

PIERRE PERDRIEU

# LES FRAUDES

DANS L'IMPOT ITALIEN

## SUR LES REVENUS DE LA RICHESSE MOBILIERE

Enquête communiquée à la Société de Législation comparée,  
dans la Séance du 24 février 1909.

AVEC UNE LETTRE-PRÉFACE

DE

M. LUIGI LUZZATTI

MINISTRE D'ÉTAT DU ROYAUME D'ITALIE  
MEMBRE DE L'INSTITUT DE FRANCE

ÉDITION REMANIÉE ET AUGMENTÉE

Librairie des Publications officielles et du Bulletin des lois  
ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

GEORGES ROUSTAN, LIBRAIRE  
5, 17 et 17 bis, Quai Voltaire. — PARIS (VII<sup>e</sup>)

1910

PIERRE PERDRIEUX

# LES FRAUDES

DANS L'IMPÔT ITALIEN

## SUR LES REVENUS DE LA RICHESSE MOBILIÈRE

Enquête communiquée à la Société de Législation comparée,  
dans la Séance du 24 février 1909.

AVEC UNE LETTRE-PRÉFACE

DE

M. LUIGI LUZZATTI

MINISTRE D'ÉTAT DU ROYAUME D'ITALIE  
MEMBRE DE L'INSTITUT DE FRANCE

---

ÉDITION REMANIÉE ET AUGMENTÉE

---

Librairie des Publications officielles et du Bulletin des Lois  
ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

GEORGES ROUSTAN, LIBRAIRE  
5, 17 et 17 bis, Quai Voltaire. — PARIS (VII<sup>e</sup>)

—  
1910

## LETTRE-PRÉFACE <sup>(1)</sup>

DE

M. LUIGI LUZZATTI

MINISTRE D'ÉTAT DU ROYAUME D'ITALIE, MEMBRE DE L'INSTITUT DE FRANCE

Rome, le 1<sup>er</sup> Décembre 1909.

CHER MONSIEUR,

Je suis heureux de vous avoir mis à même, en vous présentant aux chefs de l'administration financière italienne, d'étudier une matière délicate et grave, celle de l'expérience italienne sur l'impôt qui frappe les différentes formes de revenus, en dehors du revenu foncier qui est encore sous le régime du cadastre en voie de péréquation.

Autrefois, on descendait en Italie pour y jouir de son climat splendide, du spectacle de la nature, des monuments et des beaux-arts. Aujourd'hui, aux pèlerins de la prévoyance sociale, qui abondent tous les jours davantage, s'ajoutent les pèlerins des réformes financières. C'est que mon pays, en cinquante ans de résurrection politique,

(1) Cette préface a été écrite directement en français.

est devenu, lui aussi, un vaste laboratoire d'expériences sociales et financières. Et nous vous devons beaucoup de reconnaissance pour en avoir mis en lumière un côté intéressant.

Vous avez étudié un sujet très obscur, c'est-à-dire le taux varié et variable de la fraude dans le recouvrement de l'impôt sur la richesse mobilière.

Le fait est que jamais la définition de Montaigne ne s'applique mieux qu'à cette forme d'impôt, et « cet être ondoyant et divers » qui est l'homme, devient le plus ondoyant et le plus divers des êtres lorsqu'il se transforme en contribuable.

Si l'on observe que le niveau des différents taux de l'impôt que nous examinons est le plus élevé qu'on sache, il faut bien admettre que la tendance à la fraude se développe en raison de l'âpreté fiscale qui afflige le contribuable, lequel est en Italie le plus patriote, le plus admirable, et le plus patient animal humain qui soit connu dans l'histoire financière : mais lui aussi rencontre une limite dans le sacrifice qu'il s'impose, et il me paraît que dans vos remarquables études vous ne tenez pas un compte suffisant de cet état d'âme. Notre résurrection nationale nous a coûté très cher. Et pour atteindre l'équilibre du budget, pour obtenir le rétablissement de notre crédit privé et public, pour arriver à la conversion de la rente, nos hommes d'État ont affronté l'impopularité. Elle a été d'ailleurs largement récompensée par la gloire, un peu tardive : Quintino Sella, qui est le véritable auteur de ce code de torture financière, est maintenant, après Cavour et Minghetti, l'homme d'État le plus admiré en Italie, et qui a laissé le plus d'élèves fidèles.

Après avoir mis en relief ce point fondamental de la question que vous examinez, je ne peux pas vous dénier que l'administration financière dans ce combat quotidien livré à la fraude peut avoir des défaillances et des défec-

tuosités. Elle vous lira, et elle en tirera l'occasion pour se perfectionner et pour resserrer toujours davantage les liens qui entourent le contribuable. Mais, sur notre administration financière, laissez-moi dire sans esprit de chauvinisme, que sa probe sévérité est à la hauteur du patriotisme des contribuables. C'est une administration à laquelle nous avons inspiré un esprit d'enthousiasme ardent, hiératique, pour sa mission, ce n'est pas une fonction, mais un sacerdoce qu'elle exerce, et j'ai vu des directeurs généraux, quand j'étais Ministre des Finances ou du Trésor, les larmes aux yeux lorsqu'ils me dénonçaient la décadence des recettes, et s'échauffer d'enthousiasme en me recommandant les mesures draconiennes aptes à les faire remonter.

Et toutefois, cher Perdrieux, vous qui dévoilez tout, vous avez trouvé que cette administration manque d'esprit de suite dans son implacabilité, qu'elle a des lacunes qu'elle devrait remplir, un outillage qu'elle devrait améliorer.

Or, il est arrivé que, dernièrement, en profitant d'un projet de réforme financière, cette administration a cherché à y mettre toutes les mesures dictées par l'expérience et que vous indiquez vous-même. Mais, avant d'être ligoté, le contribuable a crié si fort que tous ces projets se sont anéantis. C'est que nous autres financiers nous faisons de l'art pour l'art, et que les contribuables font de l'art pour la vie. Et alors, il arrive un moment où le patriotisme se trouve comprimé et où le souci de l'intérêt privé éclate. Du reste, cher ami, nous autres qui avons souvent administré les finances de notre pays, nous avons toujours admis l'impossibilité d'éviter les déclarations non sincères, étant donnée l'élévation du taux.

Vous qui avez eu l'occasion d'examiner les méthodes avec lesquelles les sociétés anonymes sont frappées, vous devez cependant reconnaître que ces méthodes sont



pratiquées jusqu'aux extrêmes limites, puisque les sociétés anonymes ne peuvent pas soustraire un seul centime aux regards hargneux du fisc et que dans aucun autre pays elles ne paient si cher la protection sociale. C'est pour cela qu'en présidant la commission de réforme des sociétés anonymes, j'ai proposé, et mes collègues ont accepté, de soustraire à l'impôt sur la richesse mobilière tous les fonds mis en réserve ou destinés à l'amortissement, qui redeviendraient taxables seulement lorsqu'on les distribuerait entre les actionnaires. Je ne connais pas un autre pays où, nonobstant les imperfections que vous signalez, la richesse mobilière gérée par la société anonyme soit si durement taxée.

Naturellement, de grandes lacunes existent dans les énonciations des profits industriels et commerciaux, et particulièrement dans celles des gains des médecins, des ingénieurs, etc., où les « diversités » et les « ondoievements » des consciences atteignent des degrés de finesse dont seulement les talents supérieurs sont capables. Le peuple dans sa rudesse est toujours plus ingénu et plus franc.

Mais malgré tout cela, dans toutes les commissions où les éléments électifs et le Gouvernement réunissent leur action, il faut reconnaître que nous avons obtenu le grand résultat d'éliminer celle que j'appelle la fraude des fraudes, et qui est représentée par les erreurs volontaires des passions politiques et religieuses. En Italie, sans atteindre l'idéal, qui appartient aux êtres célestes et non terrestres, tout contribuable a conscience que ces passions ténébreuses n'interviennent dans la perception d'aucun impôt. A ce point de vue, une rigide école financière de justice nous a rendu le service de l'égalité dans la servitude de l'impôt.

Comme vous voyez, mon cher Perdrieux, je ne vous réfute pas, je constate uniquement des états mystérieux

de l'âme du contribuable italien, et de l'âme de l'administration financière italienne : ils ne peuvent être connus que par ceux qui les ont vécus et soufferts.

Mais je vous remercie bien vivement de nous avoir étudiés, et d'avoir contribué par votre critique judicieuse à améliorer une administration qui est notre légitime orgueil, car elle est la grande puissance de cet équilibre du budget qui représente l'honneur financier de l'État.

Agréez, cher monsieur Perdrieux, l'expression de mes meilleurs sentiments.

LUIGI LUZZATTI.

# LES FRAUDES

DANS L'IMPÔT ITALIEN

SUR LES REVENUS DE LA RICHESSE MOBILIÈRE

---

L'impôt italien « sur les revenus de la richesse mobilière » est fondé sur *la déclaration*. En tous pays, la déclaration provoque des fraudes : pour que l'impôt puisse être entièrement recouvré, pour qu'il soit également appliqué à tous, il faut que la déclaration soit contrôlée, que les fraudes soient découvertes et punies. Dans quelle mesure l'impôt italien répond-il à ces exigences ?

Tel est l'objet d'une enquête faite en Italie, et principalement à Rome, au cours de l'année 1908 (1).

La première pensée qui vient à l'enquêteur est de demander à l'administration des renseignements sur ces fraudes : on lui remet une brochure verte de 160 pages in-octavo, où sont contenus les *lois et règlements pour l'application de l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière*.

(1) Qu'il me soit permis d'exprimer ici la profonde reconnaissance que je dois à Son Excellence M. le Ministre d'État Luigi Luzzatti : il m'a présenté aux chefs de l'administration financière italienne ; sa science et ses intuitions m'ont sans hésiter dirigé dans les voies qu'il fallait explorer. La lettre-préface dont il a honoré cette brochure dégage le sens intime des choses : c'est le coup d'œil de l'orateur et de l'homme d'État.

Il y trouve réunis : le *texte unique* du 24 août 1877 (1) où, selon l'excellente habitude italienne, on a fondu les treize lois qui, de 1864 à 1877, ont disposé en la matière, — et, parmi elles, la loi de 1873 qui édicte les pénalités pour omission ou inexactitude de déclaration —, 6 autres lois, y compris celle du 2 mai 1907, 2 décrets réglementaires pour l'application des lois, enfin 43 lois concernant des cas particuliers. Il les étudie, il y découvre un ensemble de mesures qui, de certains revenus, peut faire connaître très facilement le montant exact, sur certains points même arme le fisc de pouvoirs d'inquisition exorbitants, sur certains points enfin ne lui donne d'autre garantie que la bonne volonté du contribuable.

L'enquêteur veut alors savoir dans quelle mesure ce contribuable s'offre à la taxation, qui est lourde. Il s'en informe. Pour préciser, il demande le chiffre des fraudes, ou, pour parler le style administratif, des « omissions et inexactitudes » dans les déclarations. L'administration répond qu'elle n'en sait rien. Personne cependant ne doute qu'il ne soit très élevé, mais il n'existe aucune statistique, même simplement estimative.

Il revient à la charge : comment se pratique la fraude ? comment l'administration la déjoue-t-elle ? dans quelle mesure y réussit-elle ? On lui fait observer que cette enquête, difficile par elle-même, exige en outre une certaine connaissance du pays ; que l'administration elle-même n'a pas fait, des procédés de fraude, une étude systématique. Il ne reste qu'un chemin à prendre : étudier de très près les textes et essayer de déduire les difficultés que peut en présenter l'application, et, point par point, interroger l'administration (2) sur les méthodes par lesquelles elle les aborde, et les conséquences pratiques qui en résultent ; se retourner ensuite vers les contribuables et leur demander quels sont leurs rapports avec le fisc ; enfin rechercher les appréciations de tous ceux qui, de manière ou d'autre, se sont occupés de la question : ministres ou anciens ministres d'opinion différente, sénateurs, députés, anciens fonctionnaires, économistes, publicistes.

(1) C'est à ce texte unique que se rapportent les numéros d'articles cités sans autre référence.

(2) Je dois de vifs remerciements à l'obligeance jamais lassée que m'ont témoignée des fonctionnaires et anciens fonctionnaires des finances : ils m'ont fourni des faits et des documents, je suis seul responsable des appréciations que j'en ai tirées.

industriels, banquiers, hommes d'affaires (1). Une incessante confrontation et une certaine habitude des mœurs nationales sont nécessaires pour mettre au point ces données et en tirer quelques conclusions. On arrive ainsi à connaître une pratique qui n'est pas officiellement réglementée, qui est affaire d'habitudes, qu'on n'aime pas affirmer catégoriquement : « cela se fait, mais cela n'est pas écrit », *si fa, ma non è scritto*, est un refrain qui vient souvent dans les conversations qu'on peut avoir sur le sujet. On ne pourra donc, le plus souvent, apporter ici que peu de références expresses (2), mais surtout des données recueillies de tous côtés, des appréciations, des impressions, dont une enquête personnelle a permis de faire la critique et de tirer des déductions.

Après avoir résumé les caractères légaux de l'impôt, on exposera comment les revenus se dissimulent au fisc et comment le fisc les recherche, comment il les évalue pour les taxer ; on examinera la valeur de cette taxation et ses résultats, et dans quelle mesure la pratique répond à la théorie légale. Les déviations que l'impôt peut avoir subies, l'examen de leurs causes et des remèdes possibles nous permettront de saisir le caractère véritable que donne à l'impôt italien de la richesse mobilière son mode d'assiette.

## I

L'impôt sur les revenus de la richesse mobilière, au sens de la loi, n'est pas un impôt général sur le revenu, ni un impôt progressif, c'est un impôt de quotité qui frappe selon une certaine discrimination les différentes catégories de revenus mobiliers qui y sont énumérés ; il suppose la connaissance du revenu

(1) Je les prie d'accepter ici l'expression de ma reconnaissance pour l'accueil et l'aide que j'ai trouvés auprès d'eux.

(2) Mon enquête était terminée et mes conclusions rédigées quand j'ai pris connaissance du livre de M. Lia, *L'imposta mobiliare et la riforma dei tributi diretti in Italia*, Roma-Torino, Roux e Viarengo, 1906, critique de l'impôt fondée sur l'expérience de longues années (M. Lia est « agent des impôts directs »), — et de celui de M. le vicomte Olivier de Spoelberch, *L'impôt sur le Revenu en Italie*, Bruxelles, Dewit, 1908, exposé exact, précis et pénétrant. Ils ont confirmé mes renseignements, et m'ont fourni des remarques dont je donnerai les références au cours de cette étude. — M. Lia a eu l'amabilité d'examiner de près mes épreuves et de me faire profiter de ses sagaces observations.

effectif de chaque catégorie : une fois le chiffre de chacun de ces revenus fixé au net suivant les règles de la loi, il suffirait de lui faire subir les discriminations et réductions édictées, puis de lui appliquer le tarif. La loi se préoccupe uniquement du revenu, elle ne met pas en question la personne du contribuable, ni sa façon de vivre, ni (sauf pour exempter certains possesseurs de petits revenus) (1) l'ensemble des revenus dont il peut jouir au net. (Ainsi les revenus, dont la source (*produzione*) est hors du royaume, ne sont pas taxés; d'autre part, on déduit les dépenses dont est grevée la production d'un revenu donné, mais non pas les charges générales du contribuable.)

Ces revenus déterminés, par quel moyen la loi les fait-elle connaître? En principe, par une déclaration périodique : « Tout contribuable, dit la loi (art. 14), est tenu à faire la déclaration de ses revenus non fonciers, selon leur chiffre brut, ainsi que des exemptions et déductions auxquelles il peut avoir droit ». Les nouveaux contribuables sont obligés d'accomplir cette formalité, les autres peuvent s'en dispenser, et leur silence est interprété comme une confirmation du revenu antérieurement imposé (art. 24).

Le fisc admet la déclaration, ou fixe le revenu à un chiffre différent, ou, faute de déclaration, le taxe d'office. Le chiffre d'imposition qui en résulte est publié dans la commune, et les taxations d'office sont notifiées au contribuable.

Le contribuable peut, ou admettre cette taxation, ou la contester. S'il la conteste, il peut essayer de conclure un accord avec l'agent du fisc (art. 40) ou bien entrer dans la voie contentieuse : voie administrative avec des commissions à trois degrés (art. 42), puis voie judiciaire avec les trois degrés de la juridiction civile (art. 53). Pour les questions *de fait* qui nous occupent ici : existence, nature et consistance du revenu, il ne peut parcourir que les deux premiers degrés de juridiction devant les commissions (sauf une exception concernant les intérêts non stipulés dans l'acte de prêt) (art. 50). Dans la commission du premier degré, prévaut l'élément électif; dans celle du second, l'élément administratif n'a qu'une voix de majorité, celle du président, nommé par le préfet. C'est donc l'agent d'abord, puis ces deux commissions, la deuxième en dernier ressort, qui doivent juger de l'exactitude de fait des déclarations et détermi-

(1) Articles 55, 56, 57.

ner le revenu imposable. Ce sont eux dont nous aurons à étudier l'action.

Tel est le régime de la loi.

Nous allons voir si la pratique y répond.

## II

Comment et dans quelle mesure le contribuable peut-il se soustraire à l'impôt? Y a-t-il des contribuables qui échappent au fisc? Y a-t-il des revenus qui lui restent inconnus ou incomplètement connus?

La liste des contribuables dans chaque commune est établie par la municipalité (*Giunta municipale*) qui doit en faire la révision chaque année (art. 33). Cette révision n'est pas sérieusement faite : les municipalités y mettent quelquefois de la mauvaise volonté, le plus souvent de la négligence. C'est une première assise qui manque.

Il en est souvent de même de la base légale, la déclaration; la sanction prévue contre les non-déclarants n'étant pas appliquée, le contribuable a avantage à ne pas déclarer ses revenus : si l'agent le taxe trop haut, il réclamera; s'il le taxe trop bas, il y gagnera. Il est possible que des contribuables échappent ainsi totalement. Toutefois, la chose est rare, et ce ne peut être que de petits contribuables sans profession, ou exerçant une profession qui ne soit ni soumise à aucune réglementation administrative, ni un commerce, ni une industrie notable : les sociétés nouvellement formées, toute nouvelle entreprise commerciale ou industrielle, doivent, en effet, être signalées à l'agent des finances par les Chambres de commerce (1). Restent des professions telles que celles d'artiste ou de professeur, en général peu lucratives, et qui causent peu de dommage à l'impôt si elles lui échappent. Les pertes vraiment graves pour le fisc proviennent de l'insuffisante connaissance du chiffre des revenus.

Pour en faire l'examen, nous suivrons la division administrative en revenus « certains et définis » et revenus « incertains et variables », en distinguant : parmi les premiers, ceux qui proviennent du capital et ceux qui proviennent d'autres sources

(1) Règlement approuvé par le décret du 11 juillet 1907 (art. 71). — En pratique, les Chambres de Commerce ne font pas ces communications : l'agent les réclame; et les Chambres ne répondent pas toujours.



(salaires, traitements, pensions, etc.); parmi les seconds, les revenus des sociétés par actions, et ceux des particuliers, *privati* (lesquels comprennent les sociétés de personnes) : revenus du commerce, de l'industrie et des professions libérales.

En matière de revenus « certains et définis » du capital, les États qui cherchent à frapper tous les revenus des capitaux rencontrent la plus grosse difficulté dans la taxation des valeurs étrangères. L'Italie a supprimé cette difficulté en renonçant à les frapper : son impôt sur les revenus de la richesse mobilière ne frappe que les « revenus ... qui se produisent dans l'État ou qui sont dus par une personne domiciliée ou résidant dans l'État » (art. 3). Ainsi n'a plus lieu de se commettre une des fraudes les plus difficiles à réprimer.

Quant aux revenus de la Dette publique (1), lots, annualités, intérêts de toute nature payés par l'État, ou pour le compte de l'État, il n'y a, pour le Trésor, aucun mécompte possible puisqu'ils sont, en vertu des articles 10 et 11, frappés par retenue directe opérée sur le paiement. Une forme de perception presque semblable et aussi sûre consiste à faire verser l'impôt au Trésor par celui qui paie le revenu, quand ce débiteur est une administration qui a des affinités avec les administrations de l'État. Non prévue par la loi, mais établie (par l'article 4 du règlement) sur les bénéficiaires de certains employés, elle a été étendue, par la loi sur le crédit foncier, aux intérêts des « inscriptions » (cartelle) de crédit foncier, et, peu à peu, par décisions administratives, à quelques autres cas : impôt dû par la *Cassa depositi e prestiti* (équivalent à notre Caisse des dépôts et consignations) et par les caisses d'épargne postales ; — impôt sur les revenus passifs et actifs du Fonds pour le culte ; — impôt sur les indemnités, en nature ou en argent, de nourriture et de logement accordées à certaines catégories d'employés (2), etc....

La taxation de certains autres revenus du capital se trouve assurée par une disposition (art. 15) qui oblige les provinces, communes, les personnes morales (*gli enti morali*), les sociétés en commandite par actions et les sociétés anonymes à déclarer, non seulement leurs propres revenus, mais encore les intérêts des

(1) Depuis la conversion, le montant des arrérages est établi net d'impôt, — ce qui revient exactement à les frapper par retenue.

(2) *Relazione generale sulla Amministrazione delle Finanze durante l'esercizio dal 1° Luglio 1906 al 30 Giugno 1907 presentata alla Camera dei Deputati ... nella seduta del 28 Feb. 1908*, p. 75-76.

dettes par eux contractées et des obligations par eux émises, et à payer directement l'impôt relatif à ces revenus, sauf à s'en revaloir sur leurs créanciers par voie de retenue. « En outre, les provinces, communes, et toutes autres personnes morales, sociétés, ainsi que tous individus, devront déclarer, sans aucune déduction et pour leur montant total, les primes des emprunts émis par eux ou par d'autres à leur compte, et payer directement l'impôt y afférent sauf à le retenir à leurs créanciers. »

Voilà, grâce à ces dispositions, autant de revenus sur lesquels le fisc est assuré de percevoir l'impôt. Mais il reste les intérêts des prêts faits à des particuliers ou à des sociétés de personnes, et sur ceux-là la fraude est relativement fréquente (1). Elle consiste soit à dissimuler le titre constitutif du revenu (*celando il titolo*), soit à le fausser (*falsando il titolo*), c'est-à-dire à énoncer dans le titre un lien de droit différent du lien réel, par exemple à dissimuler un prêt sous les apparences d'un dépôt sans intérêts, ou d'une vente avec clause de rachat, soit encore en substituant au titre de prêt une lettre de change dans le montant de laquelle sont compris les intérêts dus à l'échéance.

La fraude est moins fréquente en matière de salaires, traitements, pensions, etc..., et cela presque mécaniquement, grâce à l'économie de la loi. Sur les « salaires, pensions, et autres traitements personnels payés par le Trésor pour le compte de l'État », l'impôt se perçoit par retenue directe (art. 11 de la loi) ; sur les profits (*proventi*) de tous les bureaux de chancellerie judiciaire, le montant en est versé à la trésorerie par les soins du chef du bureau de chancellerie (art. 4 du règlement). Pour les salaires payés par d'autres employeurs que ces administrations, la loi d'impôt elle-même donne une grande sûreté au fisc ; elle admet en déduction du revenu imposable tous traitements, salaires, etc., payés par le contribuable pourvu qu'ils soient une condition nécessaire à la production du revenu imposé : ainsi les salaires des ouvriers dans l'industrie, des employés dans le commerce, voire des aides, préparateurs, clerks, etc..., dans les

(1) Une garantie partielle, mais très insuffisante, est donnée au Trésor par les articles 68 et 69 de la loi : les créanciers de revenus définis ne pourront exercer leurs droits contre leurs débiteurs qu'après avoir fait constater qu'ils se sont acquittés de leurs obligations fiscales afférentes à ces revenus ; les autorités judiciaires ne pourront jusque-là rendre de jugements sur ces

— Ces créanciers en sont quittes pour payer l'impôt seulement dans la mesure où ils ont à faire valoir leurs droits.

professions libérales. Les débiteurs ont donc dans ce cas tout intérêt à faire la déclaration exacte du chiffre total qu'ils paient, mais il reste qu'ils peuvent léser le Trésor dans le détail en fractionnant ce chiffre en nombreux traitements de manière que le chiffre de chacun reste au-dessous du minimum imposable et bénéficie des réductions accordées aux petits traitements : telle est la forme que prend la fraude sur les salaires qui font l'objet de déductions. Quant à ceux qui ne rentrent pas dans ce cas, comme par exemple ceux des domestiques attachés au service personnel, on pense bien que le bénéficiaire s'efforcera de les dissimuler et y réussira souvent.

La question est plus complexe lorsqu'il s'agit de revenus dits *incerti et variabili*, c'est-à-dire variables suivant l'année et indéterminés quant à leur montant. Ce sont les revenus de l'industrie, du commerce, des arts, des professions libérales, et, d'une manière générale, ceux que nous appelons « bénéfices ». Elle se pose différemment suivant qu'il s'agit de sociétés par actions (anonymes ou en commandite) ou, au contraire, de revenus de *privati*, c'est-à-dire de bénéfices réalisés soit par des individus, soit par des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple).

D'après l'article 25 de la loi, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les instituts de crédit et les caisses d'épargne seront imposés sur les bases de leur dernier bilan.

S'ils faussaient les chiffres de leur bilan, ces contribuables s'exposeraient aux graves sanctions du droit pénal. Les dissentiments qui s'élèvent entre eux et le fisc ne portent donc pas le plus souvent en pratique sur des questions de fait, mais sur des questions de droit : attribution de tel élément à tel chapitre du bilan, signification de ses différentes parties et leur portée, aussi bien au sens économique et financier, qu'au regard de la loi d'impôt (1). Le but de cette ventilation est de déterminer la consistance des revenus effectifs. Pour y parvenir, les agents du fisc doivent examiner à fond les divers documents présentés par la société, rechercher les éléments qui échappent au simple examen du bilan, tels que mouvements de la réserve, extinction des dettes, augmentations du capital (2). Ils doivent également

(1) Ces questions font l'objet d'un remarquable rapport publié dans le *Bollettino Ufficiale delle Imposte*, 1902.

(2) Commission centrale, décision du 25 octobre 1900. 76335. Rapport

opérer la confrontation des bilans successifs pour vérifier si l'état de choses à l'ouverture de chaque exercice correspond à celui de la clôture de l'exercice précédent (1).

Ce premier contrôle achevé, afin de vérifier la sincérité du bilan, il reste à déterminer d'abord le revenu brut, puis le revenu net. Il se pose alors toute une série de questions relatives à l'aménagement du bilan, de l'attribution à tel ou tel article de telle opération, concours, subventions, remboursements de capital, diverses formes d'intérêts, opérations de change, comptes courants, escomptes, réescomptes du portefeuille, reports, etc., distribution des bénéfices, augmentations de capital, réserves, extinction des dettes, etc. Enfin se présente tout le groupe des dépenses à déduire pour la détermination du revenu net : dépenses inhérentes à la production, parmi lesquelles la jurisprudence comprend l'amortissement du matériel, les aménagements, la valeur locative des biens destinés à l'exercice de la profession et autres dépenses considérées comme dépenses nécessaires au maintien du capital (2). On s'efforce de distinguer ce qui est dépense spécifique à la production de l'exercice d'avec ce qui constitue une augmentation des valeurs sociales permanentes. Ce sont questions juridiques et économiques que les tribunaux ont à trancher, questions de principe dont l'étude ne se rattache pas à celle des « omissions et inexactitudes », lesquelles se présentent moins souvent qu'ailleurs en matière de sociétés par actions.

Elles sont au contraire fréquentes en matière de *bénéfices des particuliers et des sociétés de personnes*. Pour les revenus industriels, l'article 32 admet la déduction des dépenses inhérentes à la production ; et par là se posent d'abord, quoique dans des termes plus simples, les mêmes questions de droit que pour les revenus industriels des sociétés par actions, mais, en outre, et d'une manière courante, se produisent des inexactitudes de faits et de chiffres dans les déclarations : le contribuable est tout naturellement porté à exagérer ses frais de production et il ne s'en fait pas faute, les chiffres sujets à déduction se trouvent forcés. Pour le chiffre même du revenu brut, rien n'étant plus tentant ni plus facile que de le réduire dans la déclaration, la

citée, tirage à part (*La imposta di ricchezza mobile applicata in base a bilancio*, Roma, stab. Calzone-Villa, 1902), p. 13-14.

(1) Cour d'appel de Venise, 29 janvier-16 février 1902. *Ibid.*

(2) Rapport cité, pp. 124 et suivantes.

faculté en est laissée à la discrétion du contribuable, ou mieux à sa hardiesse.

Pourtant ces nombreuses omissions et inexactitudes qui portent sur les revenus commerciaux et industriels sont bien inférieures à celles que présentent les déclarations des *professionisti*, c'est-à-dire des professions privées qui ne rentrent ni dans le commerce ni dans l'industrie, soit à peu près ce que nous appelons « professions libérales » : avocats, *patrocinatori*, notaires, et autres professions judiciaires, ingénieurs de tous ordres, architectes, professeurs de dessin, etc., médecins, chirurgiens, dentistes, sages-femmes, etc., comptables, professeurs divers. (Telle est à peu près la liste des professions que la *Guida Monaci*, annuaire romain des professions, range dans le chapitre des *professionisti*.) Ceux-là sont maîtres de déclarer pour leur revenu le chiffre qu'ils jugent à propos. Il n'existe aucune base légale sur laquelle ils aient à en déterminer le chiffre, et l'on peut dire qu'un certain nombre d'entre eux, ne tenant pas d'écritures, ne savent pas exactement ce qu'ils gagnent. A l'ignorance se joint l'absence de toute preuve; la possibilité de fraude est complète.

On voit que, mécaniquement impossible sur les traitements ou les arrérages payés par l'État ou pour le compte de l'État, sur les arrérages payés par les personnes publiques, les sociétés par actions et les diverses personnalités morales, sur les lots des emprunts de toute nature, l'évasion est relativement difficile sur les salaires et traitements, surtout ceux de l'industrie et du commerce, ainsi que sur les revenus des sociétés par actions; plus facile sur les intérêts des prêts faits aux particuliers et aux sociétés de personnes, plus facile encore sur les bénéfices industriels et commerciaux réalisés soit par ces sociétés, soit par des particuliers, elle ne connaît presque plus de frein en matière de revenus de « professionnels ».

### III

De quels moyens dispose, en effet, le fisc pour connaître les revenus réels? Si l'on se reporte à la loi, les pouvoirs généraux des recherches accordés aux agents sont énumérés par l'article 37 du texte unique, qui reproduit l'article 23 de la loi de 1864 et l'article 40 du décret-loi de 1866; ce même article les

étend aux commissions, disposition reproduite par l'article 50 du texte unique. Ils peuvent :

« 1<sup>o</sup> Requérir dans les bureaux publics un extrait des documents dont ils peuvent avoir besoin;

« 2<sup>o</sup> Intimer aux contribuables de comparaître en personne ou par le moyen d'un mandataire légal, pour fournir des éclaircissements et des preuves;

« 3<sup>o</sup> Accéder aux locaux destinés à l'exercice d'industries ou de commerces;

« 4<sup>o</sup> Appeler dans les bureaux pour l'interroger tout individu capable de fournir des renseignements;

« 5<sup>o</sup> Inspecter les registres des sociétés anonymes et en commandite par actions;

« 6<sup>o</sup> Se faire présenter les titres constitutifs des revenus en sommes définies;

« 7<sup>o</sup> Tenir compte de la valeur locative de l'habitation du contribuable. »

Ils sont munis contre le contribuable d'une sanction qui consiste en une amende, sanction si rarement appliquée qu'un ministre des Finances en demandait l'abrogation, sauf pour le refus de comparaître, de laisser visiter les locaux professionnels ou de produire les pièces exigées par la loi (1). Là se limitent, en théorie légale, leurs droits de recherche, mais ce n'est qu'une théorie : toute une pratique administrative s'est développée, qui, de ces pouvoirs, a laissé tomber les uns en désuétude, en a étendu d'autres au profit du fisc, en a créé que la loi ne lui accordait point. C'est elle qu'il faut connaître.

La loi donnait aux agents et aux commissions le droit d'appeler et d'interroger « quelque individu que ce soit, capable de fournir des informations ». Ce pouvait être une source de renseignements précieux, particulièrement au sujet des revenus industriels et commerciaux : l'interrogation des employés et surtout des comptables pouvait fournir les données les plus exactes. Mais aussi c'était l'appel à la délation : on a reculé devant l'odieux et on ne pratique pas cette interrogation dans sa rigueur légale, on se contente de renseignements officieux.

On pouvait trouver des renseignements moins précis, mais encore fort utiles dans l'« accès aux locaux destinés à l'exercice

(1) Camera dei deputati. *Disegno di legge presentato dal ministro delle finanze (Branca)* .... Seduta del 10 aprile 1897 ... article 32; et exposé des motifs, p. 33, col. 1.



d'industries et de commerces » : le contribuable lui-même l'offre assez souvent, mais on pense bien que c'est lorsqu'il n'a rien à en craindre; la chose serait utile précisément chez ceux qui ne s'y prêtent pas, mais alors on en use peu et comme honteusement, dans la crainte d'indisposer les assujettis par l'apparence de « l'inquisition ». Le même sentiment empêche de procéder d'autorité dans aucun cas à l'inspection des registres (1), limitée pourtant aux sociétés anonymes et en commandite par actions. Les agents s'efforcent d'en obtenir la communication de la bonne volonté des sociétés plutôt que d'user contre elles de la force de la loi. Ainsi, les recherches du fisc se trouvent subordonnées aux rapports qui se sont établis entre le contribuable et ses vérificateurs. Le contribuable qui sait s'y prendre peut rester le maître, parce qu'il a plus d'armes pour se défendre qu'ils n'en ont pour attaquer.

Un peu plus efficace est le droit « d'intimer au contribuable de comparaître en personne ou par le moyen d'un mandataire légal pour fournir des éclaircissements et des preuves », mais la valeur de l'interrogation dépend, ici encore, et de l'agent qui interroge et du contribuable qu'il interroge (2). Ainsi s'accroît l'inégalité de la taxation. En tout cas, ce que l'administration peut obtenir par ce moyen, ce sont moins des données pour le calcul du revenu que de simples éléments d'appréciation; surtout elle peut être mise sur la piste des revenus qui lui auraient été dissimulés ou dont l'importance aurait été diminuée dans la déclaration. Elle pourra préciser ces données en faisant usage des deux autres pouvoirs énumérés par l'article 37 : « se faire présenter les titres constitutifs des revenus en somme définie », et « réclamer aux administrations publiques un extrait des documents dont elle peut avoir besoin ».

Cette faculté est une des plus utiles qui lui soient accordées, grâce à laquelle se font le plus de découvertes. Avant tout, les agents font le dépouillement des livres de l'enregistrement et des conservateurs des hypothèques (3) : d'une part, ils y trou-

(1) Ce qui exigerait l'intervention des autorités communales (Règlement de 1907, article 74).

(2) En fait, ce moyen est employé, plutôt pour ouvrir la voie à un concordat, que comme moyen d'instruction pour la découverte des revenus.

(3) D'après le règlement, article 70, « les notaires, pour les actes reçus ou authentiqués par eux, les receveurs de l'enregistrement pour les actes enregistrés par eux, les conservateurs des hypothèques pour les actes pré-

vent des actes mêmes constitutifs de revenus, et, par là, se trouve déjouée la fraude qui consistait à dissimuler les titres; d'autre part, ils y trouvent des faits qui, soit par eux-mêmes, soit grâce à des déductions où l'agent peut faire apprécier sa subtilité d'esprit, soit par la comparaison avec d'autres faits, permettent de démasquer les contrats dont la vraie nature a été dissimulée (ventes avec clause de rachat, emprunts faits sous forme de lettres de change, etc...), les artifices comptables employés dans certains bilans pour cacher la vraie nature de certaines opérations; enfin un grand nombre d'indications recueillies non seulement dans les bureaux d'enregistrement, mais dans toutes les autres administrations publiques, qu'elles relèvent de l'État, des préfets, des communes ou des établissements publics (1) (bureaux de chemins de fer, bureaux de douane et d'octroi, etc.), sans fournir des chiffres pour le calcul exact d'un revenu donné, permettent d'apprécier d'une manière générale l'importance d'un commerce, d'une industrie et même de l'ensemble des revenus d'un contribuable. Dans le cas particulier des *avvocati*, les sentences judiciaires indiquent le chiffre auquel ont été taxés leurs frais; de même on consulte les livres des notaires, les répertoires des huissiers pour connaître le montant de leurs honoraires (2).

Pour ces sortes d'évaluations, ce ne sont plus seulement les documents administratifs, mais toutes sortes d'indications, de quelque ordre qu'elles soient, qui sont mises à profit par le fisc. La loi elle-même (art. 37, 7<sup>o</sup>) lui permettait de « tenir compte de la valeur locative de l'habitation du contribuable » et par là, contredisant son propre principe, faisait un pas dans la voie de la taxation indiciaire. La pratique s'y est avancée : les modes de recherche indiqués par la loi s'étant trouvés insuffisants, les agents et les commissions en sont venus à utiliser tous ordres de faits, en dehors, non seulement de toute donnée

sentés à leur examen, enverront à l'agent un extrait sommaire de ceux portant contrats productifs de revenus, ainsi que de ceux dans lesquels n'apparaît stipulé aucun intérêt », mais les découvertes vraiment fructueuses se font le plus souvent par les recherches personnelles de l'agent.

(1) Règlement de 1907, article 72.

(2) Les recherches des agents sont plus d'une fois entravées par le mauvais vouloir des bureaux, exceptionnellement par ceux de l'État, bien souvent par ceux des Provinces, Communes, Chambres de Commerce et autres établissements publics. Les agents sont par là privés de l'aide qui leur serait la plus précieuse.



légale, mais de toute réglementation; il ne reste que des habitudes administratives.

C'est ici un trait des plus caractéristiques de l'assiette de l'impôt italien, par là qu'il diffère profondément de ce que nous présente, par exemple, l'ensemble de notre système fiscal (en faisant exception pour la pratique de la répartition du contingent de notre contribution mobilière). En France, quand le fisc soupçonne la fraude, il s'efforce d'en connaître la nature, d'en prouver l'existence, d'en préciser l'étendue. Pour y parvenir, la loi met à sa disposition un certain nombre de moyens d'enquête et exige certaines preuves, dont le nombre et la valeur sont rigoureusement déterminés. En Italie, pour l'impôt de la richesse mobilière, rien de tel; *il n'y existe pas un système légal de preuves fiscales*: la loi fournit aux agents certaines armes; en pratique, ils en usent à leur jugement (1), non pas tant pour déterminer par un calcul le revenu réel du contribuable que pour en apprécier l'importance (2). Ils s'efforcent alors de faire partager leur manière de voir aux commissions chargées de juger le différend entre eux et le contribuable. Leur enquête est dépourvue de publicité (*riservata*) (3), la communication aux commissions l'est également. Leur mode de procéder n'est pas inscrit explicitement dans la loi, il résulte de la pratique. La jurisprudence accorde aux agents la plus large faculté d'alléguer tous faits, toutes inductions, toutes présomptions de nature à faire pressentir le revenu du contribuable. *En matière de faits*, les commissions jugent discrétionnairement et sans motiver leurs jugements. Il en résulte que le choix des critères varie d'abord de lieu à lieu (4), puis d'année à année, suivant les conditions économiques, peut-être aussi un peu suivant les besoins du fisc.

(1) « L'administration supérieure », m'écrit un de ses chefs, « n'impose amais, à l'agent de l'assiette, aucun critère d'estimation ».

(2) Souvent aussi ils arrivent à connaître secrètement le chiffre précis du revenu.

(3) Ils ont recours, notamment, aux informations de la police ou des carabinieri.

(4) Disegno Branca, p. 27, col. 1. — Cette diversité a son origine dans la diversité des régimes, tant politiques que fiscaux, antérieurs à la formation de l'unité italienne.

## IV

Quels sont, d'une manière générale, ces critères dont usent les agents du fisc et, après eux, les commissions?

Pour les revenus « certains et définis », pour les revenus des êtres collectifs, les agents prennent le parti, malgré la grosse lacune relative aux prêts à intérêts, de considérer les garanties légales comme pratiquement suffisantes. Tout leur effort se porte sur les revenus « incertains des particuliers » qui deviennent, comme nous l'avons vu, matière d'appréciation.

Pour les revenus du commerce et de l'industrie, quand ils ont recueilli les indications officielles, il leur reste à rassembler toutes indications de nature officieuse; d'abord celles qui font connaître l'importance de l'entreprise en soi: outre la valeur locative des locaux professionnels, le chiffre de ses expéditions, de ses déclarations en douane ou à l'octroi, outre l'objet des contrats soumis à enregistrement, ils s'efforcent de connaître l'importance de son outillage, de ses éléments de production, le nombre de ses ouvriers et employés, le chiffre de leurs salaires, le capital engagé, le volume apparent de ses affaires, à en juger d'après tout indice (1); partis de ces données, avec l'aide des mercures ou de renseignements particuliers de toute nature et de toute source, même de la renommée publique, les agents se livrent à des calculs qui leur donnent, d'une manière forcément approximative, les chiffres du revenu brut d'une part, des frais d'exploitation et d'amortissement d'autre part (2). Ils en déduisent un chiffre de revenu net qu'ils confrontent avec ceux qu'ils ont établis pour les commerces et industries similaires de la région et pour les exercices précédents, selon l'importance respective de ces exploitations. Ce revenu très problématique, ils

(1) Une œuvre de bibliothèques populaires ayant voulu faire une enquête sur les livres qui se vendent le plus, les libraires refusèrent de répondre, dans la crainte que le fisc n'utilisât leurs réponses. Ce fait m'a été rapporté par l'organisatrice de l'œuvre, la comtesse Maria Pasolini.

(2) Spoelberch, pp. 143, 144, en donne des exemples qu'il a recueillis dans l'Italie du Nord, la région la plus industrielle, et que confirment mes renseignements. — Un procédé, usuel aux agents, consiste, une fois connues, par les chemins de fer, la douane et l'octroi, la qualité et la quantité des marchandises, à en déterminer le prix courant, chose facile, — puis à appliquer un taux probable de bénéfice, variable selon les cas de 4, 5, jusqu'à 10 pour 100 pour les industries les plus productives.

le rapprochent de la valeur locative de l'habitation personnelle de l'exploitant et du gérant, du train de vie du contribuable, de ses dépenses, son luxe, ses plaisirs, les toilettes de sa femme; ils ne font même pas fi du bruit public, ni des indications ou dénonciations du concurrent; au besoin, ils les provoquent. Voilà le fondement, qu'on peut trouver bien fragile, des impositions des industriels ou commerçants, et qu'ils doivent discuter devant des commissions jugeant discrétionnairement.

Encore, pour eux, peut-on partir de données précises. Mais, vis-à-vis des « professionnels », que peut le fisc? Des pouvoirs que confère l'article 37 du texte unique, la visite des locaux professionnels (3<sup>o</sup>), l'inspection des registres (5<sup>o</sup>), l'examen des documents officiels (1<sup>o</sup>), la présentation des titres (6<sup>o</sup>), ne trouvent pas, sauf rares exceptions (tels, pour les officiers ministériels, leurs registres), matière à s'appliquer aux *professionisti* ou ne fourniraient sur leurs revenus que des renseignements partiels. L'interrogation officielle des tiers (4<sup>o</sup>) est évitée ici comme ailleurs. Restent la comparution du contribuable (2<sup>o</sup>) et l'usage des présomptions : loyer, train de vie du contribuable, et tous faits de nature à éclairer l'agent du fisc. Il les prend où il peut : il est arrivé qu'il convoquât, sous un prétexte, un médecin, un professeur à l'Université de Rome, pour le *faire causer*, pour qu'il laissât échapper sur les travaux, la clientèle, les ressources de ses collègues, des renseignements utiles (1). Si les informations officieuses ne suffisent pas, il reste une dernière ressource : taxer d'office les professionnels à un chiffre qui, sans prétendre représenter leurs revenus, soit dans une certaine proportion avec la taxation de leurs confrères; ou bien ils acceptent cette imposition, ou bien ce chiffre servira de base à une transaction, au besoin à une discussion devant les commissions.

Un pareil système semble livrer le contribuable au pur arbitraire. Dans un pays de gouvernement autoritaire, où le fisc voudrait tirer du contribuable le plus possible, on aboutirait à le pressurer. Mais il ne faut pas oublier que, dans les commissions des deux premiers degrés, seules chargées de régler les contestations sur les questions de fait, l'élément électif favorable au contribuable a, au premier degré, la prépondérance, au second,

(1) Le cas m'a été rapporté de première main. L'administration supérieure désavoue le procédé et en laisse à l'agent toute la responsabilité.

une influence presque égale à celle de l'administratif. Surtout, il faut tenir compte de l'esprit de l'administration : dans une nation où, par l'effet de traditions différentes, l'uniformité des pratiques fiscales est loin d'être établie, où la divergence des intérêts économiques peut toujours réveiller les réclamations du Sud contre le Nord, elle sait qu'elle doit ménager les populations; elle sait que le taux de l'impôt est trop lourd; par ailleurs, l'état budgétaire est redevenu florissant, elle voit le rendement de l'impôt s'augmenter. De là sa politique : autant elle montre son esprit de fiscalité à l'égard des revenus dont elle peut prouver la consistance, autant elle est modérée envers ceux qu'elle doit se contenter d'évaluer.

Aussi, après les difficultés des débuts, malgré les augmentations de la quotité, malgré l'absence de réglementation légale, le recouvrement de l'impôt sur les revenus de la Richesse mobilière se fait-il sans résistance ni à-coups. Par le jeu de l'habitude, se sont constituées des traditions administratives que je crois pouvoir résumer dans ces termes, que sans doute, si l'on interroge un fonctionnaire des contributions directes, il ne sanctionnera pas explicitement, mais que, quand je les ai exposées à peu près comme suit à un personnage politique qui occupait un des plus hauts postes du ministère, il a cru pouvoir approuver.

Pour les déclarations qu'on peut contrôler directement ou auxquelles on peut suppléer, l'impôt reste ce qu'il est dans le texte de la loi : un impôt sur les revenus réels. Pour les autres, on a dû se résigner à des compromis; on peut les ramener aux procédés que voici :

1<sup>o</sup> *Procédé des signes extérieurs*. — Nous avons déjà vu que, dans l'impossibilité de déterminer le revenu de fait, c'étaient, d'une part, les éléments indiquant l'importance de la production, ceux-là sur lesquels est fondée en partie l'assiette de nos vieilles patentes, d'autre part la valeur du loyer d'habitation et celui des dépenses apparentes, le refuge du système si attaqué des signes extérieurs (1).

(1) En Autriche, le fisc, à défaut des déclarations contrôlées, a été amené à prendre pour base de l'impôt sur le revenu le quintuple du loyer payé par le contribuable. V. V. Marcé, *L'impôt sur le revenu en Autriche*, Paris, Alcan, 1907, pp. 78-80 et 96-97. M. Marcé conclut : « L'impôt personnel ne peut être établi sans consulter les signes extérieurs. L'impôt personnel ne peut se passer des procédés de l'impôt réel ».

2° *Procédé de l'accommodement.* — La loi avait admis le « concordat » entre l'agent et le contribuable, mais d'un seul mot et incidemment (1). L'usage s'en est fortifié. L'administration supérieure, pour éviter les recours aux commissions, recommande vivement les concordats : entre le revenu que s'attribue le contribuable et celui que l'agent croit probable, l'agent s'efforce de trouver un chiffre intermédiaire qui les mette d'accord. Vous pouvez penser qu'on ne le proclame pas de peur d'encourager le contribuable dans ses prétentions. L'accommodement se pratique sans apparat; cela se fait « d'homme à homme », me disait un sous-secrétaire d'État.

3° *Procédé du revenu moyen.* — En principe, la déclaration doit être annuelle, le revenu imposé est le revenu de l'année précédente, l'impôt suit les fluctuations du revenu : toujours la préoccupation de frapper le revenu, non d'après des présomptions, mais d'après sa consistance réelle et actuelle. Une première exception avait été faite pour les revenus incertains et variables du travail avec ou sans concours du capital imposés directement au nom des particuliers et des sociétés en nom collectif ou en commandite simple : la déclaration devenait valable pour deux ans, l'administration ne pouvait modifier le chiffre imposé que sur demande du contribuable. La loi du 2 mai 1907 a porté ce délai à 4 ans (sauf, au bout de 2 ans, au contribuable à demander une diminution, faculté dont il use peu, sauf dans les temps de crise). Voilà donc stabilisés pour quatre ans tous les revenus à la formation desquels concourt le travail, c'est-à-dire les revenus les plus difficiles à déterminer.

Mais c'est pour la généralité que la loi (art. 24) contenait un autre germe de stabilisation. Elle admettait, pour quiconque avait déjà figuré sur la liste communale des contribuables, la faculté de ne plus faire de déclaration, et considérait ce silence comme une confirmation de l'imposition antérieure. Le silence est trop souvent avantageux au contribuable pour qu'il n'en use point; celui-là même dont le revenu a diminué se tait souvent parce que son imposition antérieure était au-dessous de la réalité, et qu'une nouvelle déclaration mettrait en mouvement les recherches du fisc, risquerait de faire découvrir des parties

(1) « L'agente, dopo aver riportato sulla tabella le somme di reddito netto che siansi concordate coi contribuenti, trasmette la tabella stessa e i reclami alla commissione » (art. 40).

ignorées de ses revenus. Puis, en matière de revenus professionnels, surtout dans le commerce et l'industrie, déclarer, au su de tous, une diminution de bénéfices, c'est risquer de nuire à son crédit. Ainsi la déclaration devient l'exception.

La période quadriennale, la confirmation tacite, deux causes qui tendent à rendre relativement fixe le revenu imposable. Déjà le procédé des signes extérieurs, surtout celui de l'accommodement y poussaient. L'effort des contribuables, aidé par les commissions, tend à consolider l'impôt au chiffre le plus bas possible, à l'empêcher de croître quand croît le revenu (1). Tout cela ensemble fait dévier l'impôt sur le revenu annuel vers un impôt sur le revenu moyen présumé. Nous voilà ramenés bien près du système indiciaire, qui avait été formellement condamné, lors de l'établissement de l'impôt, par le rapport du Conseil d'État et le vote des deux Chambres.

## V

Quels sont les effets de ce système sur le rendement? Correspond-il au taux inscrit dans la loi? En d'autres termes, quelle est l'importance des « omissions et inexactitudes »?

Personne, ni dans le public, ni dans l'administration, ne doute que le chiffre des évasions ne soit assez grand, mais, si l'on demande de le préciser, on se heurte à une fin de non-recevoir; on ne le connaît, ni dans l'administration, ni dans le public.

L'administration n'a jamais établi de statistique des évasions; pour le faire, il faudrait qu'elle connût la vérité des revenus imposables et nous avons vu qu'elle a dû y renoncer. Elle pourrait du moins se livrer à des évaluations, mais sa politique préférée se développer à l'abri des regards, elle ne tient pas à avouer ses concessions : si elles étaient connues, tout contribuable en demanderait de nouvelles à son profit. Elle n'a même pas, comme celle des autres pays, constitué pour la Richesse mobi-

(1) Ministero delle Finanze: *Imposta sui redditi della Ricchezza Mobile. — Statistica del reddito accertato e tassato per l'anno 1902.* Introduzione, p. XXXII. — Personnellement, je peux citer le cas d'un médecin, spécialiste en renom, qui, après 12 ans d'exercice, est taxé au même chiffre de clientèle que l'année de son installation. Or, rien n'est plus modeste que les débuts d'un jeune médecin.



lière ce qu'on peut appeler une « théorie administrative de la fraude » (ce sont les termes qu'employait devant moi un haut fonctionnaire). Comme elle a renoncé à la réprimer pour se contenter de l'atténuer, elle préfère ne pas la définir. Comment pourrait-elle en chiffrer le montant?

Ce que l'administration ne peut ou ne veut pas faire, les particuliers ne peuvent y parvenir; ce n'est pas qu'on ne l'ait essayé soit directement, soit indirectement. En une matière aussi difficile et aussi spéciale que la statistique, je n'oserais pas juger ces essais si je ne pouvais me retrancher derrière l'autorité de spécialistes, tels que M. Bodio (1) et M. Pantaleoni : ils déclarent nettement qu'aucun de ces calculs n'a de valeur scientifique, en se basant principalement sur ce que les statistiques, qui leur servent de point de départ, n'adoptent pas les classifications du fisc; ils n'ont qu'une valeur d'indications très approximatives. Je me contenterai d'indiquer très brièvement leurs méthodes et leurs conclusions (2).

L'une de ces méthodes consiste à prendre le chiffre auquel est évalué le revenu de la Richesse mobilière nationale, d'y appliquer le taux de l'impôt et de comparer le chiffre obtenu au rendement effectif. Mais, dans les statistiques, les limites du revenu mobilier sont beaucoup plus étendues qu'au sens fiscal; en outre, elles ignorent les distinctions, les discriminations, les diversifications, les exemptions fiscales. On arrive simplement avec M. Nitti (3) à constater qu'au moins 50 pour 100 du revenu national échappent aux impôts directs et que la majeure partie de cette évasion se rapporte à l'impôt sur la Richesse mobilière. La seule conclusion certaine à tirer de là c'est que l'évasion est très forte.

Nous en trouverions d'autres preuves dans les statistiques du rendement des impôts, soit celles que donne le dernier rapport sur les impôts directs (4), exercice 1906-1907. Le produit de l'impôt a considérablement augmenté depuis 1894-1895, mais, si

(1) On sait que M. Bodio a été Directeur général de la Statistique du Royaume et qu'il a été élu en 1909 président de l'*Institut international de Statistique*.

(2) On trouvera ces calculs plus au long dans Lia, *passim*, et dans Spoelberch (3<sup>e</sup> partie, chap. IV).

(3) *La Ricchezza dell'Italia*, 1905, p. 40. Cité par Lia, p. 118.

(4) *Relazione generale sulla Amministrazione delle finanze durante l'esercizio dal 1<sup>o</sup> luglio 1906 al 30 giugno 1907, presentata alla camera dei deputati*. Roma, tipografia della Camera dei deputati, 1908. P. 76.

l'on décompose cette augmentation, on constate que, tandis que l'impôt perçu par retenue sur les seuls traitements et salaires payés par l'État (c'est-à-dire sur lesquels pas un centime ne peut échapper), tandis que cette partie de l'impôt

qui était en 1894-1895 de . . . . .	L. 26.350.000
est en 1906-1907 de . . . . .	L. 38.910.000

soit une augmentation de . . . . .	L. 12.560.000
soit 48 pour 100, — celle qui est perçue par rôle nominatif (c'est-à-dire d'après des déclarations de contribuables et des évaluations du fisc)	

a passé de . . . . .	L. 142.700.000
à . . . . .	L. 169.150.000

soit une augmentation de . . . . .	L. 26.450.000
soit moins de 16 pour 100.	

« Dans une disproportion aussi considérable, dit le rapport, on ne peut pas ne pas reconnaître l'effet de la différente efficacité entre les taxations rigoureuses et automatiques des traitements payés par l'État et les taxations, appuyées sur de simples indices, qui frappent, bien imparfaitement, les revenus portés aux rôles nominatifs; car il n'est pas possible de croire que les premiers se soient en 14 ans développés dans une mesure si prépondérante au regard des seconds. »

Dans le rapport sur l'exercice précédent (1), l'administration constatait que, pour la partie perçue sur rôles nominatifs, le produit de la catégorie A<sup>2</sup> (c'est-à-dire les revenus perpétuels des capitaux autres que des emprunts de l'État, des Provinces, des Communes, ou des Sociétés subventionnées ou jouissant de la garantie de l'État) qui était en 1895 de . . . . L. 113.819.356 diminuait progressivement pour arriver en 1905 à . . . . . L. 95.892.373

soit une diminution de . . . . .	L. 17.926.983
----------------------------------	---------------

ou environ 15 pour 100. Cette diminution continue et considérable, elle l'attribuait en partie à la diminution du taux de l'intérêt et à la transformation de nombreuses entreprises en

(1) *Relazione della Direzione generale delle imposte dirette e del catasto per l'esercizio finanziario 1905-1906*, Roma stabilimento tipografico G. Civelli, 1907. P. 74.



sociétés d'intérêts (imposées par voie de retenue), mais aussi à l'impuissance de l'administration à déjouer la fraude (1).

J'ai cité ces deux constatations parce qu'elles ont amené des aveux officiels. D'autres ont été faites par M. Lia et M. de Spoelberch (2). Tandis que les revenus taxés par retenue directe et versement direct (c'est-à-dire les rentes publiques, les traitements et pensions payés par l'État, et les revenus de quelques institutions qui versent directement au Trésor) produisaient 144 millions, l'impôt prélevé par rôles nominatifs (c'est-à-dire tous les autres revenus du capital, ceux de l'industrie, du commerce, des professions, les rentes viagères, les traitements de fonctionnaires provinciaux et communaux, les bénéfices des colonies agricoles), qui doit être infiniment plus important, n'arrivait pas à produire 12 millions de plus (soit 156 millions) : les premiers ne peuvent rien dissimuler ; il est évident que les seconds dissimulent beaucoup. Encore parmi eux faut-il mettre à part les êtres collectifs qui, nous l'avons vu, ne peuvent soustraire que très peu de leurs revenus.

M. de Spoelberch fait encore remarquer que, d'après la statistique de 1902, les traitements des employés sont imposés pour une somme plus élevée que ne le sont les bénéfices de l'industrie et du commerce. Il n'existe pas de statistique plus récente, mais on déclare que la situation ne s'est pas améliorée. C'est que, parmi tous les employés, ceux des particuliers autres que des sociétés par actions, ceux-là seuls peuvent dissimuler une partie de leurs traitements.

Si l'on veut descendre dans le détail des régions ou des professions, et examiner l'imposition des revenus par profession, on peut se livrer à des déductions curieuses comme l'ont fait M. Silvio Ami dans une petite brochure (3) suggestive, mais dont les données datent déjà de 26 ans, et, plus récemment, M. Lia, d'après la statistique de 1902 ; on a calculé (4) que dans l'industrie, parmi les revenus imposés, trois groupes seulement donnaient un revenu moyen supérieur à 2.000 L., tandis que six autres groupes donnaient un revenu moyen inférieur à

(1) *Relazione*, etc., p. 72-73.

(2) *L'impôt sur le revenu*, etc., p. 225 et suivantes.

(3) *Curiosità statistiche della Ricchezza Mobile* raccolte ed annotate dall'ingegnere Silvio Ami. Roma, tipografia eredi Botta, 1885. — M. Ami opère sur les chiffres de 1883.

(4) Spoelberch, p. 228-230. Cf. Lia, 104-107.

1.000 L., ce qui apparaît comme bien au-dessous de la réalité.

A la vérité, tous ces calculs ne tiennent pas compte d'une masse de circonstances de fait, et les statisticiens les considèrent comme dépourvus de toute rigueur (1) ; ils n'accorderaient de valeur scientifique qu'à une enquête sur place à laquelle seule pourrait procéder l'administration elle-même. A son défaut, on peut essayer quelques rapprochements limités à une ville donnée où l'on puisse faire soi-même des vérifications, et à des professions dont les qualifications soient mieux définies. Voici, à condition de ne les considérer que comme des indications, quelques simples remarques, auxquelles on peut arriver pour la commune de Rome. L'administration des finances a publié en 1904 une statistique des revenus imposés en 1902 (2). Un des tableaux présente, par communes et par groupes de professions, le nombre des revenus taxés, le revenu net et le revenu imposable. D'autre part, la *Guida Monaci* (3) fournit, par profession, la liste des habitants de la commune de Rome. Ces listes, établies avec beaucoup de soin, restent probablement un peu au-dessous de la réalité. La *Guida* suit à peu près la classification de la statistique officielle : on peut donc comparer les données qu'elle apporte avec les chiffres de cette statistique. Il faut cependant observer que l'impôt doit, aux termes de la loi (art. 13), être payé au domicile du contribuable, et que certaines professions peuvent être exercées dans Rome par des contribuables domiciliés et, par conséquent, imposés hors de Rome. Sous cette réserve, et à condition d'éviter les doubles emplois qui proviendraient de ce qu'un même nom est porté à la fois sous des rubriques différentes, et de faire les corrections indiquées par des renseignements personnels, la *Guida* permet d'apprécier en gros, mais en gros seulement, l'exactitude avec laquelle est imposé un groupe donné de professions. Soit, par exemple, le groupe VI intitulé : « *Materie medicinali e affini* ». Suivons l'énumération, que donne la statistique du

(1) Il faut surtout faire des réserves au sujet des calculs de M. Lia relatifs aux dépenses des habitants et aux gains du commerce, *op. cit.*, p. 88-92.

(2) Ministero delle Finanze. — Direzione generale delle imposte dirette. *Imposta sui redditi della Ricchezza mobile. Statistica del reddito accertato e tassato per l'anno 1902*. — Roma. Stabilimento tipografico Calzone-Villa, 1904. Gr. in-4°, XXXVI-767 pages.

(3) Tito Monaci, *Guida commerciale di Roma e Provincia*. On s'est servi de l'édition de 1907, mais M. Bodio considère que les chiffres n'ont pas sensiblement varié depuis 1902.

ministère, des professions y comprises, et inscrivons en regard le nombre des entreprises que la *Guida* nomme pour chacune.

1. — Bagni. Stabilimenti sanitari, termali, idroterapici. . . . .	10
Case di salute(1) . . . . .	21
Sostanze e bevande medicinali : <i>cette rubrique de la statistique ne figure pas dans la Guida; elle comprend les marchands en gros de substances pharmaceutiques et d'eaux minérales; à un ou deux près il y en a à Rome.</i> . . . . .	12
2. — Farmacisti . . . . .	169
Laboratori farmaceutici ( <i>ne figure pas, mais rentre dans la catégorie précédente</i> ). . . . .	2
Semplicisti. . . . .	2
Venditori di sanguisughe. . . . .	2
3. — Droghieri. Vendite di generi misti con prevalenza di quelli di drogheria e farmacia. . . . .	250
	<hr/>
	466
	<hr/>

Ce total de 466 est certainement insuffisant. Un nombre appréciable de très petits commerces où prévaut la « droguerie » échappent au rédacteur de la *Guida*. Or, le nombre des revenus taxés est de 328; la différence étant de 138, il faudrait admettre que plus de 138 de ces établissements restent au-dessous du minimum imposable, qui est de 534 L. C'est un exemple frappant de l'insuffisance de la taxation du commerce.

Mais c'est en matière de revenus des professionnels (correspondant à peu près à nos professions libérales) que les revenus échappent au fisc dans la plus grande proportion. C'est qu'il n'existe aucun moyen de contrôle direct: il est même impossible de se procurer des données précises sur l'importance de ces évasions. De temps à autre, les journaux dénoncent les faibles impositions des avocats et des médecins, mais ils ne peuvent, bien entendu, fournir d'indications exactes sur les revenus réels; ils donnent plus d'éclat à leurs réclamations en choisissant quelques faits nettement scandaleux, mais, pour cette raison même, ces faits ne représentent que des exceptions. M. Buffoli, président de « l'Unione cooperativa » à Milan, a étudié la question avec soin (2); il a examiné les 69 fascicules dans lesquels étaient publiés les rôles de tous les bureaux

(1) En déduisant les maisons de santé non payantes.

(2) *Corriere della sera*, 24 septembre 1895.

du fisc italien pour l'année 1889, et, à titre d'exemple, et aussi pour frapper davantage l'esprit des lecteurs, les chiffres sur la base desquels avaient payé l'impôt les députés de la catégorie des professionnels. Il ne pouvait arriver qu'à des résultats partiels, mais il constatait que le revenu net enregistré pour 44 députés de diverses parties de l'Italie, parmi lesquels des avocats, des ingénieurs, des médecins en renom, se montait à 219.192 L., soit une moyenne de 4.981 L. par tête. Le revenu taxé était de 135.683 L., soit une moyenne de 3.083 L. Parmi ces revenus nets, le plus élevé était de 13.500 L. Or, il est notoire que plus d'un de ces médecins gagnaient au bas mot 50.000 L. à l'année.

D'après la statistique de 1904, les revenus professionnels donnaient seulement un peu plus de la moitié de ce que donnaient les traitements des employés: indication dont le sens est évident, mais simple indication. On peut, pour circonscrire les recherches, et sous les mêmes réserves que pour les revenus commerciaux, comparer la statistique de 1904 avec les données de la *Guida Monaci*. Examinons le groupe XXI « Professionisti legali ». Faisons-en sortir les « huissiers judiciaires » (*uscieri giudiziari*), officiers ministériels (*ufficiali giudiziari*) dont le revenu professionnel est frappé sur les données certaines des répertoires, comme suit:

Uscieri di cassazione. . . . .	3 à L. 2.200 de revenu chacun :	L. 6.600
Uscieri di corte di appello . . . . .	4 à L. 2.200	— — L. 8.800
Uscieri di tribunale . . . . .	18 à L. 1.800	— — L. 32.600
Uscieri di pretura . . . . .	27 à L. 1.500	— — L. 40.500
Uscieri di conciliazione. . . . .	6 à L. 1.500	— — L. 9.000
Total des huissiers taxés : 58. Ensemble du revenu net. . . . .		L. 97.500
	Imposable. . . . .	L. 43.875

Déduisons ces chiffres de ceux de la statistique :

Revenus taxés. . . . .	703 — 58 =	645
Ensemble du revenu net. 1.470.532 — 97.500 =		1.373.032
Ensemble du revenu im-		
sable. . . . .	645.897 — 43.875 =	602.022

Revenons aux listes de la *Guida*, où les *uscieri giudiziari* ne figurent point; nous trouvons :

1° Avvocati, procuratori. . . . .	1.350
2° Notai. . . . .	37
	<hr/>
Soit. . . . .	1.387

Le nombre des revenus imposés, 643, est donc inférieur à la moitié de celui de ces professionnels : voilà plus de 700 avocats et notaires réduits à gagner moins de 641 L., qui est le minimum imposable pour cette catégorie ! Quant à ceux qui atteignent ce chiffre, leurs revenus nets ne seraient en moyenne que de 2.142 L., leurs revenus imposables de 939. Il convient pourtant de remarquer qu'un certain nombre de personnes ont le titre d'*avvocati* sans en exercer la profession que par intermittence (1) ; en revanche, on cite en Italie quelques avocats qui gagnent 250.000 L. par an ou même plus, à Milan ou à Gênes, il est vrai ; mais il n'est pas sans exemple, à Rome même, qu'une étude ou un cabinet d'affaires (les cabinets d'affaires figurent sous cette rubrique de la *Guida*) rapporte 40 ou 50.000 L.

Dans une situation semblable se présente le groupe XXI « professioni sanitarie ». Voici, en évitant les doubles emplois, les chiffres que fournit la *Guida* (elle ne relève que les médecins qui font de la clientèle et ne les relève pas tous) :

1° Medici, chirurgici, oculisti. . . . .	908
2° Dentisti. . . . .	56
Callisti (pédicures et manucures) . . . . .	21
Levatrici (sages-femmes). . . . .	307
Veterinari . . . . .	32
Imbalsamatori . . . . .	3
Preparatori anatomici (cette rubrique ne figure pas dans la <i>Guida</i> , mais rentre sous la rubrique précédente). . . . .	
Total. . . . .	1.327

Ce chiffre est inférieur à la réalité : en fixant le nombre des « professionisti sanitari » imposables comme tels à 1.400, on a des chances de rester encore au-dessous. Or, la statistique de l'impôt (2) ne dénonce que 543 revenus imposés : il faudrait donc supposer que plus de 850 de ces contribuables gagnent moins de 641 L. net par an, hypothèse que des médecins romains, bien au courant des bénéfices de la profession, déclaraient tout à fait inadmissible.

(1) Celles qui ne l'exercent aucunement ne figurent point à la *Guida*.

(2) Il faudrait, il est vrai, ajouter quelques revenus classés dans d'autres catégories : par exemple, les traitements des médecins municipaux (*medici condotti*) imposés dans la catégorie des traitements payés par les administrations (V. *Organico del personale tecnico sanitario addetto ai servizi di assistenza in città e a quelli di vigilanza igienico-sanitaria*). Mais ces détails ne peuvent modifier le sens de nos constatations.

rent tout à fait inadmissible. Sans doute, il y a à Rome tout un prolétariat de médecins, qui font des visites à 50 centimes, et des piqûres à 20 centimes, mais ils les font vite, visitent une quarantaine de clients par jour et peuvent se faire de 300 à 400 L. par mois, soit 3.500 à 5.000 L. par an.

L'ensemble du revenu net imposé, donné par la statistique, est de 4.013.093 L., soit une moyenne présumable de 4869 L. pour chacun des 543 imposés. Sans doute, les médecins sont payés moins cher en Italie qu'en France, et moins à Rome que dans les grandes villes du Nord : les médecins les plus en renom y demandent 15 ou 20 L. pour une visite, et se contentent souvent de moins ; des professeurs font des visites à 5 ou 10 L. ; un grand nombre de bons médecins comptent 3 L. par visite. Au bout de l'année, il y en a quelques-uns, mais peu, qui se font 40.000 ou 50.000 L., quelques chirurgiens davantage. De toute façon, le chiffre de 4.869 L. qui serait la moyenne des 543 plus imposés de la catégorie apparaît beaucoup trop faible.

Malgré toutes les réserves sous lesquelles on doit produire ces chiffres, tant pour les commerçants que pour les avocats et les médecins, on a le droit de conclure que, si les revenus frappés par retenue ou entre les mains des débiteurs, ou suivant la déclaration de ceux-ci, ou d'après les bilans, payent presque entièrement l'impôt à son taux, — les revenus du commerce et de l'industrie non taxés suivant le bilan, et surtout ceux des professions libérales, en restent bien loin : les derniers chiffres semblent confirmer les estimations de M. Maggiorino Ferraris, suivant qui les professionnels ne payeraient en moyenne que sur la moitié ou même le tiers de leur revenu net réel, — voire celles de M. Lia, selon qui ils payeraient un impôt de 5, 4 et parfois 2 pour 100 sur leur revenu, au lieu de 10 pour 100, la moitié donc et parfois le cinquième de ce qu'ils devraient.

## VI

Un impôt sur le revenu déclaré, devenu en partie un impôt sur le revenu présumé ; un impôt sur le revenu annuel, devenu un impôt sur le revenu moyen ; une administration qui laisse tomber en désuétude certaines des armes que lui confère la loi pour en adopter de moins brutales et de moins sûres ; un taux légal appliqué à des revenus inférieurs à la réalité, ce qui revient à



abaisser ce taux : voilà le spectacle qu'offre, appliqué à la plus grande partie de la matière imposable, l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière. Il arrive souvent à un impôt de se modifier par la pratique, mais il n'y a peut-être pas dans les États modernes exemple d'une pareille déviation.

Aussi bien, aux causes qui résident dans la constitution même de l'impôt s'ajoutent ici le manque de garanties dont est munie l'assiette, l'insuffisance des sanctions, le chiffre du taux, et, pour renforcer l'action de ces causes, celle des circonstances locales.

L'impôt est basé sur la déclaration. Une déclaration n'est une base solide que si elle est vérifiée et sanctionnée. Nous avons vu la valeur du contrôle : exact à divers degrés pour une partie des revenus, plus ou moins arbitraire pour les autres. Quant à la sanction, soit pour omission, soit pour insuffisance, elle consiste d'abord dans le recouvrement de l'impôt dû pour les deux années précédentes. Ce n'est pas une pénalité proprement dite, c'est un simple rappel de sommes dues; il ne se produit que sur deux années (1), autant dire une rente dont les arrérages se prescriraient par un délai de deux ans : aucun débiteur n'est si favorablement traité. Sans doute, l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1873 y ajoute une pénalité pécuniaire : elle consiste dans la moitié du montant de l'omission ou de l'insuffisance, mais elle n'est pas appliquée. La raison qu'on en donne est qu'elle est trop lourde, et surtout qu'il y a trop de coupables. Dans ces conditions, le contribuable qui ne fait pas de déclaration, ou qui en fait une insuffisante, a des chances d'y gagner et nul risque d'y perdre. La désuétude de la pénalité est patente à ce point, que M. Branca, ministre des Finances, dans son projet de loi du 10 avril 1897, article 32, proposait de la rayer des textes purement et simplement.

Si les pénalités ne sont pas appliquées, si le contribuable est poussé à en profiter pour atténuer son imposition, cela tient en grande partie au chiffre de la quotité :

7,50 pour 100 sur les traitements, pensions et salaires payés par l'État, les provinces, les communes;

9 pour 100 sur les revenus temporaires du travail sans parti-

(1) Loi, art. 59. — Cependant une récente jurisprudence admet que la prescription de deux ans n'est pas applicable aux prêts qui résultent d'écritures privées ou de lettres de change *non enregistrées* à l'époque de la création du prêt, et, par suite, dissimulées au fisc par mauvaise foi du créancier. Les revenus des contrats en question sont désormais taxés à partir de la date du prêt quel que soit le nombre des années écoulées.

icipation du capital, sur les rentes viagères et les pensions, 10 pour 100 sur les revenus temporaires où concourent le travail et le capital;

20 pour 100 sur les arrérages de caractère perpétuel payés par l'État, sur les intérêts et lots des emprunts provinciaux et communaux, et des titres au porteur des sociétés garanties ou subventionnées par l'État, sur les gains aux loteries de toutes sortes;

45 pour 100 sur les revenus perpétuels des capitaux prêtés ou rachetables autres que ceux qui viennent d'être énumérés. Ce sont des quotités d'une élévation exceptionnelle, des « quotités de contributions de guerre », a-t-on dit. Le contribuable serait surchargé s'il les payait intégralement : il s'y soustrait en dissimulant ses revenus; certaines sources étant frappées rigoureusement, il tâche de s'en dédommager sur les autres.

Déjà lourde en réalité, la quotité l'est encore davantage en apparence : les pourcentages de discrimination et les déductions se calculent, non pas sur le chiffre du taux, mais sur celui des revenus imposés. Les revenus bruts sont réduits en revenus *nets*, les revenus nets en revenus *imposables*, les revenus imposables en revenus *inscrits* ou *liquidés au rôle*, et c'est à ces revenus qu'est appliquée la quotité générale inscrite dans la loi. Le contribuable profite des réductions, mais ces calculs sont compliqués, et, m'écrivait un ancien chef de division aux impôts directs, « dans la grande masse peu instruite, le contribuable ne sait voir et ne peut comprendre d'abord la somme dont il sera imposé sur le revenu proposé par le bureau (1) : il la croit plus forte qu'elle ne sera en fait après les discriminations et les réductions; il est d'autant plus acharné à faire diminuer l'estimation de son revenu », dans sa « peur » du taux général, que la loi de 1894 a porté au chiffre, vraiment capable d'effrayer, de 20 pour 100, un cinquième du revenu (2).

Sous la menace d'un impôt trop lourd, en l'absence des sanc-

(1) Même des personnes fort instruites ne savent pas leur taux d'imposition, elles n'en connaissent que le chiffre.

(2) La résistance tenace qu'opposent les contribuables à l'impôt s'explique encore parce que l'estimation des revenus sert ensuite de base ou d'élément à l'assiette de certaines taxes locales : par exemple la taxe des Chambres de Commerce est calculée d'après les chiffres établis pour l'impôt sur la Richesse mobilière; il en est de même pour la « taxe de famille », pour les taxes professionnelles, perçues au profit des Communes, etc.



tions, il dissimule. Il en vient peu à peu à faire des affirmations fausses. La tromperie en matière d'impôt trouve en tous pays de l'indulgence auprès de l'opinion publique : elle en trouve plus qu'ailleurs en Italie (1) où les particuliers ont, sous des gouvernements changeants, sous des princes étrangers ou antipathiques à leurs sujets, de longue date, plus qu'ailleurs, pris l'habitude de considérer le maître comme l'ennemi, ont accoutumé de ruser avec lui ; — en Italie où le sentiment de l'unité est par endroits resté superficiel, où la conscience des devoirs communs ne s'est pas complètement développée ; — en Italie, où dans certaines régions et dans certaines parties de la nation, on passe beaucoup de choses à l'habileté et au savoir-faire. Chez les contribuables de partout, il y a une morale fiscale différente de la morale tout court, mais il n'est pas ordinaire de voir l'administration s'y rallier ; c'est pourtant ce qu'elle fait ici : elle sait que l'impôt est pesant, qu'elle n'a pas les moyens d'en contrôler l'assiette, que les sanctions sont insuffisantes, que le budget est en équilibre. Elle ne veut donc pas user de rigueur, elle s'efforce, pour les revenus qui ne sont pas mécaniquement « bloqués », d'obtenir plus que le contribuable ne lui offre, sans trop en exiger, et les commissions fixent en moyenne un chiffre intermédiaire (2). Entre sujets et gouvernement, entre contribuables et fisc, il y a accord tacite pour comprendre l'honnêteté et la moralité dans un sens relatif, un sens différent de celui qu'ont ces mots dans les rapports privés. La loi elle-même ne faisait pas de la fausse déclaration un délit proprement dit : un juriste financier (3) et un ministre des Finances (4) se rencontraient pour affirmer que la surtaxe pour fausse déclaration répond, plutôt qu'à une pénalité, à une réparation civile pour dommage causé au Trésor. Le contribuable n'a même pas le plus souvent la sensation de frauder : il s'abstient de faire une déclaration, puis, quand on le taxe d'office, il accepte la taxation trop basse ou va discuter la taxation trop forte ; il n'est plus un citoyen qu'on

(1) Les restitutions anonymes au Trésor (*conscience-money*) y sont insignifiantes ou nulles.

(2) Voir le tableau des évaluations de la Commission de Milan, dans Spoelberch, p. 176.

(3) Giammarino, *Il diritto finanziario italiano* (2<sup>e</sup> édition, 1904, 2<sup>e</sup> partie, tome I<sup>er</sup>, section 2, p. 187), cité par Spoelberch, p. 151.

(4) M. Branca, dans l'exposé des motifs de son projet de loi, p. 33. Cet exposé avait été rédigé par l'administration des impôts directs.

interroge en conscience, mais un particulier qui défend ses intérêts en litige. Sans doute, il peut être amené à des affirmations peu exactes ; il se considère non pas comme en justice, mais comme en « marchandage » (c'est un mot de M. Lia). C'est un peu l'opinion des commissions, surtout celles du premier degré, qui arrivent à oublier le caractère de proportionnalité que doit avoir l'impôt (4). Dès lors, l'opinion publique ne saurait être sévère au contribuable qui défend ses intérêts, au besoin par la menterie.

Les pratiques fiscales trouvent encore des facilités dans le caractère national : les rigueurs de la logique sont moins souveraines en Italie que chez nous ; on y est moins appliqué à tirer toutes les conséquences d'un principe ; on ne se prive pas en paroles d'affirmations théoriques, mais on tolère fort bien dans la pratique les transactions, on les orne de souplesse et de bonne grâce : les rapports de l'Église et de l'État en seraient, s'il en était besoin, une preuve éclatante. *Accomodamento*, *adattamento* sont des mots bien italiens : ils reviennent souvent en parlant de l'assiette de l'impôt. La loi déclare que les revenus sont frappés dans leur réalité, mais, à l'appliquer, les faits opposent des obstacles ; on en est quitte pour faire une « adaptation ». A l'inquisition directe qui serait légale mais qui risque d'indisposer les assujettis, l'administration et les contribuables sont d'accord pour préférer les recherches quelquefois indiscrettes (puisqu'elles s'enquerraient en secret des dépenses privées), arbitraires dans leurs résultats, mais qui ne se voient pas ; plutôt que de s'attirer des difficultés, le gouvernement consent à des sacrifices. Moyens de contrôle, estimation des revenus, taux de l'impôt, tout cela, pour une partie des revenus, a été transformé par l'*adattamento*.

(1) M. Lia, p. 123 : « L'imposta ... va perdendo il carattere di imposta commisurata all' ammontare del reddito. Quando invero trattasi di assoggettare all' imposta un nuovo contribuente, questi non discute sul reddito ma *mercanteggia* sino alla lira la tassa, e nemmeno le commissioni (specialmente quelle di primo grado) vogliono di reddito sapere e discutere. » — Voir dans le même ouvrage l'histoire de cet avocat qui déclara à la Commission qu'à 4.000 L. on avait estimé son revenu beaucoup trop bas, mais que, au regard de ses confrères, il ne devait être taxé que sur le chiffre de 1.500 L. La Commission lui donna raison. C'était un ancien député qui avait voté l'élévation de la quotité à 20 pour 100.

## VII

Ce système offre des facilités pratiques, il n'en présente pas moins de graves inconvénients d'ordre budgétaire, surtout d'ordre moral.

Nous avons vu comme il laissait échapper une partie considérable de la matière imposable : c'est une perte pour le Trésor, mais dont il ne faut pas exagérer l'importance, car, s'il n'y avait pas d'évasions, la quotité eût été portée moins haut.

Plus grave est l'inégalité qui en résulte entre les contribuables : on peut critiquer ou défendre la discrimination de la loi, mais, une fois admise, encore faudrait-il l'appliquer également. Il n'en est rien : les crédi-rentiers perpétuels de l'État et des personnes publiques payent leur 20 pour 100 sans dissimulation possible ; les crédi-rentiers des particuliers arrivent à se soustraire à une partie du 15 pour 100 sur leurs intérêts perpétuels, du 9 pour 100 sur leurs intérêts viagers. Les employés publics voient, par retenue directe ou indirecte, leurs traitements diminués de 7,50 pour 100, ceux des êtres collectifs, des sociétés par actions de 9 pour 100 ; ceux des particuliers échappent en grande partie à ces 9 pour 100. Les sociétés par actions sont frappées sur la base de leur bilan sans presque aucune évasion possible et dans un esprit de fiscalité ; les sociétés de personnes, les particuliers commerçants ou industriels, taxés nominalelement au même taux, se dérobent aux recherches du fisc (1). Ces mêmes contribuables soustraient aux 10 pour 100 une partie pourtant moindre encore que la majorité des professionnels taxés à 9 pour 100. Parmi les professionnels, l'huissier judiciaire, dont les répertoires dénoncent les émoluments, les voit atteints, tandis que les gains, souvent considérables, de l'avocat restent inconnus. Ces inégalités ont fait dire avec trop de sévérité que cet impôt prétendu général, mais qui en réalité diminue à coup sûr les arrérages et les traitements dus par l'État, tandis qu'il frappe imparfaitement les revenus de source privée, était un impôt hypocrite. Il suffit de dire que c'est un impôt beaucoup plus lourd pour certaines classes de contribuables que pour d'autres.

(1) Voir plus loin (p. 247) le dilemme de M. Branca.

Ces inégalités se trouvent elles-mêmes multipliées par un autre facteur : l'absence de réglementation des critères dont usent les agents, pour l'estimation des revenus non directement connus, a pour conséquence des différences d'appréciation de région à région que l'administration a avouées par la bouche d'un ministre (1). Surtout l'inégalité ne peut être que profonde dans les cas où le revenu est évalué d'après les dépenses ostensibles : sans parler des erreurs inhérentes à cette méthode, il est d'autant plus difficile de dissimuler les revenus qu'ils sont plus bas ou qu'ils sont grevés de charges familiales. Les petits revenus ou ceux qui appartiennent à des familles nombreuses, dépensés en plus grande proportion à l'entretien de la vie courante, se révèlent mieux que les gros revenus, que ceux des personnes exemptes de charges, destinés en plus grande proportion à des emplois moins apparents (épargne, placements chirographaires, valeurs étrangères, etc...). La taxation est donc inégale au détriment des moins favorisés de la fortune. C'est une injustice et une première cause de dépression morale.

On en trouve une autre dans la facilité de dissimuler et l'entraînement qui y porte. « Prime pour les gens sans conscience, amende contre les gens consciencieux », a dit Stuart Mill de la déclaration en général. La maxime est plus vraie encore ici puisque l'administration considère la fraude comme un phénomène naturel et que la taxation s'établit par une moyenne entre les prétentions du fisc et celles du contribuable, encouragé par là à produire un chiffre très bas.

## VIII

Ces maux financiers et moraux, toute cette désorganisation de l'impôt sur la Richesse mobilière, si tout le monde n'aime pas à les proclamer ni à les préciser trop nettement, tous ceux qui ont examiné la question en ont conscience. Quelques ministres ont élaboré des projets de réforme : M. Leone Wollemborg, le 28 juillet 1901, en présentait un considérable au Conseil des ministres (2). Le Conseil le repoussait et M. Wollemborg don-

(1) Disegno Branca, p. 27. Voir les nombreux calculs de M. Lia, *op. cit.*, *passim*.

(2) Leone Wollemborg. *Un disegno di riforma tributaria*. — *Nuova antologia*, 16 novembre 1901.

nait sa démission. Son projet, laissant à l'État le produit de l'impôt sur les revenus du capital, sans participation du travail, des sociétés anonymes et des personnes morales, transférait aux communes l'impôt sur l'industrie, le commerce et les professionnels, en un mot la partie de l'impôt sur la Richesse mobilière qui soulève les grosses difficultés; il le combinait avec les impôts fonciers pour en faire un impôt de répartition. La réforme était liée à une réorganisation de tous les impôts directs, des taxes de consommation, des droits de transmission à titre gratuit et au remaniement des budgets tant locaux que généraux. Elle sort donc du cadre de cette étude. Il en est de même de toutes les réformes qui s'attaquent au principe même de l'impôt.

Au contraire, nous trouverons, dans un projet de M. Branca, des garanties qui s'appliqueraient à l'assiette actuelle de l'impôt. Ce projet, déposé à la Chambre des députés le 10 avril 1897 (1), ne touchait pas au mode de taxation et se contentait de réformes de détail. Un petit nombre d'entre elles visaient à combattre les omissions et inexactitudes : elles n'ont pas passé dans la loi. M. Branca se réclamait, outre de leur intérêt financier, d'une « idée morale » : mieux conformer l'impôt aux principes de la justice distributive. Il supprimait, nous l'avons vu, la pénalité de la surtaxe, et, corrélativement, portait de 3 à 5 ans le délai de prescription pour l'action du fisc. Il considérait comme une augmentation d'intérêts la stipulation qui met à la charge du débiteur le paiement de l'impôt, sauf les cas où la loi lui a confié ce soin (2). Mais, comme moyens de contrôler la réalité des revenus, il n'apportait que deux instruments précis et un palliatif général. L'un visait les sociétés en commandite simple et en nom collectif : il proposait (par l'art. 12) de leur étendre l'obligation, déjà imposée (3) aux sociétés par actions, de soumettre leurs registres à l'inspection des agents et des commissions financières; c'est l'unique moyen d'imposer les bénéfices de ces sociétés à l'effectif. Il complétait la mesure en reprenant une disposition du projet du 27 novembre 1873 qui n'avait pas passé dans la loi du 14 juin 1874 : il leur faisait payer, sauf leur

(1) *Atti Parlamentari*. Legislatura XX. 1<sup>a</sup> sessione 1897. *Documenti. Disegni di legge e relazioni*. Camera dei Deputati, N. 53.

(2) C'est ce qui a lieu pour notre impôt de 1/0 sur les revenus des valeurs mobilières.

(3) Par les articles 37, 5<sup>e</sup>, et 50, § 1, du *texte unique*.

recours contre les créanciers, l'impôt dû sur l'intérêt des emprunts contractés et des obligations émises; outre la facilité de la perception, cette disposition aurait assuré le recouvrement de l'impôt dû par le créancier étranger non domicilié en Italie. Une campagne de presse énergique fut menée par les sociétés visées : le projet fut accusé, en prescrivant l'inspection des registres, d'établir l'inquisition et de violer le secret des affaires; en prescrivant la retenue de l'impôt, d'éloigner le capital étranger des entreprises italiennes. M. Branca avait beau faire observer (1) que, pour les affaires en sociétés, le secret n'avait pas la même nécessité qu'il présente pour les affaires privées, que la publicité, au contraire, était une source de bon ordre, de confiance et de crédit, que l'imposition des étrangers ne les avait pas détournés des rentes d'État; qu'au surplus l'une et l'autre disposition, appliquées aux sociétés par actions, n'avaient pas produit les conséquences qu'on craignait. Il finissait par ce dilemme : ou bien les revenus que nous voulons atteindre sont déjà taxés, et dès lors il ne s'agit que de changer le mode de perception pour le rendre plus commode, ou bien ils se soustraient aujourd'hui à l'impôt, et, dans ce cas, il est avantageux et moral « de ne pas supporter que, dans des conditions identiques de production et d'imposabilité (*imponibilità*), une forme déterminée de revenu puisse échapper à l'impôt quand les autres sont frappées, cela au mépris du principe d'égalité ». Les intéressés, en s'acharnant contre le projet, montrèrent dans quelle alternative du dilemme résidait la vérité.

Un second ordre de mesures s'efforçait de frapper automatiquement, par le concours des administrations ou de la Justice, certains créanciers avant même qu'ils ne touchent le montant de leurs créances : créanciers dont les débiteurs sont sous la main de l'État ou sous la main de la Justice. D'autre part (2), les administrations publiques (de l'État, des provinces, des communes), les institutions où l'État est « cointéressé » (tels les chemins de fer, les banques d'émission, la caisse des dépôts) et celles qui sont « sous la dépendance ou la surveillance de l'État » (telles les œuvres de bienfaisance (*opere pie*), qu'elles soient établissements publics ou simplement d'utilité publique), ne devaient plus faire droit à paiement à leurs créanciers, à

(1) Pages 18-19.

(2) Article 27.



quelque titre que ce soit, sans avoir la preuve par un certificat du fisc « qu'ils ne sont débiteurs d'impôt à quelque titre que ce soit » ; c'était à la fois une garantie de recouvrement pour l'ensemble des impôts antérieurement dus et un frein contre la fraude sur l'impôt afférent à la créance en question (1). D'autre part (2), le projet interdisait au chancelier du tribunal d'expédier en faveur d'un créancier la note de collocation (par suite d'un jugement de faillite ou d'expropriation) sans avoir obtenu le certificat de paiement de l'impôt afférent au revenu colloqué ou d'en avoir opéré la retenue.

Ces mesures étaient précises, mais limitées : elles assuraient l'assiette de l'impôt sur des revenus aujourd'hui partiellement soustraits. Pour remédier à la grande omission, celle des revenus des *privati*, M. Branca n'apportait pas de moyens directs de recherche, mais un procédé de péréquation : il proposait la publication d'une liste générale (*elenco generale*) de tous les contribuables du royaume d'un revenu de 2.000 L. au moins, classés par espèces de commerces, industries ou professions, avec mention, pour chacun, du revenu par lui déclaré ou tacitement confirmé, des propositions de l'agent et du chiffre arrêté par le concordat ou les décisions des commissions (3) : on public aujourd'hui des listes par communes (*elenco comunale*) ; il s'agissait d'en faire une pour tout le royaume. Dans les trois mois de la publication, un recours pouvait être formé, contre la dernière décision, devant la commission centrale, qui, « par voie de comparaison et à titre de péréquation », émettrait « un nouveau jugement estimatif, soit dans l'intérêt du contribuable recourant, soit dans celui du fisc ». La pratique de cette mesure aurait provoqué de grosses difficultés matérielles, peut-être la proposition était-elle utopique ; mais le plus vif intérêt en réside dans les motifs dont l'appuyait le ministre (4) : il posait en fait l'inégalité des estimations fiscales de contribuable à contribuable et de lieu à lieu, et voulait la faire disparaître ; mais, de péréquation absolue, il n'en voyait pas possibilité : « illusion » ! déclarait-il. Il se rabattait sur ce qu'il appelait une « péréquation relative » : le magistrat péréquateur n'avait pas pour rôle de « prononcer sur l'évaluation du revenu en soi », mais de rendre

(1) Exposé des motifs, p. 30.

(2) Article 30.

(3) Article 21.

(4) Pages 27, 28.

un jugement tel que celui-ci : « Si Titius dans telles conditions, avec tels éléments ou telles ressources, paye pour tant de revenu, Caius avec des ressources, des éléments, dans des conditions proportionnels, doit payer pour un revenu proportionnel ». Autant avouer qu'il est impossible d'établir le revenu effectif et qu'il faut revenir, par un système d'indices, à des évaluations approchées qu'on s'efforcera ensuite de rendre proportionnelles. M. Branca semblait vouloir étendre ce système : il voulait faire corriger par le même juge la désharmonie entre l'impôt mobilier et l'impôt immobilier, en donnant sur l'impôt de la Richesse mobilière « un contrôle indirect aux représentants de la propriété foncière ». Ce serait, à l'imposition légale, substituer la recherche arbitraire de l'équité.

C'est là que tendait la réforme de M. Branca. Est-il donc nécessaire de consacrer, comme il le faisait, cette déviation, ou bien, comme M. Wollemborg, de remanier tout le système fiscal, ou, au moins, comme le voudrait M. Lia et d'autres, d'en modifier en partie l'assiette ? Sans doute, nous l'avons vu, une grande partie des errements suivis sont la conséquence de la déclaration et ne disparaîtraient qu'en changeant le mode de taxation des revenus incertains. Sans effectuer ce changement radical, d'autres mesures atténueraient les fraudes et les inégalités. La quotité apparaît plus lourde encore qu'elle n'est : une réforme très modeste consisterait à la réduire à son chiffre réel au lieu de faire porter sur le revenu les réductions et discriminations. Il faudrait surtout la réduire elle-même à un chiffre supportable, et, corrélativement, fortifier l'action du service : d'une part, édicter des sanctions applicables et les appliquer ; d'autre part, organiser le contrôle en le munissant de garanties telles que celles que proposait M. Branca, ou d'autres semblables (1), en codifiant ce qui paraîtrait louable dans les errements administratifs et dans les textes en vigueur, et en appliquant toutes ces mesures avec fermeté et d'une manière uniforme pour tout le royaume. Ministres, fonctionnaires, membres du Parlement, contribuables, spécialistes, sont d'accord pour penser qu'on obtiendrait, par ces moyens, non pas la connaissance complète des revenus (les professionnels se déroberont toujours), mais plus de sincérité dans les déclarations, plus d'égalité dans la taxation, et, après quelques années de moins-

(1) V. par exemple M. Lia, chap. VII.



values, un rendement égal et bientôt supérieur au rendement actuel. Aucun ministre n'a osé faire cette réforme : on craint les moins-values temporaires (1), on compte aussi sur la tendance très forte en ce moment en Italie (2) qu'ont les entreprises commerciales et industrielles, même de petite importance, à se transformer en sociétés par actions, forme qui les place sous le contrôle fiscal. On considère les avantages du système actuel : des instructions données aux agents d'être un peu plus ou un peu moins sévères suffisent pour augmenter ou diminuer le rendement : précieuse faculté, à condition d'y mettre du tact, quand varient les besoins du Trésor. L'administration sait ne pas en abuser et elle proportionne plutôt son action à la situation des contribuables : en temps de prospérité générale, elle use davantage de ses droits; en temps de crise, elle allège l'impôt. Elle peut restreindre sa modération à une seule région et cette politique est souvent nécessaire dans un pays où le recouvrement des impôts soulève encore des difficultés, parfois des troubles sanglants. L'impôt mobilier a fait ses preuves : il est accepté des populations; contribuables et administration ont pris l'habitude de son fonctionnement, il a les vertus des impôts anciens. Ajoutez qu'il est un bon pourvoyeur des budgets et une des principales sources du revenu de l'État (3) : en des mois où le rendement de la plupart des impôts baissait dans tous les pays, il donnait une plus-value (4). On laisse dormir la question : les Italiens font beaucoup crédit au temps.

(1) M. Majorana, qui, pendant plus de deux ans, garda le portefeuille des Finances dans l'avant-dernier cabinet Giolitti et le premier cabinet Fortis, puis fut ministre du Trésor dans le dernier cabinet Giolitti jusqu'au jour où sa santé l'obligea à se retirer, déclarait dans une interview (*Corriere della Sera*, 17 novembre 1908) : « Nous ne sommes pas mûrs, ni dans le pays, ni surtout dans le Parlement, pour une réforme de l'impôt; en Italie, on ne comprend pas une réforme qui n'ait pour effet immédiat un dégrèvement sensible ». Pourtant dans le Rapport sur la dernière dissolution de la Chambre (janvier 1909), M. Villa proclamait encore la nécessité de réformer l'impôt, « notamment par la réduction des quotités trop élevées ».

(2) Constatée notamment *Relazione* 1905-1906, p. 72.

(3) 18,30 0/0 des ressources ordinaires en 1902. *Lia, op. cit.*, p. 145.

(4) Luigi Luzzatti, *Piccole note sulla finanza*, *Corriere della sera*, 18 octobre 1908, p. 2.

## IX

L'Italie garde donc son impôt tel que l'a fait la pratique. Il avait été combiné pour frapper le contribuable selon ses facultés, en déterminant la consistance effective de ses revenus et en y opérant des discriminations suivant leur origine, suivant la part que tenait dans leur production le travail de l'homme. Des vues théoriques avaient présidé à son élaboration, les législations étrangères avaient été étudiées avec soin. Les discussions en Conseil d'État et dans les deux Chambres avaient été longues et sérieuses. Il provoquait l'admiration de certains théoriciens; à l'étudier dans les textes, il apparaît comme un impôt raisonné et scientifique.

Dans la pratique, il présente le caractère opposé. Il ne faudrait pas croire que les déformations qu'il a subies répondent à un plan ni à une volonté préconçue de l'administration. En réalité, la machine était ingénieusement agencée pour imposer les revenus à la condition que l'assujetti les déclarât avec exactitude : on n'avait oublié que de tenir compte de ses dispositions; on supposait une bonne foi universelle et un dévouement entier à l'intérêt national. Faute de la déclaration, sa base première, la machine a fonctionné à faux. Dans cette situation, le fisc a observé une sage politique, celle du moindre mal : il n'a pas voulu user de la rigueur de ses droits, dont l'exercice eût provoqué l'irritation du pays et aggravé l'inégalité de l'impôt; avec la souplesse et les facultés d'adaptation ordinaires à la race, il a su éviter les apparences de l'inquisition et témoigner (c'est le mot d'un haut administrateur) « le plus grand respect du contribuable ». Il a peu à peu renoncé à appliquer dans son intégrité la lettre de la loi, et laissé l'usage et la force des choses y apporter des tempéraments, contraires à la volonté primitive du législateur, mais salutaires : c'est grâce à eux que la nation a pu s'accommoder d'un pareil impôt.

## APPENDICE

Discussion ouverte à la *Société de Législation comparée*.

M. **Hubert-Valleroux**, *avocat à la Cour d'appel de Paris*, présente les observations suivantes :

Qu'il me soit permis — la matière étant à la fois vaste et intéressante — d'ajouter quelques observations à la très solide et très substantielle étude que vous venez d'entendre.

Ce qu'il importe de remarquer d'abord, c'est l'origine de l'impôt sur le revenu en Italie. Il n'a nullement été établi pour faire triompher un système préconçu. Les Italiens n'ont jamais eu l'idée de détruire un régime fiscal déjà existant et donnant des résultats avantageux pour le remplacer par une création nouvelle d'un effet forcément incertain. C'est en 1864 que le nouvel impôt a été établi et il l'a été pour travailler à l'unité administrative du royaume d'Italie qui se fondait alors. Les divers États de la Péninsule avaient chacun leur régime fiscal à part. Partout existaient des impôts immobiliers que l'on put ramener à un type unique; la variété était plus grande sur la richesse mobilière et ici les fondateurs du nouveau royaume sentirent le besoin d'instituer un impôt nouveau et ils s'arrêtèrent à celui qui vient de vous être si exactement décrit. Quant à la manière dont il fonctionne, vous avez vu que le fisc a délibérément laissé de côté la rigidité des règles écrites pour « s'accommoder » avec les contribuables. C'est très pratique et surtout c'est bien italien.

Cet impôt avait au début donné 61.830.000 francs, il avait rapporté 274 millions en 1906, mais la quotité de la taxe avait été fort relevée, parfois plus que doublée dans l'intervalle. On ne peut s'empêcher de faire à ce sujet deux remarques, l'une que ce chiffre de rendement est peu élevé pour un budget d'environ deux milliards; en Allemagne, la proportion est encore plus faible; ce sont de petits résultats pour des impôts ayant un caractère aussi essentiellement vexatoire. On voit aussi apparaître l'un des grands dangers de cet impôt; une fois le principe posé, la quotité de la taxe peut être et est, en effet, indéfiniment accrue par le Parlement en quête de ressources; c'est ainsi qu'en Italie la quotité de l'impôt a passé, pour certaines catégories, de 8 1/2 à 20 0/0 du revenu.

Un autre inconvénient de ce même impôt et que l'exemple de l'Italie met bien en relief est celui-ci. En tout pays, l'impôt du revenu comporte des diminutions et des dispenses absolues. En Angleterre, la dispense absolue est acquise à tous les revenus de 5.000 francs ou au-dessous et des dispenses partielles sont accordées à tout revenu inférieur à 17.500 francs. On sent que cet impôt a été établi par une aristocratie qui, tenant alors le pouvoir, a courageusement accepté de payer un impôt qui est la compensation de sa puissance et a même été établi pour la conserver, puisqu'à l'origine c'était un impôt de guerre et provisoire. Mais dans un pays démocratique on peut toujours redouter que la masse électorale ne se dispense de l'impôt, le faisant porter uniquement sur la minorité des électeurs. Inutile d'insister sur le danger d'un pareil état de choses où la majorité peut écraser la minorité sous le poids de taxes qui lui profitent et qu'elle ne paie pas. En Italie la dispense absolue ne porte que sur les revenus de 400 francs; or il y a dans les grandes villes des ouvriers gagnant 5 et 6 francs par jour, ce qui fait incontestablement plus de 400 francs de revenu annuel et cependant on ne leur demande rien. « Les ouvriers, dans l'immense majorité des cas, écrivait un Belge (1) qui a étudié sur place la question, sont, pour des motifs tant politiques que pratiques, complètement exonérés de la taxe, et cela bien que la loi n'ait établi aucun privilège en leur faveur. » Au contraire, les petits cultivateurs ruraux sont traités avec une bien autre rigueur. Cette inégalité choquante et voulue entre les contribuables devait être signalée.

**M. Victor Marcé**, *Conseiller référendaire à la Cour des comptes, Professeur à l'École des Sciences politiques*, demande à poser une question à M. Perdrieux.

Il est frappé de la divergence mise en lumière par M. Perdrieux entre la loi et son application, entre la théorie et la pratique, et il fait observer que pour l'Autriche il est arrivé à des conclusions analogues, que là aussi la force des choses a fait ajouter pour l'assiette de l'impôt sur le revenu les procédés de l'impôt réel à ceux de l'impôt personnel, qu'en Autriche comme en Italie les agents du fisc sont obligés de tenir compte des signes extérieurs pour asseoir l'impôt personnel et que, parmi ces signes extérieurs, le loyer est la pierre de touche, qui sert à contrôler la déclaration ou qui la remplace. En Autriche, dans la pratique, l'administration, bien que la loi ne l'y autorise pas, évalue couramment le revenu au quintuple du loyer. L'impôt personnel ne peut se passer des procédés de l'impôt réel.

(1) *L'impôt du revenu en Italie*, par Olivier de Spoelberch. — Bruxelles et Paris, 1908.

D'autre part, M. V. Marcé fait observer que, d'après la communication de M. Perdrieux, l'agent du fisc a en Italie un pouvoir presque discrétionnaire dans ses méthodes d'évaluation, et qu'il n'est pas contrôlé dans la préparation de l'assiette par les représentants des contribuables comme en Autriche; là, les *Vertrauens Männer* élus par les contribuables collaborent à l'assiette de l'impôt, et les commissions d'évaluation qui déterminent les revenus sont composées pour moitié de membres élus par les contribuables, pour moitié de membres nommés par le Ministre des finances et la moitié ou plus de ces derniers peut être choisie parmi les fonctionnaires. Dès lors, les contribuables sont moins portés à critiquer les évaluations préparées ou faites par eux ou leurs représentants.

En Italie comme en Autriche, l'appel contre les évaluations de l'administration peut être fait devant des commissions où l'élément électif est représenté, mais, en Italie, l'agent du fisc est un contrôleur des contributions directes non contrôlé dans son travail d'assiette par les représentants des contribuables.

Il paraît donc jouir d'un pouvoir beaucoup plus considérable qu'en Autriche.

**M. Perdrieux** répond qu'en effet, devant l'insuffisance de la loi, devant la réserve de l'administration qui n'impose aux agents aucune règle pour évaluer le revenu, en l'absence de toute collaboration des contribuables, l'initiative laissée à l'agent est quasi absolue, limitée seulement par les traditions et par l'esprit public. Il indique comment est organisée l'administration chargée de l'assiette: au Ministère, la « Direction générale des impôts directs », dont la III<sup>e</sup> division, préposée à l'impôt de la Richesse mobilière, se compose d'environ 25 employés. Dans les provinces, les « fonctions directives » sont exercées dans les bureaux de l'« Intendance des Finances » par une « section des impôts » dirigée par un « secrétaire » (équivalent à un « rédacteur » français): ces fonctions sont fort peu importantes. Tout le travail de l'assiette incombe aux « Agences des impôts directs » (qui assoient également l'impôt sur les terrains et l'impôt sur les propriétés bâties). Chaque agence est dirigée par un « agent des impôts directs » qui a sous ses ordres des agents de classe inférieure, des « vice-gents », des « volontaires », des commis (*ufficiali d'agenzia*) et des auxiliaires (*aiuti*). Les agents, vice-agents et volontaires sont chargés du « travail de conception » (*lavori di concetto*); les *ufficiali* et *aiuti*, du travail d'exécution: recherches, statistique, copies, notifications, etc.

Les agents sont indépendants comme chefs de service. Ils sont surveillés par des inspecteurs provinciaux qui font des inspections périodiques et en rendent compte au Ministère. Les inspecteurs n'ont pas à donner d'ordres aux agents, mais de simples directions, ou les renseignements que ceux-ci leur demandent en cas de doute: les agents



peuvent toujours prier l'inspecteur d'en référer au Ministère. La coordination dans le service est assurée par cinq inspecteurs supérieurs. Sur les décisions de principe, sur la jurisprudence, etc., les agents ont les instructions périodiques du Ministère dans les Bulletins officiels et les circulaires. Mais, en définitive, ils se trouvent livrés à eux-mêmes pour décider à quel chiffre il faut taxer le contribuable.

Pour assurer le succès d'une législation aussi empirique, aussi « pré-torienne », la valeur intellectuelle et morale des agents importe au plus haut point. Or, quel en est le recrutement, quels sont les avantages de la carrière ? Elle commence au grade « de volontaire », qui s'obtient au concours, et sous condition d'un diplôme (*licenza liceale o di istituto*). Après un stage qui ne peut être moindre de 6 mois, le volontaire, s'il est déclaré *meritevole* par le jugement d'une commission, est nommé vice-agent. Plus tard, de concours en concours, il devient agent de classe inférieure, de là agent de classe supérieure ou inspecteur. A côté de cet avancement au concours, fonctionne l'avancement « à l'ancienneté sans démerite » : il ne conduit pas au grade d'inspecteur. « Mérite » ou « démerite » sont jugés par une commission qui fonctionne au Ministère et se compose des chefs de services des impôts directs et des inspecteurs supérieurs en fonctions.

La carrière est laborieuse et lente; elle est peu rémunératrice: après leur stage, les vice-agents gagnent 2.000, plus tard 2.500 livres; les agents 3.000, 3.500, 4.000; les agents supérieurs qui résident dans les grands centres et les inspecteurs provinciaux 4.500, 5.000, 6.000 livres au plus; le grade d'inspecteur supérieur, où très peu peuvent parvenir, comporte des traitements de 6.500 et de 7.000 livres. Encore faut-il déduire, outre la retenue pour les pensions, l'impôt au taux de 7,50 pour 100 (1).

L'administration déclare que ces chiffres sont beaucoup trop faibles pour la tâche qui incombe aux agents, tâche lourde matériellement, intellectuellement, moralement, et pour la grosse responsabilité qui pèse sur eux. Elle ajoute pourtant qu'ils gagnent sans cesse en valeur et en considération. Ils s'acquittent en général de leurs fonctions avec une grande abnégation. Les cas de corruption sont, parmi eux, presque inconnus. Ils sont animés de zèle, m'écrit un de leurs chefs. « C'est un personnel tout plein de valeur » (*È proprio un bravo personale*), m'écrit un autre, « il y en a de première valeur (*ce ne sono dei bravissimi*), d'une culture élevée ».

Si délicat à asseoir, il faut convenir que l'impôt de la Richesse mobilière joue de bonheur.

M. René Stourm, membre de l'Institut, fait remarquer comment tous les impôts sur le revenu aboutissent fatalement à devenir des

(1) Sauf la légère déduction du minimum imposable.

impôts sur la dépense. Faute de pouvoir découvrir le revenu réel, ce qui est, en effet, le plus souvent impossible, les agents du fisc se bornent à le présumer au moyen des signes extérieurs, signes extérieurs qui ne sont autres que la dépense ou le train de vie. Le fait avait été déjà mis en lumière pour la Prusse. Voilà que M. Perdrieux le constate de nouveau pour l'Italie. Nous même, depuis longtemps, l'avons signalé comme inévitable.

M. Stourm, d'ailleurs, ne désire rien ajouter à l'exposé si complet de M. Perdrieux. Il tenait seulement à féliciter la Société de Législation comparée des larges contributions qu'elle vient, si opportunément, d'apporter à la question de l'impôt sur le revenu.

M. Berthélemy a traité à fond, chacun s'en souvient, le sujet de l'impôt prussien. M. Victor Marcé nous a fourni une très riche communication sur l'impôt autrichien, et M. Perdrieux nous instruit des détails de l'impôt italien, en citant à l'occasion, comme il le fallait, l'ouvrage déjà publié, sur le même objet, par M. Olivier de Spœlberch, notre collègue aussi. Ce qui distingue les travaux de ces messieurs et leur confère une autorité exceptionnelle, c'est qu'ils ont été composés sur place, d'après des renseignements recueillis dans le pays même, après consultation des fonctionnaires et des contribuables. Il s'agit donc d'ouvrages de première main et d'appréciations contrôlées, que désormais tous les auteurs financiers seront obligés de compulsier avant d'aborder la discussion si grave pour notre pays des impôts sur le revenu.

## TABLE DES MATIÈRES

LETTRE-PRÉFACE DE M. LUIGI LUZZATTI . . . . .	5
Les fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la Richesse mobilière . . . . .	11
I. — Les caractères légaux de l'impôt. . . . .	13
II. — Comment les revenus se dissimulent au fisc. . . . .	15
III. — Pouvoirs de recherche dont disposent la Commission et le fisc. . . . .	20
IV. — Modes d'évaluation des revenus. . . . .	25
V. — Dans quelle mesure est atteinte la matière imposable. . . . .	29
VI. — Causes des omissions et inexactitudes. . . . .	37
VII. — Inconvénients du système. . . . .	42
VIII. — Quelques remèdes proposés. . . . .	43
IX. — Conclusion. . . . .	49
APPENDICE. — Discussion ouverte à la <i>Société de Législation comparée</i> .	
Observations de M. Hubert-Valleroux. . . . .	51
— de M. Victor Marcé. . . . .	52
— de M. Perdrieux (organisation et statut des fonctionnaires chargés de l'assiette). . . . .	53
— de M. René Stourm, de l' <i>Institut</i> . . . . .	54

44/45  
12182

Virtual Library of Faculty of Mathematics  
library.matf.bg.ac.rs