes.*—Aux termes de l'art. 36 (34) de la loi "les titres et valeurs non cotés à l'une des Bourses Egyptiennes seront évalués par l'Administration Fiscale elle-même, sauf le droit pour les intéressés de se pourvoir en justice contre cette évaluation dans les formes et délais prévus à l'art. 38".

Il y a des titres non cotés dans les Bourses Egyptiennes parce qu'ils n'y sont pas inscrits. D'autres titres, quoique non inscrits dans les Bourses, y sont quand même traités "hors Bourse" c'est-à-dire non officiellement : les cours pratiqués ne sont pas inscrits sur la cote officielle.

Que pour ces titres la loi ait laissé à l'Administration le soin de les évaluer, cela se comprend parfaitement, puisqu'il n'y a pas de cours officiels sur lesquels l'Administration peut se baser sans crainte d'erreur de sa part ou de fraude de la part des contribuables.

Mais pourquoi la même règle est-elle appliquée par la loi pour les titres qui, quoique non cotés à l'une des Bourses Egyptiennes, sont officiellement cotés dans une Bourse étrangère ? C'est la question que posa un Sénateur au Rapporteur du projet. A quoi le Rapporteur répondit que "les intéressés conservent la garantie donnée par le recours devant les Tribunaux en cas de surévaluation" et que "les titres non inscrits aux Bourses Egyptiennes et cotés seulement à une Bourse étrangère, peuvent avoir une grande valeur à l'étranger alors qu'en les déprécie en Egypte".

Cette réponse n'était évidemment pas satisfaisante. La raison véritable pour laquelle la loi a laissé à l'Administration le soin d'évaluer les titres non cotés à une des Bourses Egyptiennes fut donnée par le Ministre des Communications. "La difficulté pratique, dit-il, réside dans le fait que ces titres sont cotés simultanément dans plusieurs Bourses étrangères, dans divers pays, à des prix différents. Pour connaître le cours exact de tel titre, il faudrait avoir sous la main les cotes inscrites dans chaque Bourse de chaque pays où il y a des opérations sur ce titre, pour établir le cours moyen de toutes les cotations. C'est une lourde charge pour l'Administration Fiscale alors qu'elle n'aurait qu'à évaluer ces titres, évaluation qui admet le recours de l'intéressé en justice au cas où il se trouve lésé dans ses droits".

En fait, il nous revient que l'Administration des Impôts évalue les titres non cotés à l'une des Bourses Égyptiennes au cours moyen des prix pratiqués à la Bourse de Londres durant la semaine précédant le décès du de cujus. Cependant, elle n'est pas tenue de le faire.

L'art. 54 du règlement d'exécution lui donne en effet l'alternative d'évaluer ces titres soit d'après leur valeur nominale, en tenant compte de la différence de change, soit, quand cela est possible, d'après la dernière cotation qui a eu lieu à l'une des Bourses étrangères. La commission d'estimation, dont nous verrons tout à l'heure la composition, peut également se faire aider par qui elle jugera convenable, tel que banques, courtiers, experts, en recourir à tout autre moyen d'information. L'évaluation de la commission doit être notifiée aux intéressés aussitôt que la décision y afférente aura été rendue : dans les trois mois qui suivent, les héritiers, s'ils s'estiment lésés par cette évaluation, peuvent se pourvoir en justice.

Afin d'éviter les procès, il est du devoir des contribuables de faciliter la tâche de l'Administration des impôts en lui fournissant tous les éléments susceptibles de l'amener à évaluer exactement les titres non cotés dans une des Bourses Égyptiennes, tels que : cotes officielles des Bourses étrangères, bilans des sociétés émettrices des titres, rapports et renseignements sur ces sociétés, etc.....

(4) *Nue propriété et usufruit.*— La nue propriété est évaluée aux deux cinquièmes et l'usufruit aux trois cinquièmes de la pleine propriété.

La règle ainsi posée est certainement simple, mais par le fait qu'elle fait abstraction, d'une considération essentielle, à savoir, l'âge de l'usufruitier, elle risque d'aboutir dans son application, à des résultats iniques.

Le projet de 1939 du Gouvernement reproduisait la disposition de la loi française en la matière : l'usufruit et la nue propriété devaient être évalués de la façon suivante : *

(a) " Si l'usufruitier est âgé de 20 ans grégoriens révolus ou moins de 20 ans, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière.

(b) " Si l'usufruitier est âgé de plus de 20 ans, la valeur de l'usufruit est diminuée d'un dixième de la valeur de la propriété entière et la valeur de la nue propriété augmentée d'autant, pour chaque période de dix ans sans fraction. Passé l'âge de 70 ans pour l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété.

" Pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits effectivement ouverts. Toutefois, dans les cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir et le nouvel usufruitier devant acquitter les droits de dévolution prescrits par la présente loi, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins, si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel. Le délai de prescription de l'action en restitution ainsi ouverte au profit du nu propriétaire, court du jour du décès du précédent usufruitier".

C'est dans un but de simplification que le nouveau texte de l'art. 36 (4e) fut substitué à cette disposition. Mais pour compliquée qu'elle fût, cette base d'évaluation avait pour elle l'avantage d'être la plus équitable tant pour l'usufruitier que pour le nu propriétaire.

Le nouveau texte de l'alinéa (4e) de l'art. 36 ne fait plus mention des usufruits successifs. Que faut-il donc décider à leur égard ? Il semble, vu le silence de la loi, qu'il n'y a d'autre alternative que d'assujettir chaque usufruitier successif au droit de mutation au moment où il entre en jouissance du bien. Ainsi, si un bien est laissé en usufruit à trois personnes successivement, chacune pour une période déterminée de cinq ans, ce bien, au moment où il passera au nu propriétaire, aura été assujéti au droit de mutation sur :

$$\frac{3}{5} + \frac{3}{5} + \frac{3}{5} + \frac{2}{5} = \frac{11}{5} \text{ de sa valeur, c'est-à-dire sur plus}$$

de deux fois sa valeur. C'est évidemment une conséquence non désirée par les Chambres. Il est plus que certain que si leur attention avait été attirée sur les résultats qui auraient découlé de l'application de l'al. (4) de l'art. 36 de la loi, elles auraient modifié son texte ou, tout au moins, elles l'auraient complété par l'addition d'une disposition concernant les usufruits successifs.

(5) *Bénéfices dans les Wakfs*.—Ils sont évalués sur les mêmes bases que l'usufruit, c'est-à-dire aux trois cinquièmes de la pleine propriété.

Si la part stipulée au profit du bénéficiaire consiste dans une somme fixe à lui être payée annuellement ou mensuellement, le bénéfice est évalué sur la base de l'usufruit d'un capital équivalent à douze fois le montant annuel du bénéfice.

Ainsi, si le bénéfice est fixé à la somme de L.E. 60 par an, il sera estimé, pour la perception du droit de mutation à :

$$\frac{3}{5} \times \text{L.E. } 60 \times 12 = \text{L.E. } 432.$$

(6) *Hekr*.—Clavel, donne du Hekr, la définition suivante :

« Le Hekr est un contrat sui generis, par lequel un wakf, à ce dûment autorisé, se dépouille soit à perpétuité, soit pour un long laps de temps, au profit d'un tiers, de ses ayants droits et ayants cause, du domaine utile d'un immeuble improductif, n'en conservant que le domaine éminent, avec faculté au preneur d'édifier ou de faire des plantations et à charge par lui de payer un canon annuel, variable, basé sur la valeur locative du sol (Clavel, *Le Wakf*, t. 2, p. 154).

La constitution en hekcr opère un véritable démembrement de la propriété, ne laissant plus au wakf que le domaine éminent et attribuant au hekriste le domaine utile avec toutes les prérogatives qu'il comporte, et ce d'une manière perpétuelle, sous la condition seulement du paiement régulier de la redevance annuelle (Arrêt de la Cour d'Appel Mixte du 17 avril 1934, Bulletin 46.251).

Le contrat de hekcr ressemble beaucoup à l'emphytéose : même but économique, mêmes rapports avec le louage et la rente, même décomposition de la propriété en domaine éminent et en domaine utile, même faculté d'améliorer, construire ou planter, même durée perpétuelle, sauf clause contraire ou résolution pour défaut de paiement du canon.

La principale différence est que la redevance annuelle, variable dans le hekcr, est fixe dans l'emphytéose. (E. Vroonen).

Aux termes de l'alinéa 6 de l'art. 36 de la loi, « pour la valeur du droit du hekriste et la valeur du droit du propriétaire du

terrain grevé de Hekr, l'estimation sera établie en prenant pour base que le nu propriétaire a droit au tiers de la valeur du terrain s'il n'était pas grevé du droit de Hekr et le titulaire de ce droit aux deux tiers."

(T) *Tous autres biens et droits.*—Pour tous les autres biens et droits assujettis au droit de mutation pour lesquels la loi n'a pas fixé des bases d'évaluation, c'est à la commission d'estimation qu'il revient de les estimer après avoir pris connaissance des documents, titres et autres indications fournis par les intéressés et, éventuellement, après avoir procédé à une enquête ou ordonné une expertise (art. 37 de la loi).

A cet effet, la commission d'estimation doit inviter les intéressés à lui communiquer dans un délai ne dépassant pas un mois, tous documents, pièces ou autres indications susceptibles de l'aider à évaluer les divers éléments de la succession. Au cas où il y a lieu de recourir à des sources d'information à l'étranger, la commission peut porter ce délai à trois mois (art. 53 R.E.).

La Commission doit s'inspirer des usages du commerce et de l'industrie, tels qu'ils sont admis par l'Administration Fiscale, pour établir le compte des amortissements, ventes, chiffres d'affaires, pourcentage des bénéfices, dans les diverses professions, entreprises ou autres activités. Elle a le droit de prendre connaissance des déclarations de bénéfices, ainsi que de toutes informations, pièces, documents ou comptes que le défunt aurait présentés de son vivant à l'Administration Fiscale et, d'une façon générale, du dossier qui le concerne à la Manourieh des Impôts dans la circonscription de laquelle se trouvait le siège de son entreprise (art. 56 R.E.). C'est là un moyen puissant, aux mains du Fisc, pour déceler les fraudes commises par les intéressés. Espérons qu'il en sera fait usage chaque fois que cela est possible.

Au cas où la Commission désire procéder à une enquête en vue d'établir la valeur d'une succession, elle peut la faire elle-même, comme elle peut déléguer un de ses membres à cet effet. Elle est en droit, si elle juge que cette estimation requiert les soins d'une expertise, de désigner un expert avec la mission d'évaluer toute la succession ou tels de ses éléments notamment spécifiés. Dans ce cas les frais d'expertise doivent être mis à la charge de la succession (art. 57 R.E.) Nous avons déjà eu l'occasion de remarquer qu'il nous semble que

cette disposition du règlement d'exécution est en contravention avec l'art. 14 de la loi aux termes duquel ne sont admises au passif de la succession que les dettes et charges dont l'existence est établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt, condition qui n'est nullement remplie dans le cas des frais d'expertise en question.

Pour l'accomplissement de leur tâche, les commissions d'estimation sont autorisées, aux termes de l'art. 58 du règlement d'exécution, à demander aux Administrations de l'Etat, ainsi qu'aux établissements de crédit hypothécaires ou autres établissements similaires tous les renseignements qui leur paraîtraient nécessaires concernant le de cujus, renseignements qui doivent être donnés même les rapports du de cujus avec les dits établissements ont cessé avant son décès. Nous sommes d'avis que les pouvoirs et le droit d'investigation ainsi conférés à l'Administration des Impôts par le règlement d'exécution sont beaucoup trop étendus surtout qu'ils ne reposent sur aucun texte de la loi. Il est plus que douteux que, sans une décision de justice, une banque ou tout autre grand établissement accepte de fournir au Fisco des renseignements sur une période antérieure au décès d'une personne, et surtout qu'au moment de son décès, cette personne n'avait plus de rapports avec l'établissement. Nous verrons par la suite que les seules obligations mises par la loi à la charge de tiers sont énoncées aux articles 31 à 35, dispositions dont aucune ne permet au Fisco d'exiger des renseignements pour une période antérieure au décès du de cujus. Nous reviendrons sur cette question dans un prochain chapitre.

Il est loisible également aux commissions d'estimation de demander aux autorités gouvernementales ou aux fonctionnaires de l'Etat, tels que les bureaux des hypothèques, Moudiriches financières, sections financières auprès des Moudiriches et Gouvernorats, Sarrafs, percepteurs et autres, tous renseignements concernant le défunt (art. 59 R.E.).

Enfin, les commissions peuvent, s'il y a lieu et à titre de simple information, recueillir le témoignage des intéressés ou des tiers comme elles peuvent, d'une façon générale, recourir à toutes mesures leur permettant d'évaluer la succession, sans que les intéressés ou les tiers puissent s'y opposer et à condition qu'aucune entrave ne soit apportée aux affaires et que les secrets n'en soient pas divulgués (art. 60 et 61 R.E.).

Tels sont les moyens nombreux et variés mis par le règlement d'exécution à la disposition de l'Administration des Impôts pour déterminer la valeur exacte des biens et droits pour lesquels la loi n'a pas prévu une base d'estimation.



Voyons maintenant quelle est la composition de l'organisme chargé de l'évaluation, quelle est la procédure suivie par cet organisme et quels sont les droits et garanties des contribuables qui se considèrent lésés par ses décisions.

Les commissions d'estimation.—L'évaluation des successions est faite, ainsi que nous l'avons dit, par les commissions d'estimation.

Ces commissions sont composées de trois membres choisis parmi les fonctionnaires de l'Administration Fiscale, dont le Maamour des Impôts compétent ou son adjoint et un autre Maamour ou l'un des inspecteurs de cette Administration, le troisième devant faire fonction de président.

Chaque commission est assistée d'un secrétaire à l'effet de dresser le compte rendu de ses séances (art. 63 R.E.).

Pour que les réunions de la commission soient valables il faut que ses trois membres et son secrétaire soient présents (art. 64 R.E.).

En principe, il y a une commission d'estimation dans chaque Gouvernorat et dans chaque chef-lieu des Moudirihs, mais si l'Administration des Impôts le juge nécessaire, elle peut instituer des commissions dans toutes autres localités (art. 65 R.E.).

Chaque commission est saisie des successions qu'elle doit évaluer, par le Maamour des Impôts compétent. Celui-ci doit lui communiquer le dossier de la succession avec, y annexés, tous les documents, procès-verbaux, pièces et autres, et ce, seulement après avoir achevé de dénombrer la succession et d'inventorier les divers éléments dont elle se compose, y compris tous les droits et obligations qu'elle comporte (art. 62 R.E.).

La commission avise les intéressés de la date de la séance qu'elle aura fixée pour l'examen de la succession, cinq jours au moins avant sa réunion. L'avis est donné sous pli recommandé avec avis de réception sur la Formule No. 11.

Les intéressés peuvent faire devant la commission telles déclarations qu'ils désirent, soit personnellement soit par voie de leurs représentants (art. 66 et 67 R.E.).

Après avoir complété l'examen du dossier de la succession et avoir pris, éventuellement, connaissance des observations et déclarations des intéressés, la commission doit prendre une décision au sujet de l'évaluation de la succession. La décision doit être prise à la majorité des voix et doit être motivée.

La commission fixe ensuite la part qui revient à chaque héritier dans la succession. Pour ce faire, et sous réserve des legs, donations et autres dispositions consenties par le de cujus en faveur de certains héritiers ou institutions, elle se conforme, pour les Egyptiens, à n'importe quelle confession qu'ils appartiennent, à la désignation des héritiers telle qu'elle résulte de l'Elam Charei produit et, pour les étrangers, au document que prévoit leur loi nationale pour constater le décès et établir la dévolution de l'hérédité du de cujus.

En d'autres termes, l'Elam Charei ou tout autre document en tenant lieu, font foi de leur contenu et sont opposables aux parties à moins de contestation entre les héritiers au sujet de l'héritage et de recours à justice. Dans ce cas le droit est perçu sur la base de l'Elam Charei, en attendant le vidé du litige, sauf à être révisé ultérieurement en conformité du jugement qui aura été rendu par le tribunal compétent (art. 68 et 70 R.E.).

Avec l'évaluation de la succession et la fixation de la part des héritiers, se termine provisoirement le rôle de la commission d'estimation. A cette étape, le dossier de la succession fait retour au Maamout des Impôts compétent ensemble à la décision prise par la commission à cet égard (modèle No. 12). Cette décision est notifiée à chaque intéressé au domicile indiqué par lui dans la déclaration présentée en vertu de l'art. 19 de la loi, soit par la voie administrative, soit par lettre recommandée (modèle No. 13). A défaut d'indication du domicile dans la déclaration ou s'il n'a pas été possible de connaître ce domicile, par suite d'indication inexacte, la décision est notifiée au Parquet Général. Dans ce dernier cas, le Maamout doit joindre à la notification un exposé des motifs qui l'ont déterminé à l'adresser au Parquet Général ainsi que des mesures qu'il a prises pour découvrir le domicile des intéressés (art. 38 Loi, art. 69 R.E.).

Droits et garanties des intéressés.—Tout intéressé qui estime avoir été lésé par l'évaluation des commissions peut, dans les trois mois de la notification de la décision de la commission qui lui est faite, se

pouvoir devant le tribunal de première instance de la dernière résidence du *de cujus*. Si le *de cujus* n'était pas résident en Egypte, le recours doit être porté devant le tribunal de la situation des biens ou de la plus grande partie de ces biens (art. 38 Loi).

La loi ne dit pas quel est le tribunal compétent pour juger le recours des intéressés contre les décisions de la commission d'estimation lorsque le *de cujus* était Égyptien et avait tous ses biens à l'étranger. Il est évident cependant que ce ne peut être qu'un tribunal égyptien. On ne peut concevoir, en effet, même pour une seconde, que la loi égyptienne, laissée à un tribunal étranger, le soin de trancher des recours contre les décisions d'une Autorité administrative égyptienne.

Le jugement rendu par le tribunal compétent est susceptible de toutes les voies de recours, conformément au droit commun, du moment que la loi n'a pas stipulé qu'il est définitif (réponse du Rapporteur du projet de loi à une question posée par un Sénateur).

Au cas où l'estimation judiciaire serait inférieure à celle faite par la commission d'estimation, l'Administration des Impôts est tenue de restituer les droits indûment perçus.

La décision de la commission d'estimation devient définitive et non susceptible de recours ultérieur si les intéressés ne se pourvoient pas en justice dans le délai de trois mois prévu par la loi (1).

(1) Ces conséquences étaient expressément prévues par l'art. 38 du projet de 1938 qui était ainsi conçu :

« Les contribuables qui se croient lésés par l'estimation des commissions peuvent — dans le délai de trois mois à partir de la notification qui leur en aura été faite par la voie administrative ou par lettre recommandée qui leur sera adressée au domicile indiqué dans les déclarations prévues à l'article 19 — se pourvoir par devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le dernier domicile du *de cujus* et, au cas où le *de cujus* n'avait pas eu domicile en Egypte, au tribunal de la situation des biens ou de la plus grande partie des biens. Au cas où l'estimation judiciaire sera inférieure à celle faite par les commissions d'estimation dont il est parlé ci-dessus, le Fica restituera au contribuable les droits indûment perçus.

Enseigne le contribuable de faire ce pourvoi dans le délai ci-dessus, comme avant dans le cas où il n'aurait pas indiqué son domicile ou aurait indiqué un domicile faux, l'estimation établie par la commission sera définitive et non susceptible de recours ultérieur. »

Il va sans dire que le défaut d'indication de domicile ou l'indication d'un faux domicile par le contribuable n'entraîne plus aujourd'hui les conséquences que prévoyait le projet de 1938.

CHAPITRE VII

Perception des droits de mutation

Les dispositions légales concernant la perception des droits de mutation sont empreintes d'un esprit de modération et même, peut-on dire, de générosité envers le contribuable.

La loi n'a pas voulu presser indûment les héritiers à régler le montant des droits dus par eux ; elle leur accorde un délai raisonnable pour se procurer le montant requis sans avoir à s'adresser à des usuriers ou à sacrifier à vil prix leurs biens immobiliers ou ceux difficilement réalisables. En outre, elle a prévu des facilités pour le paiement des droits lorsque la succession n'est pas considérée comme suffisamment "liquide". Ainsi que le dit l'auteur du projet dans sa Note Explicative de 1938, "le projet accorde aux héritiers des facilités très grandes et des délais assez longs pour le paiement, ce qui enlève au droit son caractère d'impôt sur le capital et lui donne plutôt le caractère d'impôt sur le revenu, puisque l'héritier sera en mesure d'acquitter les droits sur les revenus de sa part héréditaire."

C'est le Titre V de la loi qui, en six articles (les Nos. 39 à 44), énonce les règles en la matière. Nous allons les examiner dans ce chapitre.

Date d'exigibilité des droits de mutation.—Aux termes de l'article 1er du règlement d'exécution :

"Le droit de mutation sur les successions est dû et est exigible par le seul fait du décès du de cujus. Il n'est payable qu'après que les biens de la succession aient été dénombrés et évalués et que notification aura été faite aux héritiers et aux personnes qui leur sont assimilées de cette évaluation et du montant des droits dus sur les parts qui leur reviennent."

A cet effet, l'Administration des Impôts est tenue d'adresser aux intéressés, une notification par lettre recommandée avec avis de réception, suivant modèle No. 14, pour les informer de l'évaluation de la succession par l'Administration et du montant des droits dus par chacun d'eux (art. 39 L^o, 69 R.E.). Cette notification est indépendante de celle prévue par l'art. 38 de la loi pour aviser les intéressés de la décision de la commission d'estimation concernant l'évaluation de la succession.

L'Administration des Impôts peut-elle procéder à cette notification aussitôt qu'elle a établi le montant des droits dus par chaque intéressé ou doit-elle attendre soit le jugement tranchant le recours introduit par les intéressés contre l'évaluation de la succession par la commission d'estimation soit le délai de trois mois qu'ont les intéressés pour se pourvoir contre cette évaluation ? La loi et le règlement d'exécution sont muets sur ce point contrairement au projet de 1938 dont l'art. 40 (devenu l'art. 39 de la loi) prévoit explicitement que :

"L'opposition du contribuable à cette estimation n'aura pas pour effet de différer l'exigibilité, mais donne naissance au profit du réclamant à une action en restitution de la somme indûment payée" (1).

La date d'exigibilité des droits de mutation est déterminée par la date de la notification dont nous venons de parler. Si les biens de la succession soumis au droit comprennent du numéraire, des titres ou valeurs cotés en Bourse, d'une valeur du double au moins du droit de mutation, le droit dû doit être payé intégralement dans un délai de quatre mois de la date de cette notification (2). A défaut des dites activités, ou si leur montant est inférieur au double des droits dus, des facilités sont accordées par la loi pour le règlement des droits.

Nous allons successivement examiner ces deux cas.

Règlement intégral des droits.—Si les biens de la succession soumis au droit comprennent du numéraire, des titres ou valeurs cotés en Bourse, d'une valeur du double au moins des droits dus, ces droits doivent être intégralement payés dans un délai de quatre mois à partir de la notification prévue à l'art. 39 de la loi (art. 41 Loi et art. 71 R.E.).

Faute par les héritiers de ce faire, ils s'exposent à voir les titres et valeurs de la succession saisis, soit entre leurs propres mains soit aux

(1) Il semble cependant, d'après la rédaction de la Formule No. 14, que l'Administration ne procédera à la notification prévue par l'art. 39 de la loi, qu'après que jugement aura été rendu sur le recours des intéressés ou, par déduction, après l'expiration du délai de trois mois accordé par la loi pour l'introduction de ce recours. Cette Formule est, en effet, rédigée comme suit :

"Mr.
 "En votre qualité de
 "Etant donné que la Commission des Successions de.....

le Tribunal de.....

"en sa séance de 194..... a évalué la succession de etc.....".

(2) Le délai original d'exigibilité des droits proposé par le Gouvernement était de six mois. La Commission des Finances du Sénat réussit à convaincre le Délégué du Gouvernement à le porter à deux mois. Mais au Sénat, le délai fut trouvé trop court et, après de longues discussions, la majorité se prononça pour un délai de 4 mois.

moins des tiers, selon les règles édictées par les art. 83 à 88 du règlement d'exécution.

(a) *Les titres sont détenus par les intéressés eux-mêmes.* Dans ce cas, le Maamour des Impôts compétent doit faire sommation aux intéressés d'avoir à payer dans les huit jours, sous peine de saisie, les droits de mutation dont ils sont redevables et qui doivent être spécifiés. La sommation doit mentionner la nature des valeurs, leurs numéros, leur montant, le nombre des coupons qui y sont attachés, si possible, et toutes autres indications contenues dans les déclarations présentées par les intéressés ou dans l'état détaillé de l'inventaire ou dans le procès-verbal de dénombrement ou d'inventaire ou dans tous autres documents.

À défaut de règlement des droits dans le délai fixé dans la sommation, le Maamour des Impôts, accompagné de deux témoins, doit pratiquer une saisie sur les valeurs en question et inviter les intéressés à lui en faire remise. Le procès-verbal de saisie doit être dressé en autant d'exemplaires qu'il y a d'intéressés plus un pour l'Administration. Il doit mentionner toutes les indications contenues dans la sommation, ainsi que le jour fixé pour la vente, la Bourse où elle aura lieu et le nom du courtier qui en est chargé. Le Maamour, les deux témoins et les intéressés doivent signer le procès-verbal; le refus des intéressés de signer doit être consigné par le Maamour dans le procès-verbal.

La vente doit avoir lieu huit jours au moins et quinze jours au plus après la date de la saisie.

À chacun des intéressés doit être remis une copie du procès-verbal dûment signé par les personnes y mentionnées.

Le refus des intéressés de remettre les valeurs qu'ils détiennent et sur lesquelles la saisie a été pratiquée, doit être constaté dans le procès-verbal de saisie par le Maamour. Ce dernier doit en outre, en sus des procès-verbaux qu'il est tenu de dresser conformément aux arts. 24 et 25 de la loi⁽¹⁾, notifier à la société ou à l'institution qui a émis ces valeurs, ainsi qu'à la banque qui en paye les intérêts, si elle est connue, une copie du procès-verbal de saisie par lettre recommandée avec avis de réception, et les requérir de s'abstenir du

(1) C'est en vain qu'on chercherait dans les articles 24 et 25 de la loi l'obligation de dresser des procès-verbaux à laquelle serait soumis le Maamour.

paient des coupons y attachés et d'en retenir le montant entre leurs mains. Il doit également adresser une copie du procès-verbal à la commission de la Bourse où les dites valeurs sont cotées, en l'invitant à interdire toute opération sur les valeurs saisies.

Enfin, les mesures nécessaires doivent être prises par le Masmour, conformément aux dispositions de l'art. 48 de la loi, en vue de poursuivre sur les biens personnels de l'intéressé le recouvrement des droits dus.

(b) *Les titres ne sont pas détenus par les intéressés.*—Dans ce cas, le Masmour doit faire sommation aux intéressés d'avoir à acquitter les droits dont ils sont redevables, faute de quoi il procédera à la saisie des titres entre les mains de la personne, de la société ou de l'institution qui les détient et les invitera à lui en faire la remise. Si ces derniers refusent, d'accord ou non avec les intéressés, de se dessaisir des titres, les mesures nécessaires doivent être prises par le Masmour conformément aux articles 39, 40, 41 et 42 du règlement d'exécution ⁽¹⁾ en vue du recouvrement des droits dont ils sont solidairement responsables, et ce, indépendamment des procès-verbaux qui doivent être dressés en vertu des articles 24 et 25 de la loi ⁽²⁾.



L'Administration Fiscale doit assigner les titres par elle saisis, soit entre les mains des intéressés soit entre les mains des tiers, à une banque ou à un agent de change qu'elle aura elle-même agréé, pour être vendus par leurs soins à la Bourse à la date fixée dans le procès-verbal de saisie.

Les droits dus, ainsi que le courtage et les frais sont déduits du produit de la vente. Les intéressés doivent être avisés de la somme qui leur reste due et qui sera déposée pour leur compte dans une Caisse de l'Etat, à moins qu'ils ne se présentent eux-mêmes pour l'encaisser, à la date fixée dans l'avis. On ne comprend pas pourquoi un chèque ne serait pas envoyé aux intéressés pour le montant leur revenant.

Échelonnement des droits.—Dans certains cas, il peut s'avérer difficile pour les intéressés de verser l'intégralité des droits de mutation dus par eux, même dans le délai de quatre mois que leur accorde la

(1) Voir page 534 et suivantes.

(2) Voir note à la page 491.

loi après la notification du montant dont ils sont redevables: cela se produira notamment si la succession ne comprend que très peu de numéraire ou pas du tout; ou si elle est composée de biens difficilement réalisables ou dont la réalisation précipitée ne pourrait se faire qu'au préjudice des intérêts des ayants-droit. C'est en prévision de cas pareils que la loi a édicté en son art. 41 la règle suivante:

"Si les biens de la succession soumis au droit comprennent du numéraire, des titres ou valeurs cotés en Bourse, d'une valeur du double au moins du droit de mutation, le droit sera payable intégralement dans le délai fixé à l'art. 39.

"A défaut des activités ci-dessus mentionnées, ou si leur montant est inférieur au double des droits² dus, l'Administration Fiscale percevra une somme équivalente à la moitié du dit total, le solde étant payable à terme dans un délai n'excédant pas dix ans sans être inférieur à trois ans."

La moitié de quel total les intéressés doivent-ils acquitter dans les quatre mois? La moitié du total des droits dus ou la moitié du total du montant des titres et numéraires que comprend la succession?

D'après nous, et, semble-t-il, d'après l'interprétation de l'Administration des Impôts, c'est de la moitié du numéraire et des titres que comprend la succession qu'il s'agit. A l'appui de cette thèse, il suffit de reproduire le texte de l'alinéa 2 de l'art. 41 du projet:

"Si les biens sujets au droit comprennent en numéraire, en titres ou valeurs négociables à la Bourse, une somme équivalente au moins au double du montant des droits de dévolution, ces droits sont payables intégralement à l'échéance fixée à l'article précédent.

"A défaut de numéraire, de titres ou de valeurs négociables, ou si le montant total du numéraire, titres et valeurs, est inférieur au double des droits à percevoir, l'Administration Fiscale perçoit une somme équivalente à la moitié du dit total s'il y en a, le solde étant payable en un délai n'excédant pas 10 ans."

Les mots "s'il y en a" qui suivent les mots "du dit total" indiquent, sans équivoque possible, qu'ils se réfèrent aux numéraires, titres et valeurs.

Ces mots tellement appropriés et nécessaires ont été supprimés sur la proposition d'un Sénateur appuyée par le Rapporteur du projet qui remarqua à ce sujet que "ces mots étaient effectivement inutiles puisque'il va de soi (que la moitié du dit total) existe".

Les discussions au Sénat révèlent, par contre, que les Sénateurs et même le Ministre étaient sous l'impression que la "moitié du dit total" dont il est question au 2ème al. de l'art. 41, est la moitié des droits dus. Il n'est, pour s'en convaincre, que de citer ces quelques extraits significatifs des Annales du Sénat (1er août 1914) :

" *Un Sénateur* : " Supposez que mon père m'ait laissé, en mourant, 100 feddans et pas un millième et que les revenus de ces terres aient été encaissés par lui à l'avance de son vivant, d'où pourrais-je obtenir le montant nécessaire pour acquitter la moitié des droits dus ?

" Il n'y a pas de doute que je devrais m'adresser aux usuriers pour me procurer le montant nécessaire. C'est pour cela qu'il vaudrait mieux porter le délai à un an. "

" *Le Ministre*. — " Il est impossible de concilier les opinions de tous nos Sénateurs sur cette question : les auteurs du projet ont estimé que la période de deux mois est suffisante. Si vous vous référez à l'art. 41 vous constaterez qu'il s'accorde très bien avec l'intérêt général parce qu'il stipule que le droit ne sera perçu intégralement que dans le cas où la succession comprend du numéraire pour un montant égal au double du droit. Si le numéraire est inférieur au double du droit ou s'il n'y a pas de l'argent liquide du tout, il ne sera perçu que la moitié du droit : le solde sera échelonné sur dix ans "

Quoiqu'il en soit, et à moins que la loi ne soit modifiée ou que la justice n'en décide autrement, nous maintenons l'opinion que nous avons exprimée plus haut, à savoir : que les intéressés ont le droit de ne payer, à valoir sur les droits dus par eux, dans le délai de quatre mois prévu à l'art. 39 de la loi, qu'un montant équivalent à la moitié du numéraire, des titres ou valeurs compris dans la succession, le solde des droits dus étant payable à terme, dans un délai non inférieur à trois ans mais non supérieur à dix ans⁽²⁾. Il en résulte que si la

(2) Le projet ne comportait que la limite maxima que l'Administration pouvait accorder aux contribuables pour le paiement à terme des droits. Mais un Sénateur, désirant mettre les contribuables à l'abri de l'arbitraire de l'Administration, proposa d'introduire dans l'article sous discussion la mention de la limite minima. Cette proposition fut approuvée à l'unanimité par le Sénat malgré la vigoureuse opposition du Ministre qui trouvait étiquée d'accorder trois ans de terme quand le montant total du droit restant dû ne dépassait pas 5 ou 10 livres par exemple.

succession ne comprend aucune de ces activités, tout le droit de mutation est payable à terme dans le délai que nous venons d'indiquer.

Le crédit des droits n'est pas automatique; il doit toujours être demandé, même si la succession remplit les conditions exigées par la loi.

La demande d'échelonnement doit être adressée au Maamour des Impôts compétent sur la formule, modèle No. 15, dans le délai fixé à l'art. 39 de la loi, c'est-à-dire, dans le délai de quatre mois qui suit la notification du montant des droits dus (art. 72 R.E.). Elle est transmise par le Maamour à la commission d'estimation des successions. Celle-ci statue sur la demande dont elle est saisie et spécifie dans sa décision le nombre des échéances, ainsi que le montant et la date de chaque échéance. Le nombre des échéances ne doit pas dépasser dix et l'intervalle entre une échéance et l'autre ne doit pas être supérieur à une année (arts. 73 et 74 R.E.).

Dans son Rapport sur le projet de loi, la Commission des Finances de la Chambre avait recommandé au Ministère des Finances d'inclure dans le règlement d'exécution à intervenir, une règle tendant à faire coïncider les échéances du droit de mutation avec celles de l'impôt foncier afin que les deux montants soient encaissés en même temps à un moment où le contribuable est en mesure de les acquitter. Cette suggestion judicieuse n'a pas fait l'objet d'une disposition du règlement d'exécution mais il est à espérer que l'Administration des Impôts en tiendra compte lorsqu'elle fixera les échéances des droits de mutation différés.

La décision de la Commission relative à la demande d'échelonnement des droits est notifiée par le Maamour aux intéressés, suivant modèle No. 18, par lettre recommandée avec avis de réception; les intéressés peuvent se pourvoir de cette décision auprès de la Direction Générale de l'Administration des Impôts (art. 75 R.E.).

Les décisions de l'Administration des Impôts en ce qui concerne le nombre des échéances et leurs montants sont, à notre avis, sans appel. Mais celles relatives au principe même de l'admission de la demande d'échelonnement, peuvent être référées à la justice si, contrairement à l'opinion de l'Administration, le contribuable estime qu'il se trouve dans un des cas où la loi lui donne le droit de réclamer l'échelonnement.

Aux termes de l'art. 76 du règlement d'exécution, le défaut de paiement d'une seule échéance entraîne l'exigibilité du solde du droit de mutation restant dû. Mais une dernière chance peut être donnée,

par l'Administration aux contribuables méritants : un délai ne dépassant pas la date de l'échéance suivante peut leur être accordé, les deux échéances devant être acquittées en même temps, faute de quoi, le recouvrement du solde impayé du droit de mutation doit être poursuivi par la voie administrative.

Une autre cause d'exigibilité avant terme du droit de mutation différé est l'aliénation d'un bien. Le droit différé devient immédiatement exigible, tout au moins jusqu'à concurrence des sommes effectivement perçues du chef de l'aliénation du bien en question.

Le bien successoral dont l'aliénation emporte l'annulation totale ou partielle du crédit des droits doit, d'après nous, être un bien autre que les titres ou valeurs cotés en Bourse dont l'Administration a tenu compte pour accorder l'échelonnement des droits.



L'Administration des Impôts exigera-t-elle des intérêts sur les droits échelonnés ? Il semble que non, car en réponse à une question posée par la Commission des Finances de la Chambre au Ministre des Finances, celui-ci fit savoir qu'il ne percevra pas des intérêts sur les droits de mutation différés mais qu'il le fera en cas de non paiement des échéances convenues pour le paiement de ces droits à terme. Mais la loi et le règlement d'exécution n'ayant fait aucune mention à ce sujet il y a lieu de conclure que l'Administration des Impôts ne percevra, dans aucun cas, des intérêts sur les droits différés (1).



Pour que le crédit des droits soit accordé, il y a lieu de considérer la "liquidité" de la succession à la date du décès du de cujus, sans tenir compte des dettes exigibles à cette date. Ainsi, si une succession, au jour du décès du de cujus, comporte au passif L.E. 4000, de dettes et à l'actif L.E. 1000, de numéraire, et que les droits dus s'élèvent à L.E. 400, les droits dus devront être payés intégralement à l'échéance fixée à l'art. 39 de la loi (puisque il y a en numéraire plus du double des droits dus) et ce notwithstanding l'existence de L.E. 4000, de dettes grevant

(1) En Angleterre les droits différés et ceux échus et non payés portent intérêts à 2 pour cent. Il en est de même en France et en Belgique mais le taux de l'intérêt est plus élevé.

la succession. La créance d'impôts est, en effet, une créance privilégiée entre toutes, ainsi que le déclara le Ministre des Finances à la Chambre des Députés, le 31 août 1938, en rejetant la motion d'un député tendant à accorder l'échelonnement dans le cas où les dettes d'une succession sont supérieures au numéraire existant.

Par contre, à notre avis, les seuls titres et valeurs dont on doit tenir compte dans l'évaluation de la "liquidité" de la succession sont ceux cotés dans une Bourse Égyptienne. Cela résulte clairement d'ailleurs des articles 83 à 88 du règlement d'exécution concernant les mesures à prendre en cas de non paiement par les intéressés, dans le délai prévu à l'art. 39 de la loi, des droits de mutation dus par eux lorsque la succession comprend du numéraire, des titres et valeurs d'un montant double au moins des droits dus. Ces mesures ne se comprennent et ne peuvent être exécutées que si les titres et valeurs auxquels elles se réfèrent sont des titres cotés dans une Bourse Égyptienne.

Enfin ne devraient pas être pris en considération, lors de l'examen de la demande d'échelonnement des droits des intéressés, les titres et valeurs exemptés du droit de mutation. Le premier alinéa de l'art. 41 de la loi est explicite à ce sujet ; il stipule que le droit de mutation doit être payé intégralement dans le délai fixé à l'art. 39, "si les biens de la succession soumis au droit comprennent du numéraire, des titres ou valeurs cotés en Bourse". Ainsi, si une succession est composée d'immeubles d'une valeur de L.E. 10.000, et des titres de l'Emprunt National du Gouvernement Égyptien pour L.E. 40.000, les héritiers sont en droit de demander l'échelonnement des droits et ce, bien qu'en fait, la succession soit extrêmement "liquide".



Il y a lieu de relever au sujet de l'échelonnement des droits, une très grave dérogation apportée par l'art. 41 au principe fondamental qui inspire la Loi No. 142 de 1944, principe en vertu duquel le droit de mutation frappe la part nette de chaque héritier, et non la succession prise comme un tout. Or, quand il s'agit du crédit des droits, la loi prend en considération les activités composant toute la succession et les droits de mutation dus par tous les héritiers réunis. Il importe peu donc qu'à la suite d'un partage intervenu entre les héritiers, certains d'entre eux aient eu une quote-part composée essentiellement d'immeubles alors que certains autres aient reçu des titres ou valeurs exclusivement. L'échelonnement des droits sera accordé par l'Administration des Impôts à tous sans exception, ou au contraire il ne sera

accordé à aucun d'entre eux, selon que les numéraire, titres et valeurs de toute la succession sont inférieurs ou dépassent le double des droits dus par tous les héritiers. C'est là, évidemment, une grave anomalie dont les conséquences peuvent être préjudiciables, non seulement aux contribuables, mais également au Trésor.

Mode de paiement : Aux termes de l'art. 40 de la loi, "les droits dus sont acquittés en espèces, en titres de la Dette Publique ou, en titres garantis par l'Etat. Les titres sont acceptés au prix moyen de la cote du jour même où ils sont remis à l'Administration Fiscale et, à défaut de cotation au dit jour, au cours moyen du dernier jour où ils ont été cotés (1).

(a) *Règlement en espèces*.—Si l'intéressé désire acquitter les droits en espèces, il peut effectuer le paiement au Maamour compétent en espèces ou par un chèque dûment accepté par une banque ou par mandat postal. Nous avons tout lieu de croire que même si le chèque n'est pas accepté par une banque, comme l'exige le règlement, il ne sera pas refusé par l'Administration.

L'intéressé a également la faculté d'effectuer le paiement à un Sarraf, à un percepteur gouvernemental ou à l'une quelconque des caisses de l'Etat. Mais dans ce cas, le paiement ne peut avoir lieu qu'en espèces et le contribuable doit aviser le Maamour des Impôts compétent du paiement qu'il a effectué en ayant soin de désigner l'autorité à laquelle le montant a été versé, avec l'indication du numéro et de la date du récépissé (art. 81 R.E.).

(b) *Règlement en titres*.—Si l'intéressé désire acquitter les droits en titres de l'Etat ou garantis par l'Etat, il doit consigner ces titres au Maamour des Impôts compétent en y annexant un état en deux exemplaires où seront indiqués le nom de la personne qui les a consignés,

(1) Certains avaient suggéré, lors de l'élaboration du projet de loi, que l'Etat acceptât en règlement des droits de mutation, une part dans les biens successoraux équivalents à ces droits. Ainsi que le dit si bien l'auteur du projet, "cette idée n'est pas acceptable; elle n'est ni sage ni pratique et elle est aussi de nature à engendrer trop de complications et comporterait des opérations très onéreuses et qui pèseraient trop à la fin, soit pour la détermination de la part qui reviendrait à l'Etat, soit pour la gestion des biens qu'il recueillerait, clairsemés dans tout le territoire et, le plus souvent, d'une très petite superficie." (Note explicative 1935).

la nature des titres, leurs numéros, le nombre et le numéro des coupons y attachés, ainsi que la date à laquelle ils doivent être présentés à l'encaissement.

Le Maamour des Impôts doit viser les deux exemplaires de l'état susmentionné après les avoir vérifiés d'après les titres qui lui ont été consignés et retourner le même jour un de ces deux exemplaires à l'intéressé.

Les titres pouvant être utilisés pour le règlement des droits de mutation sont les suivants :

Titres de la Dette Publique :

Emprunt National du Gouvernement Egyptien	3 $\frac{1}{2}$ %	1963-1973
" " " "	2 $\frac{1}{2}$ %	1955-1958
" " " "	2 $\frac{1}{2}$ %	1948-1960
" " " "	1 $\frac{1}{2}$ %	1945-1946

Titres garantis par le Gouvernement Egyptien :

Crédit Hypothécaire Agricole d'Egypte Obligations	3 $\frac{1}{2}$ %
" " " " " "	3 $\frac{1}{2}$ %
Emprunt Municipal d'Alexandrie Euxm. 1902 Oblig.	4 %
S.A. des Chemins de Fer Kéneh-Assouan	3 $\frac{1}{2}$ %

Ces titres, ainsi que le stipule la loi, sont acceptés au prix moyen de la cote du jour même où ils sont remis à l'Administration Fiscale et, à défaut de cotation au dit jour, au cours moyen du dernier jour où ils ont été cotés.

Il nous semble qu'il aurait été plus pratique de décider que les titres soient acceptés au prix moyen de la cote de la veille du jour où ils sont remis à l'Administration. En effet, la clôture de la Bourse a lieu généralement à 12 h. 30 p.m. et la cote officielle n'est imprimée et mise en distribution que dans l'après-midi, vers 3 ou 4 heures.

D'autre part, les Caisses Gouvernementales ferment d'habitude à 1 h. p.m. Il en résulte que si les droits de mutation sont acquittés en titres, le Maamour se trouvera dans l'impossibilité de liquider le paiement le jour même, puisque dans la meilleure hypothèse, il ne pourra être en possession de la Cote Officielle de la Bourse que dans l'après-midi, c'est-à-dire à un moment où les Caisses de l'Etat et les Bureaux des Administrations Gouvernementales sont fermés.

Comment doit être calculé le prix moyen des valeurs données en acquit des droits de mutation ? Ni la loi, ni le règlement d'exécution ne le disent.

Le calcul le plus juste, à notre avis, consisterait à faire la moyenne de tous les cours pratiqués durant la journée tant à la Bourse du Caire qu'à celle d'Alexandrie en tenant compte également, si possible, du nombre d'opérations effectuées sur chaque cotation.

Les titres acceptés par l'Administration des Impôts en règlement des droits de mutation peuvent soit être vendus par l'intermédiaire d'un courtier inscrit à la Bourse, à la date qu'aura fixée elle-même l'Administration, soit être consignés au Contrôle Général de l'Emprunt National au Ministère des Finances, pour qu'il en soit disposé par la vente ou autrement, le produit devant être porté à son compte (art. 81 et 82 R.E.).

Ainsi qu'on le remarquera, la procédure pour la vente des titres acquis par l'Administration en règlement des droits de mutation, est différente et beaucoup plus élastique que celle prévue pour les titres saisis pour défaut de paiement des droits. La raison est facile à comprendre. Dans le premier cas les titres sont devenus la propriété de l'Administration qui peut donc en disposer de la manière et au moment qu'elle juge opportuns. Dans le second cas, les titres continuent à être la propriété des contribuables et ne sont saisis qu'à concurrence des droits dus à l'Administration ; celle-ci est donc tenue d'entourer la vente de toutes les garanties possibles pour ne pas donner aux contribuables l'occasion de la rechercher en responsabilité pour une faute quelconque de sa part.

Droits et garanties de l'État pour le recouvrement des droits de mutation.—En cas de non paiement des droits de mutation par les intéressés à la date fixée pour leur exigibilité, l'Administration a le droit d'en poursuivre le recouvrement par la voie administrative prévue par le Décret du 23 mars 1880 modifié par le Décret du 4 novembre 1885, voie qui est très expéditive. Cependant la réalisation des valeurs inscrites en Bourse se fait selon les formes et d'après les modalités que nous avons examinées plus haut (art. 44 Loi).

Pour la perception du droit de mutation, l'État possède en vertu de l'art. 45 de la loi, un droit de privilège sur la part de chaque héritier jusqu'à concurrence de la somme dont il est tenu, ainsi qu'un droit de suite sur la dite part (1).

(1) Rappelons que le projet original sollicitait la solidarité entre les héritiers pour le paiement du droit de mutation dû sur toute la succession sauf à réserver les droits de l'héritier qui paie pour compte des autres (art. 45 du projet original).

Cette disposition souleva tant de protestations de la part des Députés que le Ministère fut contraint de la supprimer.

Ces privilèges sont occultes, aucune formalité et aucune publicité n'étant prévues par la loi pour leur conservation. Nous ne pensons pas cependant que ce fait entraînera des conséquences préjudiciables pour les tiers. En effet, pour ce qui est des immeubles successoraux, la loi enjoint aux tiers qui les acquièrent de s'assurer que les droits de mutation ont été dûment acquittés. Quant aux biens meubles, leurs acquéreurs ne peuvent être poursuivis par l'Administration que s'il est établi que ces tiers avaient que les droits de mutation n'avaient pas encore été réglés au moment de la vente.

Quel est le rang de ces privilèges ? La loi ne le dit pas et l'art. 727 du Code Civil Mixte qui énumère les créances privilégiées n'en fait pas mention. Par contre, l'art. 601 du Code Civil National mentionne au second rang des créances privilégiées, c'est-à-dire après les frais de justice faits pour la conservation et la réalisation des biens du débiteur, "les sommes dues au trésor public pour impôts, taxes et droits de toute nature, dans les conditions prévues aux lois et décrets qui régissent la matière." Il est donc probable que la jurisprudence classera les privilèges institués par l'art. 43 de la Loi No. 142 de 1944 au second rang des créances privilégiées prévues par l'art. 727 du Code Civil Mixte.

Le point important et délicat qui reste à résoudre est celui concernant l'étendue de ces privilèges. Nous avons dit que ces privilèges ne grèvent pas la succession prise comme un tout, comme stipulé dans le projet original de la loi, mais la part de chaque ayant-droit séparément. Comment donc, en pratique, l'Etat exercera-t-il ses droits à l'encontre d'un héritier récalcitrant ? Il y a lieu d'envisager deux situations : le cas où un partage est intervenu entre les héritiers et celui où les héritiers sont restés dans l'indivision :

(a) *un partage est intervenu* : La solution est relativement simple. Pour recouvrer les droits de mutation dus par un héritier récalcitrant, l'Administration des Impôts doit exercer ses privilèges sur les biens compris dans la quote-part de cet héritier. Si, ignorant qu'un partage est intervenu, l'Administration poursuit un bien successoral compris dans la part d'un héritier qui a réglé les droits dont il est tenu, ce dernier n'a qu'à notifier le partage à l'Administration ; celle-ci ayant ainsi connaissance des termes du partage, peut annuler les mesures déjà prises quitte à se retourner contre l'héritier débiteur des droits sur les biens à lui attribués.

(b) les héritiers sont vendus dans l'indivision. — Soit une succession dans laquelle aucun partage n'est intervenu; certains héritiers ont acquitté les droits de mutation alors que d'autres ne les ont pas réglés. L'Administration désire poursuivre le recouvrement des droits qui lui restent dus. Quel bien peut-elle mettre en vente?

Lors des discussions au Sénat autour de ce point, plusieurs solutions furent proposées. La plus pratique suggérait que l'Administration des Impôts saisisse et vende en entier un bien de la succession pour, sur le produit, se rembourser du montant dont elle est créancière après toutefois avoir payé aux héritiers non débiteurs leurs parts dans ce bien. Si le montant revenant à l'héritier récolteur du produit de la vente ne suffit pas à désintéresser l'Administration, celle-ci doit poursuivre la vente d'un autre bien de la succession et ainsi de suite.

Du point de vue *légal*, cette solution est évidemment peu élégante. C'est la raison pour laquelle elle ne fut pas approuvée par le Sénat. En l'état du texte de l'art. 43 de la loi, tel que finalement adopté par le Sénat, et des discussions qui eurent lieu autour de cette disposition, il y a lieu de décider, qu'en cas d'indivision, l'Administration n'est en droit de poursuivre, sur chaque bien de la succession, meuble ou immeuble, qu'une part indivise égale à celle revenant à l'héritier débiteur des droits. Pour *légal* qu'elle soit, cette solution est peu pratique et est préjudiciable aux intérêts des héritiers, ainsi que le remarqua le Ministre en guise de clôture à la discussion qui aboutit au vote de l'art. 43: en effet, la vente d'une part indivise d'un bien se fait le plus souvent à un prix dérisoire, sans compter qu'elle a pour résultat d'introduire un étranger parmi les héritiers qui restent copropriétaires du bien.

Aux termes de l'art. 48 de la loi, l'Administration des Impôts ne peut poursuivre le recouvrement de droits de mutation à elle dus que sur les biens assujettis à ce droit. Cependant et, du fait du bénéficiaire, il n'a pas été possible de poursuivre par la voie administrative, la perception des droits de mutation sur les biens et droits qui y sont assujettis, la perception peut en être poursuivie, dans ce cas seulement, sur les biens personnels de l'intéressé, dans la mesure du profit qu'il a retiré des biens et droits qui lui ont été dévolus (art. 94 R.E.).

L'Administration peut-elle, pour recouvrer les droits de mutation dont un héritier est redevable, procéder à la vente des biens exemptés du droit de mutation que cet héritier aurait recueillis? La question

est délicate. Bien que cette solution ne nous satisfasse nullement, nous sommes d'avis, qu'en présence des termes formels de l'art. 48 de la loi, il faut répondre par la négative. Il est regrettable qu'aucune discussion au Parlement et aucune disposition du règlement d'exécution n'aient éclairé ce point important.

CAS SPÉCIAUX .

(a) *Bénéfices des Wakfs.*—Le droit de mutation dû sur un bénéfice de Wakf est déduit à la source. C'est en effet le Nazir du Wakf (administrateur-gérant) qui est chargé par la loi, aux termes de l'art. 42, d'acquitter le droit dont est redevable le bénéficiaire sauf à le déduire de la part de ce dernier.

Cependant, le Nazir ne peut déduire de la part du bénéficiaire, en règlement du droit de mutation, plus d'un quart du bénéfice si le bénéficiaire fait partie de la première catégorie d'héritiers, ni de la moitié du bénéfice, si le bénéficiaire appartient à une des trois autres catégories d'héritiers. Le Nazir du Wakf est donc tenu d'acquitter intégralement le droit de mutation dû sur le bénéfice du Wakf, si le quart ou la moitié de la part du bénéficiaire, suivant le cas, suffit au paiement intégral du droit (art. 78 R.E.).

Qu'advient-il, si le bénéficiaire du Wakf décède avant que le Nazir n'ait prélevé de sa part tout le droit de mutation dont il était redevable ? Le solde impayé du droit cesse d'être dû si le bénéficiaire n'a recueilli aucun autre bien de la succession (Art. 79 R.E.).

Il y a lieu de noter qu'aucune sanction n'est édictée par la loi à l'encontre d'un Nazir qui n'aurait pas déduit à la source le montant du droit dû par le bénéficiaire. Il est vrai que le règlement d'exécution (art. 77) tient le Nazir personnellement responsable du chef du droit impayé ; mais cette disposition n'étant pas sanctionnée par la loi, la seule peine que l'Administration pourrait appliquer, en cas de contravention, serait une amende ne dépassant pas P.T. 100.

Cependant, l'Administration est pourvue par la loi d'une autre arme pour le recouvrement des droits dus sur les bénéfices des Wakfs. Elle peut, par dérogation aux dispositions de la loi déclarant inaliénables et insaisissables, dans certaines limites, les parts de bénéfice dans les

Wakfs "ahli", (¹) pratiquer une saisie au profit du Trésor sur cette part et ce, quel qu'en soit le montant (art. 42 de la loi).

De ce qui précède, il résulte que le droit de mutation sur les bénéfices des Wakfs est toujours échelonné sauf si le quart ou la moitié du bénéfice, suivant le cas, suffit pour acquitter intégralement le droit dû.

Cette règle s'applique-t-elle même dans le cas où la quote-part héréditaire du bénéficiaire du Wakf comporte d'autres biens que le bénéfice ? Nous ne le pensons pas. Nous sommes d'avis que lorsque le bénéficiaire du Wakf recueille un autre bien de la succession, la règle posée à l'art. 42 de la loi cesse d'être applicable et il y a lieu de se référer à la règle générale édictée à l'art. 41. En d'autres termes, le bénéfice du Wakf doit être intégré à la quote-part héréditaire du bénéficiaire et le montant du droit dû sur cette quote-part est payable au comptant ou à terme selon que la succession comprend ou non des fonds et titres dépassant le double des droits dus. Notre opinion sur ce point semble être confirmée par les art. 9 de la loi et 79 du R.E. En effet, aux termes de l'art. 9 de la loi :

"Si une personne est appelée à plus d'un titre à recueillir des biens d'un de ejus comme héritier, légataire ou bénéficiaire de wakf, il sera tenu compte pour la détermination du taux du droit de mutation de la totalité des biens recueillis."

Et aux termes de l'art. 79 du R.E.

"Si le quart ou la moitié de la part du bénéficiaire dans le revenu d'un wakf ne suffit pas au paiement du montant intégral des droits de mutation et que le solde ait été échelonné, et si le bénéficiaire n'a recueilli aucun autre bien de la succession, le solde encore impayé cessera d'être dû, au cas où il serait décédé avant de l'avoir acquitté."

(b) *Nue propriété*.—Le droit de mutation sur la nue propriété n'est dû qu'au moment où le nu-propriétaire jouit de la propriété entière du bien (c'est-à-dire au terme de l'usufruit) ou au moment où il aliène

(¹) Cette loi est encore à intervenir. L'art. 42 du projet mentionnait les Lois Nos 32 de 1934 et 66 de 1942 ; mais comme ces lois étaient sous modification au Parlement au moment de l'examen du projet de loi établissant un droit de mutation sur les successions, la Chambre approuva la motion d'un député tendant à la suppression de cette désignation spécifique et à son remplacement par les termes "loi déclarant inassurables et inassurables, dans certaines limites, les parts de bénéfice dans les Wakfs "Ahli"."

son droit (art. 42, 3e al. Loi). C'est en effet seulement dans un de ces deux cas que le nu-propriétaire jouit du bien à lui dévolu. Il en résulte que si le nu-propriétaire décède sans que l'une de ces deux éventualités se réalise, le droit de mutation est perdu pour le Trésor.

Que faut-il décider au cas où la nue propriété d'un bien est incluse dans une succession ? On en tiendra compte pour l'évaluation de la succession et le calcul du droit de mutation dû par chaque ayant-droit ; mais la partie du droit due par chaque ayant-droit sur sa part dans la nue propriété devra être différée jusqu'au moment prévu par le 3ème alinéa de l'art. 42 que nous venons d'examiner.

Aux termes de l'art. 80 du règlement d'exécution, au cas où le nu-propriétaire dispose de son droit ou si l'usufruit lui est échu, le droit de mutation doit être acquitté immédiatement, faute de quoi, il est procédé à son recouvrement par la voie administrative conformément aux dispositions de l'art. 44 de la loi.



CHAPITRE VIII

Tarif du droit de mutation

Le droit de mutation établi par la loi No. 142 de 1944 "tient compte de la double considération et de l'importance de la quote-part successorale dévolue à chaque héritier et du degré de parenté de l'héritier avec le de cujus". Plus la part de chaque héritier est grande et plus fort est le droit à payer; en outre, plus le degré de parenté de l'héritier par rapport au de cujus est éloigné, et plus élevé est le taux du droit applicable à sa quote-part. Ce sont les deux seules considérations dont la loi égyptienne tient compte. Le fait que l'héritier soit marié ou célibataire, qu'il ait des enfants ou qu'il n'en ait pas, qu'il ait servi sous les drapeaux ou non etc..... n'influe d'en aucune manière sur le montant du droit dû, contrairement à ce qui se passe dans plusieurs pays européens et, notamment, en France.

Lors de la discussion de l'art. Ier de la loi, disposition qui fixe le tarif du droit, plusieurs propositions avaient été mises en avant. Un député proposa que le taux du droit soit réduit de moitié pour les descendants mineurs n'ayant pas atteint l'âge de 18 ans au moment de la mort du de cujus. Un autre député présenta une motion à l'effet de ne percevoir le droit de mutation de l'héritier que s'il est aisé etc... Aucune de ces propositions n'eut de suite, le Ministère estimant que le taux du droit est tellement minime qu'il ne pouvait nuire à l'héritier ni à ses créanciers.

Pour l'application du droit de mutation sur les successions, la loi répartit les héritiers en quatre catégories :

La première catégorie comprend les descendants, conjoints, père et mère du de cujus.

Cette catégorie est celle qui jouit des taux les plus favorables. En outre, chaque héritier de cette catégorie bénéficie d'une exemption totale du droit de mutation, si sa quote-part ne dépasse pas L.E. 500 et d'une exemption à concurrence de L.E. 500 si sa quote-part dépasse L.E. 500 sans toutefois être supérieure à L.E. 4.000.

Rappelons que le droit de mutation est perçu sur les mêmes bases que celles prévues pour les héritiers de la première catégorie, en ce qui concerne :

(1) les legs en faveur d'un descendant non héritier d'un enfant du de cujus décédé de son vivant, ou en faveur d'un descendant d'un successible décédé ou déclaré tel en même temps que le de cujus (art. 3 de la loi et du R.E.)

(2) les biens dévolus aux institutions, œuvres de bienfaisance ou fondations sociales, par voie de legs, donation ou sous forme de Wakf "khairi" constitué dès l'origine à leur profit.

Les héritiers de la deuxième catégorie sont : les ascendants (à l'exception des père et mère) et les frères et sœurs du de cujus. Les taux du droit de mutation pour les héritiers de cette catégorie sont le double de ceux prévus pour la première catégorie.

La troisième catégorie est composée des neveux et autres collatéraux du de cujus jusqu'au quatrième degré. Les héritiers de cette catégorie sont assujettis au droit de mutation équivalent au triple de celui fixé pour la première catégorie.

Enfin, la quatrième catégorie comprend tous les autres héritiers. C'est la catégorie la plus durement traitée puisque les taux du droit sont portés au quadruple de ceux dus par les héritiers de la première catégorie.

Aucune exemption n'est accordée aux héritiers de ces trois dernières catégories en raison du montant de leurs parts dans la succession.

Le droit de mutation est dû sur la quote-part nette recueillie par chaque ayant droit. Lorsqu'une personne est appelée à plus d'un titre à recueillir des biens d'un de cujus, comme légataire, héritier ou bénéficiaire de wakf il est tenu compte de la totalité des biens recueillis (art. 9 loi).

Pour l'application du tarif progressif, le montant revenant à chaque ayant droit est fractionné en tranches. Il y a huit tranches en tout : les quatre premières de L.E. 5.000 chacune, les trois suivantes de L.E. 10.000 chacune et la dernière comprenant tout montant dépassant le total des sept premières tranches, c'est-à-dire tout montant supérieur à L.E. 50.000.

Le tarif croît par échelon, d'une tranche à l'autre. Pour les héritiers de la première catégorie, le taux croît à partir de 2 pour cent pour la première tranche jusqu'à 8 pour cent pour la septième, suivant une

progression arithmétique dont la raison est 1, le taux appliqué à la dernière tranche étant de 10 pour cent. Ainsi que nous l'avons dit plus haut, ces taux sont doublés, triplés ou quadruplés selon que la part assujettie au droit revient à un héritier de la deuxième, de la troisième ou de la quatrième catégorie.

Le droit exigible sur le montant recueilli par un ayant droit s'obtient par l'addition des calculs partiels des diverses tranches. Ainsi, si le montant assujetti au droit s'élève à L.E. 35.000 le montant de droit dû sera calculé comme suit (héritier de la première catégorie) :

L.E.		L.E.
5.000	à 2 % =	100
5.000	„ 3 % =	150
5.000	„ 4 % =	200
5.000	„ 5 % =	250
10.000	„ 6 % =	600
5.000	„ 7 % =	350
TOTAL		1.650

Le tarif, tel que prévu à l'art. 1^{er} de la loi, est clairement montré dans le Tableau ci-après. Il en ressort que, pour une quote-part successorale de L.E. 50.000, le taux moyen du droit est de :

5,6 pour cent pour les héritiers de la 1 ^{ère} catégorie				
11,2	„	„	2 ^{ème}	„
16,8	„	„	3 ^{ème}	„
22,4	„	„	4 ^{ème}	„

Ces taux sont sensiblement inférieurs à ceux qu'avait proposés le Gouvernement à l'origine, sans compter que l'affranchissement dont bénéficiaient les héritiers de la 1^{ère} catégorie a été porté de L.E. 100 à L.E. 500 (2).

(2) Dans le projet original de 1938, les taux étaient relativement beaucoup plus élevés. Il n'y avait que 5 tranches et le taux minimum était de 3,5 % alors que le taux maximum était de 12,5 %. Le taux moyen, d'après ce projet, toujours pour une quote-part successorale de L.E. 50.000, s'élevait à :

8,62 % pour les héritiers de la 1 ^{ère} catégorie				
17,23 %	„	„	2 ^{ème}	„
26,07 %	„	„	3 ^{ème}	„
34,78 %	„	„	4 ^{ème}	„

Ajoutons, qu'aux termes de l'art. 17 de la loi, le droit de mutation est réduit de moitié sur les biens que le *de cuius* aurait recueillis par succession ou par toute autre voie similaire dans les cinq ans précédant son décès et sur lesquels il aurait acquitté le droit de mutation.

Telles sont les règles posées par la loi pour le tarif du droit de mutation. Elles sont claires et simples. Cependant certains points méritent une attention particulière. Nous allons les examiner successivement.

Parenté légitime, parenté naturelle, parenté adoptive :

En énumérant les divers héritiers de chaque catégorie, la loi ne donne aucune précision sur la nature de la parenté qui doit exister entre le *de cuius* et ses héritiers. Cette parenté doit-elle *obligatoirement* être légitime ? Que faut-il décider quand les héritiers sont des parents naturels, adoptifs ou autres du *de cuius* ? C'est une question qui, d'après nous, doit être réglée par la loi nationale du *de cuius*. Si, d'après cette loi, les parents naturels ou adoptifs héritent au même titre que les parents légitimes, le droit applicable à leurs parts doit être calculé sur la même base que s'ils étaient héritiers légitimes : ainsi le fils naturel acquittera les droits prévus pour la première catégorie, le frère naturel ceux de la deuxième catégorie et ainsi de suite.

Il est vrai que l'adoption, peut donner lieu à des fraudes ou, tout au moins, à des abus résultant en une diminution très sensible des droits dus sur une succession (1). Un exemple très simple nous le démontrera. Soit une personne A qui, de son mariage avec B, n'a aucun enfant. D'après sa loi nationale, ses oncles, qui sont ses plus proches parents naturels, viendront à sa succession. Pour empêcher un résultat pareil, A adopte le fils que B a d'un premier lit. Résultat : non seulement les oncles n'hériteront pas mais, de plus, l'enfant adopté jouira, sur sa quote-part successorale, des taux de faveur prévus pour les héritiers de la première catégorie.

Il appartient au Législateur, si des abus ou des fraudes sont commis, de prendre les mesures que comporte la situation ainsi que l'a fait le Législateur français.

(1) La loi française du 16 avril 1909 a décidé que l'impôt successoral doit être liquidé et perçu sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption. Certaines exceptions à cette règle sont prévues en faveur des pupilles de la nation ou de l'assistance publique et des enfants d'un premier lit du conjoint de l'adoptant.

Affranchissement de L.E. 500.

Nous venons de voir qu'aux termes de l'art. 1er, tout héritier de la première catégorie est exempté du droit si sa part nette ne dépasse pas L.E. 500; si cette part dépasse ce chiffre, l'exemption porte sur les premières L.E. 500; si elle dépasse L.E. 4.000 le droit est perçu sur la part entière. Il en résulte qu'une différence de L.E. 1 dans la part recueillie par un héritier peut produire une différence de L.E. 10 dans le montant des droits dus.

Ainsi, pour un héritier dont la part est de L.E. 4.000 exactement, les droits de mutation dus s'élèvent à L.E. 70 (soit $2\frac{1}{2}\%$ sur L.E. 3.500) alors que pour celui dont la part est de L.E. 4.001 ces droits s'élèvent à L.E. 80,000 mills. (soit $2\frac{1}{2}\%$ sur L.E. 4.001). N'était-ce la faible importance du montant en jeu, — L.E. 10, au maximum, soit 2 pour cent sur L.E. 400, — un résultat pareil aurait pu, à première vue, paraître étonnant. Frappé par ce résultat, qu'il considérait comme injuste, un député soumit à la Chambre en avril 1945 une proposition de loi aux termes de laquelle le second alinéa de l'art. 1er serait modifié comme suit:

"Est exempté du droit tout héritier des catégories ci-dessus dont la part nette ne dépasse pas L.E. 500; si cette part dépasse ce chiffre l'exemption portera sur les premières L.E. 500."

La Commission des Finances, à qui la Chambre renvoya cette proposition pour examen, refusa de l'approuver considérant que:

(a) la modification proposée est contraire à l'équité sociale quoique, à première vue, elle paraisse équitable du point de vue purement comptable;

(b) cette modification va à l'encontre du but poursuivi par la loi, qui est de n'exempter de l'impôt que celui dont la part héréditaire est de faible importance;

(c) l'exemption est un moyen qui, quoique faible, aide à réaliser une certaine progression dans les impôts;

(d) l'exemption limitée n'est pas une nouveauté dans le droit fiscal égyptien; on la retrouve notamment dans l'impôt sur le revenu du travail où les salaires inférieurs à L.E. 120 par an profitent d'un affranchissement à la base de L.E. 60 alors que ceux dépassant L.E. 120 sont assujettis en totalité à l'impôt;

(c) la conséquence résultant de l'application du 3ème alinéa de l'art. 1 de la Loi No. 142 de 1944 se retrouve dans tous les cas où le système des tranches prévaut, notamment en matière d'impôt sur les bénéfices exceptionnels ;

(f) le droit de mutation sur les successions n'est pas un impôt qui admet la généralisation de l'exemption.

Approuvant les conclusions de sa Commission, la Chambre rejeta la proposition de loi dans sa séance du 18 juin 1945.



Une autre question se pose au sujet de l'affranchissement des premières L.E. 500, celle de savoir si les légataires et œuvres de bienfaisance, à qui on applique les taux de la première catégorie en vertu des articles 3 et 10 de la loi, bénéficient également de cet affranchissement. La réponse, à notre avis, est affirmative. En effet, aux termes de l'art. 3 de la loi :

"....., en cas de legs en faveur d'un descendant non héritier
"..... il sera perçu le même droit que sur les descendants". De même, d'après l'art. 10 "les biens dévolus aux institutions, œuvres de bienfaisance sont soumis au droit fixé pour les héritiers de la première catégorie.....". Or le droit fixé pour les héritiers de la première catégorie est constitué non seulement des taux de faveur, mais également de l'exemption à la base de L.E. 500. Les légataires et sociétés de bienfaisance précitées ont donc également droit à cette exemption.

Il est vrai que l'art. 3 du règlement d'exécution adopte une thèse contraire puisqu'il stipule qu'"est compris dans la première catégorie des héritiers, quant à la fixation du taux du droit, tout légataire non héritier, s'il est un des descendants du de cujus". Mais nous sommes d'avis que l'interprétation par nous donnée est plus conforme au texte et à l'esprit de la loi.

Biens compris dans la succession et provenant eux-mêmes d'une succession.

Cette disposition, ainsi que le relève la Note qui accompagnait le projet de loi de 1938, a été empruntée à la législation anglaise. Sa raison d'être est très facile à comprendre : il serait trop dur de percevoir deux fois, dans leur intégrité, des droits de mutation sur des biens qui ont changé de mains en un très court espace de temps.

Deux conditions sont posées par la loi (art. 17) pour que la réduction de moitié du droit de mutation sur une partie de la succession puisse être invoquée :

(1) Il faut que les biens en question aient été recueillis par le de cujus à un moment remontant à cinq ans au maximum avant son décès, et ce, soit par voie de succession soit par une des voies que nous avons déjà examinées et qui sont assimilées par la loi à la voie successorale : testament, Wakf, donation dans l'année du décès etc.....

(2) Il faut que le droit de mutation ait été acquitté sur ces biens.

Que faut-il décider si le de cujus, à la date de son décès, n'avait pas acquitté tous les droits dus sur ces biens, soit parce que l'Administration des Impôts lui avait accordé des facilités de paiement en vertu de l'art. 41 de la loi, soit parce qu'il n'avait recueilli ces biens que très peu de temps avant sa mort et que l'Administration n'avait pas encore liquidé les droits dus par lui.

Nous estimons qu'en acquittant le droit dû par le de cujus sur ces biens, les héritiers peuvent se prévaloir de l'art. 17 de la loi et ce, notwithstanding les termes formels de cette disposition. Décider autrement enlèverait tout sens à cette disposition.

En effet, l'injustice à laquelle l'art. 17 de la loi a voulu parer, serait beaucoup plus flagrante dans le cas où des biens sont deux fois assujettis à l'impôt successoral en l'espace de quelques mois que dans celui où trois, quatre ou cinq ans se sont écoulés entre le moment où ils ont été imposés une première fois et le moment où ils ont été imposés une seconde fois.

Une autre difficulté au sujet de cette disposition de la loi, est celle de savoir la manière dont doit être calculé le droit, sujet à réduction, dû sur les biens du de cujus que celui-ci avait recueillis par voie successorale. Exemple : Un ayant-droit faisant partie de la première catégorie d'héritiers a une quote-part successorale de L.E. 15.000 qui comprend L.E. 5.000 de biens provenant d'une succession remontant à moins de 5 ans et ayant acquitté le droit de mutation. Selon que l'on intégrera les L.E. 5.000 en question dans la première ou dans la troisième tranche du montant assujetti au droit, la réduction dont profitera l'héritier s'élèvera à L.E. 50 (1/2 de 2 pour cent sur L.E. 5.000) ou à L.E. 100 (1/2 de 4 pour cent sur L.E. 5.000).

A notre avis, la solution la plus équitable consisterait à établir le montant du droit dû sur toute la quote-part successorale et de calculer la réduction sur une partie de ce montant proportionnellement à la valeur des biens provenant eux-mêmes d'une autre succession. Dans l'exemple que nous avons cité ci-dessus, la réduction s'élèverait à la somme de L.E. 75 établie comme suit :

Droit dû sur toute la part successorale de l'ayant-droit :

2 % sur L.E. 5.000 =	L.E. 100
3 % „ „ 5.000 =	„ 150
4 % „ „ 5.000 =	„ 200
Total „	450

Droit dû sur L.E. 5.000 (calcul proportionnel) :

$$\text{L.E. 450 : 3} = \text{L.E. 150}$$

Réduction à accorder sur les biens provenant eux-mêmes d'une succession :

$$\text{L.E. 150 : 2} = \text{L.E. 75}$$

TARIF APPLICABLE À LA FRACTION DE PART NETTE COMPRENANT : ATRES:

Degré de parenté	L.E. 1 et 6000	L.E. 6001 et 12000	L.E. 12001 et 18000	L.E. 18001 et 24000	L.E. 24001 et 30000	L.E. 30001 et 36000	L.E. 36001 et 42000	L.E. 42001 et 48000	au delà de L.E. 48000
I.—Héritiers de la 1 ^{re} catégorie (1)	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	10%	
II.—2 ^e me catégorie	4%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	20%	
III.—3 ^e me catégorie	6%	9%	12%	15%	18%	21%	24%	30%	
IV.—4 ^e me catégorie	8%	12%	16%	20%	24%	28%	32%	40%	

(1) Exemption à la base de L.E. 200 et la part nette ne dépasse pas L.E. 4000.

CHAPITRE IX

Déclarations et obligations

Hanté par la crainte des fraudes et des collusions ayant pour but la soustraction de tout ou partie de la succession au paiement des droits dus, le Législateur a cru nécessaire de mettre tant à la charge des intéressés qu'à celle des tiers, de nombreuses déclarations et obligations. D'autre part, sous peine de sanctions sévères, il a exigé l'accomplissement de ces formalités en un espace de temps très court espérant ainsi empêcher toute possibilité de manœuvres frauduleuses.

Mais le but désiré a été quelque peu dépassé car, sans compter que certaines obligations et déclarations sont complètement inutiles, les délais accordés par le Législateur sont tellement courts qu'ils revêtent quelquefois un caractère inutilement vexatoire. Notons, à la décharge du Législateur de 1944, que les délais qu'il a sanctionnés sont beaucoup plus généreux que ceux proposés dans les divers projets présentés par le Gouvernement depuis 1938. Nous estimons cependant qu'en égard au grand nombre d'analphabètes encore existants en Egypte, le Législateur aurait été mieux inspiré en simplifiant quelque peu les formalités édictées dans ce chapitre de la loi et en allongeant encore plus les délais accordés pour leur accomplissement.

Notons à ce propos que tous les délais prévus par la loi sont des délais nets en faveur des contribuables. Quand la loi dit, par exemple, que la déclaration de décès doit être faite dans les 3 jours du décès, cela signifie que cette déclaration doit être remplie et expédiée durant ce délai. Peu importe donc qu'elle parvienne à l'autorité compétente le même ou même jour qui suit le décès. Décider autrement, serait raccourcir encore plus les délais, déjà si courts, prévus par la loi.

D'ailleurs, à propos de la déclaration que doivent présenter les créanciers du défunt, déclaration qui, à l'origine, devait être faite dans les cinq jours, le Ministre des Finances fournit les explications suivantes à la Chambre des Députés (31 août 1938) :

" Le créancier doit remplir sa déclaration dans le délai de 5 jours. Peu importe que cette déclaration parvienne après 10 ou 15 jours."

Les déclarations et obligations édictées au Titre III de la Loi ont pour but de permettre à l'Administration des Impôts :

- (1) d'avoir connaissance de l'ouverture d'une succession ;
- (2) de déterminer la consistance exacte de cette succession ;
- (3) de contrôler la sincérité des déclarations présentées à cet effet par les intéressés.

Nous allons étudier ces mesures dans ce chapitre en trois sections. Dans une première section, nous examinerons les formalités exigées de la loi des intéressés ; dans la seconde, celles à accomplir par les tiers et dans la troisième section, nous étudierons les droits et obligations de l'Administration des Impôts.

SECTION I. — Déclarations et obligations imposées aux intéressés.

Les obligations mises par la loi à la charge des intéressés doivent, en cas d'incapacité de ces intéressés, être accomplies par leurs représentants légaux. Aux termes de l'art. 27 de la loi, ceux qui exercent la puissance paternelle, les tuteurs, les curateurs d'un incapable ou d'un absent, sont tenus des mêmes obligations que ceux qu'ils représentent ; en cas de manquement ou de fausses déclarations, ils encourrent personnellement les sanctions édictées par la loi pour les contraventions à ces obligations.

Nous verrons tout à l'heure que les déclarations imposées aux intéressés doivent être présentées dans un délai fixé par la loi, généralement très court et commençant à courir à partir de la date du décès du de cujus. Or, il arrive fréquemment que la raison même pour laquelle des représentants légaux sont désignés à certaines personnes est précisément le décès de leur auteur. Cette nomination requiert des formalités qui absorbent plusieurs jours. En fait, elle ne peut avoir lieu que bien après le décès du de cujus.

Si cette nomination se produit après l'expiration des délais prescrits par la loi pour la présentation des déclarations, il est évident qu'en ne pourra appliquer des sanctions aux représentants légaux pour défaut d'accomplissement des obligations légales, puisque au moment où les déclarations devaient être faites, ils n'avaient pas encore la qualité de représentants légaux des intéressés.

Mais si les représentants légaux ont été désignés avant l'expiration des délais légaux, seront-ils tenus d'accomplir les obligations légales dans les délais prévus ? Si, par exemple, un tuteur est nommé à des héritiers mineurs 28 jours après le décès du de cujus, sera-t-il tenu de présenter la déclaration provinciale dans les deux jours qui suivent sa nomination afin que le délai de 30 jours prévu par l'article 19 de la Loi pour la présentation des déclarations provinciales soit respecté ? Nous ne le pensons pas. Nous sommes d'avis que dans ce cas, — comme d'ailleurs dans celui où la nomination a lieu après que les délais sont déjà expirés, — le point de départ des délais légaux doit être considéré comme étant la date de la nomination des représentants légaux et non la date du décès du de cujus. Décider autrement serait vraiment abusif.

Un problème similaire se pose au sujet des légataires. Aux termes de la loi, ils sont tenus de présenter une déclaration provinciale et un inventaire détaillé de la succession dans les 30 et 60 jours respectivement du décès du de cujus. Or un légataire peut être dans l'ignorance d'un legs souvenit en sa faveur par le de cujus parceque, par exemple, le testament n'a été ouvert qu'après l'expiration des délais précités. Il y aurait donc lieu de décider que dans ce cas, les délais ne commencent à courir que du jour où le légataire a eu connaissance du legs en sa faveur.

Examinons maintenant, dans l'ordre dans lequel elles doivent être présentées, les diverses déclarations que les intéressés ou leurs représentants légaux sont tenus de faire aux vœux de la loi.

1. *Déclaration de décès.*— Dans les trois jours du décès d'une personne laissant une succession, les héritiers doivent notifier le décès à la Moudirich ou au Gouvernorat, si le décès est survenu au chef-lieu d'une Moudirich ou Gouvernorat, et aux Markaz, si le décès est survenu dans les autres localités.

Tout retard dans la déclaration est puni d'une amende n'excédant pas P.T. 1000.

On peut, à juste titre, être étonné de la sévérité de la loi sur ce point. Exiger une déclaration des héritiers, dans les trois jours du décès de leur aïeux, c'est faire totalement abstraction de leur douleur et oublier que, souvent, cette douleur est tellement violente qu'elle les empêche de raisonner ou de se rendre compte de quoi que ce soit durant les premiers jours qui suivent le décès.

La déclaration de décès prévue par l'article 18 de la loi n'est obligatoire qu'à la triple condition que :

(a) *Le défunt ait laissé une succession.*—Que faut-il comprendre par là ? Ni la loi, ni le règlement ne nous le disent. A notre avis, par "succession" il faut comprendre toute succession, qu'elle soit ou non assujettie au droit de mutation. Ainsi, si une succession est composée exclusivement de biens exemptés du droit de mutation, la déclaration de décès serait quand même obligatoire.

Mais que faudrait-il décider dans le cas où les héritiers, au moment du décès, sont dans l'ignorance du fait que le défunt a laissé des biens ? En notre opinion, dans ce cas, aucune sanction ne peut être prononcée à leur encontre pour retard dans la déclaration de décès :

(b) *Le défunt soit décédé en Egypte.*—Ceci est une conséquence de la rédaction défectueuse de l'art. 18 de la loi qui ne fait mention que des décès survenus dans les Chefs-lieux des Moudiriches ou Gouvernorats ou des autres localités du territoire égyptien ;

(c) *Les héritiers se trouvent en Egypte au moment du décès.*—On concevrait difficilement, en effet, que la loi puisse punir d'une amende un héritier se trouvant en Amérique, par exemple, pour n'avoir pas, dans les trois jours du décès du de cujus, notifié ce décès à la Mudria, au Gouvernorat ou au Markaz en Egypte.

La déclaration prévue à l'art. 18 de la loi doit contenir le nom du défunt, ceux de ses père et mère, son âge, sa profession, sa religion, sa nationalité, sa résidence, le jour, l'heure et le lieu de son décès, ainsi que toutes autres indications qui parviendraient à la connaissance des héritiers quant aux biens appartenant au de cujus, aux noms des héritiers et à la cause de l'héritage. Elle doit également indiquer si le décès est naturel et, si le décès a eu lieu à la suite d'un attentat criminel, la date et le numéro du procès-verbal de la police ou du parquet (art. 15 R.E.) ⁽¹⁾.

(1) Les dispositions contenues dans les art. 15 et 16 du règlement d'exécution ont été, à l'origine, abrogées par l'arrêté ministériel No. 166 du 1944 pris par le Ministre des Finances le 13 septembre 1944 ("Journal Officiel" No. 169 du 14 septembre 1944), "en attendant que soit publié le règlement d'exécution". Cet arrêté, devenu sans objet, a été abrogé par l'art. 169 du règlement d'exécution.

Le règlement d'exécution n'a prévu aucune formule pour cette déclaration pas plus qu'il n'a spécifié la manière dont elle doit être adressée à l'autorité administrative. A notre avis, il faudrait soit que l'héritier se présente personnellement au Gouvernorat, à la Moudirich ou au Markaz, selon le cas, pour fournir verbalement au fonctionnaire compétent les indications requises par l'art. 15 du règlement d'exécution, sauf à signer ⁽¹⁾ sa déclaration, soit qu'il donne ces indications par lettre, qu'à titre de précaution, il adressera sous pli recommandé à l'autorité compétente.

Est-il nécessaire que tous les héritiers fassent cette déclaration, soit collectivement, soit séparément ? Nous ne le pensons pas. Nous sommes de l'avis que si un seul des héritiers fait la déclaration en temps dû, cela est suffisant.

Ajoutons enfin que seuls les héritiers *ab intestat* sont tenus de faire la déclaration de décès ; ni les légataires, ni les donataires n'y sont tenus. Ceci est naturel d'ailleurs : une personne peut ignorer le legs en sa faveur fait par le défunt dans son testament.

En cas d'abstention ou de refus des héritiers de faire la déclaration prescrite par l'art. 18 de la loi, le Maamour des Impôts compétent doit dresser procès-verbal de cette abstention ou de ce refus, prendre d'office toutes les mesures prescrites par la loi et consigner au fur et à mesure dans le registre de dénombrement des successions celles qu'il aura prises (art. 23 R.E.).

L'autorité administrative qui reçoit la déclaration de décès doit la transmettre immédiatement, et dans les 48 heures au plus tard, au Maamour des Impôts dans la circonscription duquel a eu lieu le décès (art. 16 R.E.).

Aussitôt qu'il a reçu cette déclaration, le Maamour doit porter les indications qu'elle contient, sous un numéro d'ordre spécial, dans le registre de dénombrement des successions de la Masmourich.

A ce propos, on peut se demander pourquoi la loi a exigé que la déclaration de décès soit adressée par les intéressés à l'autorité administrative pour être transmise par celle-ci, immédiatement après, au Maamour des Impôts dans la circonscription duquel le décès a

(1) Voir page 527.

en lieu, au lieu d'être adressée directement au dit Maamour par les intéressés. Le règlement ne nous l'explique pas et il est difficile d'en comprendre la raison.

On peut se demander également pourquoi le règlement requiert que cette déclaration soit transmise par l'autorité administrative au Maamour des Impôts dans la circonscription duquel le décès a eu lieu alors que ce Maamour peut n'être pas le Maamour compétent, le de cujus, pouvant, en effet, être domicilié ou avoir la plus grande partie de ses biens dans une circonscription d'impôt autre que celle où il est décédé. Le règlement ne nous le dit pas non plus.

Enfin quand et comment le Maamour des Impôts compétent aura-t-il connaissance de la déclaration de décès ? Sur ce point également le règlement est muet.

De ce qui précède on ne peut qu'être d'accord avec nous lorsque nous disons que trop de formalités inutiles sont prévues. Au lieu d'imposer aux héritiers une déclaration à faire dans les 3 jours du décès, déclaration qui, dans la meilleure hypothèse, ne parviendra au Maamour des Impôts compétent qu'après six jours ou sept jours du décès, n'aurait-il pas été plus humain et plus pratique d'accorder ces 6 ou 7 jours aux héritiers pour faire la déclaration de décès et de stipuler que cette déclaration soit adressée directement au Maamour des Impôts compétent ?

2.—*Déclaration provisoire.*—Dans les 30 jours du décès du de cujus, ses ayants-droit, — qu'ils soient héritiers, légataires, donataires ou bénéficiaires de Wakfs, — doivent présenter au Maamour des Impôts compétent, au siège même de la Maamouriéh, une déclaration provisoire, en double exemplaire, indiquant le nom du de cujus, le nom de ses ayants-droit et leurs domiciles, ainsi que tous renseignements sur la consistance de la succession en immeubles, meubles, valeurs, dépôts en banque ou ailleurs, créances, assurances et autres droits, ainsi que toutes dettes et obligations quelconques (art. 19 Loi). Cette déclaration doit être établie sur la Formule No. 1 qui est délivrée aux intéressés par les Maamouriéhs des Impôts. Si les intéressés ne trouvent à l'étranger et qu'ils ne soient pas en mesure de présenter la déclaration provisoire dans le délai de 30 jours prescrit par la loi, ils peuvent adresser au Maamour des Impôts compétent ou au Consul égyptien, suivant le cas, une demande en vue de passer ce délai au double, en y indiquant les raisons qui la justifient (art. 24 et 26 R.E.).

La même prorogation peut être accordée dans le cas où le *de cuius* est décédé à l'étranger (art. 22 Loi) ⁽¹⁾

Chacun des ayants-droit peut présenter individuellement et sous sa propre responsabilité la déclaration provisoire sans que, par ce fait, les autres intéressés soient libérés des obligations que la loi leur impose (art. 29 R.E.). Il est donc beaucoup plus simple, en cas d'accord de tous les intéressés, de présenter une seule déclaration provisoire signée ou cachetée par eux tous. La déclaration provisoire doit obligatoirement, sous peine d'être considérée comme sans valeur légale, contenir une mention signée affirmant la sincérité de son contenu, tout intéressé pouvant, s'il le juge, formuler sur la déclaration toutes réserves et observations qu'il désire (art. 23 Loi, art. 27 et 28 R.E.).

Les intéressés qui s'abstiennent de signer l'affirmation de sincérité sont assimilés à ceux qui s'abstiennent de présenter la déclaration provisoire et sont passibles des pénalités prévues aux art. 24 et 25 de la loi.

L'abstention ou le refus de présentation de la déclaration provisoire dans le délai prescrit par la loi est passible d'une amende n'excédant pas P.T. 1000, sans compter que ce défaut de présentation peut être considéré comme un moyen de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel du droit et, comme tel, puni d'une amende de L.E. 5 à L.E. 50 et du doublement des droits pour lequel l'intéressé a tenté de se soustraire.

(3) Inventaire.—Passé le délai de 30 jours prescrit pour la présentation de la déclaration provisoire, les ayants-droit du *de cuius* doivent, s'il y a lieu, présenter au *Masmour des Impôts* compétent, dans un délai de soixante jours, un inventaire détaillé établi sur la Formule No. 2 (art. 20 Loi, art. 25 R.E.).

Au cas où ce délai serait insuffisant, le délai de 60 jours peut être porté à 90 jours si les intéressés en font la demande, motifs à l'appui,

(1) A strictement parler, l'Administration fiscale n'a pas le droit de porter au double le délai de 30 jours fixé par l'art. 19 de la loi pour la présentation de la déclaration provisoire car ses pouvoirs en matière de prorogation sont limités par l'art. 22 de la loi aux délais prévus aux art. 20 et 21 de la loi.

C'est là probablement une inadvertance de la loi qu'a voulu réparer l'art. 19 du règlement d'exécution. En effet, il n'est pas du tout logique d'admettre que, dans certains cas, les intéressés puissent obtenir une prorogation de délai pour la présentation de l'inventaire sans également prévoir, pour ces mêmes cas, la même possibilité pour la présentation de la déclaration provisoire.

au Maamour des Impôts ou au Consul égyptien, suivant le cas (art. 19 Loi, art. 25 R.E.).

Les délais ci-dessus peuvent être portés au double si le de cujus est décédé à l'étranger ou si les intéressés se trouvaient à l'étranger lors de son décès. La demande à cet effet doit être adressée également au Maamour ou au Consul égyptien, selon le cas (art. 22 Loi).

Comme la déclaration provisoire, l'inventaire peut contenir les réserves et observations que les intéressés jugent utile d'y inclure, mais il doit, pour avoir une valeur légale, contenir une attestation, de sincérité signée par les intéressés, le défaut de signature de cette attestation étant assimilé à l'abstention de présentation de l'inventaire et passible des mêmes sanctions (art. 25 et 24 Loi, art. 27 et 28 R.E.).

Faute par les intéressés de présenter l'inventaire dans le délai de soixante jours à partir de la présentation provisoire ou de solliciter la prorogation de délai fixée à cet égard, la déclaration provisoire vaut inventaire à leur égard.

L'inventaire doit être accompagné des pièces suivantes (art. 21 Loi) :

- (a) Un "Elam Chareï" constatant le décès et désignant les héritiers ou un certificat du Mehkémeh Chareï établissant que la demande lui en a été présentée dans les 30 jours du décès.

Il est étonnant de relever que le seul document successoral que la loi ait prévu soit le "Elam Chareï", c'est-à-dire la pièce nécessaire pour la liquidation de la succession d'un de cujus Egyptien décédé *ab intestat*. Il n'y a pas de doute, cependant, que cette spécification n'a qu'un caractère indicatif et non limitatif.

Il en résulte que si le de cujus a laissé un testament, ce testament doit être joint à l'inventaire ensemble à l'accord des héritiers sur son contenu ou de l'homologation du tribunal compétent.

De même, si le de cujus n'était pas musulman et que ses héritiers d'après la Charia sont d'accord pour que la dévolution de l'hérédité soit effectuée d'après leur loi religieuse et non d'après la "Charia", il y a lieu de joindre à l'inventaire les pièces successorales émanant de leur autorité religieuse, Patriarcat ou Rabbinate.

Enfin, si le *de cuius* était étranger, le document désignant les héritiers et ayants-droit doit émaner soit du Consulat compétent, soit du Tribunal Mixte (2).

- (b) Un état officiel du "Teklif" du défunt. Le "Teklif" est un état délivré par les autorités administratives mentionnant les propriétés immobilières d'une personne, dans une région délimitée. Il est établi en base des indications contenues dans le registre du cadastre et dans celui des impôts fonciers.
- (c) Un état officiel de ses propriétés dans les Bandars soumis à l'impôt sur la propriété bâtie ;
- (d) Un état hypothécaire des transcriptions et inscriptions grevant les biens du défunt ;
- (e) Des certificats de banques, sociétés ou particuliers indiquant les créances du défunt à leur encontre, ou les ordances, valeurs ou dépôts qu'ils détenaient pour son compte ;
- (f) Toutes autres pièces et documents que les intéressés jugent utile de présenter pour établir l'actif ou le passif de la succession.

La demande en obtention des états et certificats ci-dessus mentionnés sub (b), (c) et (d), doit être adressée dans les trente jours du décès, aux autorités compétentes sur les Formules spéciales, modèles Nos. 3, 4 et 5 respectivement, qui peuvent être obtenues aux *Maamouriéh des Impôts*.

Les intéressés doivent présenter ces formules, dûment remplies, au *Maamour des Impôts* lequel y consignera par écrit qu'ils sont autorisés à les présenter à l'autorité compétente et ce, après les avoir revêtues

(2) En vertu des accords de Montreux, certains Etats ont conservé à leurs Tribes aux Consulaires en Egypte la compétence pour les affaires de statut personnel, y compris les successions. A la suite de la guerre actuelle, l'Egypte a rompu les relations diplomatiques avec les Etats en guerre avec son allié, la Grande-Bretagne, l'Allemagne, l'Italie, le Japon, la Hongrie etc...

Les Tribunaux Consulaires de ces Etats ayant, de ce fait, cessé d'avoir existence, les affaires de statut personnel qui étaient de leur compétence ont, par Décret-Loi du Gouvernement Egyptien, été transférées aux Tribunaux Mixtes. C'est ainsi que depuis cette guerre, les Tribunaux Mixtes émettent, sur requête, des Certificats d'hérédité dans certains cas.

du sceau de l'Administration et s'être assuré, à titre préliminaire, de la qualité des requérants. (Art. 31 R.E.)⁽²⁾

Ces trois états doivent être délivrés par les autorités compétentes sans frais mais avec la mention, sur chacun d'eux, qu'ils sont destinés uniquement à la liquidation des droits de mutation à charge de la succession et qu'ils ne peuvent être employés à aucun autre usage (Art. 32 R.E.).

Si, avant l'expiration du délai fixé pour la production de l'inventaire, les intéressés n'ont pas reçu les dits états, ils doivent en aviser l'Administration en lui indiquant la date à laquelle ils les ont reçus.

Il va de soi que les intéressés ne doivent pas, dans tous les cas, joindre à l'inventaire tous les documents que nous avons énumérés plus haut. Ainsi si le *de cujus* ne possédait ni terrains ni propriétés bâties, les pièces ci-dessus sub (b), (c), et (d) ne doivent pas être requises des autorités compétentes. De même, si le *de cujus* n'avait pas de compte en banque, aucun certificat de banque ne devra être joint à l'inventaire etc...

Il est loisible à chaque ayant-droit de présenter individuellement et sous sa propre responsabilité l'inventaire sans toutefois, qu'en ce faisant, les autres intéressés soient libérés des obligations que la loi leur impose (Art. 29 R.E.). Rien n'empêche évidemment tous les intéressés de présenter ensemble un seul inventaire portant toutes leurs signatures; c'est d'ailleurs la solution la plus simple et la plus pratique.

L'abstention ou le refus de présenter l'inventaire, au cas où cet inventaire serait requis, est passible d'une amende ne dépassant pas P.T. 1000.

En outre, le défaut de présentation de l'inventaire peut être considéré comme un moyen de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel du droit de mutation et entraîner, comme conséquence, l'application des sanctions prévues à cet égard par l'art. 25 de la loi, c'est-à-dire une amende de L.E. 5 à L.E. 50 et un doublement du droit auquel l'intéressé a tenté de se soustraire frauduleusement.

(2) D'après une note au bas de ces formules, "en cas de pluralité des héritiers il est possible de se suffire d'une seule demande; celle-ci doit être présentée par l'héritier qui est le plus proche parent du *de cujus*". On ne peut qu'approuver cette disposition.

L'inventaire n'étant requis par l'art. 20 de la loi que *s'il y a lieu*, on peut se demander quels sont les cas où la déclaration provisoire est suffisante par elle-même et ceux où l'inventaire doit la compléter ? Rien dans la loi ni dans le règlement d'exécution ne nous le dit. Nous sommes d'avis que l'inventaire n'est obligatoire que si les renseignements contenus dans la déclaration provisoire ne sont pas complets et si les documents requis par l'art. 21 de la loi ne sont pas produits ou même temps.

En tout cas, le Fisc ne pourrait appliquer aux intéressés les peines prévues pour le défaut de présentation de l'inventaire qu'après avoir sommé les intéressés de présenter cet inventaire et que ceux-ci se soient abstenus ou aient refusé de donner suite à cette demande.



Au sujet de l'art. 20 de la loi, il y a lieu de faire une observation des plus importantes. Le second alinéa de cet article fut approuvé par la Chambre des Députés, à sa séance du 11 juillet 1944, tel qu'il avait été proposé par le Gouvernement, c'est-à-dire comme suit :

" Ce délai pourra, en cas de nécessité, être prorogé jusqu'à soixante-dix jours par autorisation du Ministère des Finances."

Lé Sénat, à qui le projet approuvé par la Chambre fut transmis, approuva cet alinéa après avoir porté le délai y mentionné à quatre-vingt-dix jours.

Or la Chambre qui fut appelée le 8 Août 1944 à ratifier les modifications apportées au projet par le Sénat, ne fut pas saisie de l'art. 20. Ce qui fait que cette disposition du projet a été approuvée dans des termes différents par la Chambre et par le Sénat. Le texte reproduit dans la loi est celui voté par le Sénat.

Il n'y a pas de doute que, du point de vue constitutionnel, cette irrégularité est des plus graves et rend même l'art. 20 radicalement nul. Il nous aura suffi, nous l'espérons, d'avoir porté ce fait à la connaissance des Autorités compétentes pour que la situation soit régularisée dans le plus bref délai.

(4) *Déclaration supplémentaire.*—Si, à un moment quelconque après la présentation de la déclaration provisoire ou de l'inventaire, l'intéressé vient à connaître, par quelque moyen que ce soit, un élément

nouveau de nature à modifier les indications contenues dans la déclaration provisoire ou l'inventaire au sujet de l'actif ou du passif de la succession, il doit, dans les sept jours de sa connaissance de l'élément nouveau, présenter une déclaration supplémentaire sur la formule No. 6, faute de quoi il est passible des sanctions prévues aux art. 24 et 25 de la loi; ces sanctions consistent en une amende n'excédant pas P.T. 1000 et, au cas où le défaut de présentation de la déclaration supplémentaire est considéré comme un moyen de soustraction frauduleuse au paiement total ou partiel du droit de mutation, en une autre amende de L.E. 5 à L.E. 50 et au doublement des droits. (Art. 25 Loi, Art. 33 R.E.).

Pour l'admission par le Fisco de la déclaration supplémentaire, il faut qu'il y ait un élément nouveau: ce sera le cas, par exemple, si l'intéressé prouve par des lettres récemment reçues qu'il vient d'avoir connaissance de l'existence à l'étranger d'avoirs appartenant au de cujus ⁽¹⁾.

En d'autres termes, il ne faudrait pas que, sous le couvert d'une déclaration supplémentaire, l'intéressé, qui craint la découverte d'une fraude par lui commise, déclare des biens, qu'intentionnellement, il avait omis de mentionner dans la déclaration provisoire ou l'inventaire afin de se soustraire au paiement d'une partie des droits.

La déclaration supplémentaire peut-elle être présentée même après la liquidation des droits dus sur la succession? En principe oui, à moins qu'il n'y ait eu prescription entretemps.



Telles sont les diverses déclarations que doivent présenter les intéressés à la suite du décès de leur auteur. Deux questions, d'un caractère général, restent à être examinées.

(1) L'article 25 du projet de 1933 était explicite à ce sujet. Il était ainsi conçu: "Et, à un moment quelconque après la présentation de la déclaration ou de l'inventaire prévues aux articles 19 et 20, l'ayant droit apprend par n'importe quel moyen l'existence d'un élément nouveau qu'il ignore et qui est de nature à modifier soit l'actif soit le passif de la succession, il doit en faire une déclaration supplémentaire dans les 7 jours, sous peine d'encourir les sanctions prescrites à l'article précédent pour les déclarations frauduleuses."

La première est celle de savoir si les héritiers qui renoncent définitivement à une succession restent tenus des obligations édictées aux art. 18 et suivants de la loi que nous venons d'examiner. En toute équité, il faudrait répondre par la négative; mais, dans ce cas, les héritiers devraient notifier à l'Administration des Impôts leur décision de renoncer à la succession afin que cette dernière ne prenne pas à leur encontre les mesures prévues par la loi pour défaut d'accomplissement des formalités.

Une autre question importante est celle relative à la signature des déclarations. Nous avons vu que toutes les déclarations que les intéressés sont tenus de présenter doivent être signées par eux. Dans certains cas même, ces déclarations doivent être suivies d'une attestation de sincérité. À cet égard, l'art. 27 du règlement d'exécution stipule ce qui suit :

" N'auront de valeur légale que les déclarations et les inventaires où les intéressés auront attesté *sous leur propre signature* que les indications y contenues sont conformes à la réalité. Les intéressés qui s'abstiennent de signer cette attestation seront assimilés à ceux qui s'abstiennent de présenter la déclaration ou l'inventaire..... "

Or, il peut se faire — et ces cas ne seront probablement pas rares — que les intéressés ne sachent pas lire et écrire. Il peut se faire également que les intéressés, par suite d'une infirmité, ne puissent pas écrire. Les peines prévues par la loi pour l'abstention des signer leurs déclarations seront-elles appliquées dans ces cas? Il serait difficile de le concevoir. Les termes de la loi sont formels, il est vrai, et ils ne prévoient aucune exception. Il n'y a pas de doute cependant qu'il s'agit là d'une omission, omission que le règlement d'exécution aurait pu réparer. Mais en cet état, comment procédera l'Administration des Impôts en présence d'un intéressé ne sachant ou ne pouvant écrire? — La solution la meilleure semble être celle prévue par l'art. 7 de la loi française du 18 avril 1918, aux termes duquel, lorsque le déclarant affirme ne savoir ou ne pouvoir signer, le receveur lui donne lecture de l'attestation de sincérité ainsi que de l'article de la loi prévoyant les peines pour les fausses déclarations, et certifie au pied de la déclaration que cette formalité a été accomplie et que le déclarant a affirmé l'exactitude complète de sa déclaration.

Ajoutons que toutes les déclarations à présenter à l'Administration des Impôts devant être rédigées en langue arabe en vertu de la Loi No. 62 de 1942, la procédure que nous venons d'indiquer pourrait être suivie par le Masmour des Impôts à l'égard des contribuables étrangers qui déclareraient ne pas connaître l'arabe.

Cette procédure aurait l'avantage d'éviter les contestations futures notamment celle qui consisterait, de la part de l'intéressé, à prétendre qu'il a signé sans comprendre le contenu et la portée de la déclaration remplie en arabe par les soins de l'Administration ou même d'un tiers.

SECTION II.—*Déclaration et obligations imposées aux tiers*

(1) *Déclarations de décès.*—Les oncles, Cheikhs et Cheikhs El Hara sont tenus dans les mêmes conditions que les héritiers et sous les mêmes sanctions à déclarer à la Moudirich, au Gouvernorat ou au Markaz, selon le cas, les décès survenus dans leur circonscription des personnes laissant une succession, et ce, dans les trois jours du décès (Art. 18 Loi, Art. 15 R.E.).

Le but de cette déclaration est évident : contrôler la sincérité de la déclaration des héritiers et, également, couper court à toute tentative des héritiers tendant à ne pas déclarer le décès de leur auteur ou, tout au moins à ne le déclarer que le plus tard possible, afin de pouvoir, entretemps, dissimuler une partie des biens de la succession.

(2) *Déclaration des avoirs du défunt.*—Dans les sept jours de la date de leur connaissance du décès, tous particulier, banque, agent de change, établissement etc... doivent, sous peine d'une amende n'excédant pas P.T. 1000, présenter :

- (a) une déclaration sur la formule No. 7, de tout ce qu'ils détiennent au nom du défunt ou de tout montant dont ils sont débiteurs envers lui : sommes d'argent, actions, obligations, droits etc. (art. 31 Loi—art. 37 R.E.).

Les titres déposés par une banque d'Égypte, sous son dossier auprès d'une banque à l'étranger, pour compte du défunt, doivent à notre avis, être mentionnés dans la déclaration en question.

(b) une déclaration sur la formule No. 9, de tout coffre-fort qu'ils détiennent au nom du défunt et ce, que le coffre-fort ait été loué au défunt en tout ou en partie (art. 34 de la loi et art. 47 R.E.) (1).

La connaissance du décès pour les tiers résulte d'un avis qui doit leur être notifié par voie d'huissier ou par lettre recommandée, selon que la notification est faite par les ayants-droit ou par le Maamour des Impôts compétent (art. 36 et 48 R.E.).



* Les compagnies d'assurances sont-elles assujetties aux obligations édictées à l'art. 31 de la loi ? Il semble que non. En effet, aux termes de cette disposition de la loi :

"Toute personne, toute banque, toute société ou tout agent de change qui serait débiteur ou profit d'une succession, d'actions, d'obligations ou droits quelconques ou qui en serait dépositaire, est tenu, sous peine d'une amende n'excédant pas P.T. 1000 de présenter à l'Administration fiscale, dans les sept jours de sa connaissance de la date du décès, suivant les formes prescrites par le règlement d'exécution, une déclaration indiquant le montant de sa dette envers le défunt.—En outre, les personnes ci-dessus indiquées ne pourront remettre aux héritiers, légataires ou donataires, quel que ce soit de ce qu'elles détiennent, directement ou par l'entremise d'un tiers, qu'après présentation d'un certificat de l'Administration fiscale attestant que les droits de mutation ont été acquittés ou qu'aucun droit n'est dû sur la succession".

Or, du point de vue légal, le contrat d'assurance étant une stipulation pour autrui, la compagnie d'assurances, par le fait du décès de la personne assurée, ne doit rien à la succession de cette personne, sa dette étant envers la personne désignée dans le contrat comme bénéficiaire de l'assurance.

Il semble donc qu'en l'état du texte de l'art. 31 de la loi, non seulement les compagnies d'assurances ne sont pas tenues de faire à l'Administration des Impôts la déclaration des polices d'assurances échues par le décès du de cujus mais que, de plus, elles pourraient

(1) Voir p. 483.

verser aux bénéficiaires le montant de ces polices sans exiger la production du certificat attestant que les droits de mutation ont été acquittés ou qu'aucun droit n'est dû. Il est douteux cependant que les compagnies d'assurances prennent cette responsabilité sur elles sachant que les assurances sur la vie échues par le décès du de cujus sont assujetties au droit de mutation par décès.

(3) *Déclaration des créances à l'encontre du défunt.*—Aux termes de l'art. 35 de la loi, et de l'art. 50 du R.E., toutes personnes, banques ou établissement qui possèdent à l'encontre d'une personne décédée une créance ou un droit quelconque non soumis par la loi à la transcription ou à l'inscription doivent présenter au Maamour des Impôts, dans les sept jours de leur connaissance du décès ou à partir de la réquisition qui leur en serait faite par l'Administration Fiscale ou par l'un des intéressés, une déclaration sur la formule No. 10, spécifiant les titres établissant leur créance, sa nature et son origine et contenant toutes autres indications y afférentes. Cette déclaration doit se terminer par une affirmation de sincérité signée par le créancier.

Les créances ayant fait l'objet d'une transcription ou inscription, telles que les créances garanties par une hypothèque ou par le privilège du vendeur, n'ont pas besoin d'être déclarées, le législateur estimant probablement que cela est inutile du moment que leur existence est révélée par les certificats hypothécaires que les héritiers doivent obligatoirement joindre à l'inventaire. Nous pensons cependant que la déclaration de ces créances aurait été très utile car elle aurait indiqué leur solde à la date du décès du de cujus, solde qui, très souvent est différent de celui porté sur le certificat hypothécaire par suite de versements de la part du débiteur ou, au contraire, d'intérêts dus sur la créance et non payés.

Que faut-il décider pour les créances éventuelles, c'est-à-dire pour celles qui n'ont pas d'existence à la date du décès du de cujus mais qui peuvent prendre naissance après cette date ? Par exemple, le défunt s'était porté garant d'une avance accordée par une banque à un tiers et décède avant la date fixée pour le remboursement de l'avance. Que doit faire le créancier dans un cas pareil ? Bien que ce ne soit qu'à l'échéance de l'avance que le créancier sera en mesure de savoir s'il a un recours contre le garant (par suite du défaut de paiement du débiteur), nous estimons qu'il doit néanmoins, dans sa déclaration, faire mention de cette créance éventuelle.

Enfin, de quelle manière doit-on déclarer les créances à l'encontre du défunt garanties par un gage ? Dans ce cas, le créancier pourrait faire simultanément deux déclarations :

- une, en vertu de l'art. 31 de la loi, pour les biens qu'il détient en gage de sa créance ;
- une, en vertu de l'art. 33 de la loi, pour le montant de sa créance.

Mais nous pensons qu'une seule de ces deux déclarations serait suffisante pourvu qu'elle comporte tous les détails et de la créance et du gage.

La déclaration doit, dans tous les cas, être présentée au plus tard dans l'année qui suit le décès du débiteur ; après l'expiration de ce délai, aucune excuse n'est admise par la loi pour ignorance par le créancier du décès du débiteur et ce même si la notification du décès au créancier par l'Administration des Impôts ou par les héritiers n'a pas eu lieu.

Le défaut de déclaration dans l'année du décès entraîne, pour le créancier, la déduction sur sa créance à l'encontre du défunt d'un montant équivalent au droit de mutation que les ayants-droit dans la succession ont été obligés de payer du fait de la non déduction de la créance en question de l'actif successoral.

Enfin, quiconque déclare faussement être créancier du défunt, ou être créancier pour une somme dépassant le véritable montant de la créance est passible d'une amende de L.E. 5 à L.E. 50 (art. 25 Loi).

(4) *Obbligations de bloquer les avoirs du défunt.*—Il est interdit aux banques, sociétés et particuliers de remettre aux héritiers, légataires ou donataires, quoi que ce soit de ce qu'ils détenaient pour compte du de cujus, directement ou par l'entremise d'un tiers, à moins que les intéressés ne présentent un certificat de l'Administration Fiscale attestant que les droits de mutation ont été acquittés ou qu'aucun droit n'est dû sur la succession. (art. 31, 2è al. Loi) (4).

Le paiement effectué par les tiers en contravention à cette disposition de la loi n'est pas opposable au Trésor. Le contrevenant demeure responsable vis-à-vis de l'Administration Fiscale des droits dus sur

(4) Cette indisponibilité totale des avoirs successoraux témoigne peut-être d'une méfiance excessive du Législateur à l'égard des héritiers. En France et en Belgique, cette indisponibilité ne frappe que les étrangers non domiciliés dans le pays. Les nationaux et les étrangers domiciliés dans le pays n'en sont pas touchés.

toute somme dont il se serait dessaisi indûment ; il est, en outre, possible d'une amende de L.E. 5 à L.E. 50 (art. 32 Loi). A cet effet, le Masmour des Impôts doit dresser procès-verbal de la contravention et y annexer la preuve ou, tout au moins, l'y spécifier. Il doit en outre inviter le contrevenant par lettre recommandée avec avis de réception, à acquitter le droit dû sur la somme qu'il a payée contrairement aux dispositions de la loi ; faute de quoi, il doit en saisir le tribunal civil compétent (art. 43 R.E.).

La loi semble avoir oublié que les ayants-droit peuvent, dans certains cas, obtenir le fractionnement des droits dus par eux. Dans un cas pareil les intéressés ne peuvent produire ni un certificat attestant qu'aucun droit n'est dû sur la succession, ni un certificat attestant que les droits dus ont été payés. Est-ce-à-dire qu'ils ne pourront prendre possession des fonds, valeurs, etc., que détiennent les tiers au nom du défunt qu'après paiement intégral des droits dus, c'est-à-dire quelquefois après 10 ans ? Evidemment non. Dans un cas pareil, et bien que la loi ne le dise pas, le tiers détenteur peut, d'accord avec l'Administration des Impôts, se dessaisir entre les mains des ayants-droit de tout ce qu'il détient pour compte du défunt sans la production du certificat prévu au deuxième alinéa de l'art. 31 de la loi.

La loi ne prévoit qu'un cas où les intéressés peuvent retirer, sans production du certificat en question, tout ou partie des sommes détenues par des tiers : aux termes de l'art. 33, les intéressés peuvent, avec l'autorisation de l'Administration Fiscale ou sur ordonnance du Juge des Référé, retirer les sommes nécessaires à leur subsistance ou aux besoins urgents de la succession. Les frais de funérailles et d'enterrement doivent être considérés comme "besoins urgents" de la succession, aux termes de la Note Explicative du projet de loi.

La demande à l'effet d'obtenir de l'Administration des Impôts l'autorisation mentionnée à l'art. 33 de la loi, doit être adressée au Masmour des Impôts compétent, lequel en avisait immédiatement, d'accord avec le directeur local des impôts, la commission d'estimation des successions siégeant dans le ressort du Gouvernorat ou de la Mouharra, en indiquant les motifs qui justifient la dite demande.

La commission d'estimation doit statuer sur cette demande dans un délai ne dépassant pas trois jours de la date à laquelle elle en a été saisie, et doit notifier sa décision aux intéressés le jour même où elle est rendue. Elle peut, avant de se prononcer, convoquer les intéressés en vue d'examiner les motifs ainsi que l'étendue de la demande.

Les intéressés peuvent présenter leur demande directement au Juge des Référé, comme ils peuvent l'en saisir en cas de différend avec la commission d'estimation, que celle-ci ait rendu ou non sa décision. Dans ce cas, ils doivent notifier à la commission l'ordonnance du Juge des Référé (art. 44, 45 et 46 R.E.).

On sait qu'en Egypte, les Meglis Hasbi, chargés de veiller sur les intérêts des incapables, autorisent quelquefois, avant la liquidation d'une succession, le retrait d'une certaine somme à prélever sur la part de l'héritier mineur. Avant la promulgation de la Loi No. 142 de 1944, les banques et autres tiers détenteurs donnaient suite à ces demandes : peuvent-ils continuer à le faire, en présence des art. 31 et 33 de la loi ? Nous ne le pensons pas. La décision du Meglis Hasbi à cet effet doit être approuvée par l'Administration des Impôts ou le Juge des Référé avant de pouvoir recevoir exécution.



Les titres nominatifs enregistrés au nom du de cujus peuvent-ils être convertis en titres au porteur ou transférés au nom des héritiers sans la production du certificat prévu par l'art. 31 de la loi ? La loi est muette à ce sujet et, appliqué à la lettre, l'art. 31 en question ne semble pas subordonner à la production d'un certificat fiscal le transfert et la conversion de titres nominatifs. Il n'y a pas de doute cependant que, dans l'esprit du Législateur, une pareille opération — qui équivaut en fait à une remise des titres — ne devrait pas être effectuée sans l'autorisation de l'Administration des Impôts. Les Sociétés et collectivités intéressées seraient donc bien inspirées en ne procédant à aucune opération de conversion ou de transfert de titres enregistrés dans leurs livres au nom d'une personne décédée sans la production préalable du certificat fiscal. De son côté, l'Administration devrait régulariser la situation en faisant introduire dans la loi la modification nécessaire ainsi que l'a fait le législateur français par les lois de 1850 et de 1901.

(5) *Défense de laisser ouvrir un coffre-fort loué au de cujus hors de la présence d'un délégué de l'Administration des Impôts.*— Il est interdit aux banques, établissements ou particuliers louant habituellement des coffres-forts et détenant un coffre-fort loué en tout ou en partie à une personne décédée, d'autoriser l'ouverture de ce coffre-fort hors

la présence d'un délégué de l'Administration Fiscale, sous peine d'une amende ne dépassant pas L.E. 50 et ce, indépendamment de la responsabilité solidaire avec les intéressés pour tous droits de mutation dus sur la succession (art. 34 Loi).

En cas de contravention à cette disposition de la loi, le Maamour des Impôts compétent doit en dresser procès-verbal et inviter ensuite le contrevenant, par lettre recommandée avec avis de réception, à acquitter les droits dus sur la succession. Faute par le contrevenant d'obtempérer à cette réquisition, le Maamour doit poursuivre les intéressés solidairement responsables devant le tribunal civil compétent (art. 49 R.E.).

La loi ne fait aucune mention des enveloppes cachetées et boîtes scellées que les banques et autres établissements détiennent quelquefois au nom d'une personne décédée. Nous pensons qu'elles devraient être assimilées aux coffres-forts. Cependant, si la banque en a autorisé l'ouverture hors de la présence d'un délégué de l'Administration des Impôts, on ne pourrait lui appliquer les sanctions édictées à l'art. 34, 2^e alinéa, les dispositions pénales devant être interprétées restrictivement.

(6) *Obligation de déposer dans une caisse gouvernementale les sommes ou valeurs à leur charge.*—L'art. 31, 3^e alinéa, édicte une règle qui, en même temps qu'elle est une obligation, constitue un droit pour les tiers.

Aux termes de cette disposition, les débiteurs et dépositaires peuvent déposer sans frais, dans une des caisses du Gouvernement, les sommes ou valeurs à leur charge. L'Administration Fiscale ainsi que tout intéressé peuvent également les requérir d'effectuer ce dépôt. Ce dépôt est libératoire sous réserve des droits des parties en cause.

La réquisition de dépôt doit être notifiée par voie d'huissier ou par lettre recommandée, suivant qu'elle est due à la diligence de l'un des intéressés ou du Maamour des Impôts. Le dépôt doit être effectué dans un délai ne dépassant pas 3 semaines, sans pouvoir être inférieur à 7 jours (Art. 39 R.E.).

Toute abstention d'effectuer le dépôt doit être constatée, après l'expiration du délai fixé dans la réquisition de dépôt, dans un procès-verbal à cet effet par le Maamour des Impôts compétent.

Si la réquisition de dépôt a été faite à la diligence des intéressés eux-mêmes, ces derniers doivent avoir le *Maamour* de la date de cette réquisition pour lui permettre de prendre, le cas échéant, toutes les mesures légales nécessaires à cet effet. En quoi consistent ces mesures légales, ni la loi ni le règlement ne nous le disent (art. 39 et 41 R.E.).

La procédure pour le dépôt est réglementée comme suit par l'art. 40 du règlement d'exécution, que le dépôt ait été effectué par les déposants sur leur propre initiative ou sur la demande des intéressés ou du *Maamour* des Impôts.

Le déposant doit, au moment d'effectuer le dépôt, remplir en trois exemplaires une formule spéciale, modèle No. 8, ou toute autre pièce où doivent figurer toutes les indications requises dans la dite formule. Cette formule, ou la pièce en tenant lieu, doit contenir la désignation minutieuse du dépôt, de telle sorte qu'il puisse être facilement distingué de tout autre dépôt.

Les trois exemplaires doivent, aussitôt après que le dépôt a été effectué, être revêtus du sceau de la caisse qui l'a reçu. L'un des exemplaires est restitué au déposant, l'autre conservé dans les dossiers de la caisse et le troisième transmis au *Maamour* des Impôts. Ce dernier doit conserver cet exemplaire dans le dossier de la succession après avoir porté les indications qui y sont contenues dans le registre de dénombrement des successions (art. 42 R.E.).

Une question qui se pose au sujet de la règle édictée au troisième alinéa de l'article 31 de la loi est celle de savoir si une saisie-arrêt pratiquée entre les mains du débiteur ou dépositaire peut faire obstacle au dépôt des sommes ou valeurs détenues au nom du défunt. Nous ne le pensons pas puisque le dépôt est effectué, aux termes mêmes de la loi, "sous réserve des droits des parties en cause". Il est à recommander toutefois qu'en effectuant le dépôt dans une caisse Gouvernementale, le débiteur ou dépositaire mentionne sur la formule modèle No. 8 que les sommes ou valeurs, objet du dépôt, sont frappées par une saisie-arrêt; les droits du saisissant seraient ainsi portés à la connaissance du Fisc et sauvegardés. Le dépositaire ou débiteur pourrait même, par surcroît de prudence, effectuer le dépôt dans une caisse d'un tribunal: il se conformerait ainsi et à l'art. 3 (troisième alinéa) de l'article 31 de la Loi No. 142 de 1914 et à l'art. 484 du Code de

Procédure Civile qui autorise les tiers-résis à déposer à la caisse d'un tribunal les montants à leur charge (1).

(7) *Obligations incombant aux acheteurs de biens immeubles successoraux.*—Aux termes de l'art. 45 de la loi, tout acquéreur d'un immeuble ou d'un droit réel quelconque dévolu au vendeur par voie de succession ou par testament doit, s'il ne s'est pas écoulé plus de dix ans depuis l'ouverture de la succession, s'assurer avant la conclusion de l'acte que les droits dus au Trésor ont été acquittés, faute de quoi il est tenu solidairement responsable avec l'héritier vendeur des droits non payés (2).

Pour s'assurer avant la conclusion de l'acte que les droits dus au Trésor ont été acquittés, il suffit, d'après l'art. 89 du règlement d'exécution, d'exiger de l'héritier vendeur le certificat de l'Administration des Impôts indiquant le droit de mutation et ce qui en a été payé.

A notre avis, la preuve dont se suffit le règlement d'exécution n'est pas toujours suffisante : un exemple très simple va nous le montrer. Soit une succession comportant des biens meubles et immeubles dont, notamment, une maison affectée au logement de la famille du de cujus. Les intéressés déclarent tous les biens et effectuent toutes les formalités requises par la loi. La commission d'estimation procède à l'évaluation de la succession (après avoir écarté la maison d'habitation, exemptée du droit en vertu de l'art. 12 de la loi) et sa décision à ce sujet est notifiée aux intéressés. Ceux-ci acceptent cette évaluation, règlent les droits en conséquence et obtiennent le certificat fiscal attestant que tous les droits dus sur la succession ont été réglés. Moins de 10 ans après l'ouverture de la succession, les intéressés vendent la maison d'habitation du défunt, maison qui, on le sait, n'est exemptée

(1) Par une Circulaire No. 1-34/2 (538) Successeurs, le Directeur Général de l'Administration des Impôts au Ministère des Finances a prie le Ministère de la Justice de fournir les instructions nécessaires aux Tribunaux Chari, Nationaux et Mixtes d'accepter les dépôts prévus par l'art. 31 de la loi sans frais, suivant la procédure prévue par le règlement d'exécution. Les instructions du Ministère à cet effet, furent communiquées aux Tribunaux Mixtes par Circulaire No. 281, du 12 février 1945, de la Cour d'Appel Mixte aux termes de laquelle les Présidents des Tribunaux sont priés "d'inviter les Greffiers des Tribunaux à accepter les sommes ou valeurs qui seraient déposées en exécution de l'art. 31 de la dite loi, sans droit de dépôt ou tout autre droit quelconque, tout en se conformant minutieusement aux dispositions de l'art. 40 du règlement d'exécution."

(2) Le texte original prévoyait, en plus, une peine égale à la moitié des droits dus ; la majorité des Sénateurs s'éleva contre cette peine et la supprima.

du droit de mutation par décès qu'à la condition qu'elle ne fasse pas l'objet d'une vente dans les dix ans à dater du décès du de cujus. En base du certificat fiscal que les intéressés détiennent et qu'ils produisent au Greffier, celui-ci sera tenu de procéder à la transcription de la vente de cette maison, la preuve requise par la loi lui ayant été produite.

Des fraudes pareilles ne seront probablement pas nombreuses. Mais, dans l'intérêt du Trésor, le règlement d'exécution aurait dû les prévoir et les prévenir en décidant, par exemple, que la preuve requise aux termes de l'art. 45 de la loi consisterait en un *certificat spécial* mentionnant spécifiquement que l'immeuble successoral dont la vente est proposée a été dûment déclaré et que les droits dus ont été acquittés.

La responsabilité solidaire de l'acheteur avec l'héritier vendeur, pour les droits dus et non payés, est limitée au bien qu'il a acquis. C'est sur ce bien uniquement que l'Administration peut poursuivre le recouvrement des droits par voie administrative dans le cas où l'acheteur, avisé du montant de ces droits et requis d'avoir à les acquitter ne se serait pas exécuté (art. 90 R.E.).

La règle édictée à l'art. 45 de la loi ne s'applique qu'aux immeubles dévolus au vendeur par voie de succession ou par testament, exclusion faite des immeubles dévolus par une des voies, assimilées par l'art. 4 de la loi, à la voie successorale. Cela se comprend parfaitement d'ailleurs.

En effet, si par exemple, "A" achète de "B" un immeuble enregistré au nom de "B", il ne peut pas se douter que cet immeuble est assujéti au droit de mutation en vertu de l'art. 4 de la loi, à moins qu'il ne fasse des recherches sur les points suivants :

(1) "B" est-il héritier de la personne "C" qui lui a donné ou vendu l'immeuble ?

(2) "C" est-il mort ou vivant ?

(3) Si "C" est mort, son décès est-il survenu moins d'un an après la donation ou la vente de l'immeuble à "B" ?

Il est évident que la loi ne peut imposer de pareilles obligations à tout acheteur d'immeubles.



L'acheteur d'un immeuble successoral n'est responsable pour les droits de mutation non payés que si le décès du de cujus remonte à moins de 10 ans.

Un Sénateur proposa de réduire ce délai à 5 ans puisque les droits de mutation se prescrivent par cinq ans et, qu'après ce délai, le Gouvernement n'est plus admis à les réclamer. A cela il fut répondu, avec juste raison que :

(1) les droits de mutation ne sont prescrits que 5 ans après la date de leur exigibilité ; or ils ne sont exigibles qu'après l'accomplissement des déclarations, notifications etc... requises par la loi, c'est-à-dire en général, plusieurs mois après le décès du de cujus. Le fait donc que cinq ans se soient écoulés depuis le décès du de cujus ne constitue pas la preuve que les droits de mutation ne soient plus dus ;

(2) les droits peuvent être échelonnés sur une période allant jusqu'à 10 ans.

Notons, à ce sujet, que le délai prévu à l'art. 45 n'est pas toujours suffisant pour protéger les intérêts du Trésor. Ainsi, en cas d'échelonnement des droits sur dix ans, les 4 derniers termes ne sont atteints par la prescription qu'après l'expiration de ces 10 ans ; en effet, les termes différés ne sont prescrits que cinq ans après leur échéance.

Il en résulte qu'une personne qui achète un immeuble successoral plus de 10 ans après le décès du de cujus n'est pas tenue d'exiger le certificat de l'Administration avant la conclusion de l'acte de vente et ne peut être tenue responsable des droits qui pourraient être encore dus par les héritiers.

(8) *Obligation incombant aux acheteurs de biens meubles successoraux.*

Quiconque acquiert un bien meuble, tout en sachant que le droit de mutation n'a pas été acquitté, en est tenu solidairement responsable avec l'héritier vendeur (art. 45 loi). Ainsi qu'en le remarque, la loi est beaucoup moins stricte pour les meubles que pour les immeubles ; la raison en est qu'en vertu du principe "en fait de meubles possession vaut titre", quiconque achète un bien meuble n'a pas

à se préoccuper du point de savoir si son vendeur, possesseur du bien meuble dont la vente est proposée, en est réellement le propriétaire ou a qualité et pouvoirs pour le vendre.

Une double condition est requise par la loi pour que l'Administration des Impôts puisse tenir l'acheteur des biens meubles successoraux comme solidairement responsable avec l'héritier vendeur des droits de mutation non payés. L'Administration doit établir, d'une part, que l'acheteur savait que le bien meuble provenait d'une succession (c'était par exemple une auto enregistrée au nom du *de ejus* ou des titres accompagnés d'une facture au nom du *de ejus*) et que, d'autre part, il savait que le droit de mutation n'avait pas été acquitté.

Inutile de dire que, le plus souvent, l'Administration aura beaucoup de difficultés pour établir les contraventions aux dispositions de cet article de la loi.

Le règlement d'exécution pose les mêmes règles pour les meubles et pour les immeubles successoraux en ce qui concerne le moyen de s'assurer que les droits dus ont été acquittés et l'étendue de la responsabilité de l'acheteur.

Pour se conformer à l'obligation mise à sa charge par l'art. 45 de la loi, l'acheteur d'un bien meuble successoral doit exiger la production du certificat prévu par l'art. 46.

Quant à la responsabilité solidaire de l'acheteur, elle est limitée aux biens meubles qu'il a acquis, l'Administration ne pouvant le poursuivre en recouvrement des droits dus que sur ces meubles et ce seulement au cas où, l'ayant prié de régler le montant de ces droits, l'acheteur n'y donne pas suite.

(9) *Obligations incombant aux officiers publics.*—Aux termes de l'art. 47 de la loi, il est interdit à tous notaires, greffiers, fonctionnaires ou officiers publics ayant qualité de dresser ou recevoir un acte authentique ou sous seing privé, ou accomplir les formalités de transcription, inscription, mention, radiation et autres, de procéder à aucun acte de leur ministère relatif à une aliénation ou disposition quelconque portant sur des biens ou droits échus par voie de succession ou par testament ou sur un bénéfice de *Wakf*, avant que le certificat prévu à l'article 46 de la loi leur soit présenté. Ils sont tenus de mentionner

dans les actes toutes les indications du certificat concernant le droit de mutation ⁽¹⁾.

La règle posée à l'article 47 de la loi est le complément de celle posée à l'article 46 et tend au même but : détecter les fraudes déjà commises et recouvrer les droits de mutation dus au Trésor. Mais, alors que l'acheteur d'un bien successoral ne doit s'assurer du paiement des droits dus que si le décès du de cujus remonte à moins de dix ans, le Greffier, le notaire et les autres officiers publics chargés d'enregistrer les actes doivent, lorsqu'il s'agit d'un bien successoral, toujours exiger le certificat de l'Administration des Impôts relatif à l'acquiescement des droits de mutation, même donc lorsque plus de dix ans se sont écoulés depuis le décès du de cujus ⁽²⁾.

(1) Au cas où le certificat predit indique qu'un solde de droit de mutation est dû par l'héritier vendeur, nous pensons que le Greffier notaire pourrait procéder à l'enregistrement de l'acte de vente si l'acheteur verse entre ses mains le montant du droit restant dû. Cette procédure est utile dans le cas où le vendeur n'a pas les fonds nécessaires pour acquitter le droit de mutation avant la date de la conclusion de l'acte de vente et que son acheteur ne veut pas lui en faire l'avance.

(2) Les instructions du Ministère de la Justice à ce sujet, communiquées aux Tribunaux Mixtes par Circulaire No. 381 du 12 février 1945, de la Cour d'Appel Mixte, stipulent ce qui suit :

" L'article 46 de la loi dispose que l'Administration Fiscale devra délivrer à tout intéressé, dans les deux semaines de la demande qui en sera faite, un certificat indiquant le droit de mutation et ce qui en a été payé. De même, l'article 47 de la loi dispose qu'il est interdit à tous notaires, greffiers, fonctionnaires ou officiers publics ayant qualité de dresser ou recevoir un acte authentique ou sous seing privé ou accomplir les formalités de transcription, inscription, mention, radiation et autres, de procéder à aucun acte de leur ministère relatif à une aliénation ou disposition quelconque portant sur des biens ou droits échus par voie de succession ou par testament ou sur un bénéfice de wakf, avant que le certificat prévu à l'article précédent leur soit présenté. Ils seront tenus de mentionner dans les actes toutes les indications du certificat concernant le droit de mutation.

Etant donné que cette loi a été promulguée le 31 août 1944, pour entrer en vigueur à partir de sa publication au " Journal Officiel " et que cette publication a eu lieu au No. 198 du 11 septembre 1944, les notaires, greffiers, fonctionnaires ou officiers publics ayant qualité pour dresser ou recevoir un acte authentique ou sous seing privé sont tenus, conformément à l'article 47, de demander le certificat visé par l'article 46, si le décès a eu lieu le 11 septembre 1944 ou à une date postérieure. Mais si le décès a eu lieu avant cette date, ils devront s'en assurer officiellement et l'indiquer dans l'acte ou dans le procès-verbal de légalisation."

Quelle est donc la situation de l'acheteur qui, ayant acquis un immeuble successoral plus de dix ans après le décès du de cujus, sans exiger la production du certificat de l'Administration des Impôts, ainsi que le permet l'article 45 de la loi, voit le Greffier refuser de transcrire l'acte, en vertu de l'art. 47 de la loi, sous prétexte que le certificat en question n'a pas été présenté? Nous pensons que le Greffier sera, en définitive, obligé d'enregistrer l'acte, l'Administration ne pouvant que se retourner contre l'héritier vendeur. Notons à ce propos que la loi ne prévoit aucune sanction à l'endroit des Officiers publics qui auraient contrevenu à l'article 47.

Cette disposition de la loi, ainsi d'ailleurs que celle concernant la responsabilité solidaire des acheteurs de biens successoraux, furent vivement critiquées au Sénat à cause des entraves qu'elles apportent aux transactions immobilières. C'est en vue d'obvier, dans une certaine mesure, à ces inconvénients que l'article 46 fut introduit obligeant l'Administration des Impôts à délivrer à tout requérant le certificat relatif à l'acquittement des droits de mutation dans les deux semaines de la demande.

SACRION III.—*Droits et obligations de l'Administration des Impôts*

Avant d'examiner les droits et obligations de l'Administration des Impôts, il y a lieu de définir cette Administration afin de savoir ce qu'elle représente.

Aux termes de l'art. 49 de la loi, l'Administration Fiscale s'entend du Ministère des Finances ainsi que de toute Administration et de tout fonctionnaire chargé de l'exécution de la Loi No. 142 de 1944, en vertu des lois, décrets et règlements.

D'autre part, aux termes de l'article 95 du règlement d'exécution, lorsqu'il s'agit :

- (1) de biens meubles ou immeubles dont le propriétaire était égyptien et est décédé en Egypte ;
- (2) de biens immeubles existant en Egypte dont le propriétaire était étranger ;
- (3) de biens meubles situés en Egypte dont le propriétaire étranger était légalement domicilié en Egypte, ou y possédait un bien, ou y exploitait une entreprise ;

il faut entendre par le Ministère des Finances et l'Administration des Impôts, à moins qu'il n'en soit disposé autrement, le *Muammar* des Impôts dans la circonscription duquel :

- se trouvait le domicile du de cujus, lors de son décès ;
- ou
- étaient situés les biens du de cujus ou la plus grande partie de ses biens.

En ce qui concerne les successions des Egyptiens décédés à l'étranger, les consuls, les vice-consuls et les agents faisant fonction de consuls ou de vice-consuls tiennent lieu des Maamours des Impôts et des commissions d'estimation pour l'exécution des dispositions de la loi, ainsi que des arrêtés ministériels et des instructions administratives y relatifs (article 96 R.E.).

Enfin, dans les localités où aucun Maamour des Impôts n'aurait été désigné, le directeur du service local des Impôts fait fonction de Maamour (art. 99 R.E.).

Les agents de l'Administration Fiscale ayant la qualité d'officiers de police judiciaire à l'effet de constater toutes contraventions aux dispositions de la loi No. 142 de 1944 et des lois qui la complètent ou la modifient, ou de toute autre loi établissant un impôt ou un droit de mutation sur les successions, ainsi qu'aux dispositions des règlements d'exécution et arrêtés ministériels y relatifs, sont le Directeur et le Sous-Directeur de la Section des Successions, les contrôleurs et les chefs et sous-chefs de service auprès de cette Section, les Directeurs locaux des Impôts, les présidents et membres des commissions d'estimation, les Maamours des Impôts et les inspecteurs ainsi que leurs adjoints et tout autre agent investi par arrêté ministériel de la qualité d'officier de police judiciaire (art. 97 R.E., art. 50 Loi) (1).

Etudions maintenant les droits de l'Administration des Impôts et les obligations mises à sa charge par la loi.

(1) *Contrôle des déclarations.*—Le Maamour des Impôts compétent doit inscrire dans le registre de dénombrement des successions toutes les indications relatives à la succession, telles qu'elles figurent dans

(1) Etant donné les pouvoirs étendus conférés par la loi aux agents de l'Administration des Impôts, un Député estima que le Gouvernement devait choisir la majorité de ces fonctionnaires parmi les hommes de loi. Le Ministre répondit que, sans aucun doute, cela serait fait surtout dans la première période d'application de cette loi et que les fonctionnaires seraient recrutés parmi les diplômés des Facultés de Droit et de Commerce (Annales Députés 31/3/38).

la déclaration provisoire, l'inventaire ou toutes autres déclarations prévues dans la loi, ainsi que celles qu'il aura lui-même recueillies, après qu'il les aura vérifiées et s'être assuré de leur exactitude (art. 17 R.E.).

Il doit également procéder à toutes informations et réunir tous les renseignements, éléments de preuve et documents nécessaires en vue de contrôler l'exactitude des indications contenues dans les déclarations et de compléter les indications relatives à la succession qui lui paraissent insuffisantes. Il doit en outre établir dans le dossier principal de la succession un dossier subsidiaire relatif à chaque héritier, dans lequel seront réunies toutes les indications concernant la qualité de l'héritier, sa part dans l'héritage, son titre à la succession et toutes autres indications qu'il estime nécessaires (art. 18 R.E.).

Il lui appartient enfin de procéder, s'il y a lieu, à la visite des immeubles ainsi qu'au dénombrement des biens de la succession et de contrôler l'exactitude des indications contenues dans les déclarations qu'il aura reçues, jusqu'à ce que l'inventaire de la succession soit dressé conformément aux dispositions de l'article 29 de la loi (Art. 19 R.E.).

(2) *Inventaire*.—Aux termes de l'art. 29 de la loi, l'Administration Fiscale a toujours le droit de procéder elle-même à l'inventaire du patrimoine successoral, soit d'accord avec les intéressés, soit sans leur concours.

Le Mamsour des Impôts peut obliger les intéressés à lui prêter leur concours pour la confection de l'inventaire au cas où ce concours lui paraîtrait nécessaire. A cet effet, il doit en faire la demande à l'intéressé par lettre recommandée toujours avant la date fixée pour cette opération. L'abstention de l'intéressé à donner suite à cette demande doit être constatée dans un procès-verbal et est passible d'une amende ne dépassant pas P.T. 1000 sans préjudice des sanctions prévues par l'art. 25 de la loi pour la construction frauduleuse d'un bien au paiement total ou partiel du droit de mutation (art. 29 de la loi).

Dans ce cas, le Mamsour doit procéder lui-même à l'inventaire de la succession, ou avec l'aide des intéressés qui ont accepté, ou des autorités administratives s'il y a lieu. Cette opération doit faire l'objet d'un procès-verbal où sera constatée l'abstention de ceux des intéressés qui ont refusé leur concours (art. 30 du règlement d'exécution).

Jusqu'où vont les droits du Maamour qui procède seul à l'inventaire sans le concours des intéressés ? Peut-il forcer la porte d'une maison ou d'un magasin appartenant au défunt pour dresser inventaire de leur contenu ? Peut-il demander à une banque l'ouverture d'un coffret, d'une enveloppe scellée ou d'une cassette que cette banque détiendrait au nom du défunt ? Nous ne le pensons pas. Pour ce faire, il devrait à notre avis se faire autoriser par une décision de justice et, en tout cas, n'y procéder qu'en se faisant accompagner par les autorités administratives et le Parquet Général.

(3) *Mesures conservatoires.*—Aux termes de l'art. 28 de la loi :

« L'Administration Fiscale et le Ministère Public peuvent toujours, s'il est nécessaire, ordonner les mesures conservatoires qu'ils jugent utiles pour la sauvegarde des droits du trésor, y compris l'apposition des scellés ».

Si le Maamour ou le Parquet Général jugent nécessaire de prendre des mesures conservatoires en vue de préserver les biens de la succession ou de sauvegarder les droits du Trésor, ils doivent en faire l'objet d'un procès-verbal en tête duquel seront exposées en détail les motifs qui les justifient et où seront spécifiés celles de ces mesures qui auront été prises.

Le recours à de pareilles mesures ne doit avoir lieu qu'en cas de force majeure et en vue d'éviter que les biens de la succession, au sort desquels sont liés les intérêts du Trésor, ne soient exposés à toute perte ou diminution éventuelle, ou à tout autre risque similaire (art. 20 R.E.).

Si le Maamour a des raisons de croire que les intérêts du Trésor sont menacés, il peut, s'il y a lieu, se faire aider pour l'exécution des mesures conservatoires susmentionnées, par les autorités administratives et le Parquet Général (art. 22 R.E.).

En 1938, lors de la discussion du projet original, un Député avait proposé que les prérogatives accordées par l'art. 28 de la loi soient réservées au Parquet Général. La motion fut rejetée, le Rapporteur ayant fait remarquer que les Moawens des Miplis Haabia étaient investis des mêmes pouvoirs que ceux prévus pour l'Administration des Impôts dans la disposition sous examen.

(4) *Gestion provisoire de la succession.*—Le Maamour des Impôts peut, s'il y a lieu, désigner d'accord avec les intéressés et sous leur contrôle, l'un d'eux à l'effet d'assurer la gestion de la succession, d'en

préserver les biens et de veiller à leur entretien, et ce à titre purement gracieux, sans toutefois que les autres intéressés soient libérés des obligations que la loi leur impose.

A défaut d'une pareille désignation et pour garantir les intérêts du Trésor contre toute perte éventuelle, le Maamour peut désigner, moyennant rémunération, un séquestre provisoire auquel sera délivré un certificat fixant la durée de son mandat (art. 21 R.E.).

(5) *Séquestration judiciaire*.—En cas de contestation sur la qualité d'héritier, le Ministère des Finances peut demander la mise sous séquestre judiciaire du patrimoine successoral jusqu'au vidé de la contestation (art. 30 Loi).

La mise sous séquestre des biens de la succession ne peut faire obstacle à la procédure d'évaluation ni à la perception des droits dus sur la part de l'héritier ou des héritiers dont la qualité est contestée. Les droits doivent, dans ce cas, être perçus sur leurs parts respectives, en attendant le vidé du litige, comme s'ils étaient parents au delà du deuxième degré du de cujus (art. 34 R.E.).

Les droits de mutation sont liquidés définitivement après que le jugement en dernier ressort aura été rendu dans l'action en contestation de la qualité de l'héritier ou des héritiers et conformément aux dispositions de ce jugement.

Les droits indûment perçus seront restitués, après que les intéressés auront signifié au Maamour compétent une copie exécutoire du jugement. Les droits qui n'auront pas été acquittés seront perçus après signification aux intéressés par lettre recommandée avec avis de réception du dispositif du jugement (art. 35 R.E.).

(6) *Mesures contre les fraudes*.—Aux termes de l'art. 25 de la loi, toute personne qui, pour se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel du droit de mutation, aurait dissimulé volontairement une partie des biens soumis au droit ou présenté des fausses déclarations concernant les dettes de la succession, est passible d'une amende de L.E. 5 au moins à L.E. 50 au maximum. En outre, le droit auquel elle a tenté de se soustraire frauduleusement est porté au double.

De l'examen de ce texte, il résulte que la loi a entendu nettement délimiter les cas où des pénalités peuvent être appliquées. Non seulement l'intéressé doit avoir eu l'intention de frauder le Fisc mais encore

faut-il qu'il ait soit *dissimulé volontairement* une partie des biens assujettis au droit soit *présenté des fausses déclarations* concernant les dettes de la succession.

Quant aux tiers qui aident les intéressés à frauder le Fisc, ils ne sont passibles de peines que dans trois cas, énumérés au 3ème alinéa de l'art. 25, à savoir : s'ils ont fausement déclaré être créanciers du défunt ou être libérés d'une dette au profit du défunt, ou être créanciers pour une somme dépassant le véritable montant de la créance. Les tiers convaincus d'avoir aidé les intéressés à frauder le Fisc par un de ces trois moyens sont passibles des mêmes peines que les intéressés eux mêmes.

La Note Explicative du Gouvernement relève à ce sujet que le projet n'a pas prévu de peines pour les complices, se contentant des règles de droit commun en la matière, règles qui sont suffisantes pour punir les complices lorsque les éléments du délit sont établis : ce que l'article 26 de la loi a voulu prévoir, dit la Note, c'est une forme spéciale d'aide à la fraude et à l'évasion du droit de mutation, aide dans laquelle un des éléments de la complicité fait défaut mais qui, en raison de son importance, doit être assimilée à la complicité (1).

(7) *Obligation de délivrer des certificats relatifs aux droits de mutation.*—Aux termes de l'art. 46 de la loi, l'Administration des Impôts doit délivrer à tout intéressé, dans les deux semaines de la demande qui lui en est faite, un certificat indiquant le droit de mutation et ce qui en a été payé.

(1) L'article 23 du projet de 1933 prévoyait expressément le cas de complicité : il stipulait ce qui suit :

"S'il est établi que le contribuable a agi dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel du droit de dévolution prescrit par la présente loi, soit en dissimulant volontairement une partie de l'actif sujet au droit, soit en faisant des déclarations fausses quant aux dettes de la succession, il sera passible d'une amende de L.E. 5, à L.E. 50.

En outre, le droit auquel il a tenté de se soustraire frauduleusement sera porté au triple.

Les complices sont passibles des mêmes peines.

Sera considérée comme complice toute personne qui se déclare volontairement être créancier du défunt d'une créance inexistante ou éteinte ou d'une créance supérieure à celle vraiment due."

Cette disposition n'existait pas dans le projet du Gouvernement. Elle fut introduite par la Commission des Finances du Sénat, en considération des entraves aux transactions immobilières résultant des arts 45 et 47 de la loi, et à la suite du vœu suivant formulé par la Commission de la Chambre sur le projet de loi.

“ En vue de l'application des dispositions des arts 45 et 46 (l'art. 46 du projet est devenu l'art. 47 de la loi), la Commission recommande au Ministère des Finances (Administration des Impôts) de créer un Département dont la fonction consistera à délivrer à tout requérant des certificats attestant si un droit de mutation est dû ou non sur le bien dont la vente est proposée. Si le certificat est positif, il devra indiquer le montant des droits dus ”.

La Commission estima qu'elle ne pouvait pas se contenter d'un vœu en cette matière susceptible d'engendrer de graves conséquences à l'avenir et décida, en conséquence, d'introduire la disposition devenue l'art. 46 de la loi, considérant que le premier devoir de l'Administration des Impôts est de délivrer aux intéressés des certificats relatifs au montant des droits dus et à ce qui en a été payé.

La demande pour l'obtention du certificat prévu par l'art. 46 de la loi doit être présentée au Maamour des Impôts dans le ressort duquel sont situés les biens ou la plus grande partie des biens de la succession, sur la formule No. 19 (art. 38 et 91 R.E.).

Le certificat émis, qui est établi sur une des Formules Nos. 20, 21, 22 ou 23 selon le cas, doit indiquer le montant du droit de mutation, ce qui en a été payé et ce qui reste à payer. Il doit être revêtu du sceau de la Maamourieh compétente (art. 93 R.E.).

Les intéressés doivent acquitter pour le certificat et pour chaque copie supplémentaire qu'ils demandent, les droits réglementaires en sus du droit de timbre (art. 92 R.E.).

Il y a lieu de noter que la loi ne prévoit aucune sanction à l'encontre de l'Administration qui refuserait ou s'abstiendrait de délivrer le certificat requis par les intéressés dans le délai de deux semaines fixé à l'art. 46 (2).

(2) Il est également symptomatique de relever, qu'alors que la plupart des formulaires imprimés par l'Administration font mention de la disposition de la loi qui les prévoit, la formule No. 19 (que les intéressés doivent remplir pour demander le certificat prévu par l'art. 51 de la loi) ne contient aucune référence à l'art. 46 de la loi aux termes duquel l'Administration est tenue de délivrer les certificats en question dans les deux semaines de la demande qui lui en est faite.

(8) *Secret professionnel.*—Aux termes de l'art. 51 de la loi, tout agent qui, de par ses fonctions et ses attributions, participe à la fixation ou à la perception des droits de mutation prévus par la Loi No. 142 de 1944 ou au règlement des contestations qui s'y rapportent, est tenu au secret professionnel, conformément aux dispositions de l'art. 310 du Code Pénal, sous peine des sanctions prévues par cet article, c'est-à-dire, sous peine d'un emprisonnement ne dépassant pas six mois ou d'une amende n'excédant pas L.E. 50.

Cet article n'existait pas dans le projet original du Gouvernement. Il fut ajouté par la Chambre, en août 1938, sur la proposition du Rapporteur qui releva que cette disposition avait été introduite par la Chambre dans les autres projets de lois fiscales présentés par le Gouvernement.

(9) *Droit de communication.*—La Loi No. 14 de 1939 établissant un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur le revenu du travail, réglemente comme suit le droit de communication de l'Administration des Impôts :

Art. 78.—" En aucun cas, les Administrations relevant de l'Etat, les Conseils provinciaux et municipaux ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration fiscale, qui, pour établir les impôts institués par la présente loi, leur demandent communication des documents qu'ils détiennent. "

Art. 79.—" Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le Ministère public peut donner communication des dossiers à l'Administration fiscale. "

Art. 80.—" Les mandataires de justice, les fonctionnaires de l'ordre judiciaire et les fonctionnaires administratifs sont tenus de signaler à l'Administration fiscale toute indication qu'ils peuvent recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu. "

Art. 81.—" Tous banquiers, administrateurs de biens et commerçants faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières, ainsi que toutes les sociétés et tous les commerçants sont tenus de

représenter à toute réquisition des agents de l'Administration fiscale, les livres dont la tenue est exigée par les codes de commerce ou par toutes autres dispositions législatives, s'il est établi que ces livres sont effectivement tenus, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, afin que les agents s'assurent de l'exécution de toutes les dispositions de la présente loi. La communication se fait au siège de l'entreprise et durant les heures habituelles du travail."

Art. 82.—"Les institutions, organismes et entreprises généralement quelconques, exonérés d'impôt, sont tenus de fournir à toute réquisition des agents de l'Administration fiscale tous leurs livres de comptabilité et pièces annexes ainsi que toute justification que l'agent du fisc jugera utile de leur demander."

Art. 83.—"Le refus de communiquer les livres, pièces et documents visés aux deux articles précédents ou leur destruction avant la prescription des droits fiscaux établis par la présente loi sont constatés par un procès-verbal, et donnent lieu à l'application d'une amende ne dépassant pas P.T. 1,000,

Indépendamment de l'amende édictée ci-dessus, les contrevenants doivent, en cas d'instance, être condamnés à représenter les livres, pièces et documents non communiqués sous une astreinte à fixer par le jugement pour chaque jour de retard. Cette astreinte commence à courir de la date de la notification du procès-verbal dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement émis; elle ne cesse que du jour où il est constaté, au moyen d'une mention inscrite par un Agent de contrôle sur un des principaux livres de la société ou de l'établissement, que l'Administration fiscale a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée.

Toutefois, le tribunal pourra toujours sur la demande de l'intéressé et après l'exécution de la production ordonnée, l'exonérer en totalité ou en partie du montant de l'astreinte."

La Loi No. 44 de 1939 établissant un droit de timbre édicte dans ses articles 15 et 16 des règles semblables à celles prévues par les articles 81 à 83 précités.

On aurait pensé que la Loi No. 142 de 1944 établissant un droit de scutation sur les successions,—la dernière promulguée des trois lois préconisées dans le projet de réforme du système fiscal égyptien

de 1938, — comporterait également le droit de communication de l'Administration des Impôts auprès des tiers. Tel n'est cependant pas le cas : en effet, on chercherait en vain dans cette loi des dispositions d'un caractère général similaires à celles que nous venons de citer. Il semble donc, qu'en l'état actuel des textes, l'Administration n'a ni les pouvoirs ni les moyens d'exiger des tiers la communication des livres, documents, pièces etc. qui lui sont nécessaires en vue d'établir la consistance exacte de la succession assujettie au droit ⁽¹⁾.

Et pourtant, le droit de communication est aussi indispensable à l'Administration des Impôts pour la bonne exécution de la Loi No. 142 de 1944 que pour celle des Lois Nos. 14 et 44 de 1939. Ainsi, pour ne citer qu'un exemple, sans ce droit le Fisc se trouvera souvent dans l'impossibilité de prendre avantage des articles 4 et 5 de la loi puisqu'il ne peut exiger des Banquiers, Agents de Change, Sociétés, etc. ... la production des registres, documents, pièces, etc., de l'examen desquels les opérations et transactions tombant sous le coup d'application de la Loi lui seront révélées. C'est probablement pour ces raisons que le règlement d'exécution, obviant à la carence de la loi, a dans ses articles 58 à 61, pourvu le Fisc du droit de communication :

Art. 58. — " Les commissions d'estimation pourront demander aux administrations de l'Etat ainsi qu'aux établissements de crédit hypothécaire ou autres établissements similaires, tous les renseignements qui leur paraîtraient nécessaires pour l'accomplissement de leur tâche. Ces établissements ne pourront s'abstenir de donner suite à la demande qui leur est adressée, du moment que les renseignements requis se réfèrent au de cujus, même si ses rapports avec les dits établissements ont cessé avant son décès. "

Art. 59. " Il sera loisible aux commissions d'estimation de demander aux autorités gouvernementales ou aux fonctionnaires de l'Etat, tels que les bureaux des hypothèques, Mîansourieha financières, sections

(1) L'article 13 de la loi stipule bien que " les Agents du Fisc ont le droit de se faire représenter les titres des dettes et charges grevant la succession, ainsi que les registres et les livres de commerce qui en font foi. " Mais, sans mentionner que cette disposition est spéciale aux dettes grevant la succession, il y a lieu de relever qu'elle ne concerne que les relations entre le Fisc d'une part et les héritiers et créanciers du défunt d'autre part.

financières auprès des moudirichs et gouvernorats, sarrafs, percepteurs et autres, tous renseignements concernant le défunt."

Art. 60.—"Les commissions d'estimation pourront, s'il y a lieu et à titre de simple information, recueillir le témoignage des intéressés ou des tiers"

Art. 61.—"Les commissions d'estimation pourront, d'une façon générale, recourir à toutes mesures leur permettant d'évaluer la succession, sans que les intéressés ou les tiers puissent s'y opposer et à condition qu'aucune entrave ne soit apportée aux affaires et que les secrets n'en soient pas divulgués".

Nous avons déjà eu l'occasion de douter de la valeur légale de certaines de ces dispositions (1). Nous avons dit, qu'à notre avis, un règlement d'exécution d'une loi ne peut édicter que les mesures nécessaires à l'exécution de la Loi et non des *dispositions nouvelles* (comme c'est le cas ici) n'ayant pas leur fondement dans la loi. On pourrait, il est vrai, soutenir que du moment que l'article 54 de la loi a délégué au Ministre des Finances les pouvoirs à l'effet de prendre tous arrêtés et de promulguer tous règlements nécessaires à l'exécution de la loi, l'institution du droit de communication par le règlement d'exécution est parfaitement légale puisqu'elle est nécessaire à l'exécution de la loi. Nous ne contestons nullement le fait que le droit de communication soit nécessaire au Fisc pour l'exécution de la Loi No. 142 de 1944, mais ce que nous contestons c'est l'interprétation si extensive donnée à l'article 54 de la loi. D'après nous, le mandat donné par cette disposition au Ministre des Finances n'est pas illimité: il est tacitement subordonné à la condition que les mesures prises par le Ministre ne constitueront pas des *dispositions nouvelles* n'ayant ni base ni soutien dans la loi. Si cette limitation n'était pas admise, on reconnaîtrait à un arrêté ministériel le droit d'édicter n'importe quelles prescriptions ou obligations nouvelles sous prétexte que ces mesures sont nécessaires pour l'exécution de la loi.

Le droit de communication est un droit d'une gravité dont on ne pourrait trop souligner l'importance. D'autre part, son exercice met en jeu trop d'intérêts divers pour qu'on puisse en laisser l'institution à un simple arrêté ministériel. C'est une matière qui, sans

(1) Voir ci-dessus, pp. 448, 451 et 455.

aucun doute, requiert la consécration d'une loi et, la meilleure preuve en est que, pour ce qui concerne l'impôt sur les revenus et le droit de timbre, c'est la loi elle-même qui l'a réglementée et non le règlement d'exécution et ce, bien que les lois établissant ces deux impôts comportent une disposition similaire à l'article 54 de la Loi No. 142 de 1944.

Ajoutons que, toute question de légalité mise de côté, il est certainement préférable, du point de vue pratique, que le droit de communication soit organisé par la loi. En effet, alors que toute contravention à l'une quelconque des dispositions du règlement d'exécution, qui ne serait pas prévue dans la Loi No. 142 de 1944, ne peut être punie que d'une amende ne dépassant pas P.T. 100 (art. 98 R.E.), une loi permettrait de prévoir des sanctions appropriées à l'encontre des tiers qui refuseraient de donner suite à la demande du Fisc, d'accéder à communiquer leurs livres, documents, etc..... : la loi pourrait notamment édicter comme sanctions, ainsi que l'ont fait les Lois Nos. 14 et 44 de 1939, en dehors d'une forte amende, une astreinte de tant par jour à fixer par le Tribunal. Des peines pareilles sont susceptibles de briser la résistance des tiers récalcitrants et de les inciter à donner suite, le plus rapidement possible, à la demande du Fisc, tandis qu'une amende de P.T. 100, qui est la peine maximum applicable à toute contravention au règlement d'exécution (y compris donc aux articles 58 à 61 précités), a peu de chances de produire le même effet ⁽¹⁾.

(1) En France, le Fisc jouit d'un droit de communication très étendu en matière d'impôt sur les successions. Il peut notamment exiger la communication des registres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité des sociétés, des banques, des compagnies d'assurances, ainsi que les documents établis par les Administrations des départements, des communes et des entreprises commerciales ou contrôlées par l'Etat. Le Ministère public peut également, dans toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, donner communication à l'administration de l'enregistrement des dossiers dans lesquels elle peut puiser des renseignements utiles au recouvrement de l'impôt. Il en est de même de l'autorité judiciaire qui doit porter à la connaissance de l'Administration des finances toute indication de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale. (Voir Khalaf, op. cit. p. 193 et Allix op. cit. p. 367).

CHAPITRE X

Prescription des droits de Mutation

Comme dans les autres lois fiscales égyptiennes, la durée de la prescription dans la Loi No. 142 de 1944 établissant un droit de mutation sur les successions est différent selon qu'il court contre l'Etat ou contre le contribuable. Le Législateur a estimé nécessaire d'accorder à l'Etat pour réclamer le droit de mutation qui lui est dû un délai plus long que celui qu'il donne au contribuable pour demander à l'Etat remboursement de ce qu'il lui a indûment payé.

La raison de cette discrimination serait justifiée par le fait que lorsqu'un particulier s'aperçoit d'une erreur qu'il a faite, il peut immédiatement y remédier en prenant les mesures nécessaires pour rentrer dans son dû. L'Etat par contre ne peut réclamer ce qui lui est dû qu'en mettant en mouvement une procédure administrative nécessitant de longues investigations et l'accomplissement de formalités longues et compliquées.

Nous ne discuterons pas ce point de vue. Disons simplement que nous ne le partageons pas. Nous sommes d'avis que si l'Etat s'arroge le droit de réclamer durant une période déterminée à ses contribuables les droits qu'ils lui doivent, le moins qu'il eût pu faire aurait été d'accorder le même délai aux contribuables pour leur permettre de se faire rembourser le trop payé (1).

Examinons maintenant, les deux cas prévus par la loi.

(1) *Prescription au profit des contribuables.*—Aux termes de l'art. 52 de la loi, les droits de mutation se prescrivent par cinq ans à compter de la date où ils sont dus (2).

(1) En France et en Belgique le délai de la prescription est le même que ce soit au profit du contribuable ou de l'Etat.

(2) En 1938, un Député protesta contre la longueur de ce délai. " Lorsque, dit-il lors de l'examen du projet établissant le droit de timbre, j'ai relevé que le délai de 5 ans de la prescription contre l'Etat, était trop long, le Ministre me répondit que ce délai n'était pas long en regard aux circonstances, le droit de timbre étant un droit difficile à percevoir et donnant lieu à des contestations quant à sa justification et à son évaluation. Or, le Ministre reconnaît lui-même que le droit de mutation sur les successions est un impôt des plus aisé à percevoir : pourquoi donc édicter ici aussi un délai de 5 ans ? " Le Député proposa de réduire ce délai à 3 ans mais sa motion ne fut pas approuvée.

Il est important de connaître la date exacte à laquelle les droits de mutation sont dus puisque c'est cette date qui détermine le point de départ de la prescription.

Est-ce la date de la notification de la décision de la commission d'estimation prévue par l'art. 38 de la loi? Est-ce la date de la notification du montant des droits dus faite en vertu de l'art. 39 de la loi? Ou est-ce l'expiration du délai de quatre mois qui suit cette dernière notification et que la loi accorde aux contribuables pour l'acquiescement du droit?

A notre avis, la solution la plus équitable serait de considérer la date de la notification du montant des droits dus, faite aux intéressés en vertu de l'art. 39 de la loi, comme point de départ de la prescription. C'est à partir de ce moment en effet, que les droits sont dus; le délai de quatre mois mentionné dans cette même disposition de la loi est une simple facilité de paiement accordée au contribuable, celui-ci pouvant, aussitôt après la notification précitée, et sans attendre l'expiration de ces quatre mois, acquitter les droits dus. Notre point de vue semble être confirmé par l'art. 1er du règlement d'exécution, aux termes duquel :

"Le droit de mutation sur les successions est dû et est exigible par le seul fait du décès du de cujus. Il n'est payable qu'après que les biens de la succession auront été dénombrés et évalués et que notification aura été faite aux héritiers et aux personnes qui leur sont assimilées de cette évaluation et du montant des droits dus sur les parts qui leur reviennent".

Dans le cas d'échéancement des droits de mutation, chaque terme des droits est atteint par la prescription cinq ans après son échéance : "C'est à partir de l'échéance du terme que commence à courir la prescription" déclara le Ministre lors de la discussion au Sénat de l'art. 45 de la loi.

Enfin, pour les créances et les droits de la succession non soumis à la transcription ou à l'inscription et dont les titres ont été retenus par les ayants-droit du de cujus, la prescription court à partir de la date où l'existence de ces titres a pu être connue. Le point de départ de la prescription n'est retardé pour ces créances que s'il y a fraude de la part des ayants-droit, fraude consistant à retenir les titres y relatifs. Si donc les ayants-droit, cinq ans après avoir acquitté les droits de mutation réclamés par le Fisc, découvrent un bien assujéti

au droit ayant appartenu au de cujus, aucun droit de mutation ne pourra être réclaté par l'Administration des Impôts sur ce bien.

La prescription de cinq ans prévue par l'art. 52 de la loi ne s'applique, à notre avis, qu'aux droits de mutation proprement dits, exclusion faite des amendes et des majorations de droits prévues dans certains cas, notamment à l'art. 25 de la loi. Les majorations des droits et les amendes sont en effet des peines : c'est donc au droit commun en matière pénale qu'il y a lieu de se référer pour déterminer le délai de leur prescription (art. 53 Loi).

(2) *Prescription au profit de l'État.*—L'action du contribuable en restitution des droits indûment perçus se prescrit par trois ans à dater du paiement.

Le délai fixé dans le projet du Gouvernement était de deux ans. C'est la Commission des Finances du Sénat qui l'a porté à trois ans estimant que, malgré la nécessité de fixer deux délais de prescription différents pour l'État et pour le contribuable, il n'était pas équitable qu'il y ait entre les deux cas un écart aussi grand que celui proposé par le Gouvernement.



Les délais de prescription tant au profit de l'État qu'à celui des contribuables se calculent en années grégoriennes et non hébraïques. Cela résulte de l'arrêt du 17 décembre 1908 et de la Loi No. 2 du 20 février 1940.

CHAPITRE XI

Entrée en vigueur de la loi

Aux termes de l'art. 54 de la Loi No. 142 de 1944, celle-ci entre en vigueur dès sa publication au "Journal Officiel". Cette publication ayant eu lieu le 11 septembre 1944 dans l'édition arabe du "Journal Officiel", c'est le 11 septembre 1944 (*) que la loi est entrée en vigueur. Il en résulte que toutes les successions ouvertes depuis cette date inclusivement sont assujetties à l'impôt institué par la loi. A part ce fait, il est difficile de prétendre que l'entrée en vigueur effective de la loi ait eu lieu à cette date. En effet, l'application de certaines dispositions essentielles de la loi est subordonnée, aux termes mêmes de ces dispositions, à la publication d'un règlement d'exécution. Comme exemples on peut citer notamment :

— les art. 19 et 20 stipulant que la déclaration provisoire et l'inventaire détaillé de la succession, que les intéressés sont tenus de présenter à l'Administration des Impôts, doivent être établis sur les formules spéciales prescrites par le règlement d'exécution ;

— les art. 31 et 35 enjoignant aux débiteurs et créanciers du de eux de déclarer leurs dettes ou créances suivant les formes établies par le règlement d'exécution ;

— l'art. 37 aux termes duquel les commissions d'estimation, dont la composition est déterminée par le règlement d'exécution, doivent évaluer les biens et valeurs non énumérés à l'art. 36 après avoir pris connaissance des documents, titres et autres indications fournis par les intéressés dans les formes et délais prévus par le règlement d'exécution.

Nous pourrions allonger la liste des exemples mais ceux-ci sont suffisants pour montrer, qu'en fait, la Loi No. 142 de 1944 n'est pas entrée en vigueur le 11 septembre 1944 mais le 14 décembre 1944,

(*) Le fait que le texte français de la loi n'ait paru dans l'édition française de l'"Officiel" que le 2 octobre 1944 ne modifie évidemment en rien la situation. C'est l'édition arabe du "Journal Officiel" qui est l'originale et qui seule fait foi, l'édition française n'en constituant qu'une traduction, — dès maintenant depuis quelque temps, peut on ajouter. C'est donc la publication dans l'édition arabe du "Journal Officiel" qui a entraîné la mise en vigueur de la loi.

date de la publication du règlement d'exécution. Avant cette dernière date le Fisc n'était pas en droit d'appliquer aux intéressés et aux tiers les peines prévues par la loi pour le défaut de présentation des déclarations ou documents requis puisque la forme dans laquelle ces déclarations devaient être faites n'avait pas encore été déterminée ou, tout au moins, n'avait pas encore été portée à leur connaissance par la publication du règlement d'exécution (4). Cela est si vrai que dans un communiqué publié par le Ministère des Finances le 27 septembre 1944 les seules personnes menacées de sanctions étaient celles qui ne se conformeraient pas à l'art. 18 de la loi relatif à la déclaration de décès, article dont l'exécution avait fait l'objet d'un arrêté spécial pris par le Ministre des Finances "en attendant que soit publié le règlement d'exécution" (5). Il n'est pas sans intérêt de reproduire ici le texte de ce communiqué à l'appui de notre opinion :

"L'Administration du Fisc désire attirer l'attention du public sur le fait que la Loi No. 142 de 1944 imposant un droit de dévolution sur les successions a été publiée au "Journal Officiel" No. 108 au date du 11 septembre 1944. Par conséquent, elle est entrée en vigueur dès ce jour. D'autre part, le "Journal Officiel" No. 109 du 14 septembre 1944 a publié l'arrêté ministériel No. 105 de 1944 au sujet de l'application des stipulations de cette loi.

Or, cette loi et cet arrêté prévoient que les héritiers ainsi que les *oudahs* et les *cheikhs-el-hara* dans les villes où il n'y a pas d'*oudahs*, devront, dans les trois jours du décès d'une personne ayant un patrimoine successoral en informer la *moudirich* ou le gouvernorat, si le défunt est domicilié dans le chef-lieu de la *moudirich* ou du gouvernorat, et le *markaz* pour les autres localités.

(4) On peut même aller plus loin et dire que tant que les Formules prévues par le règlement d'exécution n'avaient été imprimées et mises à la disposition des intéressés, aucune sanction ne pouvait être prononcée à l'encontre de ces derniers pour contravention aux dispositions de la loi ou du règlement prévoyant la présentation des déclarations sur ces Formules. Rappelons que jusqu'à fin mai 1945 un certain nombre de Formules n'avait pas encore été imprimé.

(5) Cet arrêté porte le No. 105 de 1944 et a été publié dans les deux éditions du "Journal Officiel" le 14 septembre 1944. Il a été abrogé par l'art. 100 du règlement d'exécution ci dernier ayant reproduit ses dispositions dans les art. 15 et 16.

La déclaration devra comprendre le prénom et le nom du défunt, les noms de son père et de sa mère, sa profession, sa religion, sa nationalité son adresse, le jour et l'heure de son décès, le lieu du décès, si la mort est naturelle et la date et le numéro du procès-verbal, si la mort n'est pas naturelle, ainsi que toutes les indications connues par les héritiers, l'omdeh ou le cheikh-el-bars au sujet du patrimoine successoral (meubles, immeubles, etc.) et enfin les noms des héritiers.

L'autorité qui recevra cette déclaration devra l'adresser immédiatement et dans un délai ne dépassant pas les 48 heures à l'Administration du Fisc de la circonscription administrative de la région.

Toute personne qui s'abstiendrait ou retarderait la dénonciation sera passible de la peine prévue par l'article 18 de la loi en question."

Ajoutons enfin que le fait qui donne naissance au droit du Fisc d'exiger le droit de mutation sur les successions est le décès d'une personne le 11 septembre 1944 ou à une date postérieure. En cas de contestation c'est au Fisc qu'il incombera d'établir non seulement le décès mais également la date de sa survenance.

CONCLUSION

Arrivés au terme de cette étude, il nous est maintenant possible de formuler une opinion sur la Loi No. 142 de 1944 établissant le droit de mutation sur les successions. On peut, sans hésitation, affirmer que cette loi est *modérée et libérale* : c'est l'impression générale qui se dégage de l'examen de ses dispositions essentielles. Les taux de l'impôt sont raisonnables ; les biens exemptés d'impôt sont assez nombreux ; les bases légales pour l'évaluation des éléments les plus importants du patrimoine successoral sont généreuses pour les contribuables ; enfin les règles établies pour l'acquiescement de l'impôt témoignent du désir du Législateur d'accorder le plus de facilités possibles aux intéressés.

Mais cette loi n'est pas parfaite : certaines de ses dispositions, que nous avons eu l'occasion de signaler au cours de notre étude, méritent de retenir l'attention des autorités compétentes afin d'être, éventuellement, modifiées ou même supprimées, soit parce qu'elles sont peu claires ou ambiguës, soit parce qu'elles dérogent à certains principes fondamentaux du droit, soit enfin parce qu'elles omettent certains points importants. En cela il n'y a rien d'étonnant : étant la première en la matière dans l'histoire fiscale moderne de l'Egypte il est tout naturel que la Loi No. 142 de 1944 ne soit pas sans faiblesses.

Dans certains cas, il est possible et même, à notre avis, il est souhaitable que les modifications nécessaires aient lieu le plus tôt possible ; nous voyons, en particulier, dans ce domaine, la réglementation du droit de communication, la question de la double imposition ; la question de transfert ou de conversion de titres nominatifs ; la question d'évaluation des héritiers successifs etc.... Dans un cas même — l'art. 20 de la loi — la situation doit être régularisée sans délai, cette disposition de la loi étant, ainsi que nous avons eu l'occasion de le relever, nulle du point de vue constitutionnel.

Mais dans la plupart des cas, c'est l'application pratique de la loi qui se chargera de révéler à l'Administration les modifications qui devraient y être introduites. Ce qui est dans l'ordre normal des choses car c'est presque toujours l'épreuve de la pratique qui permet de s'apercevoir des points faibles d'une loi nouvelle.



RÉFÉRENCES POUR L'ÉTUDE DE LA LOI No. 143 DE 1944

I.—ARTICLES DE LA LOI AYANT FAIT L'OBJET DE DISCUSSIONS AU PARLEMENT.

(a) *À la Chambre des Députés.*

Séance du 30 août 1938 : Art. No. 1.

Séance du 31 août 1938 : Art. Nos. 1, 2, 4, 6, 10, 12 à 15, 22, 23, 30, 36, 41, 43, 45, 46, 49.

Séance du 11 juillet 1944 : Art. Nos. 1, 2, 4, 12.

(b) *Au Sénat.*

Séance du 31 juillet 1944 : Art. Nos. 1, 2, 3, 4, 7, 8.

Séance du 1^{er} août 1944 : Art. Nos. 3, 36, 38 à 43, 1, 42, 43, 45, 46, 47.

II.—ARTICLES DE LA LOI AYANT FAIT L'OBJET D'UNE MENTION DANS LES NOTES EXPLICATIVES.

(a) *Note accompagnant le Projet de 1938 :*

Art. Nos. 1, 3, 4, 6, 8, 17, 34, 40, 41.

(b) *Note accompagnant le Projet de 1944 :*

Art. Nos. 1, 2, 12, 25, 33, 45, 46, 52, 53.

III.—ARTICLES DE LA LOI AYANT FAIT L'OBJET D'UNE MENTION DANS LES RAPPORTS DES COMMISSIONS DES FINANCES DU PARLEMENT :

(a) *Rapport du 6 juillet 1944 de la Commission de la Chambre :*

Art. Nos. 1, 3, 10, 12, 13, 36, 37, 38, 41, 45, 46.

(b) *Rapport du 27 juillet 1944 de la Commission du Sénat :*

Art. Nos. 1, 10, 12, 13, 18, 21, 29, 36, 46, 52, 53.

(c) *Rapport du 8 août 1944 de la Commission de la Chambre :*

Art. No. 36.

Table de concordance des articles de la Loi No. 142 de 1944 et du règlement d'exécution y relatif

Articles de la Loi	Articles du Règlement d'Exécution	Articles de la Loi	Articles du Règlement d'Exécution	Articles de la Loi	Articles du Règlement d'Exécution
1	1, 3	19	17, 24, 29	37	55 à 67
2	2	20	17, 25, 29	38	68 à 70
3	3	21	31, 32	39	1, 31, 83 à 88
4	4, 5	22	26	40	81, 82
5	6	23	27, 28	41	71 à 76
6	6	24	27	42	77 à 80
7	6	25	27, 30	43	
8		26	17, 33	44	70, 82 à 88
9		27		45	89, 90
10	7	28	29 à 32	46	89, 91, 93
11	8 - 9	29	10, 30	47	
12	10	30	34, 35	48	94
13	12 à 14	31	36 à 42	49	95 à 99
14	11 - 12	32	43	50	97 à 99
15	12	33	44 à 46	51	
16	12	34	38, 47 à 49	52	
17		35	39, 50	53	
18	15 à 19, 39	36	51 à 54	54	

Table de concordance des textes de la Loi No. 142 de 1944 cités au cours de l'ouvrage

Numéro de l'article	Pages de l'ouvrage	Numéro de l'article	Pages de l'ouvrage	Numéro de l'article	Pages de l'ouvrage
1	409s, 507s	19	520s	37	477, 484s
2	(391, 393s, 413s, 431s	20	521s, 559	38	487
3	441s	21	522s	39	499s
4	442s, 537	22	521, 522	40	488s
5	447s	23	521, 522, 526	41	489s, 492, 504
6	450s	24	491, 522, 540s	42	503s
7	454s	25	525s	43	506s
8	432s	27	516s	44	500
9	508	28	544	45	536s, 538s
10	442, 454s	29	543	46	540s
11	456s	30	545	47	539s
12	509s	31	(449, 505, 581, 584	48	492, 502
13	464s	32	523	49	541s
14	462s	33	522s	50	542
15	472s, 550	34	482, 520, 533s	51	548
16	471s	35	530s	52	518, 523s
17	510s, 512s	36	473s	53	535
18	517s, 528			54	590, 591, 596

Table de concordance des textes du règlement d'exécution
de la Loi No. 142 de 1944 cités au cours de l'ouvrage

No. de l'article	Pages de l'ouvrage	No. de l'article	Pages de l'ouvrage	No. de l'article	Pages de l'ouvrage	No. de l'article	Pages de l'ouvrage
1	489	27	521	53	479	79	502a
2	525	28	521	54	481	80	505
3	441-505 512	29	521-524	55	484	81	493a
4	446	30	543	56	484	82	500
5	445	31	524	57	469-484	83	491a
6	447-461a	32	524	58	449-485 500	84	491a
7	455	33	525	59	485-500	85	491a
8	456	34	545	60	485-551	86	491a
9	457	35	545	61	485-531	87	491a
10	474	36	529	62	484	88	491a
11	479	37	529	63	499	89	526
12	474	38	547	64	486	90	537
13	465-474	39	492-534	65	486	91	547
14	465	40	492-535	66	486	92	547
15	518-529	41	492-535	67	486	93	547
16	519	42	492-535	68	487	94	502
17	545	43	532	69	487-489	95	541
18	543	44	532	70	487	96	542
19	543	45	533	71	490	97	542
20	544	46	533	72	495	98	552
21	545	47	452-529	73	495	99	542
22	544	48	529	74	495	100	518, 527
23	519	49	534	75	495	101	596
24	520	50	535	76	495		
25	521	51	475	77	503		
26	520	52	478	78	503		

TABEAU DES FORMALITÉS ET DÉLAIS
prévus par la Loi No. 142 de 1944 et le règlement d'exécution y relatif

Formalités	Délai	Personne à qui la formalité incombe	No. de l'article		Observations
			Loi	Règl.	
Déclaration de décès.	Dans les 3 jours de décès.	(1) Histoires leurs représentants légaux. (2) Consul. (3) Consuls et Consuls el Hana.	18	—	—
Transmission de la déclaration de décès au Ministère dans la circumscription de laquelle le décès a eu lieu.	Dans les 48 heures de la réception de la Déclaration.	Autorité Administrative.	—	19	—
Déclaration provinciale.	Dans les 30 jours de décès.	(1) Elémentaires. (2) Légitimes. (3) Domiciliaires. (4) Résidents de Wadfa	19	—	Ce délai peut-être por- té au double si le de cujus est décédé à l'étranger ou si les intéressés ne trouvent à l'étranger lors de son décès.
Inventaire détaillé.	Dans les 30 jours de décès (120 jours si le Ministère des Finances l'autorise).	(1) Elémentaires (2) Légitimes (3) Domiciliaires (4) Résidents de Wadfa	20	—	Ce délai peut-être por- té au double si le de cujus est décédé à l'étranger ou si les intéressés ne trouvent à l'étranger lors de son décès.

Demande d'un "Plan Chancel"						
Demande d'un état officiel du "Fouid"						
Demande d'un état officiel des propriétés du défunt dans les Boudars soumis à l'impôt sur la propriété bâtie.	Dans les 20 jours du décès.	(1) Héritiers. (2) Légalitaires. (3) Donataires. (4) Bénéficiaires de Wafds.	Ou leurs représentants légaux.	21	—	Ce délai peut être porté au double si le de cujus est décédé à l'étranger ou si les héritiers se trouvant à l'étranger le ont de son décès.
Demande d'un état hypothécaire des transcriptions et inscriptions grevant les biens du défunt.						
Requête aux intérêts pour avoir le Fiac à la collection de l'aveugle.	3 jours avant la date fixée pour l'insertion.	Le Fiac.		—	22	—
Déclaration supplémentaire.	Dans les 7 jours de la connaissance de l'événement nouveau.	(1) Héritiers. (2) Légalitaires. (3) Donataires. (4) Bénéficiaires de Wafds.	Ou leurs représentants légaux.	23	—	—
Déclaration des avoirs détenus au nom du de cujus.	Dans les 7 jours de la connaissance du décès.	Tous détenteurs ou débiteurs de biens appartenant au de cujus.		31	—	La connaissance du décès résulte d'un avis notifié par voie d'huissier ou par lettre recommandée selon qu'il s'agit des ayants droit ou du Masmour des Impôts.

Personnalité	Délai	Personne à qui la formalité incombe	No. de l'article		Observation
			Loi	Règle	
Déclaration des coffres loués par le de eijou.	Dans les 7 jours de la conclusion des décrets.	Le détenteur des coffres-loué au de eijou.	34	—	La commission du décret contrôle d'un avis motivé par lequel d'insister ou par lequel recommande selon qu'il émane des ayants droit ou du Maamour des Impôts.
Déclaration des reliures à l'encadrement du de eijou.		Toutes personnes possédant à l'encadrement du de eijou des reliures non soumises par la loi à la transcription ou à l'inscription.	35	—	Cette déclaration doit être présentée au plus tard dans l'année qui suit la date du de eijou.
Retour en recouvrement des reliures successives des décrets.	Dans les 6 mois de l'engagement souscrit.	Les héritiers.	13	—	—
Transmission à la Commission d'estimation de la demande des intérêts de retirer les sommes nécessaires à leur satisfaction ou aux besoins urgents de la mission.	Immédiatement.	Le Maamour.	—	44	—
Déclaration de la Commission sur cette demande.	Dans les 3 jours de la date à laquelle elle en est saisie par le Maamour.	La Commission d'estimation.	—	45	—

Notification de la décision de la Commission aux intéressés.	Le jour même de la décision.	La Commission d'estimation.	—	45	—
Communication par les intéressés des documents, pièces etc., susceptibles d'aider la Commission d'estimation à évaluer les biens pour lesquels la loi n'a pas fixé de base d'évaluation.	Dans un délai ne dépassant pas un mois.	Les Intéressés.	—	55	Ce délai peut-être porté au triple s'il y a lieu de recourir à certains moyens d'information à l'étranger.
Avis aux intéressés de la date de la réunion de la Commission d'estimation.	Avis aux intéressés de la date 5 jours au moins avant la réunion.	Le Fisc.	—	65	—
Recours contre les décisions des Commissions d'estimation relatives à l'évaluation des successions.	Dans les 3 mois de la notification de la décision.	Les Intéressés.	36	—	—
Règlement des droits de mutation.	Dans les 4 mois de la date de la notification des droits.		20	71	—
Règlement des droits d'une nue propriété.	Lorsque le nu propriétaire dispose de son droit ou lorsque l'usufruit lui survient.	Le nu propriétaire.	42	90	—
Règlement des droits non payés à l'échéance.	Dans les 3 jours de la sommation.	Les Intéressés.	—	83	—
Demande d'abolissement des droits.	Dans les 4 mois de la notification de la formule No. 14.		—	72	—

Formalité	Délai	Personne à qui la formalité incombe	N ^o de l'article		Observations
			Loi	Règl.	
Exercice des droits. Dépôt des actrices immo- biliaires dérivées par des baux dans une Chancellerie municipale.	De 3 à 10 ans. Date fixée dans la régulation (mini- mum 3 jours maxi- mum 21 jours depuis la signature de la régulation.)	Les tiers détenteurs ou débiteurs.	41	—	—
Vente des titres saisis.	8 jours minimum 15 jours maximum de la date de la saisie.	Le Cointeur désigné par le Fisc.	—	84	—
Délivrance d'un certificat relatif au règlement des droits.	Dans les deux se- maines, de la de- mande présentée par les intéressés.	Le Fisc.	46	—	—
Présentation des droits en faveur des Contribuables.	5 ans après la date de l'extinguibilité des droits.	—	52	—	Pour les créances et les droits non soumis à la trans- cription ou à l'inscription et dont les titres ont été retenus par les agents du Fisc, la prescription court à partir de la date où l'extinguibilité des titres a pu être connue.
Présentation des droits en faveur du Fisc.	3 ans après la date de l'extinguibilité des droits.	—	53	—	—
Présentation au Ministre de la décision nomenclaturée curateur à un absent.	Dans les 3 jours de la décision ou de l'ac- ception de la for- mation.	Le curateur de l'absent.	—	8	—
Notification de la cessation de l'absence.	Immédiatement après que la décision y relative est rendue.	L'intéressé.	—	8	—

**Formules annexées au règlement d'exécution de la
Loi No. 142 de 1944. (1)**

FORMULE No. 1

Déclaration provisoire

Nom et prénom du défunt..... Coeur sous le nom de..... Nom et prénom
de son père..... Nom et prénom de sa mère..... Nationalité..... Reli-
gion..... Domicile..... Lieu du décès..... Date du décès..... Mort
naturelle ou accidentelle.....

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA SUCCESSION

- (1) *Terreins agricoles* : Superficie, Région, Markaz, Medina, Hod, No. de la parcelle.
- (2) *Immeubles et terrains à bâtir* : Nature, Région, Markaz, Gouvernarat ou Mu-
darra, Chikha de, Rue et No.
- (3) *Valeurs mobilières et Valeurs financières et commerciales* : Nature..... Quantité
No..... Montant... Nombre des coupons attachés... No..... Remarques.
- (4) *Dépôts en banques et autres* : Détails du dépôt... Montant... Date du dépôt...
Nom du dépositaire... Domicile.
- (5) *Coffres-forts* : Lieu du coffre... Nom du bailleur... Contenu (si connu)... Adresse
du bailleur... Lieu où se trouve la clé.
- (6) *Assurances (Contrats d'assurance)* :
 - (a) Au nom du de cujus seul : Nature, Montant, Assureur, Bénéficiaire.
 - (b) En association avec d'autres : Nature, Montant, Assureur, Bénéficiaire.
- (7) *Droits de la succession à l'encontre des tiers* : Nature du droit, Montant, Nom du
débiteur, Domicile.
- (8) *Charges de la succession* : Nature de la charge, Montant, Nom du créancier,
Domicile, Autres détails.

HÉRITIERS ET PERSONNES ASSOCIÉES

Nom de l'héritier..... Cause de l'héritage..... Domicile.....

OBSERVATIONS

Je soussigné déclare que tout ce qui est contenu dans cette déclaration est conforme
à la vérité.

Signature :

Qualité :

Nom et adresse au complet

(1) Ces formules sont imprimées par l'Administration exclusivement en arabe.
Nous en donnons une traduction non officielle.

FORMULE No. 2

Inventaire détaillé

N.B.—Les indications de cette Formule sont identiques à celles contenues dans la formule No. 1, avec, en plus, les indications suivantes :

- (9) Droits Litigieux : No. du procès..... Date à laquelle il a été intenté..... Tribunal..... Nom de l'adversaire..... Montant du procès..... Observations.
 (10) Autres détails.....

HÉRITIERS ET PERSONNES ASSUJETTIES

Nom de l'héritier—Cause de l'héritage—Degré de parenté — Date de la disposition effectuée par le défunt — Domicile de l'héritier — Observations.

FORMULE No. 3

Demande d'un état officiel d'après le Teklif pour des terrains agricoles

Gratuit

S.E. le Mufti de

Je vous prie de vouloir bien me délivrer un état officiel des terrains agricoles enregistrés au Teklif de votre autorité..... déposé le et se trouvant à..... Muftis de Maras de Hed Parcelle No. d'après les Registres (Mukallafa) officiels. Je m'engage à ne faire usage de cet état que pour les besoins de la liquidation des droits de mutation dus à l'Administration des Impôts sur la succession.

Signature.....
 Qualité
 Nom et prénom au complet
 Date

D'accord pour la présentation de cette demande à l'Autorité compétente.

Date
 Muezzin des Impôts de
 Signature
 Gueu de la Muezzin.

Observations :

FORMULE No. 4

Demande d'un état officiel des immeubles dans les Bandars assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie

N.B.—Les termes de cette Formule sont similaires à ceux de la Formule No. 1 et se varient que par les indications relatives à la situation des immeubles.

FORMULE No. 5

Demande d'un état officiel du Greffe des Hypothèques sur les inscriptions et transcriptions grevant les biens du défunt

M. le Chef du Greffe des Hypothèques près le Tribunal de

Je vous prie de vouloir bien me délivrer un état officiel des inscriptions et transcriptions grevant les terrains de notre auteur..... décédé le les dits biens situés à Région de Médria..... Markat Hod Parcelle No..... ainsi que les immeubles lui appartenant situés dans la ville de..... Rue..... No. Je m'engage à ne faire usage de cet état que pour les besoins de la liquidation des droits de mutation dus à l'Administration des Impôts sur la succession.

Signature

Qualité

Nom et adresse au complet

.....

Date.....

D'accord pour la présentation de cette demande à l'Autorité compétente.

Date.....

Membre des Impôts

Signature

Scellé de la Moutourah.

FORMULE No. 6

Déclaration supplémentaire

Faisant suite à la Déclaration provisoire présentée en date de..... et à l'Inventaire détaillé présenté le relatifs à la succession de notre auteur décédé le à..... Markat..... Rue..... No. Médria ou Gouvernât de

Etant donné les renseignements nouveaux qui sont parvenus à notre connaissance en date de..... attestant la nécessité de rectifier la déclaration provisoire et l'inventaire précités,

J'ai l'honneur de vous présenter les renseignements supplémentaires suivants :

N.B.— La suite de cette déclaration est identique à la Formule No. 1, sauf que le paragraphe "Héritiers et personnes autorisées" est substitué par le suivant.

LES HÉRITIERS (AUTRES QUE CEUX MENTIONNÉS DANS LA DÉCLARATION ET L'INVENTAIRE PRÉCÉDENTS).

Nom de l'héritier..... Cause de l'héritage..... Domicile

FORMULE No. 7

Créances de la succession à l'encontre des tiers

Nom et prénom du défunt..... Domicile

Nom du Déclarant..... Profession..... Domicile

Nature du droit ou du bien..... Preuve..... Cause..... Date

Montant approximatif à la date de présentation de cette Déclaration..... Autres
détails..... Observations.....

Date

Signature

Qualité

Nom et adresse au complet

En note : Reproduction de l'art. 31 de la loi.

FORMULE No. 8

Formule pour le dépôt sans frais dans une caisse gouvernementale

Nom et prénom du déposant (qui présente la déclaration)..... Profession.....

Domicile..... Nom et prénom du propriétaire du dépôt..... Date de son
décès..... Caisse de..... Date du dépôt.....

Détails des choses à déposer :

Biens diocésains : Nature — Quantité — Montant — Autres détails.

Valeurs financières et commerciales : Nature — Nombre — No. — Valeur nominale

— Coupons attachés — No. — Autres détails.

Titre du dépôt : Nature — Date — Cause.

Instructions à la Caisse.....

Observations

Date.....

Signature du déposant

Vise et signature du Chef de la Caisse.....

Nom et prénom au complet du déposant...

Adresse

En note : Cette déclaration doit être remplie en triple exemplaire.

FORMULE No. 9

Déclaration des propriétaires de coffres-forts loués

Mr. le Ministre des Impôts de

Je soussigné (Nom et prénom du déclarant)..... Profession..... Adresse
de son bureau (No., rue, ville)..... déclare que j'ai loué le Coffre-fort No.....
situé à..... lieu des clefs..... en vertu d'un Contrat de bail en
date du..... à Mr..... (nom et prénom du locataire défunt), domicilié à (No.,
rue, nom du propriétaire de l'immeuble, ville)..... Accordé le

et dont j'ai appris le décès en date du..... par la voie suivante.....

Le défunt locataire avait des associés (Nom et domicile des associés, s'il y en a)...

Le coffre-fort a été ouvert pour la dernière fois en date de..... par (Nom, profession et domicile des personnes ayant ouvert le coffre).....

Date

Signature du déclarant

Nom et adresse au complet

FORMULE No. 10

Déclaration d'une personne ayant à l'encontre d'une succession une créance non assujettie par la loi à l'inscription ou à la transcription

Mr. le Muezzin des Impôts de

Je soussigné (Nom et prénom du déclarant)..... Domicilié à (No., rue, propriété etc., ville)..... Profession..... Adresse du Bureau.....

Déclare être créancier de feu (Nom et prénom du débiteur défunt)..... Domicilié à (Rue, No. propriété de, ville)..... Décédé le pour la somme de (Montant original)..... Nature de la créance..... Cause..... due ou contractée en vertu de (Contrat, Jugement etc.)..... en date de

Le total des intérêts dus à la date du décès s'élève à..... à raison de% (taux de l'intérêt) pour une période de

Le total de la créance s'élève donc à (Montant original de la créance augmenté des intérêts échus).....

Observations

Je soussigné déclare que cette créance a été réellement contractée et n'a pas été réglée durant la vie du défunt.

Date

Signature du créancier

Nom et adresse au complet

FORMULE No. 11

Avis de convocation de la commission d'estimation des successions

Monsieur.....

J'ai l'honneur de vous informer que la commission d'estimation des successions se réunira le à son Siège sis Rue..... No. à heures pour l'évaluation de la succession de feu..... décédé le

Cette évaluation sera prise comme base pour le calcul du droit de mutation dû sur votre part. Aussi, avant de prendre une décision à ce sujet, la commission désire-t-elle connaître vos observations, que vous pourrez présenter, verbalement ou par écrit, à la séance de la commission, soit personnellement soit par l'intermédiaire de la personne que vous désignerez pour vous assister ou pour vous représenter.

Veuillez agréer.....

Date

Le Président de la commission.....

Les observations écrites doivent être adressées au Président de la commission

à (adresse).

FORMULE No. 12

Décision relative à l'évaluation de la succession

Administration des Impôts.

Section de l'impôt sur les Successions.

Direction de.....

No. de la Succession dans le Ré-
gistre de dénombrement des Suc-
cessions.....

No. du défunt de la Succession.....

No. de la Succession au Registre
des Recouvrements.....

DEBUT DE CITATION AUX LES SUCCESSIONS

Commission d'estimation de $\frac{\text{Mudira.....}}{\text{Gouvernement ...}}$ Succession de feu (Nom et prénom du défunt)..... décédé le..... 19.....
à..... Rue..... No., Markas..... Mudira/Gouvernement.

ELEMENTS DE LA SUCCESSION

1.—Terrains agricoles.

Superficie — Région — Markas — Mudira — Hed — No. de la parcelle—Autres
détails — Evaluation de la commission—Total.

2.—Immeubles et terrains à bâtir.

Nature — Superficie — Région — Markas — Gouvernemat ou Mudira — Rue,
No. et nom du propriétaire—Chakha—Autres détails — Evaluation de la Com-
mission — Total.

3.—Sous-proprété.

Estimation de la commission.

4.—Usufruit foncier.

Estimation de la commission.

5.—Propriété grevée de loyer.

Estimation de la commission.

6.—Valeur du droit de loyer.

Estimation de la commission.

Total de l'estimation des Nos. 1 à 6

7.—Epices.

Estimation de la commission]

8.—Bijoux.

do.

9.—Meubles.

do.

10.—Etablissements commerciaux.

do.

11.—Capital commercial (Marchandises et autres)

do.

Total de l'estimation des Nos. 7 à 11

FORMULE No. 12 (suite)

- 12.—*Véhicules et automobiles* Estimation de la commission
- 13.—*Bétail et animaux* do.
- 14.—*Bijoux divers* do.
- 15.—*Collections diverses* do.
- 16.—*Valeurs mobilières diverses* do.
- Total de l'estimation des Nos. 12 à 16
- 17.—*Valeurs financières et commerciales.*
 Nature — Nombre — No. — Nombre des coupons attachés — No. — Observations — Evaluation de la commission. — Total.
- 18.—*Assurances.*
 Au nom du défunt seul: Nature—Assureur—Date de l'assurance—Bénéficiaire—Valeur de l'assurance — Estimation de la commission.
 En association avec d'autres: Nature — Assureur — Date de l'assurance—Bénéficiaire — Valeur de l'assurance. — Total.
- 19.—*Bénéfices dans les Wakfs.*
 Revenus d'immeubles: Wakf — Bénéfices dévolus aux héritiers par le décès du bénéficiaire antérieur — Région — Nom du Naïr — Montant du revenu — Valeur des immeubles institués en Wakf — Total.
 Revenus périodiques dans Wakf — Région — Nom du Naïr — Montant du revenu — Evaluation de la commission — Total.
- 20.—*Créances de la succession à l'exception de tiers.*
 Nature du droit — Nom du débiteur — Domicile — Observations — Valeur — Evaluation de la commission — Total.
- 21.—*Droits litigieux.*
 No. du procès — Date à laquelle il a été intenté — Tribunal — Nom de l'adversaire — Observations — Valeur du procès — Estimation de la commission. — Total.
- 22.—*Charges de la succession.*
 Nature de la charge — Nom du créancier — Domicile — Observations — Valeur de la charge — Evaluation de la commission — Total.
- 23.—*Autres Noss.* III
 Nature — Lieu où ils se trouvent — Autres détails — Montant — Estimation de la commission — Total.

EVALUATION DE LA SUCCESSION

Actif	Passif
Terres agricoles	Impôts
Immeubles et terrains à bâtir.	Dettes et obligations promises.
Nue propriété.	Dettes contractées à l'étranger.
Usufruit foncier.	Maison d'habitation du défunt.

FORMULE No. 12 (suite)

Actif (suite)

Propriété grevée de hakr.
 Valeur du droit de hakr.
 Bijoux.
 Meubles.
 Etablissements commerciaux.
 Capital commercial.
 Voitures et automobiles.
 Bétail et animaux.
 Recettes diverses.
 Collections diverses.
 Valeurs mobilières diverses.
 Valeurs financières et commerciales.
 Assurances { au nom du défunt.
 { en association.
 Bénéfices dans les Wahfs { Revenus d'immeubles.
 { Revenus périodiques fixes.
 Créances successorales.
 Créances contestées.
 Autres liens.
 Total.
 Total du passif.
 Valeur nette de la succession.

Passif (suite)

Collections artistiques.
 Créances à l'encontre de débiteurs
 en état de faillite.
 Créances douteuses.
 Créances irrécouvrables.
 Droits litigieux.
 Créances établies en justice.
 Valeurs mobilières exemptées.
 Créances écartées provisoirement.

Déclaration de la commission

La commission d'estimation des successions de la Madfria de..... en sa séance
 tenue le 19....., en présence de Mr. Président, et de
 Messieurs....., membres, Mr. étant secrétaire de la commission.

Après avoir pris connaissance du dossier de la succession, et des documents et pièces
 qui y étaient joints.

Après avoir entendu les intéressés et les témoins.

Après avoir pris connaissance de l'Hiam Charfi constatant le décès et établissant
 l'hérédité émise par le Tribunal..... en date du..... (ou du Jugement du
 Tribunal de en date du.....).

Déclarer :

(1) La valeur nette de la succession de feu est estimée à L.E. (boutes
 lettres).

FORMULE No. 13 (suite)

(2) La succession est divisée entre les héritiers sur les bases suivantes :

Nom de l'héritier — Caste de l'héritage — Degré de parenté avec le de cujus
 — Date de la disposition affectée par le de cujus — Valeur de la part —
 Montant.

Le Secrétaire de la commission

Le Président.

Le.....19.....

Transmis au Masmour de pour exécution.

Le Président :

Date

FORMULE No. 13

Déclaration de la commission d'estimation

Droit de mutation sur les successions.

Commission d'estimation des successions de Madris
 Gouverneur
 Monsieur

En votre qualité de..... j'ai l'honneur de porter à votre connaissance que la
 commission d'estimation des successions en sa séance tenue le à..... (ville)
 en présence de Mr..... Président, et de Messieurs..... et..... Membres, Monsieur
 agissant comme secrétaire..... a évalué la valeur nette de la suc-
 cession de son..... décédé le à..... Ros No..... Markas
 (montant en toutes lettres).

Vous pouvez prendre connaissance des bases de cette évaluation à la Masmourieh
 des Impôts de..... (adresse).

Date

Le Masmour des Impôts

FORMULE No. 14

Avis de l'évaluation d'une succession et des droits dus

Droits de mutation sur les successions

Monsieur (Nom de la personne notifiée).....

En votre qualité de..... étant donné que la Commission d'estimation
 le Tribunal

de....., en sa qualité de..... a décliné la succession de feu..... décidé
la..... à la somme de L.E. (toutes lettres).

Et que, en votre qualité susdite, il vous revient dans la succession une part de.....
en vertu de l'Ham Charé ou du Jugement du Tribunal de..... en date de.....
part s'élevant à la somme de L.E.

Il est dû sur votre part dans la succession des droits de mutation établis comme
suit :

Montant net de la part	Montant	Taux du droit	Montant du droit	Augmentation en raison du degré de parenté
L.E. 4,000 premières après déduction des L.E. 300 exemptées.		%		
Les L.E. 5,000 premières		2		
" 5,000 suivantes		3		
" 5,000 "		4		
" 5,000 "		5		
" 10,000 "		6		
" 10,000 "		7		
" 10,000 "		8		
Le surplus "		10		

Montant total des droits dus..... que nous vous engageons de payer au Mameur
des Impôts de..... dans les quatre mois de la date du présent avis au Siège de la
Mamourieh de (ville)..... Rue..... No..... soit en espèces soit par un chèque
accepté par une Banque ou en mandat postal. Vous pouvez également régler ce
montant à un Sarraf ou percepteur quelconque du Gouvernement ou le déposer à une
caisse gouvernementale quelconque. Dans ce dernier cas vous devrez nous aviser
du paiement en nous indiquant le Sarraf ou la Caisse à qui vous avez versé le montant,
ainsi que le No. et la date du reçu. Vous pouvez acquitter le montant précité en titres
faits ou garantis par le Gouvernement et en, au prix moyen de la cote officielle du jour
auquel vous livrez les titres ; en cas où il n'y aurait pas de transaction ce jour là, le
prix moyen sera celui du dernier jour au cours duquel des transactions ont eu lieu.
Les titres devront être accompagnés d'un état en double exemplaire sur lequel vous
porterez votre nom, la nature des titres, leurs numéros et le No. des coupons attachés
ainsi que la date de leur présentation ; un des deux exemplaires susdits vous sera
retourné par le Mameur dûment signé par lui.

Date

Directeur des Impôts

Signature

FORMULE No. 15

Demande d'échelonnement des droits de mutation

Monsieur le Mameur des Impôts de.....

Étant donné que la succession de feu..... (Nom et prénom du défunt) décidé
la..... ne comprend pas des espèces et valeurs mobilières d'un montant
égal au double des droits dus.

Et étant donné que, d'après la décision de la commission d'estimation des successions de la ville de..... en date de....., ma part dans cette succession s'élève à la somme de L.E. et que les droits dus par moi s'élèvent à la somme de L.E. sur laquelle j'ai déjà payé la somme de L.E. en date de..... à, en vertu des quittances ci-jointes.

Et étant donné que le solde des droits dus s'élève à la somme de.....

Je vous prie de vouloir bien décaisser ce solde sur..... (nombre) termes, échéant chacun d'eux le..... du mois de..... de chaque année, à partir du jour..... mois..... année..... et ce conformément aux dispositions de l'al. second de l'art. 41 de la loi.

Veuillez agréer etc.....

Date.....

Signature.....

Nom et adresse au complet.....

FORMULE. No. 16

Honorable le Président de la commission d'estimation de la ville de.....

Conformément aux dispositions de l'art. 73 du Règlement d'exécution de la Loi No. 142 de 1944, j'ai l'honneur de vous remettre ci-joint la demande présentée par (nom et prénom de l'héritier)..... bénéficiaire dans la succession de (nom de la veuve)..... décédé le

Afin que la commission puisse prendre une décision sur cette demande, je joins à la présente le dossier de cette succession (N^o ...)

Agée.....

Date.....

Mamour des Impôts

Signature

FORMULE. No 17

Décision relative à l'échelonnement des droits

La Commission d'estimation des successions de la ville de..... en sa séance tenue le..... sous la présidence de..... Messieurs..... et..... étant membres et Mr..... secrétaire de la séance.

Après avoir pris connaissance de la demande présentée au Mamour des Impôts de..... en date de..... par..... à l'effet d'échelonnement du solde des droits dus sur sa part dans la succession de son..... décédé le..... et..... demande à nous transmise en date du.....

Et après avoir pris connaissance du dossier de cette succession et des récépissés de recouvrement qui y étaient joints,

Etant donné que le solde des droits impayés s'élève à la somme de L.E.
ainsi que cela résulte des récépissés susdits.

nécessaire

Termes	Montant	Echéance	Observations
Le premier			
le second			
le troisième			
le quatrième			
le cinquième			
le sixième			
le septième			
le huitième			
le neuvième			
le dixième			

Le Secrétaire de la commission

Date.....

Le Président.....

Transmis au Moudir des Impôts de..... pour exécution.

Le Président....

FORMULE No. 18

Avis d'acceptation d'échelonnement du solde des droits dus

Droits de mutation sur les successions

Monsieur (Nom de la personne notifiée).....

La commission d'estimation des successions de la ville de..... en sa séance
tenue le..... a décidé d'accepter la demande que vous nous avez présentée
tendant à obtenir l'échelonnement du solde des droits dus sur votre part dans la suc-
cession de feu..... à savoir le..... à..... le dit solde s'élevant à L.E.
sur termes dont le montant et l'échéance sont détaillés ci-has :

Termes	Montant	Echéance	Observations
le premier			
le deuxième			
le troisième			

Vous vous adressez donc de régler au Elige de notre Masmourieh, etc..... les dits termes aux échéances figurant sur le tableau ci-dessus, soit en espèces, soit en un chèque de Banque accepté soit en un mandat postal. Vous pouvez également régler ce montant à un Sarraf ou percepteur quelconque du Gouvernement ou le déposer à une Caisse gouvernementale quelconque. Dans ce dernier cas, vous devrez nous aviser de paiement en nous indiquant le Sarraf ou la Caisse à qui vous avez versé le montant, ainsi que le No. et la date du reçu. Vous pouvez acquitter le montant précité en titres émis ou garantis par le Gouvernement et ce, au prix moyen de la cote officielle du jour auquel vous livrez les titres. Au cas où il n'y aurait pas de transactions ce jour là, le cours moyen sera celui du dernier jour au cours duquel des transactions ont eu lieu. Les titres devront être accompagnés d'un état en double exemplaire sur lequel vous porterez votre nom, la nature des titres, leurs No. et le No. des coupures attachés ainsi que la date de leur présentation; un de ces deux exemplaires vous sera retourné par nous dûment signé.

|| Nous attirons votre attention sur l'article 76 du Règlement d'exécution aux termes duquel le défaut de paiement d'une seule échéance entraîne l'extinction du solde des droits restant dus. Toutefois un délai ne dépassant pas la date de l'échéance suivante pourrait être accordé, les deux versements devant être acquittés en même temps. Par la suite, le recouvrement du solde impayé du droit devra être poursuivi par la voie administrative conformément aux dispositions de l'art. 44 de la loi.

Date..... ||

Masmour des Impôts.....

FORMULE No. 19 ||

Demande d'un certificat relatif aux droits de mutation dus et à ce qui en a été payé

Monsieur le Masmour des Impôts de

J'ai l'honneur de vous prier de vouloir bien me délivrer un certificat en..... exemplaire, relativement au droit de mutation dû sur la part me revenant de la succession de son..... décédé le à Ville Dist. No..... et à ce que j'en ai payé en date de enlevant reçus ci-joints.]

Cette part m'en est revenue en ma qualité de.....

Je suis prêt à régler les droits dus pour la délivrance de ce certificat.

Signature.....

Nom au complet.....

Adresse.....

Date.....

FORMULE No. 20

Certificat relatif aux droits de mutation dus et à ce qui en a été payé

(Règlement Intérieur)

Le Mamsour des Impôts de..... certifie que la part de..... dans la succession de son..... décédé le..... à..... Res..... No..... Ville..... a été évaluée par l'Administration des Impôts à la somme de L.E. (en toutes lettres) et que les droits de mutation dus sur cette part, s'élevant à L.E. (en toutes lettres) ont été acquittés intégralement en date du.....

En foi de quoi.

Date.....

Mamsour des Impôts

Scellé de la Mamsourieh des Impôts

FORMULE No. 21

Certificat relatif aux droits de mutation dus, à ce qui en a été payé
et à ce qui en a été échelonné

Le Mamsour des Impôts de..... certifie que la part de..... dans la succession de son..... décédé le..... à..... Res..... No..... Ville..... a été évaluée par l'Administration des Impôts à la somme de L.E. dont il a été réglé la somme de L.E. le solde impayé à la date de l'émission de ce certificat s'élevant à la somme de L.E. échelonné sur..... termes dont le montant et l'échéance sont détaillés ci-dessous :

Termes	Montant	Echéance	Observations
Le premier			
Le second			
etc.....			
Le dixième			

Date.....

Mamsour des Impôts

Scellé de la Mamsourieh des Impôts

FORMULE No. 22

Certificat relatif aux droits de mutation dus

(see règles)

Le Maamour des Impôts de..... certifie que la part de..... dans la succession de feu..... décédé le..... à..... Rue..... No..... Ville..... a été évaluée par l'Administration des Impôts à la somme de L.E. et que les droits de mutation dus sur cette part s'élèvent à la somme de L.E. sur laquelle rien n'a été payé à la date de ce Certificat.

Date.....

Maamour des Impôts

Scelu de la Mamourieh des Impôts.

FORMULE No. 23

Certificat attestant la non exigibilité de droits de mutation

Le Maamour des Impôts de..... certifie que la part de..... dans la succession de feu..... décédé le..... à..... Rue..... Ville..... a été évaluée par l'Administration des Impôts à la somme de L.E. sur laquelle aucun droit n'est dû aux termes de la Loi No. 142 de 1944.

En foi de quoi

Date.....

Maamour des Impôts

Scelu de la Mamourieh des Impôts.

■ Note explicative du projet de loi relatif au droit de dévolution sur les successions (1944) (1)

1. La plupart des pays ont établi l'impôt sur les successions depuis longtemps, avant même d'avoir songé à établir des impôts sur les revenus des valeurs mobilières. Cet impôt est des plus équitables car il est perçu sur une richesse à la formation de laquelle celui qui l'acquiert n'a pas contribué.

2. Certains pays calculent l'impôt sur la totalité de la succession ; d'autres sur la part de l'héritier ; enfin certains pays, comme l'Angleterre, perçoivent un droit sur la succession et un autre sur la part qui revient à l'héritier.

3. Cet impôt est toujours progressif en raison directe de la valeur de la succession. On tient compte également du degré de parenté de l'héritier par rapport au défunt. Le taux de l'impôt est à son minimum pour les plus proches parents et augmente au fur et à mesure de l'éloignement du degré de parenté.

4. L'Égypte a essayé depuis longtemps d'établir un impôt sur les successions. Celui-ci fut approuvé par la plupart des États mais l'opposition de deux États empêcha son adoption, ainsi qu'il résulte de l'exposé fait par les délégués de l'Égypte à la Conférence de Montreux pour promouvoir que le système des Capitalisations entravât le développement de la vie égyptienne.

5. Si l'État perçoit un droit sur le transfert de la propriété entre vifs, à plus forte raison doit-il en percevoir un sur le transfert de la propriété d'un défunt à un vivant. Le droit de dévolution établi par le projet n'est donc autre qu'un droit sur le transfert de la propriété.

Le droit frappe la part de chaque héritier et non la totalité de la succession de telle sorte que le droit additionnel ne porte pas sur ce qui revient à l'héritier après déduction de toutes les dettes et les charges qui grèvent la succession.

Le projet de loi a divisé les héritiers selon leur degré de parenté avec le défunt en quatre catégories, la première étant constituée par les père et mère du défunt, les descendants et les conjoints. Il a exempté les membres de cette catégorie du droit tant que la part de l'héritier n'excède pas L. E. 300. Il a en plus établi une progression dans le droit en raison directe de l'augmentation de la valeur du bien hérité ainsi que détaillé dans le projet. Quant aux autres catégories d'héritiers, les droits afférents à leurs parts furent multipliés sans leur donner le bénéfice d'aucune exemption. En effet les héritiers naturels d'un parent sont les fils et ses petits fils, tous les autres n'héritent qu'occasionnellement et d'une manière intestatée à raison de l'absence d'héritiers de la première catégorie.

7. Jusqu'à la question de dévolution des biens sur lesquels porte le droit, point qui touche de près au problème de l'imposition multiple, on a adopté les principes généralement reconnus dans la plupart des législations financières. En effet, le droit de l'État à l'imposition découle de deux principes primordiaux qui sont : la dépendance politique et la dépendance économique, la première se manifestant par l'idée de nationalité et la seconde par l'idée de domicile et de la situation des biens. Trois règles

(1) Traduction non officielle. Cette note n'a paru qu'en arabe.

sont donc à la base de l'imposition : ce sont : la nationalité, la situation des biens et le domicile. Ces trois règles ont été respectivement adoptées dans les alinéas 1, 2 et 3, de l'article 2 du projet. L'expression "domicile légal" employée dans cette disposition devait être éliminée afin de ne donner lieu à aucune équivoque. Par "domicile légal", on n'entend pas que l'étranger doive personnellement résider en Egypte. L'étranger qui aurait un travail en Egypte ou qui aurait des biens exploités en Egypte sera également considéré comme touchant sous le coup de cette disposition de la loi et ce, sans considération de sa résidence. C'est pour cela que le dernier alinéa de cet article stipule que l'étranger décédé, qui n'avait pas un domicile légal en Egypte, aura sa succession soumise au droit de dévolution s'il est établi qu'il avait un bien exploité en Egypte et ce, à concurrence de la valeur de ce dernier, ou s'il avait un travail rémunéré qu'il accomplissait en Egypte.

Le projet a décidé que les successions soumises au droit de dévolution comprendraient tous les biens formant la succession, meubles ou immeubles, argent, titres ou rentes viagères, créances successorales, droits et actions en justice, assurances sur la vie et autres assurances qui viendraient à échoir à cause du décès du de cujus ainsi que tous contrats d'assurances contractés par le de cujus durant sa vie au profit de ses héritiers. Toutefois les dettes et charges de la succession doivent être déduites.

Il est bien entendu que l'assurance sur la vie n'est pas soumise au droit de mutation si elle est contractée dans le but de pourvoir à l'existence des héritiers du défunt et qu'elle fait partie des Réglements de Service, comme par exemple le système des pensions établi par le Gouvernement et par d'autres Institutions.

Le projet a également exempté du droit la maison affectée à l'habitation de la famille du défunt de même que toute maison dans les villes ou villages pourvu qu'elle soit exemptée de l'impôt sur la propriété bâtie conformément à l'alinéa 2 de l'art. 1er du Décret du 13 mars 1884 modifié par le Décret du 19 décembre 1891. Il y a toutefois lieu de remarquer que cette exemption ne profite pas aux personnes qui ont plus d'une maison dont la valeur locative totale dépasse P.T. 600 par an.

Le projet a également pris les mesures nécessaires pour empêcher les détournements et évasions, en stipulant certaines règles à cet effet.

Relevons que l'art. 25 n'a pas prévu de peines pour les complices, se contentant des règles de droit commun en la matière, règles qui sont suffisantes pour punir les complices lorsque les éléments du délit sont établis : ce que l'article 25 de la Loi a voulu prévoir, c'est une forme spéciale d'aide à la fraude et à l'évasion du droit de mutation, aide dans laquelle un des éléments de la complicité fait défaut mais qui, en raison de son importance, doit être assimilée à la complicité.

Le projet a également établi un système d'évaluation des successions très précis afin d'empêcher tout arbitraire dans l'estimation.]

De même, le pouvoir d'ordonner le retrait des sommes nécessaires pour subvenir aux héritiers et pour les besoins urgents de la succession a été confié au Juge des Rôles (Art. 33), vu que la question concerne en fait un litige entre les héritiers et l'Administration fiscale, qui a le plein pouvoir d'acquiescer aux demandes des héritiers ou de les rejeter. Il n'y a pas de doute que les dépenses occasionnées par le décès, telles que les frais d'embaumement et de funérailles rentrent parmi les besoins urgents mentionnés dans cet article.

En ce qui concerne les moyens de recouvrement du droit, le projet a prévu, pour le cas où la succession ne comporterait pas des sommes, titres ou valeurs négociables à la bourse, d'une valeur au moins double des droits dus, d'échelonner les droits dus sur une période allant jusqu'à 10 ans.

De même, le projet (art. 45) a interdit à tous notaires, greffiers, fonctionnaires ou officiers publics ayant qualité de dresser ou recevoir un acte authentique ou sous-seing privé, ou accomplir les formalités de transcription, inscription, mention, radiation et autres, de procéder à aucun acte de leur ministère relatif à une aliénation ou disposition quelconque portant sur des biens ou droits échus par voie de succession ou par testament ou sur un bénéfice de *Wakf*, avant d'avoir obtenu une preuve authentique mentionnant le paiement des droits dus en vertu de la loi.

Il demeure évident que la prescription du droit du Gouvernement de réclamer les droits de dévolution n'est qu'une des formes de la non-exigibilité des droits dans ce texte.

L'article 51 du projet a stipulé que le délai de la prescription extinctive serait calculé à partir de la date où le droit est exigible et non de la date du décès vu que le calcul des droits dus suppose un certain temps d'examen et de liquidation des héritages avant d'arriver à fixer le droit dû. C'est pour cela qu'on a dû renoncer à calculer le délai à partir de la date du décès et à le compter à partir de la date où le droit est dû.

Projet de loi établissant un droit de mutation
sur les successions (1944) (7)

N.B.—Sont ainsi reproduits ici les articles du projet qui ont été modifiés soit par la Chambre des Députés soit par le Sénat.

Le projet comportait 53 articles. Le Sénat ayant ajouté un article révoqué dans la loi (art. 46) les articles 46 à 53 du projet ont subi un décalage et correspondent aux articles 47 à 54 de la loi.

Article 1er.—Un droit de mutation sur les successions est établi sur la part nette de tout héritier. Il est dû au jour du décès conformément au barème suivant.

Sur la part des descendants, conjoints et père et mère, le droit est de :

	L.E.	L.E.
2 %, si la part ne dépasse pas	4.000	
3 %, pour le surplus au delà de	4.000 jusqu'à	8.000
4 %,	8.000 ..	12.000
6 %,	12.000 ..	20.000
8 %,	20.000 ..	40.000
10 % pour tout chiffre supérieur à	40.000	

Les héritiers des catégories ci-dessus sont exemptés du droit si la valeur de la part successorale ne dépasse pas L.E. 500 ; si elle dépasse ce chiffre, l'exemption perdure sur la première L.E. 500 ; si elle dépasse L.E. 5.000, le droit est perçu sur la part entière.

Le droit est porté au double pour les ascendants, à l'exception des père et mère, ainsi que pour les frères et sœurs ; il est porté au triple pour les oncles et autres collatéraux jusqu'au quatrième degré et au quadruple pour tous autres héritiers. Aucune exemption n'est accordée aux héritiers de ces diverses catégories à raison du montant de leur part dans la succession.

Article 2.—Les biens transmis par voie testamentaire sont assujettis aux mêmes droits transmis par voie successorale et sont assujettis au même droit.

Pour le légataire non héritier, le droit est égal au droit à percevoir des héritiers de la dernière catégorie, tel qu'il est fixé à l'article premier, excepté le cas de testament obligatoire où le droit exigé sera celui qui est appliqué aux descendants.

Article 3.—Le droit de mutation est dû sur les donations et tous actes de dispositions à titre onéreux de tous biens meubles ou immeubles consentis par le donateur, dans l'année précédant son décès, soit directement, soit par personne interposée, à une personne devenue son héritière pour une cause qui existait au moment de la donation ou de l'acte de disposition.

N.B.—Les quatre autres alinéas de cet article n'ont pas été modifiés et sont tel qu'ils figurent à l'art. 4 de la loi.

(7) Traduction non officielle. Ce projet n'a paru qu'en arabe.

Article 10.— Les biens dévolus aux institutions, œuvres de bienfaisance ou fondations sociales, par voie de donation ou sous forme de *Wakf "khairi"* constitués dès l'origine à leur profit, sont soumis au droit fixé pour les héritiers de la première catégorie, si ces actes sont intervenus dans les 2 années qui ont précédé le décès.

Le droit est également dû aux mêmes taux sur les legs et libéralités similaires dévolus aux dites institutions.

Cependant, le Conseil des Ministres pourra les exonérer de tout ou partie du droit.

Article 11.— Les successions assujetties au droit de mutation comprennent tous les biens composant le patrimoine successoral meubles ou immeubles, espèces, titres ou valeurs, rentes viagères créances, droits, actions judiciaires, assurances sur la vie ainsi que toutes autres assurances échues par le décès du de cujus et tout contrat d'assurance par lequel le contrat de son vivant au profit de ses héritiers.

Sont déduits de la succession les dettes et les charges, ainsi que les titres et valeurs exemptés par la loi du droit de mutation.

Sont exemptés du droit :

(1) La maison affectée au logement de la famille du défunt, ainsi que les meubles meublants la garnissant, tant qu'elle demeure réservée à cet usage. Est également exemptée toute maison située dans une ville ou hâsâr exonéré de l'impôt sur la propriété bâtie aux termes du paragraphe 2 de l'article premier du Décret du 13 mars 1884, modifié par le Décret du 19 décembre 1891 :

N.B.—La note de l'article n'a pas subi de modification et est tel qu'il figure dans l'article 12 de la loi.

Article 12.— Les créances de la succession à l'encontre de débiteurs en état de faillite, des dettes litigieuses et les recours contre les titres sont exclus, définitivement ou provisoirement, des parts imposables, à condition que les intéressés s'engagent à poursuivre en justice le recouvrement des créances et droits qui seront désignés par l'Administration fiscale et que les poursuites soient entamées dans les six mois à dater de cet engagement.

L'exclusion sera rapportée par l'expiration du délai sans que les dites conditions aient été respectées.

Article 13.— Les agents du Fisc ont le droit de se faire représenter les titres des dettes et charges grevant la succession, ainsi que les registres et les livres de commerce qui en font foi. Ils pourront soulever personnellement ou diffinitivement toute dette ou charge de la succession qui leur paraîtrait douteuse ou insuffisamment établie, et notamment :

(1) tout acte ou reconnaissance de dette souscrits par le de cujus, dans l'année qui précède son décès, au profit d'une personne devenue son héritier, que ceux-ci aient été faits directement ou par personne interposée.

Sont personnes interposées pour l'application du présent article le conjoint de la personne devenue héritier du de cujus ainsi que ses descendants et les conjoints de ses descendants :

(2) toute dette garantie par une sûreté réelle dont l'inscription est périmée.

(3) toute dette reconnue par le de cujus dans un testament, sans autre justificatif.

Le tout, sous réserve pour les intéressés de poursuivre l'Administration en justice en restitution du droit indûment perçu.

Article 17.—Le droit de mutation est réduit de moitié sur les biens que le de cujus aurait recueillis par succession ou par toute autre voie similaire dans les cinq ans précédant son décès et sur lesquels il aurait acquitté le droit de mutation.

Cette disposition est uniquement applicable aux biens transmis par voie successorale, à l'exclusion des autres voies de transmission y assimilées.

Article 18.—Le décès de toute personne laissant une succession doit dans les 48 heures être déclaré par les héritiers, Oudéhs, Cheïkhs et Cheïkhs El Hara à la Moudi-ah ou au Gouverneur, et aux Markaz, si le décès est survenu dans les autres localités.

Tout retard dans la déclaration sera puni d'une amende n'excédant pas P.T. 1000.

Art. 19.—Pendant ce délai, les personnes visées à l'article précédent devront, s'il y a lieu, présenter dans un délai de soixante jours un inventaire détaillé établi dans les formes qui seront prescrites par le règlement d'administration.

Ce délai pourra, en cas de nécessité, être prorogé jusqu'à soixante dix jours par autorisation du Ministère des Finances.

Tant que par les intéressés du présent l'inventaire dans le délai de soixante jours à partir de la présentation de la déclaration provisoire prévue à l'article précédent ou de solliciter la prorogation du délai fixé à cet effet, la déclaration provisoire vaudra inventaire à leur égard.

Art. 21.—L'inventaire sera accompagné des pièces suivantes:

- (1) Un état exact constatant le décès et désignant les héritiers;
- (2) Un état officiel du testif du défunt.

N.B.—Le texte de l'article n'a pas subi de modification et est tel qu'il figure dans l'article 21 de la loi.

Art. 22.—Sera passible d'une amende de L.E. 5 à 50 toute personne qui, pour se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel du droit établi par la présente loi, aurait dissimulé volontairement une partie des biens soumis au droit ou présenté de fausses déclarations concernant les dettes de la succession.

Dans ce cas, le droit auquel il a tenté de se soustraire frauduleusement sera porté au double.

Sera considérée comme complice et passible des mêmes peines que ci-dessus quiconque déclare fausement être créancier du défunt, ou titulaire d'une dette au profit du défunt, ou être créancier pour une somme dépassant le véritable montant de la créance.

Art. 23.—En cas de contestation sur la qualité d'héritier, le Ministère des Finances pourra demander la mise sous séquestre du patrimoine successoral jusqu'en vertu de la contestation.

[Art. 24.—N.B.—Les alinéas 1, 2 et 4 de cet article n'ont pas subi de modification et sont tels qu'ils figurent à l'art. 24 de la loi.

Toutefois, les débiteurs et dépositaires pourront déposer sans frais, dans une des caisses du Gouvernement, les sommes en valeurs à leur charge.

Art. 33.—Le patrimoine successoral sera évalué sur les bases suivantes :

- (1) Les terrains agricoles : 90 fois l'impôt qui les grève ;
- (2) Les immeubles soumis à l'impôt sur la propriété bâtie : 180 fois l'impôt qui les grève ;
- (3) Les titres et valeurs égyptiens ou étrangers, cotés à l'une des bourses égyptiennes seront évalués au cours moyen des cotes officielles durant la semaine précédant le décès. Si aucune transaction n'a pris place durant cette semaine, l'évaluation se fera sur la base du cours moyen du dernier jour au cours duquel des transactions ont été effectuées ;

Les titres et valeurs non cotés à l'une des bourses égyptiennes seront évalués par l'Administration fiscale elle-même, sans le droit pour les intéressés de se pourvoir en justice contre cette évaluation dans les formes et délais prévus à l'article 34 ;

- (4) La nue propriété sera évaluée au quart et l'usufruit aux trois-quarts de la pleine propriété ;
- (5) Les bénéfices dans les wakfs seront évalués sur les mêmes bases que l'usufruit. Si le bénéfice est fixé dans l'acte constitutif du wakf par une somme à servir annuellement ou mensuellement à l'apart droit, l'évaluation se fera sur la base de l'usufruit d'un capital équivalent à 15 fois le montant annuel du bénéfice ;
- (6) Pour la valeur du droit de l'usufruit et la valeur du droit du nu propriétaire du terrain grevé de wakf, l'estimation sera établie en prenant pour base que le nu propriétaire a droit au tiers de la valeur du terrain s'il n'est pas grevé du droit de wakf et le bénéficiaire de ce droit aux deux tiers.

Art. 34.—Les déclarations des successions seront notifiées aux intéressés par la voie administrative ou par lettres recommandées, au domicile indiqué dans la déclaration prévue à l'art. 19 de la présente loi. Elles seront notifiées au parquet général, à défaut d'indication du domicile dans la déclaration ou par lettre d'indication spéciale.

N.B.—Le texte de cet article n'a pas subi de modification et est tel qu'il figure à l'article 34 de la loi.

Art. 35.—Les droits de mutation sont exigibles au stade après la notification par la voie administrative aux ayants-droit, de l'évaluation faite par l'Administration fiscale de la valeur sujette au paiement du droit ainsi que du montant des droits à payer.

Art. 41.—Si les biens de la succession soumis au droit comprennent du numéraire, des titres ou valeurs cotés en bourse d'une valeur du double au moins du droit de mutation, le droit sera payable intégralement dans le délai fixé à l'article précédent.

A défaut des activités ci-dessus mentionnées, ou si leur montant est inférieur au double des droits dus, l'Administration fiscale percevra une somme équivalente à moitié du dit total, s'il y en a, le solde étant payable à terme dans un délai n'excédant pas dix ans.

N.B.—Le texte de cet article n'a pas subi de modification et est tel qu'il figure à l'article 41 de la loi.

Art. 42.—Le droit de mutation dû sur un bénéfice de Wakf sera acquitté par le possesseur du wakf, en déduction de la part du bénéficiaire. Cette part devient inaliénable au

profit de trésor, quel qu'en soit le montant, par dérogation aux dispositions de la Loi No. 58 de 1934 modifiée par la Loi No. 60 de 1942.

N.B.—Le vote de cet article n'a pas subi de modification et est tel qu'il figure à l'article 42 de la loi.

Art. 41.—L'Etat aura pour le recouvrement des droits de dévolution établi par la présente loi, un droit de privilège et un droit de suite sur tous les biens dont se compose le patrimoine successoral, en quelque mains qu'ils passent.

Art. 43.—Tout acquéreur d'un immeuble ou d'un droit réel quelconque dévolu au vendeur par voie de succession ou par testament doit, s'il ne s'est pas écoulé plus de dix ans depuis l'ouverture de la succession, s'assurer avant la conclusion de l'acte que les droits dus au Trésor ont été acquittés, faute de quoi il sera tenu solidairement responsable des droits non payés, et d'une amende équivalente à la moitié de ces droits. Quiconque acquiert un bien moufle sans en sachant que le droit de mutation n'a pas été acquitté en sera tenu solidairement responsable, et d'une amende équivalente à la moitié de ces droits.

Art. 44.—Il est interdit à tous notaires greffiers, fonctionnaires ou officiers publics ayant qualité de dresser ou recevoir un acte authentique ou sous seing privé, ou accomplir les formalités de transcription, inscription, mention, radiation et autres de procéder à aucun acte de leur ministère relatif à une aliénation ou disposition quelconque portant sur des biens ou droits échus par voie de succession ou par testament ou sur un bénéfice de Wakf avant d'avoir la preuve officielle de l'acquiescement des droits de mutation établis par la présente loi ou du fait qu'aucun montant n'est dû à l'Administration des Impôts.

Art. 45.—L'action du contribuable en restitution des droits indûment perçus se prescrit par deux ans.

**Rapport du 6 juillet 1944 de la Commission des Finances de la
Chambre des Députés sur le projet de loi relatif à l'établis-
sement d'un droit de mutation sur les successions (1).**

Le projet de cette loi a été référé à la Commission des Finances par la Chambre en sa séance du 27 avril 1942. La Commission l'a examiné en date des 27 avril, 28 mai, 26 et 29 juillet, 3 août 1942 et 18, 19 et 26 mai 1943. Elle a pris connaissance de la Note présentée au Conseil des Ministres ainsi que des points dont l'examen était nécessaire. Habib El Masry Pacha, Conseiller Royal délégué à l'Administration et à la direction de l'Administration des Impôts, représentant le Ministère des Finances, a assisté à ces séances.

Il est résulté à la Commission qu'un projet approximativement similaire à celui-ci fut présenté à la Chambre des Députés précédente qui l'avait approuvé à sa séance du 31 août 1935 et l'avait ensuite renvoyé au Sénat. La Commission des Finances et des Domaines du Sénat n'ayant pas déposé son Rapport, le projet fut retiré du Sénat en même temps que les projets de lois qui n'avaient pas abouti à un vote définitif des deux Chambres. Le projet fut retourné, après avoir été modifié, ensemble avec d'autres projets que le Ministère estimait toujours nécessaire de faire approuver.

En date du 27 mai 1943, la Commission des Finances présenta son Rapport à la Chambre mais la Session Parlementaire fut ajournée sans que la Chambre l'ait examiné. Au début de la présente Session, le Ministère des Finances retira le projet de cette loi afin d'y introduire certaines modifications et de le rediger à nouveau.

Le nouveau projet fut déposé à la Chambre qui le renvoya à la Commission en sa séance du 26 juin 1944 afin d'être examiné par la voie d'urgence. La Commission l'examina en date du 4 juillet 1944 et prit connaissance de la Note au Conseil des Ministres, annexée au présent Rapport, en présence de S.E. Mohamed Aly Namsi Bey, Conseiller Royal au Ministère des Finances, délégué par le dit Ministère.

Le rapport qui suit contient les observations de la Commission sur le projet de cette loi.

Les droits de mutation sur les successions sont des droits qui ont été institués depuis des siècles dans la plupart des pays du monde; ils ont leur fondement sur des bases économiques et légales véritables, car il n'y a certainement pas de doute que le des vages profite de l'organisation du Gouvernement et de ses lois en plus de son effort personnel pour la formation, le développement et la conservation de sa fortune. Dans ces conditions, il est naturel que l'Etat perçoive de ses héritiers un droit qui, dans toute les législations du monde, est établi en tenant compte de la part de l'héritier et de son degré de parenté.

Il n'y a pas de doute que si le droit de l'Etat à établir des droits de transcription sur le transfert de la propriété immobilière entre vifs est en principe *admissus*, — que le transfert ait lieu avec ou sans contre-partie comme la vente et la donation, — à plus

(1) Traduction non officielle. Ce Rapport n'a paru que dans l'édition arabe des *Annales de la Chambre des Députés*.

forte raison doit il en être la même pour l'établissement d'un droit sur la dévolution successorale aux héritiers. C'est la raison pour laquelle ces droits sont appelés en Droit Français " Droits d'Enregistrement ".

Il n'y a également pas de doute que le développement de la civilisation dans les pays, l'augmentation des charges gouvernementales pour l'exécution des divers projets vitaux et le désir d'équilibrer le budget sont des raisons sérieuses qui justifient l'établissement de cet impôt, impôt qui est devenu, dans la plupart des pays du monde, une source féconde de ressources pour l'Etat. Cet impôt est aussi un des moyens les plus efficaces pour une distribution équitable de la richesse et pour la division des propriétés, division qui est d'intérêt public.

Certains Etats ont même exagéré les taux de cet impôt mais ceux du projet sous examen sont modérés et justes surtout après les modifications introduites par la Commission à l'ancien projet de loi et dont le Ministère des Finances a tenu compte lors de l'élaboration du projet actuel.

La Commission se fait un plaisir de noter que le Ministère des Finances a adopté la plupart des modifications qu'elle avait suggérées dans son rapport précédent soumis à la Chambre en date du 27 mai 1913. C'est ainsi que les articles, 2, 4, 12, 19, 20, 21, 22, 25, 31, 34 et 35 furent rédigés selon les modifications suggérées par la Commission dans son rapport précédent.

Voici les modifications que la Commission a estimé nécessaire d'apporter à certains textes du projet et les remarques relatives à certains articles.

Art. 3.—En ce qui concerne l'art. 3, il ressort des explications du Délégué du Ministère des Finances que par " testament obligatoire " il faut entendre le testament en faveur des enfants du fils ou des enfants de la fille qu'en ne peut désigner, ainsi que cela sera exposé dans le projet de loi relatif aux testaments.

Art. 10.—En ce qui concerne l'art. 10, la Commission a jugé nécessaire d'en modifier l'alinéa 2 comme suit afin de le rendre plus clair : " Le droit est également dû, aux aux et conditions prévues à l'alinéa précédent, sur les legs et libéralités similaires dévolus aux dites institutions."

Art. 12.—En ce qui concerne l'art. 12, le Ministère des Finances a écarté des biens exemptés du droit de mutation " les bijoux revenant aux héritiers conformément aux us et coutumes."

La Commission a approuvé la suppression de cette exemption que le projet original de la loi devait comprendre. La Commission a, d'autre part, ajouté un alinéa nouveau à cet article afin de déduire de la succession les valeurs mobilières exemptées du droit de mutation par la loi et ce, conformément aux dispositions de la loi y relative approuvée par le Parlement.

Art. 13.—L'art. 13, relatif aux créances de la succession, a été totalement remanié par le Ministère des Finances dans le but de simplification; cette modification est entièrement en accord avec l'esprit de la modification précédemment suggérée par la Commission. Celle-ci n'a en conséquence aucune observation à formuler à ce sujet.

Art. 35.—Quant à l'art. 35, la Commission a estimé nécessaire d'en modifier le 1er alinéa afin que les terrains agricoles soient évalués à dix fois la valeur locative ayant servi de base à la fixation de l'impôt. En effet, le taux de l'impôt foncier est sujet à

variation, ce qui ne permet pas de le considérer comme une base stable pour l'évaluation des terrains agricoles. La valeur locative, au contraire, peut seule être considérée comme une base véritable pour cette évaluation. Il est proposé de modifier comme suit l'article précédent :

" Les terrains agricoles seront évalués à dix fois la valeur locative ayant servi de base à la fixation de l'impôt."

La Commission propose également de modifier sur la même base le second alinéa de cet article, relatif à l'évaluation des immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie résultant à 15 fois la valeur locative, car il est résolu à la Commission que si les immeubles sont évalués à 15 fois la valeur locative, cela ne serait pas conforme à leur valeur véritable. La modification serait dans les termes suivants :

" Les immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie seront évalués à deux fois la valeur locative antérieure ayant servi de base à la fixation de l'impôt."

Quant à l'alinéa relatif à l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit, le Ministre des Finances, dans un but de simplification de la procédure et afin de ne pas s'exposer aux difficultés qu'entraîneraient les bases stipulées dans le projet précédent, a fait abstraction du facteur âge de l'usufruitier, facteur qui était précédemment pris en considération dans l'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété. Le Ministère s'est contenté, dans le projet actuel, d'évaluer la nue propriété au quart de la valeur et l'usufruit aux trois quarts de la pleine propriété.

Cette question fut soumise à la Commission : la prise en considération de l'âge de l'usufruitier comme base d'évaluation de ce droit est plus équitable sur la valeur de l'usufruit est d'autant plus grande que l'usufruitier est plus jeune. La valeur de ce droit décroît graduellement dans la mesure où l'âge de l'usufruitier augmente car la période durant laquelle la jouissance de ce droit s'exercera devient plus petite. Telle est la base d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit dans la loi française.

La majorité de la Commission a approuvé la base nouvelle d'évaluation proposée par le Ministre des Finances dans le projet de loi présenté car elle évite des difficultés auxquelles aurait donné lieu le premier système et simplifie la procédure, mais il faut que :

" la nue propriété soit évaluée aux 2/5 et l'usufruit aux 3/5 de la pleine propriété."

Le but poursuivi par la Commission en ce faisant est d'alléger le droit dû par l'usufruitier et spécialement par le bénéficiaire de Wakf (assimilé à l'usufruitier) et ce en égard aux difficultés rencontrées par les bénéficiaires de Wakfs pour le recouvrement intégral de leurs droits.

Le Délégué du Ministre des Finances a donné son accord à la modification de la proposition stipulée dans cet alinéa.

Art. 27. — Quant à l'art. 27, il est venu compléter l'art. précédent, l'art. 26, et il y a été fait mention de tout ce qu'on n'a pas voulu mentionner dans l'article précédent. Cet article stipule que les commissions procéderont à l'estimation des biens après avoir pris connaissance des plans, documents et autres indications fournis par les intéressés dans les délais fixés.

Comme exemple, les commissions prendront connaissance des registres et relevés d'inventaires des établissements commerciaux et industriels et les vérifieront afin de contrôler la sincérité des indications fournies. Le règlement d'exécution donnera tous les détails à ce sujet.

Art. 33.—Pour ce qui concerne l'art. 33, la Commission a estimé nécessaire d'ajouter la phrase suivante à l'alinéa 1er in fine: "s'il n'a pas été possible de connaître leur domicile" afin que l'Administration des Impôts ne notifie au Parquet Général les déclarations destinées aux intérêts qu'elle a eu à avoir en cas — sans y égard — de retracer leur domicile.

Art. 41.—Quant à l'art. 41, la Commission recommande au Ministère des Finances (Administration des Impôts) de faire de telle sorte, autant que possible, lors de l'élaboration du règlement d'application de cette loi, afin que l'échéance des termes des droits diffère, dans les successions où les biens fonciers prédominent, coïncide avec celle de l'impôt foncier pour que les deux montants soient versés en même temps.

La Commission demande au Ministère des Finances s'il percevrait des intérêts sur les droits de mutation en cas de leur échelonnement et si lui déduit qu'aucun intérêt ne serait perçu sur ses impôts, tant en cas de retard dans leur règlement.

Art. 43 et 44.—En cas de l'application des dispositions des art. 43 et 44 la commission recommande au Ministère des Finances (Administration des Impôts) de créer un Département dont la fonction consistera à délivrer à tout requérant des certificats attestant si un droit de mutation est dû ou non sur le bien dont la vente est proposée. Si la Certificat est positif, il devra indiquer le montant des droits dus.

La Commission des Finances prie la Chambre d'approuver le projet de loi modifié dans la forme qui suit.

Le Secrétaire général,
AMMAN AMOR EL-FAROU.

Le Président,
ISMAËL HANOU.

**Rapport du 27 Juillet 1944 de la Commission des Finances du Sénat
sur le projet de loi établissant un droit de mutation
sur les successions.⁽¹⁾**

En sa séance du 18 juillet 1944, le Sénat a transmis à la Commission des Finances, le projet de cette loi aux fins d'examen par voie d'urgence. Le projet fut étudié en trois réunions consécutives, en présence de S.E. le Conseiller Royal des Ministères des Finances, représentant ce dernier Ministère. Voici le résultat de son étude :

Si le droit de mutation sur les successions et sa légitimité ont fait l'objet d'études et de discussions de jurisprudence dans les divers pays, il ne peut être contesté que les diverses nations civilisées l'ont adopté, et l'Egypte en premier lieu, puisque cet impôt y a été adopté depuis des milliers d'années, par les Pharaons. N'eussent été les Capitulations, l'immunité financière des étrangers et l'opposition de certaines Puissances, ce droit aurait été établi depuis des dizaines d'années.

Ce droit peut être considéré des plus équitables à établir, le de cujus autant que l'héritier profitant des institutions de l'Etat, et jouissant de la protection donnée à leur propriété par divers moyens, en particulier par la sécurité publique, favorisant la formation, le développement et la conservation des fortunes. Il n'est donc pas déplacé que l'Etat perçoive des héritiers un droit, à l'occasion du transfert des biens de la succession, en leur faveur, à condition de le faire avec mesure, et sans aucune exagération. Ce droit est juste et légitime, si on en exempte l'héritier dont la quote-part est à peine suffisante pour lui assurer le strict nécessaire pour vivre, si le fardeau en est léger pour les héritiers proches parents du défunt, et s'il est proportionnel à la part qui revient à l'héritier, tout en augmentant graduellement, avec l'importance de cette part. Il n'y a pas d'objection à ce que le droit soit majoré pour les héritiers n'ayant avec le défunt qu'un lien de parenté éloigné. La plupart des pays ayant adopté ce droit ont vuillé à ce qu'il soit progressif, et qu'il soit majoré pour les parents éloignés du défunt.

Ces pays ne sont pas tous d'accord sur la base à adopter pour la perception de ce droit, certains l'ayant établi sur la valeur globale de la succession, d'autres l'ayant établi sur la part de chaque héritier pour en alléger le fardeau ; un troisième groupe enfin, comprenant l'Angleterre, a assujéti la succession à deux droits : l'un sur la valeur globale de la succession, et l'autre sur la part de chaque héritier.

L'Egypte s'est plainte à Montreux du fait qu'elle ne jouissait pas de la pleine liberté d'établir des impôts et des taxes, citant comme exemple le cas de l'impôt sur les successions qu'elle avait voulu à un certain moment instituer, mais auquel elle a dû renoncer à cause du refus de deux Puissances Capitulaires. Quand l'Egypte obtint son indépendance en matière financière et la liberté d'établir des taxes et des impôts, elle songea résolument à instituer le droit de mutation sur les successions. Ce droit fut l'objet d'une étude approfondie au Ministère des Finances et le Gouvernement présenta un projet qui fut approuvé par la Chambre des Députés ; l'étude de ce projet fut à peine terminée au Sénat que le Gouvernement le retira au cours de cette Session, et y introduisant des modifications essentielles, à l'avantage des héritiers.

(1) Traduction non officielle. Ce rapport n'a paru que dans l'édition arabe des *Annales du Sénat*.

Le projet du Gouvernement est basé sur le fait que ce déficit est perçu à l'occasion du transfert des biens de la succession du défunt aux héritiers. La Note du Ministère des Finances sur ce projet dit à ce sujet :

" En effet, si l'État percevait un droit pour le transfert de la propriété entre vivants, à plus forte raison doit-il percevoir un droit sur le transfert de la propriété d'un mort à un vivant. Le droit de mutation établi par le projet n'est donc rien d'autre qu'un droit de transfert."

La Commission est d'avis que la base sur laquelle le Gouvernement a établi cet impôt est saine. Elle l'approuve et y trouve une garantie contre les abus à l'avenir. Cependant, et en conformité avec la base acceptée par le Gouvernement, elle propose d'alléger le poids de ce droit de la façon qu'elle exposera lors de la discussion des modifications apportées.

La majorité des membres de la Commission a approuvé le projet sur la base précitée pourvu que notre politique financière à l'avenir en tienne compte et ne s'en écarte pas.

Une minorité des membres de la Commission a été d'avis de rejeter ce projet de loi du point de vue du principe pour les raisons suivantes :

- (1) Les pays ayant adopté le droit de mutation sur la succession l'ont fait dans deux buts : la course aux armements, et le désir d'expansion territoriale, et ce, depuis le XIX^{ème} siècle.
- (2) La Commission des Finances a plus d'une fois attiré l'attention sur la nécessité de percevoir tous les impôts et taxes en vigueur avant de réclamer l'établissement de nouveaux impôts ou taxes. La minorité des membres de la Commission est d'avis que si tous les impôts et taxes établis sont perçus en totalité, il n'y aurait aucune nécessité d'établir ce droit.
- (3) Cet impôt provoquera des litiges et des contestations entre les membres d'une même famille, surtout dans la famille égyptienne, plus nombreuse que dans les autres pays, et vivant généralement sous le même toit, ce qui n'est pas le cas chez les peuples occidentaux, où les membres de la famille jouissent d'une plus grande indépendance vis-à-vis de celle-ci.

Il résultera donc de l'immixtion du Gouvernement dans les successions de nombreux litiges et contestations, en ce qui a trait à l'évaluation de la succession et la perception du droit surtout dans le cas d'indivision de la succession.

- (4) Le droit de mutation sur les successions, s'il peut être considéré à juste titre comme un droit de transfert dans certains pays où l'individu travaille indépendamment de la famille, et ne contribue pas à la formation de la fortune qui lui revient, ne peut pas l'être en Egypte où la fortune croît par l'effort combiné de l'individu et des membres de sa famille.
- (5) Le projet encourage les individus à se dérober de l'impôt car une personne, avant sa fin prochaine, pourrait partager ses biens entre ses héritiers par divers moyens, et ses héritiers pourraient s'équiver en cachant les biens mobiliers, surtout les objets de grande valeur et de petit volume.
- (6) La situation de notre Budget est saine et solide, et n'a nul besoin de cet impôt. Le revenu en est estimé à L.E. 200,000 et la compression des dépenses est susceptible à elle seule, de réaliser une économie supérieure au montant de ce droit.

La majorité a estimé que les raisons précédentes ne justifient pas le rejet du projet, car s'il est vrai que certains pays ayant adopté ce droit y étaient parvenus en vertu d'un effort durable par leur volonté de s'armer et de s'étendre, cela n'est plus le cas actuellement, pas plus que cela n'est le cas pour d'autres pays qui l'ont adopté et qui pourtant ne sont pas connus pour leur volonté d'expansion ou leur frénésie pour l'armement. La demande du Parlement relative à la nécessité de sévir la perception des taxes et impôts a par ailleurs rencontré un écho favorable de la part du Gouvernement, et la situation de la perception s'est améliorée après le renforcement de l'Administration des impôts avec l'approbation du Parlement. Quant aux litiges et contestations auxquels il est fait allusion, et aux difficultés que pourrait provoquer l'intervention du Gouvernement, ils n'ont pas empêché l'établissement de ce droit dans d'autres pays où les mêmes obstacles peuvent surgir, et y ont surmontés; ces difficultés ne sont pas d'ailleurs spéciales à la perception de cet impôt, mais sont communes à la majorité des taxes et impôts; cependant, la Commission s'est grandement intéressée à ce côté du projet, et a apporté à ce dossier des modifications exemptant les d'illusions que grande partie des litiges et contestations qui pourraient surgir à la suite de l'intervention du Gouvernement assurée par cet impôt.

La majorité de la Commission considère de plus qu'il n'est généralement pas exact que la fortune libérale par un de crises égyptiennes n'est pas due à une éclipse personnelle mais à ceux conjugués de la coupe et des millions. Cela n'est pas le cas pour la plus grande partie des successions égyptiennes, et la loi doit par ailleurs être appliquée aux Egyptiens et aux autres.

Quant au fait que l'on peut se dérober au paiement du droit, le projet y a pallié par nombre de clauses. D'autre part, le fait qu'on peut s'acquiescer au paiement d'une taxe ou d'un droit n'a jamais constitué une raison suffisante pour ne pas adopter cette taxe ou ce droit, et c'est à l'Administration des impôts d'être constamment en éveil afin d'arrêter les délinquants.

A l'insertion de la sécurité que la situation du Budget est saine et solide, et ne nécessite pas l'imposition d'un droit qui est estimé rapporter à l'Etat un revenu de L.E. 200.000, la majorité répond que le Budget est en effet jusqu'ici sain et solide, mais que les nouvelles charges que nous sommes appelés à supporter par suite des nouveaux projets, vitaux pour le pays, et des demandes provoquées par l'extension de certaines lois approuvées dernièrement par le Parlement, lois agricoles, sociales, et relatives à la santé publique, l'enseignement, la grève et la nourriture des élèves, par suite donc de tout cela, des pénalités doivent être prises par la création de taxes et d'impôts à condition que ces derniers soient équitables et ne s'élèvent pas en obstacle au progrès du pays. Le droit de mutation sur les successions, établi avec mesure, n'entraverait nullement ce progrès.

En ce qui concerne l'allogection que le rendement espéré est minime étant de l'ordre de L.E. 200.000, la majorité est d'opinion que cette estimation est arbitraire, n'ayant été basée sur aucune statistique ou expérience, d'autant plus qu'il y intervient un facteur hors de notre contrôle, la mort, chose qui est entre les mains de Dieu.

Pour ce qui est de la compression des dépenses, l'on est unanime à la réclamer; espérons que le Gouvernement avec ses Administrations y veillent constamment.

Pour ses motifs, la majorité a donné son accord sur le principe et le fond sur lesquels le projet a été élaboré, mais a introduit, après étude de ses clauses, des modifications

qui doivent approuvées par le Ministère des Finances. Voici les plus importantes de ces modifications; les autres n'ayant pas besoin d'être particulièrement citées :

(1) Il a été d'avis, pour assurer le respect du principe sur lequel le projet a été construit, et vu l'usage du Gouvernement et du Parlement d'alléger le fardeau des individus à revenu limité, que soit exempté de ce droit, l'héritier dont la part serait de L.E. 500 (le projet était en montant à L.E. 300 seulement) vu que le revenu de L.E. 500 ne dépasse pas L.E. 25 par an, en admettant un revenu annuel de 5 % qui, normalement peut être escompté. La somme de L.E. 500 est par conséquent, trop minime pour justifier un droit de mutation sur la succession.

La Commission est également d'avis de modifier les tranches prévues par le premier article de l'art. 1er pour rapprocher ce droit du droit de mutation de la propriété entre vivants, en vertu du principe sur lequel le projet a été élaboré. Le texte devient alors comme suit :

" Un droit de mutation sur les successions est établi sur la part nette de tout héritier. Il est de au jour du décès conformément au barème suivant :

Sur la part des descendants, conjoints et père et mère, le droit est de :

2	pour cent	sur les premières L.E. 3000 de la part nette de l'héritier,
3	"	" L.E. 3.000 suivantes "
4	"	" 5.000 "
5	"	" 6.000 "
6	"	" 10.000 "
7	"	" 10.000 "
8	"	" 10.000 "
10	"	sur tout surplus.

En appliquant ce texte, le droit perçu des bénéficiaires de parts peu importantes est léger et supportable et va en progressant avec l'importance de la part.

En application de ce texte, un droit de L.E. 2800 est perçu de l'individu dont la part bénéficiaire se monterait à L.E. 50.000 (contre L.E. 3.440 dans le projet du gouvernement) comme le montre le tableau suivant :

DROIT PERÇU SUR LA PART DE LA MORTUORAIUX ATTRIBUÉE PAR LA COMMISSION :

Tranche	Taux de l'impôt	Montant de l'impôt
L.E.	pour cent	L.E.
5.000	2	100
5.000	3	150
5.000	4	200
5.000	5	250
10.000	6	600
10.000	7	700
10.000	8	800
		2.800

DROIT À PERCEVOIR SELON LE PROJET DE LOI DU GOUVERNEMENT APPROUVÉ
PAR LA CHAMBRE DES DÉPUTÉS.

Tranche	Taux de l'impôt	Montant de l'impôt
L. E.	pour cent	L. E.
4.000	2	80
4.000	3	120
4.000	4	160
8.000	6	480
20.000	8	1.600
10.000	10	1.000
		3.440

La Commission estime que la réduction de l'impôt de la façon ci-dessus indiquée élimine toute objection sérieuse contre l'équité et la légitimité de cet impôt.

(2) Il a été d'avis, en ce qui concerne l'art. 8 de la loi, que l'impôt soit payé sur ce qui sera dû aux institutions et sociétés de bienfaisance, ou aux institutions sociales, au cours de l'année précédant le décès (au lieu de 2 années comme préconisé par le Gouvernement). Cela aiderait ces institutions qu'il est dans l'intérêt du pays de voir s'accroître et prospérer financièrement.

(3) L'art. 12 du projet stipule que le droit de mutation sur les successions est dû sur le montant des polices d'assurances contractées en faveur des héritiers. La Commission est d'avis qu'il n'est pas équitable d'obliger les héritiers à payer un droit sur les montants qui leur sont versés par les Sociétés d'Assurance, en vertu de polices contractées par le de cujus à leur profit, alors que les non-héritiers ne paieraient pas ce droit au cas où le défunt aurait contracté une police d'assurance en leur faveur. Pour ce, elle traite les héritiers et les autres sur un pied d'égalité.

La Commission a été d'avis, au sujet du même article, que la maison léguée par le défunt et servant à loger sa famille, ainsi que les meubles qu'elle contient, ne soient pas assujettis au droit, à moins d'être vendus au cours des 10 ans suivant le décès du de cujus; s'ils sont vendus après ce délai, aucun impôt n'est dû, un laps de temps de 10 ans étant considéré suffisant pour la non perception du droit, et l'impôt que perçoit l'Etat sur le transfert de la propriété entre vivants étant alors suffisant.

(4) La Commission a ajouté à l'art. 13 les créances douteuses, à écarter définitivement du tempérament de la succession, vu que beaucoup de commerçants et d'agriculteurs, et surtout ces derniers, possèdent sur des locataires dénués de moyens des créances douteuses qui ne sont pas contractées mais que les débiteurs se trouvent dans l'impossibilité de régler. Il n'est que juste d'écarter de telles créances.

(5) Des modifications relatives aux délais et formalités ont été introduites dans les art. 18, 21 et 22 qui permettront aux héritiers de s'acquitter des obligations imposées par le projet de loi sans une pression inutile et sans s'exposer aux pénalités à cause des courts délais fixés.

(6) La Commission a approuvé la base établie par la Chambre des Députés pour l'estimation de la succession, qui est plus précise et plus équitable que la base proposée par le projet. Elle a ajouté cependant, au second alinéa, après l'expression " valeur locative " le mot " annuelle ", qui a, sans doute, été omis par inadvertance; sinon

le droit de mutation sur les immeubles serait négligeable et hors de rapport avec l'impôt sur les terrains; ce qui n'a pu être l'intention de la Chambre des Députés.

(7) La Commission a remarqué que l'art. 45 oblige toute personne achetant un terrain ou tout autre droit réel dûment au vendeur par voie de succession ou de testament, de s'assurer, avant de conclure l'achat, que le droit de mutation sur la succession a été perçu, si un laps de temps de 10 ans ne s'est pas écoulé depuis le décès du de cujus, sous peine d'être solidairement responsable du règlement, et de se voir infliger une amende se montant à la moitié du montant du droit. La Commission constate que cette disposition aura un effet défavorable sur les transactions à l'avenir, et causera des retards et des entraves également nuisibles aux vendeurs et aux acheteurs. La même chose s'applique à l'art. 46 interdisant aux préposés à l'enregistrement des actes, de procéder à cet enregistrement avant de s'être assurés que les droits de mutation dus ont été acquittés. Cela n'a pas échappé à la Commission Financière de la Chambre des Députés, qui a en conséquence dit ce qui suit dans son rapport, sur ce point délicat:

" En vue de l'application des dispositions des art. 45 et 46 la Commission recommande au Ministère des Finances (Administration des Impôts) de créer un Département dont la fonction consistera à délivrer à tout requérant des certificats attestant si un droit de mutation est dû ou non sur le bien dont la vente est proposée. Si le certificat est positif, il devra indiquer le montant des droits dus".

La Commission des Finances du Sénat estime qu'il n'est pas suffisant d'exprimer un vœu dans cette importante question, qui aura une telle répercussion sur les transactions à l'avenir, et considère qu'il est du devoir de l'Administration des Impôts de délivrer à tous intéressés, sur sa demande, un certificat attestant le règlement des droits ou des termes échus des droits, en cas d'achèvement des droits. Un tel certificat doit être délivré dans un délai ne dépassant pas les deux semaines pour ne pas retarder les transactions du public. Elle suggère à cet effet l'inclusion d'un art. 47 après l'art. 46 comme suit:

" L'Administration fiscale devra délivrer à tout intéressé, dans les deux semaines de la demande qui lui en sera faite, un certificat indiquant le droit de mutation et ce qui en a été payé".

(8) La Commission constate en dernier lieu que l'art. 52 (devenu l'art. 53) stipule que le contribuable ayant payé un droit de mutation non dû perd le droit d'en réclamer en restitution après un délai de deux ans. Ce délai a été porté à trois ans à partir du paiement, la Commission pesant en considération le fait que le Gouvernement n'est débou de son droit de réclamer le droit de mutation que 5 ans à partir de son échéance, conformément à l'art. 51 (devenu l'art. 52).

Bien qu'il existe une différence justifiable entre les deux cas, cette différence ne doit pas être grande au point préconisé par le Gouvernement.

Pour ces motifs, la majorité de la Commission prie le Sénat d'approuver le projet de loi avec les modifications qu'elle y a apportées, indiquées dans le tableau comparatif annexé à ce rapport.

Le Secrétaire Parlementaire,
ANTOIN EL GEMAYEL.

Le Vice-Président de la Commission,
MAHMOUD CHOUEBAT.

**Rapport du 7 Août 1944 de la Commission des Finances de la Chambre
des Députés sur le projet de la loi établissant un droit de mutation
sur les successions (retourné du Sénat).⁽¹⁾**

En sa séance du 25 juin 1944 la Chambre transmet à la Commission des Finances, aux fins d'examen par voie d'urgence, le projet de cette loi. La Commission l'étudie le 4 juillet 1944 et présente son rapport le 6 juillet 1944, rapport qui fut approuvé par la Chambre au cours de la séance du 17 juillet 1944 et envoyé au Sénat qui l'étudia et y apporta quelques modifications. Ces modifications furent portées le 7 août 1944 à l'attention de la Commission qui les étudia le même jour et constata qu'elles n'étaient dictées que par l'intention d'alléger les taxes et les obligations comprises dans le projet de loi, ainsi que pour défaire d'avantage certains articles.

En ce qui a trait à la modification apportée au second alinéa de l'art. 34, la Commission doit relever que l'expression "valeur locative annuelle prise comme base pour la fixation des impôts sur les immeubles" signifie : le loyer net de l'immeuble soit le loyer payé comme base par l'Administration des Contributions Directes pour fixer l'impôt après déduction de tout frais qu'il a été d'usage d'en déduire.

La Commission des Finances ne voit pas d'objection à l'approbation de toutes les modifications pétiées, telles que faites par le Sénat. La Commission prie la Chambre d'approuver ces modifications.

⁽¹⁾ Traduction non officielle. Ce rapport n'a paru que dans l'édition arabe des *Annales de la Chambre des Députés*.

TABLE DES MATIÈRES

	Page
P RE FACE	373
I NTRO DUCTION	375
Première Partie.—Historique	
Deuxième Partie.—Questions Préliminaires	
Section I.—De la Nationalité	
Cas de double nationalité	394
Cas des apatrides et des personnes déchues de leur nationalité	395
Cas de perte volontaire de nationalité	396
Cas des Souverains	397
Jurisprudence concernant la nationalité	397
Section II.—Règles de la dévolution des successions en Egypte	
(1) L'intervention des héritiers n'est pas requise ou n'a pas lieu	399
(a) Le défunt est décédé ab intestat	399
(b) Le défunt a testé dans les limites permises	399
(2) L'intervention des héritiers est nécessaire	400
(a) Accord des héritiers pour l'application de la loi religieuse	400
(b) Accord des héritiers pour exécuter le testament laissé par le de cujus malgré un vice de forme ou de fond qui l'entache	401
(c) Accord des héritiers pour partager la succession à l'amiable	402
(d) Renonciation d'un héritier à sa part ou d'un légataire à son legs	402
Conflits de lois	403
Cas spéciaux : Dévolution des successions des travailleurs	404

Troisième Partie.—Etude de l'impôt successoral égyptien

	PAGE
CHAPITRE I.— <i>Définition — Nature — Fondement du droit de mutation</i>	409
CHAPITRE II.— <i>Successions assujetties au Droit de mutation</i>	415
SECTION I.— <i>Le de cujus était égyptien</i>	418
SECTION II.— <i>Le de cujus était étranger</i>	419
(1) Immeubles	419
(2) Meubles	419
(a) L'étranger à son domicile légal en Egypte... ..	422
(b) L'étranger à une occupation en Egypte	426
(c) L'étranger exploite un bien en Egypte	426
SECTION III.— <i>Exceptions</i>	427
(1) Membres des Forces Britanniques en Egypte et Membres de la Mission Militaire	428
(2) Membres du Corps Diplomatique	428
CHAPITRE III.— <i>Double imposition</i>	431
(a) Imposition par l'Etat National du défunt	435
(b) Imposition par l'Etat du domicile du défunt	435
(c) Imposition par l'Etat de la situation des biens	436
(1) Projet de l'Institut de Droit International	436
(2) Projet de la S.D.N.	437
CHAPITRE IV.— <i>Dispositions assujetties au droit de mutation</i>	441
(1) Biens transmis par voie testamentaire	441
(2) Biens transmis à titre gratuit ou à titre onéreux par le de cujus à ses héritiers dans l'année de son décès	442
(3) Titres et valeurs ayant appartenu au de cujus dans l'année précédant son décès et trouvés en la possession des héritiers	447
(4) Comptes-joints — Comptes sociaux	450
(5) Coffres-forts, caissettes, plis cachetés	451

	PAGE
(6) Bénéficiaires des Wakfs	452
(7) Biens transmis par le défunt, dans l'année de son décès, à des œuvres de bienfaisance par voie de donation ou sous forme de "Wakf Khairi".	454
(8) Biens des Absents	456
(9) Successions vacantes	457
CHAPTER V.— <i>Assiette du droit de mutation</i>	459
SECTION I.—Actif de la succession	459
(1) Immeubles	459
Exemptions :	
(a) Maison affectée au logement de la famille du défunt ...	459
(b) Maisons non assujetties à l'impôt sur la propriété bâtie	461
(2) Meubles	461
(a) Meubles corporels	461
Exemptions :	
(1) Meubles servant à l'usage de la famille	462
(2) Collections de livres, de timbres, etc	463
(b) espèces, titres et valeurs	463
(c) créances du défunt	464
(d) actions judiciaires et droits litigieux	465
(e) droits incorporels et toutes autres valeurs en général	465
(f) rentes viagères	465
(g) assurances sur la vie	466
SECTION II.—Passif de la Succession	468
Dettes déductibles	469
Dettes déductibles de plein droit	470
Dettes non déductibles	471
Dettes entachées de suspicion de simulation	472
Dédaction des autres charges	473

	PAGE
SECTION III.—Assiette du droit	474
CHAPITRE VI.— <i>Évaluation du patrimoine successoral</i>	475
(1) Terrains agricoles	475
(2) Immeubles assujettis à l'impôt sur la propriété bâtie	477
(3) Titres et valeurs	478
(a) Titres cotés à l'une des Bourses Égyptiennes	478
(b) Titres non cotés à l'une des Bourses Égyptiennes	479
(4) Nue propriété et usufruit	480
(5) Bénéfices dans les Wakfs	482
(6) Hekr	482
(7) Tous autres biens et droits	483
Les commissions d'estimation	485
Droits et garanties des intéressés	486
CHAPITRE VII.— <i>Perception des droits de mutation</i>	489
Date d'exigibilité des droits de mutation	489
Règlement intégral des droits	490
(a) Les titres sont détenus par les intéressés eux-mêmes	491
(b) Les titres ne sont pas détenus par les intéressés	492
Échelonnement des droits	492
Mode de paiement	493
(a) Règlement en espèces	493
(b) Règlement en titres	493
Droits et garanties de l'État pour le recouvrement des droits de mutation	500
(a) un partage est intervenu	501
(b) les héritiers sont restés dans l'indivision	502
[Cas spéciaux	503
(a) Bénéfices des Wakfs	503
(b) Nue propriété	504
CHAPITRE VIII.— <i>Tarif du droit de mutation</i>	507
Parenté légitime, parenté naturelle, parenté adoptive	510

	PAGE
Affranchissement de L. E. 500	511
Biens compris dans la succession et provenant eux-mêmes d'une succession	512
Tableau du Tarif	514
CHAPITRE IX.—Déclarations et obligations	515
SECTION I.—Déclarations et obligations imposées aux intéressés	
(1) Déclaration de décès	517
(2) Déclaration provinciale	520
(3) Inventaire	521
(4) Déclaration supplémentaire	525
Questions d'ordre général :	
Réconciliation des intérêts	527
Signature des déclarations	527
SECTION II.—Déclarations et obligations imposées aux tiers	528
(1) Déclaration de décès	528
(2) Déclaration des avoirs du défunt	528
(3) Déclaration des créances à l'encontre du défunt	530
(4) Obligation de bloquer les avoirs du défunt	531
(5) Défense de laisser ouvrir un coffre-fort loué au défunt hors de la présence d'un délégué de l'Administration des Impôts	533
(6) Obligation de déposer dans une caisse gouvernementale les sommes ou valeurs à leur charge	534
(7) Obligation incombant aux acheteurs de biens immeubles successoraux	536
(8) Obligation incombant aux acheteurs de biens meubles successoraux	538
(9) Obligations incombant aux officiers publics	539
SECTION III.—Droits et obligations de l'Administration des Impôts	541

	PAGE
(1) Contrôle des déclarations	542
(2) Inventaire	543
(3) Mesures conservatoires	544
(4) Gestion provisoire de la succession	544
(5) Séquestration Judiciaire	545
(6) Mesures contre les fraudes	545
(7) Obligation de délivrer des certificats relatifs aux droits de mutation	546
(8) Secret professionnel	548
(9) Droit de communication	548
CHAPITRE X.— <i>Prescription des droits de mutation</i>	553
I.—Prescription au profit des contribuables	553
II.—Prescription au profit de l'Etat	555
CHAPITRE XI.— <i>Entrée en vigueur de la loi</i>	556
CONCLUSION	559

ANNEXES

Références pour l'étude de la Loi No. 142 de 1944	561
Table de concordance des articles de la Loi No. 142 de 1944 et du règlement d'exécution	562
Table de concordance des textes de la Loi No. 142 de 1944 cités au cours de l'ouvrage	562
Table de concordance des textes du règlement d'exécution de la Loi No. 142 de 1944 cités au cours de l'ouvrage	563
Tableau des formalités et délais prévus par la Loi No. 142 de 1944 et le règlement d'exécution y relatif	564
Formules annexées au règlement d'exécution	569
Travaux préparatoires de la Loi No. 142 de 1944 :	
(1) Note explicative du projet de Loi de 1944	584
(2) Le projet de Loi de 1944	587
(3) Rapport de la Commission des Finances de la Chambre des Députés du 6 juillet 1944	592
(4) Rapport de la Commission des Finances du Sénat du 27 juillet 1944	596
(5) Rapport de la Commission des Finances de la Chambre des Députés du 7 août 1944	602
Table des matières	603

