IBFD002788
IBFD Journals IBFD Materials
Bulletin for International fiscal documentati
on
1950

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation

Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale

Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de L'I.F.A.

Vol. IV
Number 1-2
1950



L. J. VEEN LTD. — PUBLISHER — AMSTERDAM

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is establieshed as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(*art.* 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.

(*art.* 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library
d. issuing a periodical
e. any other appropriate measures.

In close coöperation with the I.F.A. and with the aid of experted coöperators in a great number of countries. The Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply a detailed information concerning special subjects (no advise is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.

On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: „Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation.

(*Continued page III, end of this issue*).

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément le droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif et sans object politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:

(art. 2) le But du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.

(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal.
b) en fournissant des informations
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque.
d) en publiant un périodique
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires, nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

(*Suite page III, fin de ce numéro*).

DICTIONARY OF FISCAL LAW
DICTIONNAIRE DE DROIT FISCAL

The consolidated expressions published in the Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume IV.

Les expressions coordonnées publiées dans le Bulletin de Documentation Fiscale Internationale, Volume IV.

ENGLISH

Alphabetical order

Additional assessment 232
Administrative assistance . 243
Administrator 293
Adoption 298
Agent 273
Agreement 240
Assessment according to turnover 239
Assessment by indices 235
Assessment on the basis of tax returns 238
Back duty 233
Basis of assessment 234
Bill-broker 276
Bill of lading 280
Borrower 261
Broker 270, 272
Buyer 263
Charterer 277
Consignment note 281
Continuing source 247
Convention 241
Discretionary power 246
Divorce 285
Empirical assessment 237
Employee 269
Employer 268
Exchange 275
Executor 294
Fine 248
Freighter 278
Guardian 296
Guardianship 295
Holding 250
Judicial separation 286
Lease 254
Leasehold 255
Leaseholder 257
Lender 262
Lessee 256
Lessor 259
Loan 260
Mandatory 282
Marriage 284
Marriage settlements 291
Mutual assistance in the collection of taxes 245
Penalty (tax) 231

Presumptive assessment ... 236
Principal 271, 283
Profitmaking transaction . 252
Provision 249
Purchase 266
Purchaser 264
Reciprocal administrative assistance 244
Rent 253
Sale 267
Shipping agent 279
Stockbroker 274
Tenant 258
Treaty 242
Trustee 292
Unlisted stock 251
Vendor 265
Will 299

FRANÇAIS

Odre Alphabetique

Achats 266
Acheteur 263, 264
Actions non cotées 251
Activité à but lucratif 252
Administrateur . 292, 293, 294
Adoption 298
Agent 273
Agent de change 274
Amende 248
Assistance administrative . 243
Assistance administrative réciproque 244
Assistance réciproque en matière de recouvrement des impôts 245
Bail 253
Bail à ferme 254, 255
Bailleur 259
Base d'imposition 234
Commettant 271
Commissionnair 270
Commodat 260
Communauté à titre universel 288
Communauté réduite aux acquêts 289
Convention 240, 241, 242
Conventions matrimoniales 291
Courtier 272, 275, 276
Décision 250
Déclaration d'absence 297
Divorce 285
Employé 269
Employeur 268
Emprunteur 261
Expéditeur 279
Imposition d'après le chiffre d'affaires 239
Imposition forfaitaire 236, 237
Imposition sur la base des déclarations (du contribuable) 238
Jouissance légale des parents 287
Lettre de voiture 280, 281
Locataire 256
Louage 253
Majoration d'impôt 231
Mandat 283

Mandataire 282
Mariage 284
Patron 268
Preneur 256, 257, 258
Prêt (à consommation) ... 260
Prêt (à usage) 260
Prêteur 262
Prix du bail 253
Provision 249
Rappel de droits 232, 233
Rappel d'impôt 232, 233
Séparation de biens 290
Séparation de corps 286
Source permanente 247
Taxation d'après des signes et indices 235
Taxation d'après des signes extérieures 235
Testament 299
Traité 240, 241, 242
Tutelle 295
Tuteur ... 292, 293, 294, 296
Vendeur 265
Vente 267
Voiturier 277, 278

DEUTSCH

Alphabetische ordnung

Abkommen 240, 241, 242
Adoption 298
Agent 273
Amtshilfe 243
Annahme an Kindesstatt .. 298
Arbeitgeber 268
Arbeitnehmer 269
Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft 286
Auftraggeber 271, 283
Beauftragte 282
Befrachter 277, 278
Busse 248
Darlehen 260
Dauernde Quelle 247
Effektenmakler 274
Ehe 284
Eheliche Gemeinschaft ... 288
Ehevertrag 291
Elterliches Nutzniessungsrecht 287
Entleiher 261
Entscheid 250
Errungenschaftsgemeinschaft 289
Erwerbstätigkeit 252
Expediteur 279
Frachtbrief 280, 281
Freies Ermessen 246
Gegenseitige Amtshilfe ... 244
Gegenseitige Amtshilfe in der Beitreibung von Steuern 245
Gütergemeinschaft 288
Gütertrennung 290
Kauf 266
Käufer 263, 264
Kommissionnär 270
Kommittent 271, 283
Leihe 260

Makler 272
Mandatar 282
Merkmalbesteuerung 235
Miete 253
Mieter 256
Mietzins 253
Nachforderung 232, 233
Nachsteuer 232, 233
Nicht kotierte Aktien 251
Pacht 254, 255
Pächter 256, 257, 258
Pauschalbesteuerung 236, 237
Pfleger 292, 293, 294
Prinzipal 268
Rückstellung 249
Scheidung (der Ehe) 285
Spediteur 279
Steuerbemessungsgrundlage 234
Strafzuschlag 231
Testament 299
Todeserklärung 297
Veranlagung nach dem Umsatz 239
Veranlagung nach der (in Übereinstimmung mit der) Steuererklärung (des Steuerpflichtigen 238
Verkauf 267
Verkäufer 265
Verleiher 262
Vermieter 259
Verpächter 259
Vertrag 240, 241, 242
Verwalter 292, 293, 294
Vormund 296
Vormundschaft 295
Wechselagent 275, 276

NEDERLANDS

Alphabetische volgorde

Aanslag op grond van de omzet 239
Aanslag op grond van (in overeenstemming met) de aangifte (van de belastingplichtige) 238
Administratieve bijstand .. 243
Adoptie 298
Agent 273
Bedrijfsactiviteit 252
Belasting naar uiterlijke kentekenen 235
Belasting over een aangenomen bedrag 236, 237
Bevrachter 277, 278
Bewindvoerder . 292, 293, 294
Boete 248
Commissionnair 270
Committent 271
Duurzame bron 247
Echtscheiding 285
Effectenmakelaar 274
Expediteur 279
Gemeenschap van vruchten en inkomsten 289
Goedvinden der Administratie 246
Grondslag 234
Huur 253
Huurder 256

Huurprijs 253
Huwelijk 284
Huwelijksgemeenschap ... 288
Huwelijksvoorwaarden ... 291
Incourante aandelen 251
Koop 266
Koper 263, 264
Lastgever 283
Lasthebber 282
Lener 261
Lening 260
Makelaar 272
Navordering 232, 233
Oneigenlijke reserve 249
Ouderlijk vruchtgenot 287
Overeenkomst .. 240, 241, 242
Pacht 254, 255
Pachter 256, 257, 258
Scheiding van goederen ... 290
Scheiding van tafel en bed 286
Testament 299
Uitlener 262
Uitspraak 250
Verdrag 240, 241, 242
Verhoging 231
Verhuurder 259
Verklaring van vermoedelijk overlijden 297
Verkoop 267
Verkoper 265
Verpachter 259
Voogd 296
Voogdij 295
Vrachtbrief 280, 281
Wederzijdse administratieve bijstand 244
Wederzijdse bijstand in de invordering van belastingen 245
Werkgever 268
Werknemer 269
Wisselagent 275, 276

ENGLISH

Numerical order

231 Penalty (tax)
232 Additional assessment
233 Back duty
234 Basis of assessment
235 Assessment by indices
236 Presumptive assessment
237 Empirical assessment
238 Assessment on the basis of tax returns
239 Assessment according to turnover
240 Agreement
241 Convention
242 Treaty
243 Administrative assistance
244 Reciprocal administrative assistance
245 Mutual assistance in the collection of taxes
246 Discretionary power
247 Continuing source
248 Fine
249 Provision
250 Holding
251 Unlisted stock
252 Profitmaking transaction

253 Rent
254 Lease
255 Leasehold
256 Lessee
257 Leaseholder
258 Tenant
259 Lessor
260 Loan
261 Borrower
262 Lender
263 Buyer
264 Purchaser
265 Vendor
266 Purchase
267 Sale
268 Employer
269 Employee
270 Broker
271 Principal
272 Broker
273 Agent
274 Stockbroker
275 Exchange-broker
276 Bill-broker

277 Charterer
278 Freighter
279 Shipping agent
280 Bill of lading
281 Consignment note
282 Mandatory
283 Principal
284 Marriage
285 Divorce
286 Judicial separation
287 —
288 —
289 —
290 —
291 Marriage settlements
292 Trustee
293 Administrator
294 Executor
295 Guardianship
296 Guardian
297 ?
298 Adoption
299 Will

FRANÇAIS

Ordre numerique

231 Majoration d'impôt
232 Rappel d'impôt
232 Rappel de droits
233 Rappel d'impôt
233 Rappel de droits
234 Base d'imposition
235 Taxation d'après des signes et indices
235 Taxation d' après des signes extérieurs

236 Imposition forfaitaire
237 Imposition forfaitaire
238 Imposition sur la base des déclarations (du contribuable)
239 Imposition d'après le chiffre d'affaires
240 Convention
240 Traité
241 Convention

241 Traité
242 Convention
242 Traité
243 Assistance administrative
244 Assistance administrative réciproque
245 Assistance réciproque en matière de recouvrement des impôts
246 ?
247 Source permanente
248 Amende
249 Provision
250 Décision
251 Actions non cotées
252 Activité à but lucratif
253 Bail
253 Louage
253 Prix du bail
254 Bail à ferme
255 Bail à ferme
256 Locataire
256 Preneur
257 Preneur
258 Preneur
259 Bailleur
260 Commodat
260 Prêt (à usage)
260 Prêt (à consommation)
261 Emprunteur
262 Prêteur
263 Acheteur
264 Acheteur
265 Vendeur
266 Achat
267 Vente
268 Employeur
268 Patron
269 Employé
270 Commissionnair
271 Commettant
272 Courtier
273 Agent
274 Agent de change
275 Courtier
276 Courtier
277 Voiturier
278 Voiturier
279 Expéditeur
280 Lettre de voiture
281 Lettre de voiture
282 Mandataire
283 Mandant
284 Mariage
285 Divorce
286 Séparation de corps
287 Jouissance légale des parents
288 Communauté à titre universel
289 Communauté réduite aux acquêts
290 Séparation de biens
291 Conventions matrimoniales
292 Administrateur
292 Tuteur
293 Administrateur
293 Tuteur
294 Administrateur
294 Tuteur
295 Tutelle
296 Tuteur
297 Déclaration d'absence
298 Adoption
299 Testament

DEUTSCH

Numerische ordnung

231 Strafzuschlag
232 Nachsteuer
232 Nachforderung
233 Nachsteuer
233 Nachforderung
234 Steuerbemessungsgrundlage
235 Merkmalbesteuerung
236 Pauschalbesteuerung
237 Pauschalbesteuerung
238 Veranlagung nach der (in Übereinstimmung mit der) Steuererklärung (des Steuerpflichtigen)
239 Veranlagung nach dem Umsatz
240 Abkommen
240 Vertrag
241 Abkommen
241 Vertrag
242 Abkommen
242 Vertrag
243 Amtshilfe
244 Gegenseitige Amtshilfe
245 Gegenseitige Amtshilfe in der Beitreibung von steuern
246 Freies Ermessen
247 Dauernde Quelle
248 Busse
249 Rückstellung
250 Entscheid
251 Nicht kotierte Aktien
252 Erwerbstätigkeit
253 Miete
253 Mietzins
254 Pacht
255 Pacht
256 Mieter
256 Pächter
257 Pächter
258 Pächter
259 Vermieter
259 Verpächter
260 Darlehen
260 Leihe
261 Entleiher
262 Verleiher
263 Käufer
264 Käufer
265 Verkäufer
266 Kauf
267 Verkauf
268 Arbeitgeber
268 Prinzipal
269 Arbeitnehmer
270 Kommissionär
271 Kommittent
271 Auftraggeber
272 Makler
273 Agent
274 Effectenmakler
275 Wechselagent
276 Wechselagent
277 Befrachter
278 Befrachter
279 Expediteur
279 Spediteur
280 Frachtbrief
281 Frachtbrief
282 Mandatar

282 Beauftragte
283 Auftraggeber
283 Kommittent
284 Ehe
285 Scheidung (der Ehe)
286 Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft
287 Elterliches Nutzniessungsrecht
288 Eheliche Gemeinschaft
289 Errungenschaftsgemeinschaft
290 Gütertrennung
291 Ehevertrag
292 Pfleger
292 Verwalter
293 Pfleger
293 Verwalter
294 Pfleger
294 Verwalter
295 Vormundschaft
296 Vormund
297 Todeserklärung
298 Adoption
298 Annahme an Kindesstatt
299 Testament

NEDERLANDS

Numerieke volgorde

231 Verhoging
232 Navordering
233 Navordering
234 Grondslag
235 Belasting naar uiterlijke kentekenen
236 Belasting over een aangenomen bedrag
237 Belasting over een aangenomen bedrag
238 Aanslag op grond van (in overeenstemming met) de aangifte (van de belastingplichtige)
239 Aanslag op grond van de omzet
240 Overeenkomst
240 Verdrag
241 Overeenkomst
241 Verdrag
242 Overeenkomst
242 Verdrag
243 Administratieve bijstand
244 Wederzijdse administratieve bijstand
245 Wederzijdse bijstand in de invordering van belastingen
246 Goedvinden der Administratie
247 Duurzame bron
248 Boete
249 Oneigenlijke reserve
250 Uitspraak
251 Incourante aandelen
252 Bedrijfsactiviteit
253 Huur
253 Huurprijs
254 Pacht
255 Pacht
256 Huurder
256 Pachter

257 Pachter
258 Pachter
259 Verhuurder
259 Verpachter
260 Lening
261 Lener
262 Uitlener
263 Koper
264 Koper
265 Verkoper
266 Koop
267 Verkoop
268 Werkgever
269 Werknemer
270 Commissionnair
271 Committent
272 Makelaar
273 Agent
274 Effectenmakelaar
275 Wisselagent
276 Wisselagent
277 Bevrachter
278 Bevrachter
279 Expediteur
280 Vrachtbrief
281 Vrachtbrief
282 Lasthebber
283 Lastgever
284 Huwelijk
285 Echtscheiding
286 Scheiding van tafel en bed
287 Ouderlijk vruchtgenot
288 Huwelijksgemeenschap
289 Gemeenschap van vruchten en inkomsten
290 Scheiding van goederen
291 Huwelijksvoorwaarden
292 Bewindvoerder
293 Bewindvoerder
294 Bewindvoerder
295 Voogdij
296 Voogd
297 Verklaring van vermoedelijk overlijden
298 Adoptie
299 Testament

1950 — A YEAR OF OPPORTUNITY FOR I.F.A.

By

MITCHELL B. CARROLL, President

The urgent movement towards removal of barriers to the economic unification of Europe offers a unique opportunity to the members of the International Fiscal Association to contribute through their ideas towards eliminating tax and other fiscal barriers to the achievement of this important goal. At its first international Congress at The Hague in 1939 and the postwar Congresses at The Hague in 1947 and in Rome in 1948, the members of the Association directed their thoughts to the subject of the elimination of tax barriers through bilateral conventions, and the realization of a greater understanding of the concept of taxable income.

With the coming of 1950, attention is drawn to two very important subjects selected for discussion at the Tax Symposium to be held in conjunction with the Conference of the International Bar Association in London, July 1950, and at the next Congress which we hope to hold in Brussels in September 1950, which relate directly to the goal of economic unification of Europe. When first announced, one subject was the elimination of tax barriers to the realization of the objectives of the Marshall Plan, but, in view of the recent crystallization of such objectives, the subject may be expressed more specifically as the tax obstacles that should be removed to facilitate the economic unification of Western Europe. This subject corresponds closely to that adopted for the prize offered by the Association, which is to be awarded at the next Congress.

The other important subject, which is of great moment especially in Europe and countries where officers of companies and of tax administrations are endeavoring to measure the results of the recent devaluations, is the effect of the fluctuations of currencies upon the determination of taxable income. This subject grew out of a discussion at Rome which had to do with the taxation of imaginary profits resulting from inflation, but the present topic is to be treated from the international as well as the national view-

point and to cover primarily the situation of companies which are carrying out industrial or commercial operations in two or more countries. The problem is particularly challenging for those doing business across European frontiers. The results of the studies should be of help to all those concerned with the taxation of international business.

Of great significance in connection with the future work of the Association is the fact that the bulletin which was inaugurated by our distinguished colleague, Professor Adriani, as the publication of the Documentation Bureau will henceforth also be the organ of the Association as a whole. Through this periodical, which has already won an outstanding place among tax publications, the worthwhile contributions of the members of the Association may be brought to the attention of all interested persons. It is with great pleasure and confidence that I join hands with Professor ADRIANI and address this greeting to all our members through this excellent medium of communication.

INTRODUCTION

After the preface by the chairman of the Board of the IFA, Dr. MITCHELL B. CARROLL, exposing the task waiting for the Association in future and the way in which the Chairman proposes to achieve this task, I should like to inform the members concerning the further development of the Bulletin as intended by the Editorial Staff.

Beforehand I should like to express that I am very grateful that the ties between the Bulletin and the IFA have been strengthened.

The first number of the Bulletin for International Fiscal Documentation which appeared in 1946, was introduced with some information concerning the purpose and working-method of the International Bureau of Fiscal Documentation. Also it was explained what was in view with this periodical which at present is starting its 4th year.

It seems desirable to me to investigate at the beginning of the 4th year, howfar we held to the plans designed in 1946 and which further development is planned.

I think I may state that the original classification has been followed every time, and that articles and statements have been regularly inserted under nearly all headings. However, there is one exception, namely heading VIII: survey of the information given by the Bureau. This has not been kept up-to-date. The amount of information given has been so extensive that a statement of the subjects would have taken more place than is justified in connection with the benefit thereof.

On the other hand, during a considerable long time already, a survey of the most important articles, which appeared in the periodicals received by the Bureau, have been inserted under VI. This heading will now be limited considerably as the articles will now be mentioned in our fortnightly „Documentation Service" which is sent to all members of the IFA since January 1950.

The greatest part of the three volumes which appeared up till

now, has been taken by articles giving a description of current fiscal law in a great number of countries. For a regular supplement of these descriptions, after alterations of laws, will be taken care. Furthermore the treaties asked attention. They have been elucidated from the side of both countries concerned. This series will be continued in the same way.

So far much material has been collected already. In the meantime further extension of the Bulletin had to be considered. Various directions will be examined.

In the first place a number of subjects will be dealt with by co-operators from many countries. Concerning one of those subjects contributions have already been inserted, viz. jurisdiction to tax. See Bulletin 1948.

A second subject will be dealt with in the current year viz. the computation of the fiscal profit. Closer information will follow.

It is intended to conclude the series of articles on both subjects with a covering comment of the Editors.

Not enough attention could be paid to the headings II and V: judicial decisions and comparative law. However, starting with the 4th volume, it is intended to publish brief notes in the Bulletin, in which recent phenomenons in fiscal law in various countries will be pointed out. The development either in its analogous or in its deviating aspects in various countries may contribute to deepen the insight.

With regard to the dictionary the existing method will be followed, but it appeared that in many cases, it does not suffice to make clear the basic meaning of a certain expression as it is applied in fiscal law by giving merely a translation. Therefore it is the intention to insert elucidations on the words in their numerical order. Co-operation will be requested from experts of the countries concerned. Apart from this supplement the dictionary will be completed with Italian and Spanish.

In this way the Editors hope to follow more closely the development of fiscal law, and to be able to supply the material for practice as well as for scientific research.

P. J. A. A.

I

THE CANADIAN SALES TAX

by

JEFFERY E. HODGINS, Melbourne.

Introductory

The Dominion of Canada has made use of a general sales tax in its national fiscal system since 19/5/20 (in its present form, since 1/1/24). In addition to the national sales tax, two Provinces, two Cities and several municipalities have their own sales taxes. In this paper, however, the national sales tax only is considered.

The present Canadian tax has, therefore, long since attained its majority. Moreover, it has demonstrated its adulthood in a second way, in that it has begat off-spring. When, in 1930, Australia decided to impose a sales tax, it was to Canada that she turned for a basis and guidance in her proposed legislation. New Zealand, in turn, looked to Australia when she came to draft her sales tax at the beginning of 1933.

The Canadian tax has, therefore, profoundly influenced the sales taxes imposed at later dates by the two other British Dominions already referred to. It is interesting to find, however, a fundamental difference between the Canadian tax and those of Australasia. That of Canada is levied at the point at which goods are sold by the manufacturer for distribution, but the two Australasian taxes are levied at the point at which goods pass from wholesaler (including manufacturers) to retailer, or from manufacturer to consumer, as the case may be. Thus the Canadian tax is purely a manufacturers' tax, while those of Australia and New Zealand are manufacturers' or wholesalers' taxes.

The legislative structure

The legislative structure of the tax is to be found in Part XIII of the Special War Revenue Act, 1915, as amended from time to time, together with certain regulations.

General principles and classification

The leading principles of the tax are:

(a) only goods are taxable;
(b) all goods are taxable unless they are specifically exempted;
(c) the sequence in determining taxability and rate is:
    (i) are the goods covered by an exemption?;
    (ii) if not, are they entitled to the special rate of 4%?;
    (iii) if not, the goods are taxable at the general rate of 8%;
(d) goods are taxed once only, that is, when they are sold by the manufacturer, or upon importation, as the case may be;
(e) manufacturing retailers are taxed on a wholesale value;
(f) thus the tax is paid to the Department of National Revenue by the manufacturers and importers; and
(g) the manufacturers compile and lodge monthly returns, accompanied by the tax.

It is thus clear, in the light of these principles, that the tax is classifiable as a manufacturers' single turnover tax.

The first Canadian sales tax

From 19/5/20 until 31/12/23 Canada made use of a manufacturers' and wholesale merchants' turnover tax. Under it, goods were taxable on each sale by manufacturers and wholesale merchants, whether they were raw materials for other goods or not. Such a tax, however, interfered with the normal course of trade in that it encouraged manufacturers to sell direct to retailers in order that the tax would be payable only once. Within a month of its introduction, therefore, the Act was amended to provide that sales by manufacturers to retailers should bear tax at twice the rate of tax payable on sales by manufacturers to wholesalers.

A trial of over three years, however, brought the conviction that even the system as so amended was inherently unsound, and, as from 1/1/24, Parliament replaced it with the present tax.

Administration

The tax is administered by the Customs and Excise Division of the Department of National Revenue. The political and permanent heads are the Minister of National Revenue, and the Commissioner

of Excise, respectively. They are located at Ottawa.

The detailed administration of the tax is carried out by some 150 Collectors of Customs and Excise located at various points throughout the Dominion.

Licensing

As has been stated above, the tax is paid to the Department by the manufacturers, and it is they, therefore, who must become licensed. This is done by making an application each year and paying a fee of $ 2.

There are several exceptions to the general rule, the most important being if exempt goods only, e.g., butter, are manufactured. Licensing may also be dispensed with by the Minister in respect of ,,any class of small manufacturer or producer selling his products exclusively by retail."

The determination of what constitutes manufacture

In view of the fact that the tax is paid to the Department, by the manufacturers, the determination of what is manufacturing becomes of great importance.

The Act, therefore, contains a careful definition of the term "manufacture". It has been amended on several occasions.

"Quotation" or "non-quotation" of license

In a manufacturers' single turnover tax, it is necessary for the legislation to provide methods which shall ensure that tax shall not be paid upon the raw materials used by manufacturers. The main method so used under the Canadian tax is the ,,quotation of license". Manufacturers must quote when purchasing raw materials, and this authorises the vendors concerned to sell them to the manufacturers free of tax.

Returns

All licensees must submit monthly returns, embodying the transactions made during the month, to the Department. The return for each month must be lodged not later than the end of the following month. Returns must be on prescribed forms, and be accompanied by the tax.

Each return must be declared before an officer of the Department of National Revenue, a Justice of the Peace, or a Comissioner of Oaths.

Sale value

As already stated, the general point at which the tax is levied is where the goods are sold by the manufacturer. This actual sale price is the amount upon which the manufacturer is required to pay tax to the Department.

It is not compulsory for the manufacturer to show the tax as a separate item on his sales invoices.

In order that manufacturing retailers may not be placed at a disadvantage compared with other retailers, they are required to pay tax to the Department upon a fair wholesale value, and not upon their sale price.

There is no provision for the allowance of a cash discount where tax is paid to the Department on time, such as is the case under the New Zealand sales tax, and also those of several States in the United States of America.

War-time changes

The impact of the Second World War gave rise to two additional federal sales taxes in Canada. The first was levied at the same level as is the general sales tax, that is, upon sales by manufacturers. It applied to candy, smokers' pipes, etc., etc.

The second one was also a special selective sales tax. It represented an innovation in Canadian federal finance, for it was levied at the retail level. It was payable by means of stamps, at the rate of 25 % on jewellery, luggage, etc.

The impositions of these two special sales taxes enabled the rate of the general sales tax to be left unchanged at 8 %, notwithstanding the war.

The Budget presented to the House during March, 1949, contained reductions in both special war time sales taxes.

The other paragraphs of this paper are concerned only with the general sales tax of the Dominion, and do not refer to the two special sales taxes referred to in this paragraph.

Exemptions

There is a lengthy list of goods exempt from the tax. These add to the difficulties and expense of administration, but lessen the

regressivity common to general sales taxes, and reduce adverse political pressures. The exemption of machinery for use in manufacture is in accord with a further principle, viz., the avoidance of indirect double taxation.

The exemptions are contained in the Third Schedule to the Special War Revenue Act. Some of them are marked to indicate that the material used in their production, as well as the material consumed in the process of production, are exempt.

The following is a broad classification of the exemptions:

1. basic foodstuffs;
2. small manufacturers;
3. exports;
4. plant for the production of goods;
5. building materials;
6. fuel and power;
7. educational;
8. consular and diplomatic; and
9. goods for use by the Provincial Governments.

Machinery and other aids to manufacture

The freedom from tax on raw materials, referred to under the heading of „Quotation or Non-quotation of License" does not, of course, extend to goods such as abrasives, and still less to plant and machinery. These aids to manufacture were, therefore, taxable. This gave rise to criticism on the ground that it resulted in double taxation, in that the tax on, e.g., machinery, was passed on in the price of goods produced with that machinery.

Some relief was afforded the taxpayer when what is termed „consumables" became exempt. (They had previously been exempt and had been re-transferred to the taxable field).

The Budget for 1945/46 provided a much greater measure of relief, however, in that it removed the tax „from all machinery and equipment used directly in the process of manufacture or production of goods."

Rates of tax

The rates of tax since the introduction of the present tax on 1/1/24 have been as follows:

Date of introduction	*Rate percentage*	*Duration of in years*
1/1/24	6	–
11/4/24	5	3
18/2/27	4	1
17/2/28	3	1
2/3/29	2	1
2/5/30	1	1
2/6/31	4	1
7/4/32	6	4
2/5/36	8	14
		Total 26 Years

During the period from 1/1/24 to 21/3/33, tax was payable at only half the current rate on a restricted list of locally produced goods.

From 22/3/33, tax has been payable at only half the normal rate on goods manufactured within the Dominion by the labour of blind, deaf or dumb people.

Productivity and disposition

The amounts produced by the tax, and a comparison between those amounts and the total proceeds from all taxation, for the ten financial years ended 31 st March, 1948, are as follows:

Financial Year	*Revenue from Sales Tax* $ m	*Total Revenue from Taxation* $ m	*Percentage of Sales Tax to Total Taxation*
1938–1939	122	435	28
1939–1940	137	468	29
1940–1941	179	778	23
1941–1942	236	1360	17
1942–1943	250	2066	12
1943–1944	304	2436	12
1944–1945	209	2154	9
1945–1946	326	2202	14
1946–1947	328	2427	13
1947–1948	383	2452	15
Totals	2474	16778	Average 14

The tax is not imposed with the intention of meeting some specific expenditure, and accordingly the proceeds are paid into the Consolidated Revenue Account.

Importations

As a general rule, the incidence of the tax on imported goods is the same as it is on locally produced goods.

Goods applied to own use

Where a person purchases taxable goods which he will apply to his own use, he must pay tax on them to the person from whom he buys them. If, however, he diverts to his own use goods purchased free of tax under quotation of license, or uses taxable goods of his own manufacture, he must pay tax thereon to the Department upon a fair wholesale value.

Assessments, decisions and appeals

The use of formal assessments is the exception to the rule. It is necessary to have recourse to the assessment-making power only in the relatively few cases in which taxpayers refuse to furnish accurate returns.

Appeal from the decisions of the Commissioner may be made either to a Court of Law, or to the Tariff Board, but not from one to the other.

Books of account

Some three years after the introduction of the present tax, Parliament enacted legislation to compel manufacturers to keep „proper" books of account. These may be kept either in English or in French.

Conclusions

The long period during which the present tax has been in force, viz., 26 years, is in striking contrast with that of the first Canadian sales tax. Within a month of its introduction on 19/5/20, the first tax was amended in an important aspect, and after a trial of over 3 years it was scrapped as from 1/1/24, and its place taken by the present tax.

The present tax has been highly successful as a producer of revenue. It has been made acceptable to farmers by the exemption of their produce, to manufacturers in general by its stability, recoverability and the exemption of machinery, and to consumers by the exemption of necessities, and the existence of progressive and income tax rates and special excises.

A number of eminent authorities, including Dr. T. S. Adams, Mr. E. C. Elvord and Professor Alfred G. Buehler, have testified to the efficiency with which the present tax is administered.

In view of the foregoing, it seems reasonable to conclude that it has become a permanent portion of the Canadian fiscal system.

I

DEPRECIATION OF BUSINESS ASSETS

Since World War II. the Dutch Supreme Court had to deal with many cases concerning the problem of depreciation of business assets in connection with the past years of war. The influence of the war is reflected in these cases in two respects. In the first place it is the question in which way war damages may be taken into account when writing off and next to this it is questioned whether or not conjunctural fluctuations should be considered.

I. *A particular (material) event:*

A limited liability company received its ships back from Germany damaged by war events. The company intended to repair these ships and therefore applied a deduction for exeptional depreciation on account of the expected costs of repair in following years. Does the Income Tax Ordinance, 1941 allow this practice?

In accordance with section 11 of this Ordinance, the deduction for depreciation is based on the cost price of premises and assets used in trade. The deduction is the amount of the actual depreciation in the tax year. Thus, depreciation is depending on three factors: cost price, estimated life and residue. Under normal circumstances this system does not give any difficulty. The application of these three factors makes it possible to give expression to the gradual depreciation of the asset. Does this system fit, when, owing to an abnormal event, the gradualness is interrupted, or, in other words may an abnormal event lead to a deduction for exceptional depreciation.

The Supreme Court (October 20, 1948; B.B. 8546) answered this question in the affirmative:

> ,,if in any year as a consequence of an abnormal event (such as collision, fire or other occurrence) ships undergo a particular depreciation, which is not made good by repair in that year, section 11 of the Income Tax Ordinance in all respects allows to bring about a deduction for exceptional depreciation".

This case, decided for ships, consequently has a long-range influence. It can be followed for any other business asset.

Does the taxpayer, however, apply a deduction for exceptional depreciation, the costs of repair cannot be deducted once again in computing taxable profits. These costs, then, are „improvements" which are to be aggregated to the costprice as a base for future depreciation deductions.

The criterion whether a deduction for exceptional depreciation on account of an abnormal event is allowed, depends on whether or not the event *substantially* changed the asset, i.e. alters the asset in connection with its economic function. Thus Supreme Court on April 27, 1949 (B.B. 8631).

II. *A particular (conjunctural) event:*

A limited liability company depreciated the book-value of its business assets in accordance with the price level at the time existing. Is this practice allowed under the Income Tax Ordinance? It is obvious that this effect cannot be reached by a deduction for exceptional depreciation, as nothing had changed in the relation between the three factors: cost-price, estimated life and residue. A substantial change in the character and nature of the asset did not occur and so the Supreme Court decided that a change in economical conditions cannot lead to a deduction for exceptional depreciation (January 26, 1949; B.B. 8561).

An other question is whether or not this taxpayer might reach his goal by a change in his method of valuation of business assets. The Ordinance provides for a valuation under costprice if certain circumstances prevail, e.g., a decrease in the price level; provided that, whenever the prices should increase, the valuation must be based on cost price again. In this case it was not the taxpayer's intention, however, to leave the lower base, when prices should rise and as it is not possible to apply a deduction for exceptional depreciation, the only way open to him is to make it acceptable that a change in his valuation-methods should be in accordance with good trade practice.

A. VAN KEULEN.

III

GENERAL REVIEW OF NEW FISCAL LITERATURE
REVUE DES NOUVELLES PUBLICATIONS FISCALES

PAUL DEFESCHE: *Commentaire du Code des Droits de Timbre.* Bruxelles, Imprimerie F. van Buggenhoudt S.A. 1949.

Edouard Thiry gave a survey in the Bulletin vol. II, p. 1 of the new code on stamp duties in Belgium. At present an extensive comment on this code appeared, by a very experted author, who has been closely connected with the composition of this important code, which, as exposed by Mr. Thiry, clears new ways for the old stamp duty.

It is a very sad thought that the author of the extensive and interesting introduction, EMILE GÉNIN, former inspector-general of Registration, did not live to see the appearance of this book.

In mentioned introduction the development of the Belgian stamp duty is sketched. Till 1891 the French law of Brumaire VII was valid, completed and altered by 260 laws and regulations. Hereafter a codification came in force, but it did not bring the rest desired: in 1940 there were 500 laws and resolutions ruling stamp duties! The laborious work of the state commission which had to design new rules can be read in the introduction and one can sympathize with the satisfaction on this achievement.

The book itself contains first the text of a number of official papers, further some remarks concerning general questions and afterwards the actual comment consisting of an elucidation on the sections. These are extensive and clear. Those who have to deal with Belgian stamp duty will find the necessary information here. Those interested in the development of an old tax and the adaptation to modern life will find interesting material in this book.

MAURICE DONNAY: *Commentaire du Code des Droits de Succession.* Bruxelles, Imprimerie F. van Buggenhoudt S.A.

The French as well as the Netherlands edition of this work

appeared, the latter being a translation by Jos. Uyttenhove. The first part of the French edition appeared in 1946 and has been reviewed in the Bulletin I, p. 276 and 277. In 1948 part II of the French and part I of the Netherlands edition appeared and finally in 1949 part II of the Netherlands edition. At present we are in possession of the complete set which is concluded by an extensive index. The Belgian Code of Succession Duties dates from 1936. Beforehand the law of 1817 was in force dating from the time that Belgium and the Netherlands formed one country. This law has been regularly altered in Belgium and consequently became very complicated. The code of 1936 brought a great improvement. Inspite of the alterations brought in at the time, the law of 1817 and later laws are still of great importance for the interpretation of current law. The author, who arranged his comment as an elucidation on the sections, inserted under the text of the current section also the text of the law 1817 and later laws. The text of the Report to the King has been inserted with all sections. It appears that the author keeps in view the historical development.

This book is not only of importance for those who wish to be informed of the application of Belgian Succession Duty law, it goes much further. It consists of comments concerning general subjects which are of importance for fiscal law in general; questions which also arise with regard to other taxes and which are solved differently. Moreover it is interesting to compare the comments with the ruling conceptions in the Netherlands. The Belgian Code of 1936 and the Netherlands Succession Duty Law of 1917 both originate from the same law of 1817. It is of importance for the general insight in this matter to investigate howfar and why the levy of succession duty in both countries has developed differently. Here is material for an interesting study. These subjects are too extensive to give a short summary. Just think of the difference in treatment in various countries of the influence on succession duty of events after the decease, where one comes into contact with the retrospective effect of various legal manipulations, the doctrine of nullities, with difficulties in case the testator leaves disputable rights or disputable debts and concerning which a judicial decision must be given after the testator's death. Also, now that the rates of succession duty are very high everywhere, interest will go out

to the arrangements in Belgian law concerning the reduction in case the same property is left twice within a short time (the Belgian law mentions the term of one year).

The introduction to this work has been written by the much regretted Inspector of Registration, the late Emile Génin, whose interest in this part of fiscal law is well known.

PROF. DR. HEINZ OEFFERING: *Die Lohnsteuer.* Bücherei des Steuerrechts Band I. 8e Auflage. Industrie Verlag Carlheinz Gehlsen, Siegburg, s.d.

This wellknown work of which the first print appeared in 1938 has been entirely brought up-to-date according to the present state of the wages tax in Germany.

The author, like in the former editions, gives a survey of the principles and coherence of the wages tax without going into many particulars. The first chapter consists of a discussion of some general questions, the second chapter deals with material law, the third with formal law.

An extensive general index concludes this work (120 pages).

DR. AUGUST PRESUHN: *Gewerbesteuergesetz.* Erlauterte Handausgabe. Köpel Verlag A. G. München. 1949.

The German Gewerbesteuergesetz dates from December 1936. It is a law of the Reich, which empowers the municipalities to levy a „Gewerbesteuer" as a municipal tax and which gives the rules concerned. During the war the central Administration absorbed the levy of this tax. The payment of the yield to the municipalities took place on basis of 1942 and consequently, the surplus yield came to the central government. A law of 31 March 1948 brought a change and returned the treatment as well as the yield of this tax to the municipalities. The municipalities are *competent* to levy this tax, without being compelled to do so, but there will probably be no municipality which can do without this tax.

This book, (149 pages) which gives notes on the sections of the law, has been written for Bavaria, but the explanation on the law of 1936 is of general importance. An extensive index makes it the more useful for practice.

P. J. A. A.

Tax Practitioner's Forum — University of Pittsburgh Press, 1948.

This book of 186 pages consists of a series of six weekly discussions of current federal tax problems of particular interest to lawyers and accountants.

The first lecture, delivered by *Sidney B. Gambill* deals with „Practical Considerations in Federal Tax procedure", and covers 59 pages. The author gives a clear survey of this subject. Starting with the filing of returns, the author investigates which possibilities exist, what happens before the tax has been definitely assessed and paid. Also a survey is given of the organization of the Administration i.e. of the Collector's Office, the Revenue Agent Divisions, of the Technical Staff and the way of procedure before the Tax Court of the U.S. An example is given of a Petition for Review.

The second contribution is by *Robert D. Ayars*: Unreasonable accumulations of surplus (pp. 60-96). The author deals with the problems of an unaffiliated domestic operating corporation. He starts with a short historical survey as from 1913. This history of the treasury's fight against corporate accumulations is very interesting.

The author proceeds with a survey of the constitutionality of the surtax. With the help of a great number of cases he shows that this constitutionality has been upheld against practically every constitutional objection that could be raised against it. (p. 64). After a discussion of the influence of section 102 I.R.C. on dividend policies, the author investigates the different provisions of this section with the numerous possibilities which may arise.

The contribution by *Michael D. Bachrach*: Deductions: Income or Estate, consists of a discussion of 2 provisions from the I.R.C. viz. Section 23 (e) and 23 (w) (deductions from Gross Income). Here it concerns a number of provisions, which, in connection with similar rules concerning Estate Tax, are meant to prevent double deduction. Though very interesting, we do not go into this question any further as its main interest lies in the application of the law by Americans.

Same can be said of the contribution by *S. Leo Ruslander*: the revised Clifford Case Regulations with regard to irrevocable inter-vivos trusts. The complication and the inexhaustibility of this

subject exclude a more or less clear review. Those who would like to know more on this subject may find an excellent explanation in Mr. Ruslander's extensive article.

Tax problems in incorporating a partnership or an individual proprietorship by *R. K. Conrad* concerns the circumstances to count with if a partnership has to be incorporated. The author puts a.o. the following questions: what is the relationship between the individuals? — Are there transactions between the individuals and the business? — How many individuals are involved — Are they married? — What is the character of the present or prospective business income? — What are the assets of the partnership and what is their situs? — What accounting method should be adopted? and many others.

The last article: Recent developments in federal tax laws by *Robert C. Brown* deals with the amendments brought in the I.R.C. by the Revenue Act, 1948. Where the law brought in alterations in the Individual Income Tax and in the Estate and Gift tax, those items are investigated, and elucidated by a number of examples.

This book consists of very clear surveys of important tax questions. The way in which they have been dealt with, i.e. from the practitioner's viewpoint, is the reason why this book is excellent for those who are not thoroughly acquainted with U.S. tax law. We recommend this book to those who have to deal with U.S. taxes in consequence of their profession.

v. H.

KARL BERG: *Wie wird geprüft.* Praktische Anleitung zur Durchführung Kaufmännischer Buch- Betriebs- und Bilanzprüfungen. Dümmlers Verlag, Bonn 1948, 5e Auflage.

A manual for chartered accountants specially with regard to the technics in general and in connection with many subdivisions. This booklet does not only concern the investigation for the levy of taxes.

KARL BERG: *Wie bilanziert der Kaufmann?* Dümmlers Verlag, Bonn 1947, 8e Auflage.

Balance sheet and profit and loss account are the subjects treated

in this book. Not only the normal cases have the author's attention but attention has also been paid to special balance sheets in cases of formation, fusion, reorganisation, liquidation etc. Naturally, the demands made by various laws, like the regulations in the „Reichsabgabenordnung", Income and Corporation tax laws have been taken into account. They can be found at the end of this book.

JOSEPH OTTEN: *Traité des Taxes assimilées au timbre.* Maison Desver, Liège, 1949.

In Belgium a „taxe de transmission" was introduced after world war I in 1921. It looked very simple, it was a law consisting of only a few sections. At present, about 30 years are out and in these years about 200 alterations have been necessary and finally a Code and general regulations came into being. There are many cases concerning this Code.

In the above mentioned book it is not tried to give a complete treatment of this complicated matter, but a guide has been composed which easily shows how to deal with the subject. It has been systematically set up. In the introduction the author points out that under the "taxes assimilées au timbre" various taxes have been brought together imposing "la circulation juridique des biens". He compares them with registration duty and with ordinary stamp duty.

The following taxes have been dealt with:

1. la taxe de transmission and "une taxe de facture sur les transmissions" with a lower rate and the "taxe de luxe" with a higher rate.
2. "la taxe de facture sur les contrats de l'entreprise d'ouvrages
3. "la taxe sur les transports"
4. "la taxe sur les locations mobilières" and 6 others with a more limited scope.

The first chapter deals with: les taxes sur les mutations (among which also the import and export); chapter 2: la taxe de fortune sur les contrats d'entreprise d'ouvrages; chapter 3: la taxe sur les locations mobilières et les transports.

In the 4th chapter the taxes on exchange transactions come up for discussion and also the taxes on insurance contracts etc.

P. J. A. A.

SIMONS' *Income Tax*. Butterworth & Co (Publishers) Ltd., Bell Yard, Temple Bar, London.

Everyone studying international fiscal law and also those working in the commercial and industrial branch and coming into contact with the United Kingdom and thus with the current taxation system of this country will welcome the appearance of this standard-work.

In essence the British Income Tax system is clear, however gradually it became more and more complicated in consequence of the yearly alterations and supplements inserted in the so called Finance Acts. Mainly in the years of war, when fiscal law ought to join the altered economical circumstances where the stress was lain upon financing the expenditures for the powerful effort the United Kingdom had to spare to stand against the usurper of Western Europe, and also in the post-war years in which the switching over from war to peacetime economy, numerous provisions came in force. They were so numerous and of such an importance that the original basis law, the Income Tax Act 1918 only, did not give a clear view of the Income Tax any more.

The publication of Simon's Income Tax is due to the wish to lead the taxpayer and his adviser out of the labyrinth of provisions.

We may state that the Right Hon. Viscount SIMON G.C.S.I., G.C.V.O., D.C.L., L.L.D. editor in chief and his assistants have succeeded completely.

The work is very extensive. It consists of three bound- and three loose-leaf volumes, which makes it possible to keep it up-to-date with supplements. This work would have gone far above the power of one author, reason why the Editor in chief was assisted by an Editorial Board and the different chapters bear the name of different authors, whereby the co-operation between H.M.'s civil servants and the Board of Inland Revenue, barristers-at-law and chartered accountants was striking.

When considering closely Simon's Income Tax it is striking that this work, which is meant to be a guide to income tax, offers infinitely much more. Namely it does not only give an enumeration of the cases which are of importance in practice, but more than in other comparable English works, the theoretical foundation of the law text and very extensive historical considerations. This

appears already when consulting volume I in the introduction where the following subjects are dealt with:

The nature of Income Tax
The history of Income Tax
General sketch of Income Tax Law and Administration
General principles of construction
The relation of Income Tax to other taxes.

It is impossible to discuss the whole work in a nutshell, therefore we confine ourselves to the most striking problems.

On page 6 H. Magnus Esq deals with the Provisional Collection of taxes, Act 1913, e.g. the problem to the preclude hiatus in tax administration. The law mentioned here "is designed to give immediate statutory effect to proposals contained in a Finance Bill for renewing existing taxes, or for altering their rate". Mostly this subject is not dealt with but in literature concerning public finance.

The history of income tax which is of great importance for the scientific study is extensively discussed by A. Farnthworth Esq. LL. D., Ph. D., in which he goes back to the end of the 18th century: Pitt's Income Tax Act of 1799. A historical contemplation is also be found in the subdivision (also by Farnthworth) concerning the relation between income tax and other taxes, where among others the structure of the administration, the task of the Treasury, the functions and competences of the Commissioners of Inland Revenue, Inspectors, Assessors, Commissioners of Taxes, Board of Referees, Collectors are extensively discussed in Part II of volume I by F. England Esq., and Miss H. G. S. Plunkett, who also undertook procedure (a.o. Crown Privileges, enforcement).

Furthermore in volume I a start is made with the discussion of the computation of taxable income, which is continued in following volumes. Naturally the schedules A, B, C, D and E came up for discussion. Preceding however there is an introduction in which the conceptions Residence and Domicil are elucidated in their consequences, conceptions which are of importance for the application of schedule D, and which are not defined in the Income Tax Acts. The levy of income tax on the yield of trade and business or profession is entirely elucidated in Volume II. The following authors gave of their best to this work: N. E. Mustoe, Esq., M. A., LL. B.; W. B. Cowcher Esq., O. B. E., B. Litt., J. L. R. Robinson, Esq.,

M. A.; R. A. Wing Esq., B. A., LL. B.

The following subdivisions in the sphere of International Fiscal Law deserve attention, after defining what is meant by "trading": Residents trading abroad, non-residents trading in the United Kingdom, Liability of agents for non-residents.

In connection with the study of the problems of revaluation appearing after the war in the fiscal legislation of Belgium, France and the Netherlands, the student in comparative fiscal law may be helped with the solution of similar problems in Great Britain.

Not that Great Britain introduced the revaluation, but the economical circumstances in these 4 countries are of similar character. He will notice that the valuation of the stock in trade is mainly based upon the costprice or on the „market-value" whichever is the lower. In vain he will seek this base in the law itself, furthermore he gets acquainted with the problems of depreciation which at present are mainly based on the Income Tax Act 1945: initial allowance, annual allowances (the former wear and tear allowances) balancing allowance and balancing charges. This complicated matter is clearly elucidated just as the exceptional depreciation in connection with war damage recoveries. When studying the provisions concerning the compensation of losses in connection with the depreciation policy, the vision on this problem will probably be widened.

Volume II deals with Schedule E and afterwards the computation of the "total income". Of the latter we mention the discussion of income "under wills and settlements" in connection with the position of the "beneficiaries" and of the "settlor". In this part also the treatment of the personal circumstances of the taxpayer can be found. The various deductions he is entitled to, (personal allowance, earned income allowance, wife's earned income allowance, child allowance and others). Here also the discussion can be found of the prevention of double taxation, while the third volume ends with the elucidation of the sur-tax provisions. Especially the difficult matter of the surtax applicable on limited liability companies in those cases where the shareholder has a controlling interest therein can be recommended to study.

Finally some words about the three loose-leaf volumes:

Vol. IV: This part consists of the suppléments of the text inserted in the vols. 1—3.

Vol. V: Here the „Profits Tax" is discussed (by Norman F. Rowe Esq.) and also the "Special Contribution" (by John H. Munkman Esq., LL. B.). The yearly Finance Bill is also inserted in this volume.

Vol. VI: Entirely devoted to the Table of Statutes, Table of Cases, the Index and the Supplementary Index.

In the preceding review it was impossible to mention the names of all those who contributed to this excellent work, nor could be gone into the matter more thoroughly. However we hope to have given a view in the importance of this standard work with which the United Kingdom fiscal literature was enriched, and enrichment which is worth a congratulation.

A. v. K.

IV

THE DOUBLE TAXATION RELIEF CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME BETWEEN THE UNITED KINGDOM AND THE NETHERLANDS, AS IT AFFECTS UNITED KINGDOM TAX LAW.

by

F. E. Koch

I

The Convention between the United Kingdom and the Netherlands for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income has been signed in London on October 15th, 1948, and has been presented to Parliament in the form of a White Paper (Netherlands No. 2 (1948) Cmd. 7555). As soon as the House of Commons will have ratified the agreement, and as soon as the instruments of ratification will have been exchanged between the two Governments, an order will be made by His Majesty in Council in exercise of the powers conferred upon him by Section 51, sub-section (1) and Section 56, sub-section (2) of the Finance (No. 2) Act, 1945. The Convention will then come into force in the United Kingdom in accordance with the provisions of Article XX;

(a) as respects income tax for any year of assessment beginning on or after April 6th, 1948,

(b) as respects surtax for any year of assessment beginning on or after April 6th, 1947 [1]).

(c) as respects profits tax in respect of profits for any chargeable accounting period beginning on or after April 1st, 1948, and for any unexpired part of a chargeable accounting period current

---

[1]) Surtax is due as a deferred instalment of income tax on January 1st after the end of the year of assessment. Surtax for the year of assessment 1947/48 is due for payment on January 1st, 1949, i.e. in the same year as income tax at the standard rate for 1948/49.

on that date. Profits, though not arising within or attributable to such periods, are covered by the Convention to the extent to which they are, or, but for the Convention would be, assessable for income tax for any year of assessment beginning on or after April 6th, 1948. Profits which are relieved from double income taxation because they form the basis of assessment to tax for any year beginning on or after April 6th, 1948, are also relieved from double taxation in respect of Profits Tax.

The main features of the United Kingdom taxes affected are discussed in the Summary of the provisions of the Anglo-Swedish Convention[1]).

The Convention follows in general the standard form set by the Convention between the United Kingdom and the United States of April 16th, 1945, which was subsequently adopted by the Conventions with the British Dominions and with Overseas Territories of the British Commonwealth of Nations. The Anglo-Dutch Convention represents the second comprehensive agreement for the prevention of double taxation with a European country. The first comprehensive convention with Sweden of March 30th, 1949, has been ratified on July 6, 1949 and has become law by the Statutory Instrument, 1949 No. 1841 on September 29, 1949[1]).

II

THE PRINCIPLES OF THE CONVENTION

1. Avoidance of Double Taxation

In order to avoid double taxation the Convention employs two principal methods

(1) the *elimination* of double taxation by relief from tax at source on income of certain specified classes, and

(2) the *alleviation* by the allowance of mutual credits of tax at source against tax in the country of residence in the case of not exempted income.

The Convention thus adopts the principle of tax in the country of residence. It provides for three exceptions from the principle.

---

[1]) See Bulletin Volume III, Nos. 6/7, page 258ff. As from October 1, 1949 Profits Tax amounts to 30% with a reduction of 20% of the undistributed profits.

(1) Income from immovable property, interest from any mortgage of such property and natural resources royalties shall be taxable in the country where such immovable property or natural resource is situated (Article VIII).
(2) Students and business apprentices shall be exempted from tax on payments they receive from persons in the country where they ordinarily reside; and
(3) Governmental servants of one country resident in the other country shall (with certain restrictions) be exempted from resident tax on such income.

As relief from tax at source is given to a *"resident of the other country"*, the construction of the term is of decisive importance for the practical application of the Convention, and forms a prominent part of Article II of the Convention which is designed to serve the uniform interpretation of its fundamental terms.

A *"resident of the United Kingdom"* is a person who is regarded as resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax, and not resident in the Netherlands for the purposes of Netherlands tax. A person who has a double residence in both countries is not entitled to exemption from tax at source in either country, but is allowed credit of tax charged in the country of source against tax due on the same income in the country of residence. (Article II (1) (g) and Article XV).

For United Kingdom tax purposes the term „residence" has no technical or special meaning. It is used in its common sense and it is essentially a question of fact which is left to the Commissioners of Inland Revenue to decide upon the evidence submitted to them whether a man does or does not comply with its meaning. An individual has been regarded as resident in the United Kingdom.

(a) if he is in the United Kingdom for a period or periods amounting in the aggregate to six months in the income tax year, or
(b) if he has a fixed place of residence in the United Kingdom and has been staying in the country during the year of assessment for any length of time,
(c) if he has no fixed abode anywhere or has a permanent home abroad and no fixed place of residence in the United Kingdom, but spends part of the year in the United Kingdom in the regular course of his life.

The ruling of the Board of Inland Revenue provides that a person is regarded as becoming resident if he visits the United Kingdom year after year, and the annual visits are of a substantial period or periods of time. An annual average period or periods amounting to three months would normally be regarded as substantial, and the visits having become habitual after four years, and where the visitor's arrangements indicated from the start that regular visits for substantial periods were to be made, he would be regarded as resident in and from the first year.

A visitor — in contrast to a resident — is defined in Rule No. 2 of Miscellaneous Rules Applicable to Schedule D, Cases 4 and 5 of the Income Tax Act 1918 (for the purpose of imposing tax on foreign possessions of residents in the United Kingdom) as a person who is

(a) present in the country for some temporary purpose only,
(b) without any intention to establish a residence there,
(c) for less than six months in the country.

He is then non-resident and not liable to tax on foreign possessions.

A *corporation* is deemed to be resident in the United Kingdom if its business is managed and controlled there. Incorporation under the Companies Act or by any other way does not, in itself, constitute residence in the United Kingdom. It depends on where the real business is carried on, where the central management and control actually abides.

Accordingly, where a company registered in England transferred the whole of its business to Egypt and did nothing in the United Kingdom beyond fulfilling its statutory requirements, the Commissioners found that the Company was not resident in England and their decision was confirmed by the House of Lords [1]).

A corporation formed under Dutch law, but managed and controlled in the United Kingdom, which, for Netherland tax purposes, would be regarded as resident in the Netherlands, is for United Kingdom tax purposes and in the meaning of Article II (1) (g) of the Convention deemed to be resident in the United Kingdom and is entitled to the exemptions provided by the Convention [2]).

---

[1]) Mitchell v. Egyptian Hotels Ltd., (1915) A.C. 1022 ff.
[2]) Unless part of its business was managed and controlled in the Netherlands and the question of double residence of a company would arise.

On the other hand, a corporation organised under the laws of the United Kingdom, but having its control and management, for example, in India, is not entitled to exemption under the Convention.

2. Prevention of Fiscal Evasion

Apart from the avoidance of double taxation the Convention is made to prevent fiscal evasion. Article XVI provides for fiscal cooperation between the contracting Governments to that effect by the exchange of information. Section 55, Finance (No. 2) Act, 1945, provides that the obligation to secrecy imposed by any United Kingdom enactment shall not prevent the United Kingdom Revenue authorities from disclosing to any officer of the Netherlands Government such information as is required to be disclosed under the arrangement.

III

UNITED KINGDOM TAX LAW AS AFFECTED BY THE CONVENTION.

1. As shown before, the Convention, when ratified, will, with effect from the dates stated in Article XX, become part of the statutory tax law of the United Kingdom.
2. Article II (2) provides that where neither Article II (1) nor the context of the Convention provides for a uniform international rule of construction of the terms of the Convention the meaning of the term shall be determined by the national tax laws of the country concerned. The rules of construction adopted by the English courts of law may be summarized as follows:

   The courts of the United Kingdom are not free to consider any circumstances outside the Convention which may be designed to enlighten the Court with regard to the motives and intentions of the contracting governments, or with regard to the meaning which they wished to attach to its wording. "It is clearly beyond the province of the court either to correct hardship or afford justice by an implication which is not based on the language of the statute." [1]) „There is no equity about tax. There is no presumption as to a tax. Nothing is to be read in, nothing

---

[1]) Lord Thankerton in Canadian Eagle Oil Co. Ltd. v. The King (1946) A.C. 119 on page 163.

is to be implied. One can only look fairly at the language used" [1]).

3. *Effect on tax on various classes of income.*

a. *Income from Trade or Business* (Article III)

Profits from trade or business *within* the United Kingdom are subject to income tax regardless of whether the trade is carried on by a resident or non-resident of the United Kingdom. In a number of cases it has been decided that trade is to be regarded as carried on within the United Kingdom if the contracts were habituálly made in the United Kingdom, i.e. if the customers' order was accepted not by the principal abroad, but by an agent in the United Kingdom who had general or special authority to accept orders on behalf of the principal. [2])

Even where the contract is made abroad, a trade may be carried on in the United Kingdom if the contract was not for a sale of goods, but for substantial operations to be carried out in the United Kingdom such as the erection of a building or factory by a foreign engineering or building firm. [3])

Under Article III (2) of the Convention a Netherlands enterprise shall no longer be subject to United Kingdom tax on profits from its business in the United Kingdom unless the trade or business in the United Kingdom is carried on through a *"permanent establishment"* situated therein.

A *"permanent establishment"* in the meaning of the Convention is defined by Article II (1) (k) as a branch, management, factory or other fixed place of business, showing a substantial and enduring form and actively conducting business [4]). The mere ownership of timberlands or of a warehouse in the United Kingdom would hardly constitute a permanent establishment. [5])

---

[1]) Sir Sidney Rowlatt in Cape Brandy Syndicate v. Commissioners of Inland Revenue (1921) 2 K.B. 403.

[2]) Grainger & Son v. William Lane Gough (1896) A.C. 325. Smidth & Co. v. Greenwood (1922) 1 A.C. 417. Wilcock v. Pinto & Co. (1925) 1 K.B. 30. Maclaine v. Eccott (1926) A. C. 424; E & P. Gavazzi v. Maze; and T. L. Boyd & Son Ltd. v. Stephen (1926) 10 Tax C. 698; Rowson v. Stephen (1929) 14 Tax C. 543. Belfour v. Mace (1928) 13 Tax C. 539.

[3]) See Mueller v. Lethem (1928). A. C. 34.

[4]) See section 7515 of the U.S. Regulations to the Convention with the United Kingdom.

[5]) Act III (4) of the Convention excludes profits from sales of goods in the United Kingdom from the profits attributable to a permanent establishment if the goods were stocked in a warehouse for convenience only and not for the purpose of display.

An „*agency*" constitutes a "permanent establishment" if the agent (a) keeps a fixed business place, (b) has, and habitually exercises a general power to negotiate and conclude contracts on behalf of the enterprise, or (c) has a stock of merchandise from which he regularly fills orders on its behalf.

Where an agent has no general power to contract on behalf of his principal but only at fixed prices and under conditions determined by the principal. the agency does not constitute a permanent establishment [1]). Also, the mere fact that an agent (assuming he has no general authority to contract on behalf of his employer or principal) maintains samples or occasionally fills orders from incidental stocks of goods, does not make the agency a permanent establishment.

Trading through a "bona-fide" broker, or general commission agent, acting in the ordinary course of his business, does not constitute a permanent establishment (Article II) (1) (k) (i)).

The exemption of *purchasing offices* does not constitute a change of United Kingdom law (Article II (1) (k) (ii)). If the fixed place of business is not maintained "exclusively for the purchase of goods or merchandise but also for the sale of purchased or other goods, or any other income producing activity" the exception does not apply, and the establishment makes the Netherlands enterprise liable to United Kingdom tax on its profits from trading in the United Kingdom.

The formation of a United Kingdom *subsidiary company* is not regarded as a permanent establishment of the Dutch parent company. The latter is not liable to tax on the profits from its own business carried on in the United Kingdom. (Article II (1) (k) (iii)). The United Kingdom company would be chargeable to profits and income tax on its profits. [2])

If the Netherlands enterprise trades in the United Kingdom through a permanent establishment there, it is liable to tax in the United Kingdom on the profits which are attributable to the permanent establishment. The allocation of the source of

---

[1]) See section 7515 of the afore-mentioned U.S. Regulations.

[2]) Article IV of the Convention aims at prevention of any attempt on the part of the Netherlands parent company to avoid taxes by articial shifting of profits out of the U.K.

profits derived from international business is particularly complex. It involves the question of the fair apportionment of profits from buying or manufacturing in one country or in stages in several countries, and from selling the goods in another country to the various countries concerned; it requires the adequate allocation of the overhead expenses recovered from the gross income produced in several countries to each of them. The Convention, by no means, gives a complete answer to these questions, but it tries to reduce the complexity of the problem by a number of provisions.

The Convention regards as attributable to the permanent establishment the industrial and commercial profits [1]) which it might be expected to derive if it were an independent enterprise engaged in the same activities under the same or similar conditions and dealing at arm's length with the enterprise whose permanent establishment it is. In agreement with a fundamental British principle no profits are deemed to arise from mere purchasing activities of a permanent establishment [2]). Profits from sales of goods in the U.K. which were stocked in a warehouse for convenience only and not for the purpose of display have to be left out of account.

The position of a Netherlands enterprise trading in the United Kingdom may be summarized in the following way:

(1) Where the enterprise is carried on by an *individual resident of the Netherlands* the profits are subject to income tax and, where they exceed £ 2.000, to surtax. The tax is, however, reduced by the personal allowances to which the residents of the Netherlands are entitled under Article XIV (1) of the convention.

(2) A *company which is managed and controlled in the Netherlands* is subject to profits tax on profits *from its business carried on in the United Kingdom* at the rate of 10% and to income tax on the net profits after deduction of profits tax at the standard rate without any allowance.

(3) The United Kingdom *subsidiary company* of a Netherlands company is subject to profits tax in the United Kingdom at

---

1) Which include rentals and royalties in respect of cinematographic films (Article II (1) (j)).

2) Article III (5) Sulley v. Attorney General (1860) 2 Tax C 149.

the rate of 30 % with a reduction of 20 % of the undistributed profits and, if the Netherlands company holds not less than 50 % of the voting power of the U.K. company with a further reduction of 20 % of the profits distributed to the Netherlands parent company. The subsidiary company is subject to income tax on the profits after deduction of profits tax. The dividend to the Netherlands parent company is paid by the subsidiary after deduction of income tax at the standard rate. Article XV (2) of the convention grants relief by credit of U.K. income tax suffered by deduction against Netherlands tax on the dividend.

(4) Where the Netherlands enterprise is *an individual or partnership* who carries on business in the United Kingdom *through a U.K. company* the latter is liable to profits tax at the rate of 30 % with a reduction of 20 % of the undistributed profits[1]). The dividend is paid to the individual shareholder or the partnership who holds the shares under deduction of U.K. income tax at the standard rate (of at present 9/ in the £), but is exempt from surtax unless the individual or partnership are engaged in trade or business in the United Kingdom through a permanent establishment there (Article VI (1)). In the Netherlands the U.K. income tax suffered by deduction is allowed as credit against Netherland tax on the dividend.

b. *Shipping and Aircraft* (Article V).

Exemption is granted on tax on the profits from the operation of ships and aircraft by a resident of the Netherlands in the United Kingdom. The exemption from tax on income from other services than operating ships or aircraft, such as warehouding, insurance, travel agency, etc. depends on whether or not conditions of Article III of the Convention are fulfilled.

c. *Investment Income* (Article VI).

The United Kingdom does not impose tax on dividens paid by resident companies. The company is, however, authorised to recoup the tax payable on its profits from its shareholders by deduction from the dividend so that, in fact, the shareholder

1) Different from case (3) there is no reduction of profits tax on the profits distributed to the Dutch shareholder.

suffers tax by deduction. Dividends are; however, subject to surtax [1]).

The Convention exempts residents of the Netherlands who are not engaged in trade or business in the United Kingdom through a permanent establishment, and who are subject to tax in respect of dividends in the Netherlands from United Kingdom surtax. The United Kingdom tax suffered by deduction is credited in the Netherlands against tax on the United Kingdom dividends (Article XV (2).)

If a Netherlands company derives profits or income from sources within the United Kingdom, the United Kingdom is not entitled to impose any form of taxation on the dividends paid out of such profits to persons not resident in the United Kingdom (Article VI(2))

d. *Interest and Patent, Copyright etc., Royalties* (Article VII).

Interest and Patent, Copyright, etc. Royalites derived by non-residents from sources within the United Kingdom are liable to tax which is deducted at source at the standard rate.

Interest is deemed to be derived from a source within the United Kingdom if (a) it is payable out of the public revenue in the United Kingdom, or (b) it accrues from any debt situated in the United Kingdom. The locality of a simple contract debt is a place where the debtor has his residence [2]).

Royalties paid as consideration for the use of any copyright, patent, design, secret process, trade mark or other like property are income from sources within the United Kingdom if they represent a consideration for the right to use patents, copyrights,

---

[1]) The company is also liable to the additional 20% profits tax on the distributed profits. Section 39 Finance Act 1947 exempt from this charge the dividends paid by the United Kingdom subsidiary company to a foreign parent company which controls not less than 50% of the voting power of its subsidiary.

[2]) Where interest on a sum of money advanced under an agreement made in the United Kingdom by a resident of Kenya to a resident of Kenya and of the United Kingdom was payable in East Africa, and after the death of the debtor was paid by the executors who were resident in the United Kingdom out of sources in the United Kingdom, it was held that the source originally situated outside the United Kingdom was transferred to a place within the United Kingdom through the death of the debtor. Comm. I. R. v. Viscount Broome's Executors (1935) 19 Tax C. 667. For further details see Koch "Income of Non-residents in the United Kingdom" in "Taxes", September 1948, p. 847.

etc. which are protected against infringement by United Kingdo n law. Royalties paid for the use of a patent or copyright protected by foreign law are income from sources outside the United Kingdom and are, therefore, not chargeable to tax in the hands of a non-resident, even though payment is made in the United Kingdom by a United Kingdom resident.

Residents of the Netherlands are exempt from United Kingdom tax on interest, with the exception of interest on a debt secured by a mortgage of immovable property in the United Kingdom, and on royalties, except natural resources royalties, if they are not engaged in trade or business in the United Kingdom through a permanent establishment, and are subject to tax in the Netherlands in respect of such interest.

In order to prevent any abuse of the exemption from tax in the United Kingdom, sub-paragraph (3) provides that exemption is given only to the extent to which interest or royalties represent a fair and reasonable consideration in respect of the indebtedness or the rights for which they are paid. The United Kingdom debtor will be authorised by the Revenue to pay interest or royalties which are exempted from tax to his creditor in the Netherlands without deduction of tax.

The exemption from tax on royalties is extended to profits from the sale of patent rights which under the Income Tax Act 1945 are to be included in taxable income. The exemption is granted regardless of whether the resident of the Netherlands is subject to tax in the country of residence.

e. *Income from Real Property* (Article VIII).

In contrast to the standard type of convention the agreement with the Netherlands does not provide for exemption from or reduction of tax on the income from real property and on natural resources royalties in the country of source. It reserves the right of the country where such real property or natural resources are situated to tax such income which shall include interest from a mortgage of real property. Relief from double taxation is given by credit of tax at source in the country of residence under ArticleXV

Rentals, interest from mortgages and natural resources royalties received by residents of the Netherlands from real property in the

United Kingdom will be taxed in the United Kingdom in the normal way, i.e. under deduction of tax at source. The resident of the Netherlands will, however, have a claim to relief on account of proportional personal allowances and abatements under Section 17 ff of Finance Act 1920. [1]) as provided by Article XIV (1) of the convention.

f. *Personal Labour and Professional Services* (Article X).

The taxation of profits or remuneration for personal or professional services of non-residents in the United Kingdom is a very complex chapter of the United Kingdom tax law. Tax from non-residents is due only on earned income from a source within the United Kingdom. The answer to the question when the source of income from employment is deemed to be within the United Kingdom meets considerable difficulties as neither the Income Tax Acts nor the case law have developed clear guiding principles.

English law does not accept the country of performance as country of source. The question whether the source of income from employment is within or without the United Kingdom depends on where the relationship between employer and employee in each individual case is deemed to be centred. All essential aspects of the relationship have to be considered, such as place of the conclusion and performance of the contract, and of the residence of the employer. [2]) It should be noted, however, that the holder of a public office, (as defined by Rule 6 of Schedule E of the Income Tax Act 1918) is deemed to exercise it at the head office of the department, regardless of where he performs his duties. [3]) This applies also to the office of a director of a United Kingdom company. The director's fees of a resident of the Netherlands are subject to

---

[1]) As amended by Finance Acts..1942, 1943, 1946 ff.

[2]) It is the practice of the Board of Inland Revenue not to make an assessment to tax where office or employment are (a) wholly performed abroad, and (b) either wholly paid abroad or performed for a non-resident employer. In Bennet v. Marshall (1938) 1 K.B. 591 where a resident performed his services for a nonresident employer partly abroad and partly in the United Kingdom but received his remuneration in Canada, the source of income was regarded as out of the United Kingdom. For further details see Koch: "Liability of Americans to Tax on Income from Employment and Profession in the United Kingdom" in "Taxes", May 1949, p. 461.

[3]) Schedule E. Rule 18 (2); Section 17, Finance Act 1923; see Corry v. Robinson (1934) 1. K. B. 240.

United Kingdom tax even though the resident has never been present in the United Kingdom [1]).

The Convention does not — in general — affect the United Kingdom tax law. Remuneration for labour and personal services performed in the United Kingdom by a resident of the Netherlands is taxable in the United Kingdom. The Netherlands Revenue will allow credit of United Kingdom tax against tax on the same income in the Netherlands under Article XV (2). In order to encourage the visits of business representatives of the other country in furtherance of mutual trade relations the Convention exempts on a reciprocal basis the rémuneration of a Netherlands resident visiting the United Kingdom for not more than an aggregate of 183 days during the year of assessment in the services of a resident of the Netherlands if the profits or remuneration are subject to tax in the Netherlands (Article X).

The exemption, however, does not apply to public entertainers such as theatre, motion picture or radio artists, musicians and athletes. They are subject to United Kingdom tax regardless of the duration of their stay in the United Kingdom (Article X (3)). Relief from double taxation is given in such cases by credit for United Kingdom tax against Netherlands tax under Article XV (2).

g. *Pensions and Life Annuities* (Article XI).

Private pensions and annuities received by a non-resident are subject to United Kingdom tax if they are derived from a source within the United Kingdom. They are deemed to be derived from sources within the United Kingdom if they are paid in the United Kingdom unless they are paid either (a) out of the public revenues of a foreign state, or (b) by or on behalf of a person outside the United Kingdom [2]).

Pensions, or pension-like annuities paid in Great Britain out of the public revenue of the United Kingdom are income from sources within the United Kingdom even if the services in respect of which they are paid were performed in the service of the Crown outside Great Britain and Northern Ireland [3]).

---

[1]) Proctor v. Ryall (1928) 14 Tax C. 204; McMillan v. Guest (1942) A.C. 561.

[2]) Section (401) Income Tax Act. 1918. Section 17 Finance Art, 1923. Section 17, Finance Art. 1932.

[3]) The Holder of a public office or employment is deemed to exercise it at the head office of the department regardless of where he performs his duties. Schedule E Rule 18(2); section 17 Finance Act, 1923.

The question whether the source of purchased life annuities is in or out of the United Kingdom will have to be answered in a similar way as the question of where the source of interest is situated [1]).

Under the Convention a resident of the Netherlands shall be exempt from United Kingdom tax on pensions and life annuities if he is subject to Netherlands tax in respect thereof regardless of whether or not he is engaged in trade or business in the United Kingdom.

h. *Government Salaries and Pensions.*

United Kingdom tax law exempts from tax the remuneration of official agents of a foreign government for governmental functions unless he is a British subject [2]). The Convention confirms this principle of United Kingdom law with the proviso that the exemption applies also to a British subject who is also a national of the Netherlands.

The exemption does not apply to payments in respect of services rendered in connection with any trade or buisiness carried on by the Government of the Netherlands in the United Kingdom.

i. *Visiting Professors and Teachers* (Artcle XII).

In order to further the cultural exchange between the two countries the United Kingdom exempts, on a reciprocal basis, the remuneration of a professor or teacher „from the Netherlands" [3]) who visits the United Kingdom for teaching purposes, without the intention of taking up his normal residence there, for a temporary period of not more than 2 years. During this period he is not regarded as resident in the United Kingdom and not subject to tax on income from a source out of the United Kingdom.

j. *Payment, from a person in the Netherlands to students and business apprentices* who undergo a course of training or education in the

---

[1]) An annuity paid under a deed of separation executed in India out of a fund derived partly from remittances from India and partly from taxed dividends paid to bankers in England as agent of the husband was regarded as income from a source outside the United Kingdom (Chamney v. Lewis, (1932), 17 Tax C. 318).

[2]) Section 20 Finance Act 1930.

[3]) i.e. who has his ordinary residence in the Netherlands.

United Kingdom will, in general, not be subject to tax in the United Kingdom unless the recipients receive them in their own right, when they will not be payments tor the purpose of their maintenance, education or training, but in fulfillment of a legal obligation. In such case the payments are not subject to tax as long as the recipient is regarded as non-resident. Article XIII confirms the legal position in the United Kingdom.

k. *Personal Allowances* (Article XIV).

Residents in the United Kingdom, whether or not they are British subjects, are entitled to certain reliefs and allowances of income tax [1]). British subjects are entitled to these reliefs even though they have no residence in the United Kingdom. When claiming relief they must declare their entire income from sources within and without the United Kingdom, and compute the amount of tax they would have to pay on their total income, taking into account the various allowances given them if they were living in the United Kingdom. The amount of tax due bears the same proportion to the total tax computed as the income from sources within the United Kingdom bears to the total income computed [2]).

In agreement with Article 8 (1) of the Convention with France, and Article XVIII of the Convention with Sweden it is provided that residents of the Netherlands, no matter whether they are Dutch nationals, shall be entitled to the same personal allowances, reliefs and reductions for the purpose of United Kingdom income tax as British subjects not resident in the United Kingdom.

l. *Tax Credit* (Article XV).

Where relief from double taxation is not given by exemption because either the special kind of income is not exempted from tax under any conditions, or because the conditions under which exemption is granted are not fulfilled, Article XV provides for credit of Netherlands tax payable whether directly or by deduction on income from a source within the Netherlands against United Kingdom tax payable in respect of the same income.

The other Conventions of the United Kingdom provide that

---

[1]) ss. 17 ff. Finance Act. 1920, as amended.
[2]) Section 24 Finance Act 1920, as amended.

where such income is an ordinary dividend paid by a foreign company, the credit shall include the indirect tax paid by the foreign company on its profits out of which the dividend was distributed. The Convention with the Netherlands allows such credit of indirect tax only where the dividend was paid by a subsidiary company resident in the Netherlands to a parent company in the United Kingdom controlling not less than one half of the voting power of the Dutch subsidiary company.

Section 51 (f) of the Finance (No. 2) Act 1945 and the Seventh Schedule to the Act as amended by the Ninth Schedule to the Finance Act 1947 give the legal provisions under which such credit shall be allowed in the United Kingdom.

For the purposes of relief by credit Article XV, subparagraph (3) provides that profits or remunerations for personal and professional services shall be deemed to be income from sources within the territory where those services are performed, and the services of an individual wholly or mainly performed in ships or aircraft shall be deemed to be performed in the country of the residence of the person operating such ship or aircraft. This is the only rule of the Convention designed to secure a uniform determination of the location of the source of income. It is expressly limited to the purpose of Article XV.

United Kingdom law does not accept the principle that only such earned income of non-residents should be regarded as derived from sources within the United Kingdom and therefore subject to United Kingdom tax, as was earned from services performed in the United Kingdom. The holder of a public office is deemed to exercise his services at the place of the Head Office of the department, the directors of a Company are deemed to exercise their services at the residence of the company, and in general, the question of whether income from services is derived from within or outside the United Kingdom is not, or not always, decided by the place where the services were performed. For the provisions of relief from double taxation by credit for tax on income from foreign sources, however, the United Kingdom recognises the principle as laid down in Article XV (3). For the purposes of tax credit in the United Kingdom the source of earned income is in all cases deemed to be situated at the place where the services were actually performed.

m. *The Special Double Taxation Relief Convention* between the United Kingdom and the Netherland in respect of profits from the business of shipping and air transport and from agencies are suspended for the duration of the comprehensive Convention between the two countries (Article XVII).

n. *Equality of Treatment of Netherlands Nationals.*

United Kingdom law applies in principle in equal way to British subjects and aliens. There are two exceptions from this principle.

1. Personal allowances, reliefs and reductions for income tax purposes to non-residents are only given to British subjects (see above (k)). Article XIV of the Convention extends the privilege to residents of the Netherlands, just as the Convention with Sweden extends it to residents of Sweden, and the Convention with France to French nationals resident in France.
2. Under Schedule D Case IV and Case V Rule 1 of the Income Tax Act 1918, income of residents of the United Kingdom from certain foreign possessions (other than trade, profession, employment and vocation) are taxed in the United Kingdom only to the extent to which they were received in or remitted to the United Kingdom, unless the recipient was either an alien domiciled in the United Kingdom or a British subject domiciled *and ordinarily resident* there. In the latter case the full foreign income as it arises abroad is subject to United Kingdom tax no matter whether or not it was remitted to the United Kingdom. A British subject resident and domiciled in the United Kingdom would, in contrast to an alien, resident and domiciled in the United Kingdom, be exempt from United Kingdom tax on his not remitted foreign income if he has not his ordinary residence in the United Kingdom.

The Convention expressly reserves the discrimination of non-resident Netherlands nationals who are not resident in the Netherlands in respect of personal allowances, reliefs and reductions from income tax purposes (sub-section (3)).

It accords, however, Netherlands nationals resident in the United Kingdom the same treatment as British subjects receive in respect of the afore-mentioned income from possessions outside the United Kingdom. As long as they are not ordinarily resident in the United

Kingdom they are subject to United Kingdom tax only to the extent to which their income was remitted to or received in the United Kingdom regardless of whether they had their domicile in the United Kingdom.

IV.

TERMINATION OF THE EFFECT OF THE CONVENTION (Article XXI).

The Convention is made for a fixed term of five years, i.e. until and including the United Kingdom year of assessment 1952/53 in respect of income tax and 1951/52 in respect of surtax.

It can be terminated for any subsequent year by written notice of termination on or before June 30th of the preceding year.

The notice has effect in respect of profits tax for the chargeable accounting period beginning on or after April of the following year (first possible year being 1953) or an unexpired part of a chargeable accounting period current at that date, and in respect of profits not arising during such periods which form the basis of assessment to income tax for any year of assessment beginning on or after April 6th of the year following the notice of termination.

With the termination of the Convention the special conventions between the United Kingdom and the Netherlands, mentioned in Article XVII of the Convention shall have effect again unless they have been terminated under their own terms.

V

IMPOTS ET TAXES GREVANT LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES

En 1933, le Comité Fiscal de la Société des Nations éditait un ouvrage sur l'imposition fiscale des entreprises étrangères et nationales. La parution de cet ouvrage a été le point de départ d'une étude comparée du droit fiscal, entreprise pour la première fois sur une vaste échelle, dans un grand nombre de pays. Cette étude a permis de se faire une idée plus nette de nombreux problèmes du droit fiscal international.

Aujourd'hui, a quinze années de distance, l'occasion de reprendre ce sujet se présente de nouveau, étant donné que les relations internationales ont subi de profondes modifications et que la question des impôts joue dans la vie sociale un rôle encore plus important qu'autrefois.

Le Bureau International de Documentation Fiscale se voit donc placé devant une tâche importante: celle de préparer une publication ayant pour objet le problème général des impôts et taxes qui grèvent les entreprises industrielles et commerciales, problème dans lequel le calcul et la division du bénéfice jouent un rôle prépondérant.

A cet effet, le Bureau International de Documentation Fiscale entreprend une enquête sur les points suivants:

A. Impôts et taxes prélevés sur les bénéfices;

B. Impôts et taxes en rapport avec l'exploitation de l'entreprise;

C. Impôts et taxes en rapport avec le financement de l'entreprise.

Le point A sera, tout particulièrement, l'objet d'une étude approfondie, mais avant de pouvoir l'envisager du point de vue international, il est nécessaire de déterminer en premier lieu le mode adopté pour le calcul des bénéfices des contribuables du pays.

A cet effet la Rédaction du Bulletin a composé un formulaire qui a été envoyé a nos correspondants dans un grand nombre de pays. Leurs réponses seront publiées dans le Bulletin. Enfin, la Rédaction se propose de publier un aperçu analytique de toutes

les contributions qui traitent ce sujet. Voici le texte du formulaire en question:

FORMULAIRE

I. *Résumé succinct de la législation fiscale relative aux impôts sur les bénéfices.*

1. Quels impôts sont établis sur les bénécfies?
2. Quels sont les contribuables?
   a. personnes physiques
   b. personnes morales
   c. formes juridiques rentrant dans la catégorie des personnes morales contribuables
   d. personnes morales exonérées?
3. A quelles conditions est subordonnée la qualité de contribuable? (Par exemple: nationalité, domicile et siège, territorialité, etc.)
4. L'Impôt est-il établi par exercice fiscal? La durée de celui-ci est elle identique à l'année civile? Si non, quand commence t-il et quand finit-il?
5. De quel exercice comptable le bénéfice est-il taxé durant l'exercice fiscal?

II. *La notion du „bénéfice".*

1. Établit-on une distinction pour les personnes physiques et morales en ce qui concerne la détermination du bénéfice fiscal?
2. Prend-on le bénéfice commercial comme base de la détérmination du bénéfice fiscal et apporte-t-on au bénéfice commercial certains correctifs? Dans l'affirmative, quels sont ces correctifs?
3. Quel régime adopte-t-on pour la détermination du bénéfice?
   a. Comparaison des avoirs:
      Qu'entend-on par avoir de l'entreprise? Ce terme s'entend-il dans le sens du droit civile? Le „goodwill", par exemple, rentre-t-il dans cette catégorie?
   b. Par bénéfice, on entend tous les avantages qui résultent exclusivement de l'exploitation:
      1. Qu'entend-on par exploitation d'une entreprise?
      2. Comprend-on dans le bénéfice imposable: les plus-values non réalisées (p. ex. les bénéfices dé réévaluation), les

bénéfices provenant de la réalisation de moyens de production permanents et les bénéfices de liquidation?

4. Y a-t-il des disparitions particulières pour des cas spéciaux, tels que: concerns, holding companies, sociétés de placement, sociétés de famille (distribution camouflée de bénéfices)?

III. *Comment calcule-t-on le bénéfice?*

1. Suivant quelle méthode d'évaluation calcule-t-on le bénéfice? (par ex.: suivant le prix de revient effectif ou la valeur d'investissement, la valeur de remplacement, stock-outil, le principe du last-in first-out ou suivant d'autres méthodes?)
   Est on lié à la méthode d'évaluation que l'on a choisie?
   La revalorisation est-elle permise ou obligatoire en certains cas?
   Quelles en sont les conséquences fiscales?
2. Existe-t-il des prescriptions impératives en ce qui touche les amortissements?
3. Les réserves sont-elles admises?
   a. pour la compensation du risque propre, pour la répartition des charges et des frais.
   b. pour les créances douteuses, pour les valeurs n'ayant pas cours, etc.
   c. pour des changements dans les prix, afin d'éliminer des bénéfices apparents, conséquence de la hausse des prix?
4. Quelles sont les déductions autorisées?
   a. pour les pensions liées ou non à des obligations juridiques et sommes destinées à la couverture des pensions;
   b. rétributions pour l'aide technique, pour l'utilisation des brevets;
   c. pour le paiement d'intérêts;
   d. pour rémunérations et tantièmes aux administrateurs, administrateurs délégués, commissaires, etc.
   e. pour allocations à la recherche scientifique;
   f. impôts;
   g. divers.
5. Est-il possible de déduire du bénéfice d'une année une perte subie au cours d'une autre? De quelle façon règle-t-on cette compensation de perte?
   a. Est-il possible de compenser une perte ancienne par un

bénéfice ultérieur et dans l'affirmative, quelle restriction apporte-t-on eventuellement en ce qui concerne l'ancienneté de cette perte?

b. Ou bien est-il possible de compenser une perte nouvelle par un bénéfice antérieur (dans ce cas le fisc restitue donc l'impôt dans le cours de l'année de la perte) et quelles sont les restrictions que l'on apporte dans ce cas?

6. Est-il possible de mettre en réserve partie du bénéfice en exemption d'impôt?
   a. pour la compensation de pertes éventuelles?
   b. à des fins autres que des fins fiscales?

IMPOTS ET TAXES GREVANT LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES EN FRANCE

par

PIERRE ABART

Inspecteur Principal Honoraire des Contributions Directes, Paris.

I. RESUME SUCCINCT de la LEGISLATION FISCALE RELATIVE aux IMPOTS sur les BENEFICES.

1) Impôts établis à raison des bénéfices.

Les impôts assis sur les bénéfices industriels et commerciaux comportent, en France, sous le régime de la législation nouvelle applicable à compter du 1er Janvier 1949, deux systèmes différents, selon qu'il s'agit de l'imposition des exploitants individuels ou des personnes morales. Parmi ces dernières, les sociétés de personnes sont autorisées à opter, une fois pour toutes, soit pour le régime applicable aux exploitants individuels, soit pour celui des sociétés et autres personnes morales.

Les exploitants individuels sont soumis à une taxe proportionnelle au taux normal de 18 % modifiable exceptionnellement par adjonction de décimes et, par voie de conséquence, à la surtaxe progressive qui a repris les principales règles d'assiette de l'ancien impôt général sur le revenu.

Les personnes morales, de leur côté, sont redevables de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales perçu au taux normal de 24 % également modifiable exceptionnellement par adjonction de décimes.

En outre, les personnes physiques composant les personnes morales, sont passibles de la taxe proportionnelle de 18 % sur le montant des revenus qui leur sont distribués par ces dernières (produits des actions et parts sociales + revenus assimilés) et, par voie de conséquence, sur ces mêmes distributions, de la surtaxe progressive.

2) Quels sont les contribuables?

Ils se subdivisent en personnes physiques et personnes morales.

a) *Personnes physiques:* les personnes physiques soumises à la taxe proportionnelle frappant les bénéfices industriels et commerciaux sont celles qui exercent habituellement des professions auxquelles le caractère commercial, industriel ou artisanal peut être attribué. Le caractère habituel résulte, en règle générale, de la fréquence et de la réïtération des mêmes opérations. Toutefois, la condition d'habitude n'est pas nécessaire à la justification de l'imposition si les actes de nature commerciale accomplis, bien que peu nombreux, revêtent un caractère périodique et si, même isolés, ils s'étendent sur une période de longue durée. Enfin, il doit y avoir de la part du contribuable intention de spéculer.

b) *Personnes morales:* les sociétés de capitaux (sociétés anonymes ou en commandite par actions, et les sociétés à responsabilité limitée) sont assujetties à l'impôt sur les sociétés, du fait même de leur forme et nonobstant le caractère que revêt leur activité, industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole.

Quant aux sociétés de personnes (sociétés en nom collectif et en commandite simple) et aux associations en participation, elles peuvent opter ainsi qu'il vient d'être vu pour le régime des personnes morales. Mais l'option une fois pratiquée devient définitive.

Sont toutefois exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales: les Caisses de crédit agricole mutuel, les Syndicats agricoles et les Coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat, ainsi que les Unions fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent.

Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles et leurs unions fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent, sont également exonérées de l'impôt sur les sociétés sauf en ce qui concerne certaines opérations limitativement précisées (ainsi modifié par l'article 16 de la loi du 31 Juillet 1949).

Enfin, les sociétés françaises par actions dont la constitution a été approuvée par arrêté du Ministre des Finances et du Ministre de l'Industrie et du Commerce, qui ont pour objet de financer, sous quelque forme que ce soit, les organismes de recherches de produits

pétroliers, en France, dans les départements et Territoires d'Outremer et dans les territoires et Etats associés, sont affranchies de l'impôt sur les sociétés pour la partie de leurs bénéfices réinvestis dans ces organismes, suivant des conditions fixées par arrêté ministériel.

3) Autres conditions auxquelles est subordonnée la qualité de contribuable.

Les entreprises commerciales et industrielles sont assujetties, en France, soit à la taxe proportionnelle de 18 % — exploitants individuels — soit à l'impôt sur les sociétés et autres personnes morales — sociétés de capitaux ou sociétés de personnes ayant opté — sans aucune considération de nationalité, de domicile ni de siège, à la seule condition qu'elles exercent leur activité en France en totalité ou pour partie. Dans cette dernière hypothèse, elles ne sont imposées, en France, que pour les bénéfices retirés de leur exploitation française.

En effet, la souveraineté de l'Etat ne pouvant s'exercer en dehors de la limite des territoires qui lui sont soumis, la situation territoriale du contribuable d'une part, et la situation de la matière imposable, d'autre part, constituent les éléments essentiels de l'application des lois fiscales.

Si l'on observe, par ailleurs, que chacun des territoires français d'Outremer a son régime fiscal propre, on peut déduire que la taxe proportionnelle de même que l'impôt sur les sociétés ont un caractère à la fois territorial et métropolitain.

Il s'ensuit que pour être taxables, les bénéfices doivent provenir d'opérations commerciales ou industrielles, ou dans le cas des sociétés de capitaux, d'opérations tout court, réalisées dans des entreprises exploitées en France.

S'agissant d'entreprises étrangères, elles sont considérées comme exploitant en France, dès l'instant qu'elles y possèdent un établissement autonome ou même qu'elles y utilisent des représentants n'ayant pas de personnalité distincte, ou enfin si, n'ayant en France ni établissement ni représentant, elles y exécutent néanmoins un cycle complet d'opérations commerciales.

Quant aux entreprises françaises qui effectuent, en dehors du territoire métropolitain, des opérations commerciales, elles ne sont

pas, pour cette fraction de leur activité, imposables en France, à condition qu'elles possèdent à l'étranger un établissement distinct ou qu'elles y utilisent le concours de représentants n'ayant pas de personnalité distincte, ou enfin qu'elles y exécutent des opérations formant un cycle commercial complet.

En vue d'éviter, toutefois, que le principe de la territorialité de l'impôt n'entraîne suivant la législation de chaque pays des doubles emplois d'imposition, des conventions internationales ont été conclues par la France avec les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, la Roumanie, la Suède, la Suisse, la Sarre, le territoire Monégasque. Une convention avec l'Italie, conclue en 1930 et bien que devenue caduque du fait de l'état de guerre ayant existé entre la France et l'Italie, continue à être appliquée provisoirement en attendant la conclusion d'un nouvel amènagement entre les deux pays.

4) De l'exercice fiscal.

La taxe proportionnelle ainsi que l'impôt sur les sociétés et autres personnes morales sont établis chaque année sur les bénéfices obtenus pendant ladite année ou au cours des exercices clos pendant la même année.

A un autre point de vue, l'impôt étant dû chaque année sur les bénéfices réalisés au cours de la même annèe, il a été établi, mais seulement pour les sociétés et autres personnes morales, un système d'acomptes trimestriels déterminés en fonction des résultats du dernier exercice réglé et régularisables lors de la remise de la déclaration annuelle de bénéfices qui suit la clôture du bilan.

La durée de l'exercice fiscal est normalement de douze mois et peut ou non coïncider avec l'année civile. Si l'exercice clos au cours de l'année s'est étendu ou non sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est établi néanmoins d'après les résultats dudit exercice.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés depuis la fin de la dernière période imposée, ou dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 Décembre de l'année en cours. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en diminution des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

Enfin, lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année.

II. LA NOTION DE BENEFICE.

1°) Détermination du bénéfice fiscal.

Il a été vu précédemment que les personnes physiques étaient assujetties à la taxe proportionnelle à raison du résultat de leur activité industrielle ou commerciale, alors que les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux étaient passibles sur leurs bénéfices de l'impôt sur les sociétés sans qu'il y ait lieu de prendre en considération la nature même de leur activité. Cette différenciation qui, sous l'ancien régime fiscal des impôts cédulaires s'avérait d'importance en raison de la différence des taux applicables à chacune des catégories de cédules — la cédule industrielle et commerciale supportait un taux plus élevé que les cédules agricoles et non commerciales — ne présente pas aujourd'hui un intérêt moindre du fait que le taux de l'impôt sur les sociétés est supérieur à celui de la taxe proportionnelle.

A un autre point de vue, il convient de noter que la détermination du bénéfice fiscal qui, dans le cas des exploitants individuels réalisant un chiffre d'affaires inférieur à une certaine limite, peut être pratiquée forfaitairement, relève uniquement de la comptabilité s'agissant de sociétés.

2°) et 3°) Détermination du bénéfice.

Le bénéfice net, en France, est „constitué par la différence entre „les valeurs de l'actif net à l'ouverture et à la clôture de la période „dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des „suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au „cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif „net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé „au passif par les créances des tiers, les amortissements et les pro-„visions justifiés".

Ainsi donc, en droit fiscal français, la règle est l'identité de prin-

cipe du bénétice fiscal et du bénéfice commercial. Le bénéfice fiscal comprend donc les gains de toute nature et il est déterminé sous déduction de tous les frais et charges de l'exercice.

Il est apparu toutefois au législateur qu'il était indispensable, en raison du poids des impôts, des nécessités de réinvestissement et des dépréciations monétaires successives, d'admettre certaines dérogations analysées ci-dessous:

a) Les plus-values provenant de la réalisation en cours d'exploitation de moyens de production permanents et même de certains éléments de l'actif immobilisé ne servant pas à la production — valeurs en portefeuille entrées dans le patrimoine de l'entreprise, cinq ans au moins avant la date de la cession — ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles sont réalisées si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise, avant l'expiration d'un délai de trois ans à partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutées au prix de revient des éléments cédés.

Si le remploi est effectué dans le délai prévu, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont considérées comme affectées à l'amortissement des immobilisations acquises en remploi et viennent en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values réalisées ultérieurement.

Dans le cas contraire, elles sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai de remploi.

b) Les plus-values provenant de la réalisation, en fin d'exploitation, ou en cas de cession partielle d'entreprise d'éléments de l'actif immobilisé, ne sont retenues dans le bénéfice imposable que pour moitié seulement de leur montant, et même pour un tiers si la cession intervient dans un délai de cinq ans après la création ou l'achat du fonds.

Mieux, dans le cas de décès d'un exploitant individuel, la taxation de la plus-value du fonds de commerce (éléments corporels et incorporels) est, lorsque l'exploitation est continuée par les héritiers en ligne directe ou le conjoint, reportée au moment de la cession de l'exploitation par ces derniers, à condition qu'aucune

augmentation ne soit apportée aux évaluations des éléments de l'actif figurant au dernier bilan dressé par le défunt.

Cette dispósition demeure applicable dans le cas où les héritiers en ligne directe et le conjoint constituent exclusivement entre eux une société à responsabilité limitée, en commandite simple ou en nom collectif; également dans le cas où l'exploitant du fonds forme de son vivant une société de la forme sus-indiquée exclusivement avec ses héritiers en ligne directe.

Enfin, la condition qu'aucune augmentation ne soit apportée aux évaluations de l'actif est considérée comme remplie:

— dans le cas de révision réglementaire des bilans (cf. p. 55);

— dans le cas où l'acte de société constituée entre un exploitant et ses successibles ou entre les successibles eux-mêmes, confère aux éléments du fonds une valeur vénale réelle plus élevée que la valeur comptable, à condition que la valeur amortissable ne soit pas modifiée et que la différence entre la valeur portée dans l'acte et l'évaluation ancienne soit, en contrepartie de l'augmentation du poste capital, inscrite à un compte d'ordre figurant à l'actif du bilan social.

c) Les plus-values autres que celles réalisées sur les marchandises résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales à la suite de fusions de sociétés anonymes, en commandite par actions ou à responsabilité limitée, sont exonérées de l'impôt sur les sociétés.

d) Sont également exonérées du même impôt, les plus-values autres que celles réalisées sur les marchandises résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales à la suite de l'apport par une société anonyme, en commandite par actions ou à responsabilité limitée, à une autre société constituée sous l'une de ces formes, d'une partie de ses éléments d'actif, à condition:

— que la société bénéficiaire de l'apport soit de nationalité française;

— que l'apport ait été préalablement agréé par le Commissariat Général au plan de modernisation et d'équipement.

Toutefois, l'application de ces dispositions est subordonnée à l'obligation constatée dans l'acte de fusion ou d'apport, pour la société absorbante ou nouvelle ou pour la société bénéficiaire de l'apport:

— de calculer les amortissements annuels d'après le prix de revient chez la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà pratiqués par elle [1]);

— de laisser inchangées au passif du bilan les provisions pour renouvellement des stocks, de l'outillage et du matériel que la société apporteuse aurait constituées.

4°) Cas spéciaux : Koncerns, Holding Companies, sociétés de placement, sociétés de familles (distribution camouflée de bénéfices) :

Il n'est prévu aucune règle spéciale d'assiette en ce qui concerne les Koncerns, holding companies et sociétés de placement.

Toutefois, les distributions camouflées de bénéfices peuvent être atteintes, en règle générale, par un article spécial de la législation fiscale relatif aux abus de droits.

En effet, toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices effectués directement par personnes ou sociétés interposées n'est pas opposable à l'administration des impôts qui a le droit, après avoir pris l'avis d'un comité consultatif spécial, de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases taxables.

Egalement et dans le cas d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et autres personnes morales, les versements faits à des tiers dont l'identité n'est pas révélée, sont frappés au nom de la société et à raison de leur montant global, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe proportionnelle sur la distribution et de la surtaxe progressive, pour cette dernière, au taux maximum.

* * *

III. — CALCUL DU BENEFICE.

1°) Méthode d'évaluation.

Il a été vu précédemment (cf. page 51) que le bénéfice fiscal, s'agissant de sociétés, était en toute hypothèse, déterminé d'après la comptabilité. Pour les exploitants individuels, au contraire, l'assiette de l'impôt est, sous certaines conditions, forfaitaire, lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas 5.000.000 de francs s'il

[1]) Obligation valable seulement pour les fusions ou apports visés, réalisés aprés le 1er Janvier 1950.

s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, et de fournir le logement, ou 1.200.000 frs s'agissant d'autres redevables.

Mais les contribuables ainsi visés qui sont en mesure de produire une comptabilité probante ont la faculté, sur leur demande, d'être soumis au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel.

En principe, les éléments de l'actif et du passif du bilan figurent d'après leur prix de revient effectif.

Toutefois, les entreprises ont la faculté de procéder à la révaluation de leur actif et de certains éléments de leur passif d'après des indices fixés par décret, compte tenu de l'évolution des prix de gros industriels.

Cette révision de caractère permanent devrait entraîner ipso-facto la détermination, chaque année, de nouveaux indices. Il n'est pas certain qu'une telle interprétation soit celle de l'Administration, mais il est encore trop tôt — le système de réévaluation permanent datant seulement de 1948 — pour affirmer que les engagements pris ne seront pas tenus.

Dans le cas de révision de son bilan, l'entreprise qui y a procédé obtient, du point de vue fiscal, les avantages suivants:

— Elle calcule ses amortissements déductibles en matière d'impôt selon la nouvelle valeur comptable des immobilisations, c'est-à-dire sur la différence qui ressort au moment de la révision entre le prix de revient réévalué et les amortissements correspondants eux-mêmes réévalués.

— Elle porte au passif de son bilan, en franchise d'impôt, la réserve spéciale de réévaluation qui est égale, en principe, pour chaque élément réévalué, à la différence entre les valeurs comptables de cet élément avant et après réévaluation; elle peut capitaliser cette réserve spéciale moyennant un droit d'enregistrement réduit de 10 % — taux d'intégration au capital des réserves libres, — à 3,50 % actuellement auquel s'ajoute le droit d'apport de 1 %.

— dans le cas de cession ultérieure soit en cours, soit en fin d'exploitation, d'un élément réévalué, la plus-value taxable est déterminée en retranchant du prix de vente, la valeur comptable nette au moment de la cession. Cette plus-value n'est d'ailleurs taxée que pour moitié, ou pour un tiers si elle a été dégagée en fin d'exploi-

tation (cf. page 52) et peut être même exonérée si elle est réalisée en cours d'exploitation, à condition de faire l'objet d'un remploi (cf. page 52.)

En contrepartie de ces avantages, un impôt spécial est appliqué aux entreprises emprunteuses sur la fraction de la plus-value qui provient d'éléments d'actif acquis ou constitués au moyen de fonds provenant d'emprunts en francs.

D'autre part, les entreprises ayant révisé leur bilan sont tenues de présenter leur bilan réévalué d'une manière uniforme et d'observer, pour la tenue de leur comptabilité, des définitions et règles d'évaluation fixées par décret.

Le système de révision des bilans a été établi en vue de laisser à la disposition des entreprises, les plus-values d'origine monétaire. Il s'est substitué, en fait, à un ancien système de provisions pour renouvellement du matériel complétant l'amortissement. Il ne pouvait par contre remplacer l'ancien régime des provisions pour stocks dès l'instant que les stocks figurent en toute hypothèse à l'actif — bilan révisé ou non — d'après leur prix de revient effectif [1]).

En ce qui concerne les stocks, le législateur s'est trouvé placé devant un problème de principe d'aspect double (éviter la taxation de bénéfices non réalisés formés par des plus-values nominales dues aux dévaluations monétaires; limiter l'avantage accordé aux approvisionnements techniques — notion du stock-outil — les stocks spéculatifs devant rester frappés) et devant une situation de fait (ne pas gêner les recouvrements indispensables à l'alimentation du Trésor Public).

Il s'en est suivi des solutions bâtardes dont la dernière en date est la suivante:

Le bénéfice net des exercices clos en 1948 peut, en ce qui concerne les entreprises ayant pour objet la vente après transformation de matières, produits ou marchandises, être déterminé sous déduction d'une dotation par débit du compte d'exploitation à un compte d'approvisionnements techniques. Le montant de cette dotation ne peut dépasser ni la différence entre les valeurs des stocks déterminées au prix de revient à la clôture et à l'ouverture dudit exercice, ni la moitié du stock à la clôture de cet exercice.

Cette dotation est taxée pour les 5/8èmes de son montant, les

[1]) Sauf dans l'hypothèse où le cours du jour est inférieur à ce dernier.

3/8èmes exonérés devenant exigibles immédiatement en cas de cession ou de cessation d'entreprise et exigibles en 1954 seulement dans le cas où compte tenu des indices moyens des prix de gros industriels des années 1948 et 1953, le stock aurait en fait à cette époque, diminué en quantité.

Une atténuation était également prévue pour les entreprises commerciales, compte tenu de la durée de rotation de leurs stocks.

Le grief le plus important à faire à ce système est, sans contredit:

— d'une part, qu'il n'avait pas un caractère permanent (le système des dotations au compte d'approvisionnements techniques n'a pas, en effet, été reconduit en ce qui concerne les résultats des exercices clos en 1949).

— d'autre part, qu'il n'apportait aucun allègement sensible aux entreprises les plus intéressantes, celles dont le stock a diminué en quantité d'un exercice à l'autre en raison des difficultés du réapprovisionnement.

Aussi a-t-il été prévu que les entreprises dont l'activité consiste essentiellement à transformer directement des matières premières acquises sur les marchés internationaux — qui sont en définitive celles dont le réapprovisionnement est le plus aléatoire et comporte le plus de risques — bénéficieraient d'un système permanent de provisions pour fluctuation des cours pouvant être retranchées du montant des bénéfices imposables.

Pour avoir le droit de constituer des provisions de l'espèce, les entreprises doivent répondre à trois conditions:

— travailler des matières premières acquises sur les marchés internationaux;

— avoir pour objet principal la transformation de ces matières premières;

— en effectuer la première transformation. Sur ce dernier point, il est à mentionner que le droit à constitution des provisions pour fluctuation des cours a été étendu, dans certains cas et sous certaines réserves, à la deuxième transformation.

2°) Prescriptions en ce qui concerne les amortissements.

A) Amortissements d'usure:

On distinguera les entreprises n'ayant pas révisé leur bilan de celles ayant procédé à sa réévaluation.

a) *Entreprises n'ayant pas révisé:* L'amortissement doit être obligatoirement calculé à partir du prix de revient. L'annuité d'amortissement, de son côté, représente un pourcentage de ce prix de revient apprécié d'après les usages de la profession et qui doit correspondre à la durée probable d'utilisation de l'élément envisagé.

b) *Entreprises ayant procédé à la révision de leur bilan:* L'amortissement doit être pratiqué à partir de la nouvelle valeur comptable, c'est-à-dire sur la différence au moment de la révision entre le prix de revient réévalué et les ammortissements réévalués. L'annuité d'amortissement, de son côté, doit être calculée comme pour les entreprises n'ayant pas réévalué, d'après la durée probable d'utilisation des éléments envisagés.

c) *Règles communes aux entreprises ayant ou non révisé leur bilan:* Sont seuls susceptibles d'être admis en déduction pour l'établissement de la taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux, les amortissements réellement effectués par l'entreprise, c'est-à-dire comptabilisés. Aucune réfaction extracomptable n'est autorisée en ce qui concerne les amortissements sauf dans le cas où ils ont fait l'objet précédemment, par l'Administration fiscale, de réintégration dans les résultats taxables d'un exercice, pour motif d'exagération de taux.

D'autre part, seuls les amortissements différés en période déficitaire sont susceptibles d'être reportés sur les résultats du ou des premiers exercices suivants bénéficiaires. Les amortissements différés en période bénéficiaire ne peuvent au contraire être reportés; ils n'en demeurent pas moins déductibles, soit au taux habituel après l'expiration de la période normale d'amortissement des immobilisations correspondantes si ces dernières sont encore en service, soit en totalité, au moment de la mise hors de service desdites immobilisations.

Enfin, des amortissements accélérés ou même exceptionnels sont susceptibles d'être admis en diminution des résultats taxables mais seulement dans des cas bien déterminés-logements ouvriers, par ex.

B) Amortissement financier ou de dépossession:

Les sociétés concessionnaires sont, en règle générale, tenues, en France, de remettre, en fin de concession, à l'autorité concédante,

moyennant indemnité les installations qu'elles ont édifiées soit à l'aide de leurs propres capitaux, soit avec des fonds d'emprunt.

En outre, durant la vie de la concession, elles sont tenues d'assurer le renouvellement des installations usagées.

En vue de pouvoir réaliser ce remplacement, elles sont autorisées à combiner, en franchise d'impôt, amortissement financier et amortissement industriel.

3°) Examen des réserves admises en franchise d'impôt:

Les réserves occultes formées à l'actif du bilan ne sont pas susceptibles d'acquitter l'impôt sur les sociétés ou la taxe proportionnelle afférente aux bénéfices industriels et commerciaux — personnes physiques — tant qu'elles n'ont pas été dégagées du poste d'actif.

Les réserves connues qui figurent au passif du bilan peuvent être distinguées en réserves provenant de plus values monétaires et réserves constituées après bilan sur les résultats de l'exploitation.

Les premières de ces réserves comprennent notamment la réserve spéciale de réévaluation, la provision pour renouvellement des stocks, autorisée de 1941 à 1945, la provision pour renouvellement du matériel nouveau. Ces diverses réserves ont été portées au passif du bilan en franchise d'impôt. La réserve spéciale de réévaluation peut être incorporée au capital sans perdre cette franchise qui lui serait par contre retirée si elle était distribuée aux actionnaires, sous forme d'espèces; la provision pour renouvellement des stocks autorisée de 1941 à 1945 peut être désormais appropriée par l'exploitant individuel ou incorporée au capital des sociétés contre payement de droits réduits. Enfin, dans les entreprises ayant révisé leur bilan, la provision pour renouvellement du matériel nouveau est rattachée en l'état au fonds d'amortissements.

Les réserves prélevées sur les résultats de l'entreprise (réserve légale, extraordinaire, non dénommée etc.) ainsi que les reports à nouveau ne peuvent être créés ou dotés qu'après avoir acquitté l'impôt.

Il en est de même d'ailleurs de certaines réserves provenant de plus values monétaires (provision pour renouvellement des stocks *effectuée librement en dehors de toute autorisation fiscale*).

Par contre, des réserves de caractère mixte peuvent être constituées ou dotées en franchise d'impôt: — réserves de reconsti-

tution des immobilisations détruites par faits de guerre. — Dans cette dernière hypothèse, en effet, la plus value monétaire incluse est égale à la différence entre le coût de reconstruction des installations détruites et la valeur comptable de ces mêmes éléments qui, s'ils n'avaient pas été détruits, auraient pu être réévalués.

Jusqu'ici, le terme de réserve a été employé pour désigner les véritables réserves constituées par répartition des bénérices ou bien des réserves de fait dont l'Administration a nommément admis qu'elles pouvaient être créées ou dotées par le débit de l'exploitation ou du compte profits et pertes.

Mais outre ces réserves, sont déductibles les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les évènements en cours rendent probables à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.

On trouvera ci-dessous indiqué le sort fiscal réservé aux provisions les plus courantes.

— *Provisions pour dépréciation de la monnaie:* non admises.

— *Provisions pour dépréciation du fonds de commerce:* non admises, sauf justifications suffisantes.

— *Provisions pour dépréciation du portefeuille:* admises à concurrence de la différence entre le prix de revient et le cours du jour[1]).

— *Provisions pour renouvellement des stocks:* Cf. page 59.

— *Provisons pour fluctuation des cours:* Cf. page 57.

— *Provisions pour frais de publicité:* non admises.

— *Provisions pour frais de recherche et d'étude différés:* non admises.

— *Provisions pour procès en cours:* admises.

— *Provisions pour renouvellement du matériel:* non admises.

— *Provisions propre assureur:* admises seulement en ce qui concerne les risques normaux de la profession et à concurrence du montantde la prime nette qui serait payée à une Compagnie d'Assurances. Provision et non compte profits et pertes à débiter au cas de sinistre.

— *Provisions pour créances douteuses:* admises à condition que les créances douteuses soient, au préalable, individualisées.

4°) Sort fiscal des déductions suivantes.

a) *Provisions pour constitution d'un fonds de retraites du personnel.*

Elles sont, en principe, à retrancher du bénéfice imposable si

1) Sauf règles spéciales en ce qui concerne les entreprises ayant révisé leur bilan.

les dotations sont faites à une caisse de retraites possédant une personnalité distincte de celle de l'entreprise et dont celle-ci ne conserve pas la propriété.

La question ne présente plus, en France, qu'un intérêt rétrospectif, en raison de l'institution du système national de sécurité sociale.

Toutefois, les pensions qui continuent à être servies même bénévolement à d'anciens employés et à leur famille, ne bénéficiant pas des avantages de la sécurité sociale, peuvent demeurer comprises dans les frais et charges de l'entreprise, à condition qu'elles présentent le caractère de secours et non celui de libéralités.

b) *Rétribution pour l'aide technique et l'utilisation de brevets*:

Elles sont déductibles s'agissant de redevances annuelles ne comportant pas acquisition du brevet, de la licence d'exploitation, de la marque de fabrique, etc.... mais simplement loyer étant entendu, toutefois, qu'elles ne sauraient avoir pour objet de dissimuler un transfert de bénéfices.

c) *Payements d'intérêts*.

Les intérêts payés par l'entreprise sont en principe déductibles dès l'instant qu'ils rémunèrent des capitaux prêtés par des non associés. Par contre, les intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale, en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, ne sont déductibles que dans la limite de ceux calculés au taux de la Banque de France majoré de deux points. En outre, la déduction n'est admise, en ce qui concerne les sommes versées par les associés ou actionnaires possédant en droit ou en fait la direction de l'entreprise, que dans la mesure où ces sommes n'excèdent pas, pour l'ensemble desdits associés ou actionnaires, la moitié du capital social.

Bien mieux, par une disposition nouvelle, les sommes elles-mêmes mises par les associés à la disposition de la société, en sus de leur part de capital, lorsqu'elles ont dépassé en moyenne la moitié du capital social pendant les exercices clos au cours de quatre années consécutives, sont considérées, à concurrence de ce chiffre moyen, comme un supplément d'apport effectué à la clôture du dernier des exercices visés; il s'ensuit que le remboursement de ces sommes ne peut être effectué en franchise de taxe proportionnelle sur les distributions que si tous les bénéfices ou réserves ont été auparavant répartis.

Sont également considérées comme revenus distribués, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances ou de prêts ou d'acomptes.

Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, elles viennent en déduction des revenus imposables pour la période d'imposition au cours de laquelle le remboursement est effectivement intervenu.

d) *Rémunérations et tantièmes aux administrateurs, administrateurs délégués, commissaires, etc. . . .*

d') *Rémunérations et tantièmes des administrateurs en leur dite qualité:* les sommes allouées de ce chef aux administrateurs demeurent comprises dans les bénéfices taxables de la société; elles supportent donc comme les dividendes des actions et des parts, l'impôt sur les sociétés et autres personnes morales établi au nom de l'entreprise et la taxe proportionnelle sur la distribution avancée par la société et récupérée par la suite sur les ayants-droit.

d'') *Appointements afférents aux fonctions spéciales des administrateurs:* les appointements rémunérant le travail des administrateurs exerçant les fonctions de Président du Conseil d'Administration, de directeur général, d'administrateur provisoirement délégué en totalité ou en partie dans les fonctions du Président ou d'administrateurs ayant exercé une fonction salariée dans la société durant cinq ans au moins avant d'accéder au Conseil d'Administration, échappent à l'impôt sur les sociétés, à la taxe proportionnelle sur les distributions et sont seulement frappées de l'impôt de 5 % sur les salaires établi au nom de l'entreprise et de la surtaxe progressive entre les mains des bénéficiaires.

Jetons de Présence:

Les jetons de présence attribués aux administrateurs, en général en tant que membres du Conseil d'Administration;

les jetons et tantièmes spéciaux alloués à certains d'entre eux comme membres du Comité Consultatif;

les sommes allouées à certains administrateurs à l'occasion d'un travail particulier, si ce travail ne se rattache pas à un emploi salarié occupé par l'intéressé dans la société,

sont passibles de la taxe proportionnelle due au titre des bénéfices non commerciaux.

d''') Les rémunérations des commissaires aux comptes sont déductibles des bénéfices et frappées, entre les mains des bénéficiaires, de la taxe proportionnelle sur les bénéfices non commerciaux et de la surtaxe progressive.

e) *Pour allocations à la recherche scientifique.*

Les frais d'études et de recherches scientifiques sont déductibles dans la mesure où ils ont été exposés en vue du fonctionnement de l'entreprise ou de l'amélioration de ses conditions d'exploitation.

f) *Impôts.*

Sont déductibles:

— Tous les impôts, droits et taxes indirects supportés par les entreprises industrielles ou commerciales;

— les droits d'enregistrement y compris la taxe additionnelle au droit d'apport perçue notamment dans l'hypothèse de capitalisation des réserves;

— certains impôts directs et notamment:

— la contribution foncière—part départementale et communale — et les taxes accessoires à cette contribution;

— la contribution des patentes et les taxes accessoires à cette contribution;

— la taxe d'apprentissage.

Ne sont pas déductibles:

— l'impôt sur les sociétés et autres personnes morales non plus que, s'agissant d'exploitants individuels, la taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette interdiction de déduire entraîne automatiquement l'imposition de l'impôt;

— la taxe proportionnelle sur la distribution et la surtaxe progressive, impôts personnels.

g) *Divers.*

Sont déductibles notamment:

— les commissions et ristournes dans la mesure où l'entreprise est en mesure de justifier la réalité de leur versement;

— les cotisations syndicales;

— les dons et subventions dans la mesure où ils sont consentis dans l'intérêt direct du personnel de l'entreprise, les sommes ver-

sées de ce fait cessant d'être à la disposition de cette dernière;

— les frais d'abonnement à des publications professionnelles;

— les frais d'automobile s'ils sont engagés exclusivement pour les besoins de l'entreprise;

— les frais d'expédition, de correspondance et de bureau;

— les frais de procès dans la mesure où le litige est né de l'activité industrielle ou commerciale;

— les frais de publicité;

— les frais de voyage et de représentation dans la mesure où ils sont justifiés;

— les pourboires justifiés, etc. . . .

5°) Imputation des pertes.

En cas de déficit d'un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant cet exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au 5ème exercice qui suit l'exercice déficitaire.

Il suit de ce texte que dès lors que la preuve du déficit est apportée, le contribuable:

— est en droit de compenser une perte ancienne par un bénéfice ultérieur dans la limite des cinq exercices suivant l'exercice déficitaire;

— n'est pas autorisé à compenser, en franchise d'impôt, une perte nouvelle par un bénéfice ancien.

Pour que le déficit subi par une société soit susceptible de report, il est d'ailleurs indispensable que ce soit l'entreprise, personne morale, qui en supporte la charge. Le déficit ne serait plus déductible, en effet, dans le cas où il aurait été viré aux comptes particuliers des associés.

6°) Mise en réserve de tout ou partie du bénéfice en exemption d'impôt.

a) *pour la compensation de pertes éventuelles:* non admise sous réserve des provisions pour fluctuations de cours actuellement autorisées (cf. page 57);

b) *à des fins autres que des fins fiscales:* non autorisée.

IV. — CALCUL DE L'IMPOT.

L'impôt sur les sociétés portant sur l'ensemble des bénefices ou revenus réalisés, il est déduit de son montant la taxe proportionnelle sur les distributions qui a frappé, au cours de l'exercice, les revenus du portefeuille ou dont ces derniers ont été régulièrement exonérés.

TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES IN BRAZIL

Computation of Profits-Taxes levied upon profits

by

Dr. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Rio de Janeiro.

I. SUMMARY INDICATION OF THE LAW WITH REGARD TO PROFIT TAXES

1. Under the Federal Constitution of September 18, 1946, power to levy taxes on "income and profits of whatever nature" is vested solely in the Union. This entire field of taxing power is covered by the so-called "income tax", which is currently governed by Congress Law No. 154 of November 25, 1947, regulated by Decree No. 24,239 of December 22, 1947.

An Excess Profits Tax existed from 1944 to 1946; in the latter year its name was changed to „Additional Income Tax" but its salient feature as a tax on profits in excess of certain limits was retained. In its new form, this tax lapsed on December 31, 1947 and was not renewed.

2. Both individuals and corporate bodies are subject to income tax. Estates are also attributed a legal personality for fiscal and other purposes, pending their settlement by judicial decree. The family as a rule is treated for fiscal purposes as a unit, inasmuch as the law makes joint returns for husband and wife mandatory in community marriages, and allows as a charge against income only dependents whose personal income is included in the joint return. Separate returns are however admitted in separate property marriages, as well as in other specific cases [1]). The tax law does not specifically define corporate bodies, but under civil or commercial law there shall be considered as such all societies, partnerships, corporations, associations, foundations and all other juridical persons whatsoever, of civil or commercial purpose or object.

[1]) See paper „Family Charges in Brazilian fiscal law", contributed to the Bulletin, Vol. II, p. 369 by R. G. de Sousa.

The Income Tax Act further assimilates to corporate bodies all persons carrying on a individually trade or industry or engaged as a professional activity in any commercial or civil undertaking with the object of obtaining profits, regardless of the fact of their being registered with the Commercial Registry or the Registrar of Civil Deeds, or not. Exemption from income tax on corporate profits is granted to: (a) corporate bodies or foundations of a beneficial, philantropical, charitable, religious, educational, cultural, instructive, scientific, artistic, literary, recreational or sporting, scope; (b) associations, unions or syndicates formed for the purpose of furthering the interests of their members individually or as a class; (c) cooperative societies of a civil or commercial nature, provided their managers are not remunerated and provided no profits are distributed to their associates, whenever such societies engage in: agricultural work or production, insurance against agricultural risks, financing of agricultural enterprises, providing consumer's goods to their associates only (no sales being made to the general public), building of low-priced houses for their associates only, book printing and editing in the interests of associates only, providing educational material to schools, and workmen's compensation insurance; (d) foreign concerns engaging in maritime or aerial navigations subject to reciprocal treatment to Brazilian companies by their country of origins. Exemptions granted to corporate bodies do not extend to whatever profits derived therefrom by individuals.

3. Under Sect. 1 of Decree 24,239, physical persons liable to income tax are those domiciled or residing in Brazil and having a total net income of over Cr. $ 24,000 (about U.S. $ 1,200) in the year, according to criteria of computation established by the Act, regardless of their nationality, sex, age, civil status or profession. Title to income-earning capital is also not a factor, inasmuch as possession is treated like property for tax purposes.

Sect. 27 of the Act states that corporate bodies (for definition see para. 2 above), shall be liable to income (profits) tax whenever they are domiciled in Brazil, regardless of their object or nationality providing they realize a profit according to criteria established by the Act. Local branches of foreign concerns are treated like domestic corporate bodies in this respect. From the foregoing the conclusion

might be derived that the test for income tax liability under Brazilian law is either domicile or residence; specific provisions, however, tend to show that the location of the source of income within Brazilian territory is also a ground for tax liability, even though the beneficiary of the income is not domiciled or resident in the country. Thus, Sect. 97 of the Act imposes a tax on whatever income earned by non-residents, either individuals or corporate bodies, provided such income derives from sources located in Brazil. In such cases the tax is to be withheld at the source, at the time of payment, credit, or delivery of the income to its beneficiary, or of reinvestment thereof in the country on his behalf. The ,,stoppage-at-source" system applies to persons domiciled or residing outside Brazil in a permanent manner, as well as to persons residing permanently in Brazil but temporarily absent from the country for more than 12 months; and to persons residing permanently outside Brazil but temporily residing in the country for less than 12 months. Exemption from liability to the tax by ,,stoppage-at-source" is granted to commissions paid by Brazilian exporters to their agents abroad, and by domestic navigation companies to their agents abroad, because in such cases income is regarded as having been earned outside Brazil. According to the same criterium, income deriving from activities exercised partially inside and partially outside Brazil are taxable only in respect of the part which has been earned inside Brazil (Sect. 35). The Act defines such earnings as being those derived from business transactions initiating in the country but completed abroad, and from the exploitation of rough materials within Brazilian territory, to be sold or used abroad, and from transportation and any means of communication with foreign countries.

4/5. The fiscal year coincides with the calendar year, and therefore references to the tax due are always made to the corresponding year (viz., income tax due in 1946, 1947). The financial year (that is to say, the period which shall cover the earnings to be taxed) in the case of individuals, corresponds to the previous fiscal or calendar year. So far as corporate bodies are concerned, the only requirement is that the financial year shall comprise twelve months, ending in any day of the fiscal year prior to 1st. January of the year in which the tax will be due. Examples of both cases: for

individuals, the fiscal year 1948 shall correspond to the financial year 1947 (January 1 to December 31); for corporate bodies, the fiscal year 1948 may comprise any period of twelve months ending on or before December 31, 1947. Returns must be filed on or before April 30 of each year. There are, however, exceptions to the rule of annuity: (a) tax due by stoppage-at-source is never related to any length of time, inasmuch as it corresponds to the earnings of specific isolated transactions; (b) estates may be taxed for periods of less than 12 months, in the event of the judicial settlement thereof occurring before such a period elapses; in this case, the tax basis will be income earned by the estate between January 1st. and the date on which the judicial decree of settlement is rendered: from then on, liability passes to each individual heir or legatee; (c) on liquidation of a corporate body, the basis for the tax shall be profits earned in the last corporate financial year, even though shorter than 12 months; (d) concerns engaging in the construction of individual works shall be taxed according to the profits shown by the final balance-sheet, regardless of the period of time involved.

II. WHAT IS UNDERSTOOD TO CONSTITUTE PROFITS?

1. Eight different methods of computation may be adopted for arriving at taxable income or profits: (a) Personal incomes are classified in one or the other of eight schedules designated by the letters A to H according to the origin or source thereof, the schedular tax rates varying from 1 % to 10 %; income included in schedules F (income derived from partnerships or corporations and income earned abroad) and G (income derived from farming and cattle-raising) are not subject to a schedular tax but only to surtax; in each schedule specific deductions are allowed from gross schedular income, schedular tax falling on net schedular income; the sum total of net schedular income from all schedules is called total gross income, and from this certain other deductions are allowed (family charges, interest on personal loans, life insurance, and certain non-insured capital losses); total gross income less deductions is called total net income and on this there falls a surtax at graduated rates when in excess of Cr. $ 24,000 (U.S. $ 1,200) (1). (b) Corporate

1) See paper quoted in footnote (1) on page 66.

bodies are taxed on net profits, to be arrived at according to the scheme to be explained in para. 2 below. (c) No charges are allowed against income taxed by stoppage-at-source, the tax falling therefore on gross income, except in the case of income derived from renting of real-estate and pertaining to non-residents, from which certain deductions for taxes and maintenance are permitted. (d) Capital gains arising from the sale of real-estate property are taxed on the basis of the overprice less the transfer tax, the cost of improvements made by the seller and commissions to agents; there is further applied to the overprice a table of discounts based upon the length of time which lapsed between the purchase and the sales, so that the longer the property remained in the hands of the seller, the lesser the tax. (e) Income from farming and cattle-raising (schedule G, see above) is determined by applying the fixed rate of 5% to the appraised value of the land and buildings, or, in the case of impossibility of appraisal, of buildings, at the fixed rate of 10% on the sales value of the land. The taxpayer is, however, entitled the option to be taxed on the actual net profits of the exploitation, provided he can demonstrate it through books kept in a manner acceptable to the authorities. (f) The Bank of Brazil (the semi-official Federal bank) pays only a profits tax equal to the rate of the dividends distributed in the year to the shareholders. (g) Profits derived from the exploitation of cinema pictures are taxed at a flat tax of 20% which falls upon 30% of the amounts paid, credited, remitted, or delivered to their producers or distributors, or reinvested in the country on their behalf, the remaining 70% being regarded as cost. (h) Public utility companies are taxed at a fixed rate of 8% of their net profits whenever the latter do not exceed 12% of their invested capital.

2. With regard to corporate bodies there are two different methods of assessment: on the basis of actual net profits, and on the basis of presumptive profits.

a) — Assessment on the basis of actual net profits is the normal method of assessment, which takes as a basis the taxpayer's annual balance-sheet supplemented by the Profit & Losses account. Net profits are defined for income tax purposes as gross profits less: (1) all expenses related to the business activity, incurred during the financial year and necessary for obtaining a profit or for the

maintenance of the source thereof; (2) interest on loans raised for the development of the enterprise; (3) a reasonable reserve for bad debts (the tax courts have established the limit of this fund at 10 % of the total accounts receivable); (4) a reasonable deduction to be charged to wear and tear reserve; (5) the cost of new plant or machinery installed in replacement of obsolete ones, less the price obtained from the sale of the old plant or machinery, less the precentage of the obsolescence fund formed in previous years which would be applicable to the items substituted (the former Act allowed the formation of tax-free obsolescence funds instead of allowing the cost of replacement to be charged against profits as is now the case). (6) Donations and contributions to charitable institutions operating legally in Brazil; (7) In the case of concerns engaging in the exploitation of mines, and forests, and of insurance, capitalization and public utility companies, certain special deductions are also allowed.

Actual net profits as mentioned in the foregoing mean the result shown by the Profits & Losses account. To this there must be added for tax purposes: (1) all amounts invested in the acquisition of goods or assets of whatever nature, replacement machinery (n.5 above) excepted; (2) all payments to partners not debited to Overhead, or, even if so debited, when they do not correspond to fixed monthly remuneration for services rendered; (3) all payments made to partners or members of the Board of Directors and of the Accounts and Administration Council Boards, in remuneration for services rendered, in excess of certain limits; (4) salaries or participation in profits paid to members of the Board of Directors who do not reside in the country; (5) interest paid on capital to partners or to the individual owner of the concern; (6) amounts charged to reserves other than those authorised by the Act (see above); (7) amounts taken from tax-free reserves to increase the declared capital of the concern; (8) capital gains resulting from the write-up or revaluation of capital assets, in excess of their book value; (9) the face value of bonus shares, or the amount of cash bonuses derived from tax-free reserves; (10) the amount of taxfree reserves reverted to other reserves not allowed by the Act (see above); (11) amounts charged to stock depreciation reserves, either of raw materials or of finished products; (12) reserves for replace-

ment of obsolete machinery or plants.

The following shall not be added to actual net profits to arrive at taxable profit: (1) participations in profits paid out to personnel; (2) participations of the Federal, State or local Governments in the profits of public utility companies; (3) profits and dividends received from other concerns and already taxed in the hands of the paying concern; (4) dividends accruing to bearer shares of other concerns held by the Company; (5) amounts corresponding to the write-up or revalution of capital assets, so long as such amounts are compensated by a revaluation fund in the „liabilities" side of the balance-sheet (this exemption applies only during four years, at the end of which such amounts must be automatically added to taxable profits); (6) the value of insurance policies or annuities taken by the company on the life of a partner and paid to the company on death of same. Losses incurred during any financial year may be "carried forward", i.e., charged against profits of the three subsequent financial years, whenever they are not covered by reserves or values appearing in the Profits & Losses account.

b) — Assessment on the basis of presumptive profits is the exception; it takes place: (1) At the option of the taxpayer concern, provided it is not a corporation or a limited liability company and its declared capital does not exceed Cr. $ 50,000 (U.S. $ 2,500) nor its gross turnover in the year of assessment exceeds Cr. $ 200,000 (U.S. $ 10,000); in this case, presumptive profits shall be equal to 8 % of gross turnover. (2) In assessing the schedular tax on income derived by individuals from farming or cattle-raising (see above para. 1 (e)). (3) As a penalty when the taxpayer concern fails to substantiate the claims made in its tax returns, in which case presumptive profits may be set by the tax authorities at 30 % of the book value of fixed assets, or at 15 to 50 % of the declared capital or of the gross turnover of the concern. The same rules apply for *"ex-officio"* assessments, which take place whenever the taxpayer concern fails to file a return or to provide clarifications requested by the tax authorities, or provides inadequate clarifications, or files an incorrect return. In such cases, the taxable profit will be estimated in accordance with whatever data may be available to the tax authorities.

3. There is no comparative system for computing profits taxable

by Income Tax. The Excess Profits Tax, later superseded by the Additional Income Tax and now repealed, was assessed according to a comparative method. The tax on personal income is a composite of two different methods of assessment: first, the schedular tax (or taxes) at proportional rates falling on net schedular income (see above); second, the surtax, falling at graduated progressive rates on the net aggregate amount of schedular taxable income from all sources less deductions (see above). The progressive rates of surtax range from 1% up to 50%. Taxation of corporate profits is at slightly progressive rates ranging from 10% to 15%, this being a novelty introduced by the current Act (in force since January 1st, 1948, as in the prior Acts taxation of corporate profits was at a flat proportional rate.

(a) Individuals: The definition of taxable income as regards personal income of individuals is very broad. It covers: wages, salaries, subsidies, percentages, commissions and whatever other gains deriving from remuneration for services rendered to private or government entities; fees earned by doctors, lawyers, engineers, accountants, and all other professional persons; amounts deriving from the rental of real estate property, including interest for delayed payment of rents; interest from government bonds, unless expressly exempted; interest of all nature arising from contracts, credits, and obligations; amounts accruing to the liquidation value of insurance policies; royalties received in consideration of the assignation of the right to exploit a patent or production formula (it was discussed whether lump sum payments in consideration of cession of patents and/or trademarks were to be regarded as income (and thence taxable) or as capital (and thence non-taxable); early decisions were in the former sense, but the point is now settled in favour of the latter interpretation); dividends from nominative stock (bearer dividends being taxable at source); proceeds from the exploitation of farming, cattle-raising, and mining activities; all other income deriving from any lucrative activities, such as rental of movable goods or subletting of real estate property. The law expressly states that the following shall not constitute taxable income: capital paid to the beneficiaries on liquidation of an insurance policy; capital property obtained through inheritance; refunds of insurance premiums, even in the event of a lapse of the

policy; indemnities received by employees as compensation for loss of office; retirement pensions paid by official social security institutions in the case of certain specified liabilities.

(b) Corporate bodies: these are assessed according to the net profits as shown in their balance-sheets and profits & losses accounts with certain additions and deductions as outlined in para. 2 (a), above.

The definition of income for tax purposes generally coincides to the definition given by the civil law. In some cases, however, there is no strict parallelism, inasmuch as the fiscal definition neglects the requirement of periodicity, which is on the other hand customary in civil law definitions. There are also cases in which a complete divorcing of the tax and the civil definitions may be found, since tax law regards as taxable income certain items of gain which could not be defined as income at all by civil law standards. Examples of a relative or partial inconsistency of the two concepts are to be found in the following items, all of which are regarded as taxable income by the Act: the excess of the redemption or reimbursement value of bonds and shares over the face value thereof; profits realized in transactions of discount or report; the face value of cash bonus or bonus shares issued to shareholders out of whatever reserves, such as amortization, depreciation or revaluation funds, or in representation of increases in the company's declared capital with amounts taken from whatever reserves or as a result of a revaluation of fixed assets, or of the sale of such assets, whenever the latter is not compensated for by a reduction of the company's declared capital; income derived from the cession or assignment of rights; so far as profits of corporate bodies are concerned, all items which must be added to actual net profit to arrive at taxable profit, as indicated in para. 2 (a) above, ns. 7 to 10; and the profit accruing from the sale of real estate property, as indicated in para. 1 (d) above. In all such cases, it must be admitted that even under the civil law concept there is a profit, although not specifically an income, since the perquisite of periodicity is lacking. On the other hand, the following are examples of items of taxable income which can only be admitted as such because they are expressly provided for by the Act, although they lack all correspondence to the civil law concept of income: the rental value of urban property inhabited free

of charge; the amount of debts pardoned by the debtor; and amounts received in concept of travelling expenses. All foregoing examples refer to personal income taxation: as regards corporate profits taxation, all items listed in para. 2 (a) above, ns. 2 to 5 , would fall into the same category.

Capital gains arising from a revaluation of assets are treated like taxable income; in the event of the shares of the corporation enacting the revaluation being nominative, individual shareholders are liable to the surtax on the face value thereof; in the event of the shares being bearer, the tax is withheld at the source by the corporation on behalf of its shareholders. In any case, the corporation itself, is liable to profits tax on the proceeds of the revaluation, which must be added to actual net profits for this purpose. Individuals are also liable to taxation on the proceeds of revaluations of assets undertaken for the purpose of surrendering them in consideration of new shares of a newly-formed corporation.

Capital gains deriving from the sale of fixed assets are treated as taxable profits whenever they are not compensated by a declared capital reduction, in the same manner indicated in the case of revaluations.

Proceeds of liquidation are always taxable.

4. There are no specific rules governing the taxation of holding companies, investment trusts, or family partnerships. There is only a provision, which does not so much affect taxation itself as it lays down an accountancy rule (Sect. 69 (1) of the Act), whereby associated companies, whether controlling or controlled, must submit separate returns setting forth the proceeds of each companies' activities individually. On the other hand, Sect. 43 (2) (c) of the Act contains a provision which although not specifically referred to holding companies, nevertheless is of the utmost importance to them, whereby profits and dividends paid by a corporate body to another are not part of the taxable profits of the latter, provided they already have paid tax as part of the taxable profits of the paying concern.

III. HOW ARE PROFITS COMPUTED?

1. The Income Tax Act contains a few rules regarding methods of asset valuation, the main principles being the same prevailing

in commercial law, to which the Act expressly remits. Peculiar rules laid down by the Act are confined to valuation of stock in trade and finished products. At the close of each financial year, products still in process of manufacture shall be listed at cost value, the same rule applying to raw materials still unprocessed. Stock in trade are to be listed at cost of acquisition or manufacture, or at market value, whichever is the lower. Depreciations in inventory values, either through direct charges or through reserves, are not allowed; such reserves may of course be instituted for commercial purposes, but they are not allowed as a charge against profits for tax purposes. Goods received by Brazilian branches of foreign concerns from their mother companies abroad are to be listed at invoice prices, no subsequent readjustments of such prices, nor additional costs, being allowed as a charge against profits.

Accounting rules laid down by commercial law may be summarized as follows: (a) The Companies Act, Decree-law 2627 of 26th. September 1940 requires (Sect. 129) that assets destined to the exploitation of the trade or industry (or in other words, plants and machinery, furniture and fixtures, etc., other than stock in trade) shall be accounted for at cost of acquisition, depreciation therefor, as the case may be, being provided by means of depreciation reserves. For chattels, raw materials, and stock in trade, the rule is similar to that of the Income Tax Act and explained above. (b) Decree No. 22456 of 10th. February 1933 with regard to capitalization companies, requires (Sect. 52) that all assets be listed at cost of acquisition as a maximum; (c) Insurance companies are subject to a similar rule as to assets in general, the accounting basis for stocks and bonds being the last market value at Stock Exchange, provided it is in no case in excess of cost of acquisition (Decree-law 2063 of 6th. March 1940, Sects. 114 and 124; (d) Concerning mutual insurance companies, there is a provision which admits of real estate property being accounted for at market value (Decree-law 7377 of 13th March 1945, Sect. 1). Asset revaluations are permitted, but they entail the tax consequences previously indicated in paragraphs 2, 7 and 8 of Anwers to chapter II, and in paragraph 3 of the same part of the Questionnaire.

2. The main part of this question has been dealt with under previous paragraphs. Reserves for wear and tear of movable goods

and materials are permitted, their cost of acquisition and life expectancy being taken into account. There is no fixed annual rate for the charges to such reserves, but administrative decisions have established the basic rate of 10 %, except in the case of vehicles where the rate is 20 %. Concerning plant and machinery, obsolescence reserves are no longer permitted; under the current Act, there is allowed as a charge against the year's profits the full cost price of new plant and machinery, less the proceeds of the sale of the old ones and the applicable part of the obsolescence reserves accruing until 1946 under the previous Act which admitted of such funds.

3. The only reserves allowed as a charge against profits are: (a) bad debts reserve, in accordance with their nature and amount and with the type of business; there is no statutory limit for such reserves, but administrative decisions have established a maximum annual charge of 10 % of the total of accounts receivable; (b) Wear and tear depreciation of movable assets (excepting therefore land and buildings), in accordance with their cost of acquisition and their life expectancy; (c) Exhaustion of capital investment in forestry and mining, provided they are reasonable and in accordance with normal usage; (d) Technical reserves of insurance and capitalization companies, when such reserves are imposed by special legislation; (e) Revaluations of real estate assets of mutual insurance companies, if shown in the balance sheet as technical reserves in accordance with Decree-law 7377 of 13th. March 1945 (see paragraph 1 (d) above); (f) Amortization of capital invested in revertible assets of public utility companies (i.e., assets which, according to contract, shall revert to the Government granting the concession without compensation). Income Tax Act, Sect. 37 (c), (d) and (f), and Sect. 37 (1), (a) (b) and (c). All other reserves are disallowed as a charge against profits.

4. Corporate bodies are allowed to deduct for tax purposes from gross profits all expenses related to the business activity, if incurred during the financial year and if necessary for the obtaining of a gain and/or for the maintenance of the source thereof (Sect. 37 (a)). As an example, the company's contributions to employees retirement funds as set forth in the Social Security legislation are deductible expenses inasmuch as they are mandatory. The same applies to compensation for technical assistance and to royalties for the use of patents, if actually incurred and on a reasonable basis.

Also to taxes paid out during the financial year. Sect. 37 (b) allows the deduction of interest on loans raised for the development of the concern. There is no express provision allowing the deduction of expenditure with scientific research, unless this could be included within the definition of contributions to philanthropic societies, which are deductible if such societies are legally established in Brazil (Sect. 37 (g)). The remuneration of partners, Directors, members of the Accounts or Financial Committees and of the Administrative Board are only deductible if debited to overhead and only if they do not exceed the following limits: (a) For Directors of corporations, 20 % of their capital in the company, or Cr. $ 120,000 (U.S. $ 6,000) a year for each; (b) For members of the Accounts or Financial Committee and of the Administrative Committee, 20 % of their capital in the company or Cr. $ 60,000 (U.S. $ 3,000) a year for each; (c) For members of partnerships and owners of individual concerns, provided their remuneration is in the form of fixed monthly fees, Cr. $ 24,000 (U.S. $ 1,200) if their capital is not in excess of Cr. $ 120,000 (U.S. $ 6,000), or if capital is in excess of that limit, 20 % of said capital, the total annual deduction not to exceed Cr. $ 120,000 (U.S. $ 6,000); (d) For partners who do not invest capital but contribute only their personal activity, the remuneration stipulated in the partnership agreement may be deducted, but it is not to exceed Cr. $ 10,000 (U.S. $ 500) a month. Percentages in profits, or, to employ the legal Brazilian word, „gratifications", are deductible only up to the limit of Cr. $ 120,000 (U.S. $ 6,000) per person per year. Income Tax Act, Sect. 5 (1) to (6), and Sect. 43 (1) (b) and (c). Sect. 43 (1) (d) disallows any deduction for salaries and/or percentages paid to corporation Directors not residing in Brazil. This provision, however, is without effect, inasmuch as the Companies Act (Decree-law 2627 of 26th. September 1940) requires all Directors of Brazilian corporations to live in this country; therefore, the provision in the tax law would apply only to salaries and/or percentages of Directors of foreign corporations operating in Brazil through branches. Individuals are allowed a number of specific deductions from gross schedular income in each schedule, to arrive at net or taxable schedular income. From total gross income (or in other words the sum total of net schedular incomes) before arriving at

total net income which is liable to surtax at graduated rates, the following deductions are allowed: (a) interest paid on personal loans, (b) life insurance premiums, (c) uninsured losses owing to *force majeure* or Act of God, (d) donations to philanthropic institutions duly authorized to operate in Brazil, (e) Cr. $ 12,000 (U.S. $ 600) in concept of support of each dependent, (f) doctors and dentist's fees, provided the total gross income of the taxpayer is not in excess of Cr. $ 120,000 (U.S. $ 6,000) a year; (g) alimony paid in accordance with a divorce decree. The following items do not constitute taxable income: (1) the liquidation value of life-insurance policies; (2) inheritances and legacies; (3) reimbursement of insurance premiums, even in the case of lapsing of the policy; (4) the rental value of landed property if inhabited by the owner; (5) compensation for loss of office; (6) retirement pensions in the case of certain specified disabilities.

5. The current Act allows to corporate bodies the carry forward of losses in one financial year as a charge against profits of a subsequent one. The following rules must be observed: corporate bodies may carry forward the loss incurred in any given financial year as a charge against the profits of the three following years, either in full or in part, provided there are no reserve funds or undistributed profits. After three years, all losses (or the balance thereof) not yet compensated are no longer allowed to be carried forward (Sect. 43 (3) and (4)). The carry-back of losses (refund of taxes formerly paid in a year which resulted in a loss) is not permitted.

A similar provision exists with regard to individuals earning in any given year income corresponding to services rendered over an extended period, and arising from the same employment, business, or professional case, such period covering more than one year. Examples are: fees earned by lawyers, engineers, doctors, executors ofwills, administrators of estates not settled within the year, pension payments corresponding to more than one year, or back pay received in one lump sum as a result of judicial decision. In such cases, the amount thus received may be spread over a number of years equal to that to which the payment corresponds: this is a beneficiary provision intended to avoid jumping the surtax into the higher brackets.

6. Reserves may be deducted only in the cases set forth under paragraph 3 above.

UNE CIRCULAIRE ADMINISTRATIVE PEUT-ELLE ETRE INVOQUEE DEVANT LE JUGE?

Une décision remarquable du Tribunal Fédéral Suisse a été publiée dans le numéro du 15 février 1950 (p. 81) du „Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung".

Il s'agit d'une décision du 7 juillet 1949.

En bref, le problème était le suivant: en vertu de l'ordonnance en exécution de la loi fiscale du Canton de Zürich (Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz), l'Administration avait prescrit, dans le numéro 472 de la circulaire administrative y adhérente, et en dérogation de la loi, une évaluation pour certains bâtiments, prescription faite en faveur des contribuables.

Une résolution de la direction des finances du 3-12-1942, avait étendu cette prescription favorable, à de bâtiments construits avec une subvention gouvernementale sous le régime de la fiscalité de guerre.

La circulaire administrative ainsi que la résolution mentionnée au § précédent furent soumises à la jurisprudence suisse, parce qu'un contribuable ayant construit une maison sans aucune subvention, s'y référa, mais ni la „Steuerkommission", ni la „Rekurskommission" ni la „Oberrekurskommission" ne lui firent un accueil favorable. Cette dernière se basait sur la conception qu'une circulaire administrative n'est pas une ordonnance d'exécution. Comme on ne peut se pourvoir en appel qu'en cas de violation de la Constitution, d'une loi ou d'une ordonnance d'exécution, l'appelant ne pouvait pas invoquer l'application du no. 472 de la circulaire administrative. Une pareille décision fut celle de la „Oberrekurskommission" du 28 octobre 1947, publiée dans le Zentralblatt susmentionné, 1948, p. 203. Là aussi, la décision fut qu'une circulaire administrative ne constitue pas un droit positif.

On pouvait prévenir une telle décision. Dans la théorie du droit il y a une *communis opinio* qu'on ne peut jamais invoquer, devant le juge, l'application d'instructions administratives. Le juge doit appliquer la loi, et il ne peut pas tenir compte de résolutions ne

contenant que des instructions pour l'administration. Celles-ci ne font pas partie de la législation mais appartiennent au pouvoir exécutif du gouvernement.

On peut signaler un même point de vue dans la pratique judiciaire d'autres pays. D'abord quelques décisions françaises.

Dans un arrêt du 31 mars 1948, il fut décidé que „l'inobservation de ces instructions ne constitue pas une illégalité et n'est pas, dès lors de nature, à entraîner l'annulation des décisions contestées". De même, dans un arrêt du 31 mai 1948, qu'on ne peut pas „invoquer devant le Conseil d'Etat statuant au contentieux les termes d'une circulaire ministérielle qui n'a pas valeur réglementaire". (Impôts et Sociétés, 1949 no. 51, p. 1238). Dans le même sens, Conseil d'Etat, 6 et 7 décembre 1949. Impôts et Sociétés, Bulletin bi-hebdomadaire, 5240, point 10825 et 10826.

Il en était de même en Allemagne, jusqu'à récemment. Le juge ZITZLAFF donne quelques renseignements à ce sujet dans „Steuer u. Wirtschaft", 1949, p. 1142. Il communique que la Cour Suprème des Finances (Oberste Finanzhof), dans un arrêt du 8 juin 1949, sans qu'il eût quelque motif spécial — „on peut presque dire: de façon „démonstrative"" — a décidé que l'application des ordonnances gouvernementales (Verwaltungsanordnungen) n'est pas impérativement prescrite au juge.

Deux mois plus tard, cependant, ce suprême tribunal fiscal allemand a prononcé comme son avis que le juge doit appliquer des réductions d'impôts (Steuermilderungen) qui sont publiées conformément au § 13 de la „Reichsabgabenordnung" d'après lequel, le cas échéant, le Ministre des Finances peut décréter des prescriptions différentes pour des raisons d'équité.

Il est évident qu'il y a beaucoup d'instructions administratives qui ne sont pas basées sur le § 13 susmentionné. Il y en a beaucoup qui ne peuvent pas être invoquées devant le juge. Nous renvoyons le lecteur intéressé à la discussion de cette décision dans „Steuer u. Wirtschaft", sous la rubrique „Rechtsprechung" no. 52.

Quand à la situation aux Pays-Bas, nous nous référons à l'arrêt de la Cour de Cassation du 15 février 1939 (publié dans „Beslissingen in Belastingzaken (B) = Décisions en matière fiscale, no. 6861). Sous ce rapport, il faut mentionner les arrêts du 27 octobre 1943 (B. 7728) et du 28 juin 1944 (B. 7885) dans lesquels la Cour de

Cassation n'a pas voulu appliquer les commentaire et guide officiels.

La ,,Tariefcommissie", tribunal de dernière instance jugeant des questions en matière de la taxe sur le chiffre d'affaires, suit le même principe dans ses décisions. (3 mai 1948, 7 juin 1948, 13 décembre 1948, ,,Belastingberichten" O. 487, 513, 552).

Ignorant, probablement, ces décisions défavorables à l'intérieur et à l'étranger, le contribuable dont il est question se pourvoyait en appel devant le Tribunal Fédéral suisse, se basant sur des objections de droit constitutionnel (,,staatsrechtliche Beschwerde") .Il y réussit. En effet, selon la décision du Tribunal Fédéral, un traitement plus favorable de certains bâtiments n'est contraire à l'équité judiciaire qu'en cas de ,,ernsthafte, sachliche Gründe". Dans ce cas, il ne fut pas question d'un tel titre. Par conséquent, et conformément à une jurisprudence précédente, il fut décidé que le contribuable avait droit à un traitement semblable à celui d'autres contribuables. Cette décision fut basée sur le principe que rien faisait croire à la probabilité que l'administration des impôts du canton de Zürich aît l'intention de cesser à l'avenir, l'application du no. 472 de la circulaire administrative et de la résolution de la direction des finances du 3 décembre 1942.

A propos de la question de savoir si oui ou non une résolution doit être observée par le juge, on a remarqué que le juge fiscal n'a pas pour but de protéger les contribuables, mais de maintenir le droit (voir: STIELER dans ,,Steuer u. Wirtschaft", 1949, p. 278). On pourrait dire que le contribuable est protégé, le droit étant maintenu. Quoi qu'il en soit, le droit ne se trouve pas seulement dans la loi; c'est la doctrine généralement adoptée de nos jours. Le Tribunal Fédéral suisse a eu le courage d'assumer les conséquences de cette doctrine, en superposant la règle de l'équité devant le droit à celle de la loi, du moment qu'une instruction administrative a porté atteinte à cette équité. Il faut admirer cette décision.

J. W. KAL

VI

NEW ACQUISITIONS OF THE BUREAU'S LIBRARY
ACQUISITIONS NOUVELLES DE LA BIBLIOTHÈQUE

H. AMMAN: Die Frage der Bevorzugung der Konsumenten-Genossenschaften in der Besteuerung. — Inaugural Dissertation — Buchdruckerei H. Studer A. G. Luzern.

GINO AVEZZA: Legge tributaria sulle successioni (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3270) coordinata ed aggiornata a tutto il 30 giugno 1949 — Milano, L. di G. Pirola, 1949.

GINO AVEZZA: Legge sulla imposta di Registro (R.D. 30. dicembre 1923, no. 3269 coordinata ed aggiornata a tutto il 28 febbraio 1949. — Milano, L. di G. Pirola, 1950.

F. BAUDHUIN: Précis de Finances Publiques. — Bruxelles, Etablissements E. Bruylant, 1948.

A. BERNARDINO: l'Opera di Luigi Einaudi. Saggio Bibliografico. — Cedam, Padova 1950.

STEN F. W. BILLE: Om Beskattning av Realisationsvinst I Vissa Främmande stater. — Svensk skattetidning 1949 (tirage à part).

O. BOSISIO: Imposte e Tasse. Prontuario 1950. — Milano L. di G. Pirola 1950.

PH. BUSSIGEL: Wareneingangsbuch und Wahrenausgangsverordnung. — Industrie Verlag Carlheinz Gehlsen, Siegburg 1949.

F. COPPOLA D'ANNA: Popolazione reddito e Finanze pubbliche dell' Italia dal 1860 ad oggi. — Roma, 1946.

M. DOMKE: Of the protection of American property abroad. Reprinted from the record of the Association of the Bar of the City of New York, 1949.

P. FOLLIET: Amortissements, provisions et réserves. — Librairie de l'Université, Geneève, 1950.

A. DE FOUW: Enige Beschouwingen naar aanleiding van Minister Lieftinck's Voorstellen tot Belastingverlaging. — Uitgave van de Vakgroep onroerende zaken, Paulus Potterstr. 18, Amsterdam.

S. H. GILLETT: Management and the Accountant. — Gee and Company, London, 1950.

R. GRILLO: Le Reserve di Bilancio nella economica di azienda e nel diritto tributario. — Milano Dott. Giuffrè, Editore, 1949.

E. HUBER: Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz. — Buchdruckerei Dr. J. Weiss., Affoltern am Albis.

R. W. JENNINGS: Taxation of thoroughbred racing. — University of Kentucky, Lexington, Kentucky.

T. F. KINLOCH: Six English Economists. — Gee and Company, London, 1950.

L. LANCÉE: Beknopt Overzicht van het Nederlandsch Indisch Belastingrecht. — Noordhoff-Kolff N.V. Batavia 1935.

J. W. MARTIN and M. ESTILL: Valuation of property economic and legal standards. — Bureau of Business Research. University of Kentucky, Lexington Kentucky, 1949.

A. MONTIN: I benefici tributari concessi alle famiglie numerose. — Cesari Nani, Como, 1949.

H. OEFTERING: Die Lohnsteuer - Band 1. — Industrie-Verlag C. Gehlsen, Siegburg-Rhld.

A. PRINCIGALLI: Il Bilancio Fiscale e la Rivalutazione Monetaria. Testo e Commento del D.L. 14 febbraio 1948, n. 49. — Milano L. di G. Pirola.

P. SAFRO: Your Tax Guide. Simplified explanation of federal and state taxes. — International Universities Press, New York 1949.

H. SCHMITT-DEGENHARDT: Grundriss der Vermögensteuer - (Buchreihe Finanz u. Steuern) — Fachverlag für Wirtschaft u. Steuerrecht, Schäffer & Co, Stuttgart, 1949.

O. F. TAYLOR: The Whiskey production tax in Kentucky, 1933-1947 — University of Kentucky, Lexington, Kentucky.

J. DE WILDE: Is de bestaande belasting op het inkomen uit Commissariaat gerechtvaardigd? Praeadvies Vereniging voor Belastingwetenschap — Samsom, Alphen a/d Rijn.

CANADA: Tax Appeal Board Cases, Editor H. Heward Stikeman. Vol. I. Richard de Boo Limited, Toronto Canada.

COLOMBIA: Memoria de Hacienda 1948.

Memoria de Hacienda 1949.

Proyectos de ley - José Maria Bernal, Anexo II a la Memoria de Hacienda. El Plan Economico. Ley 90 de 1948 y Decreto 4139 de 1948. — Bogota, Imprensa Nacional.

Anteproyectos de ley y estudios del comite de expertos hasta

Diciembre de 1948. Memoria del Ministerio de Hacienda y Credito publico — Imprenta Nacional, Bogota.

FRANCE: Guide Pratique (à jour au 1er février 1950) pour souscrire les déclarations d'impôts sur les Revenus — 1950. — Bulletin du Syndicat National des cadres des contributions directes et du cadastre, 1950.

Rapport 1949 de la Commission des Investissements — Supplément Statistiques et Etudes Financières no. 3, 1949.

GERMANY: Einkommensteuergesetz vom 10. August 1949 mit Durchführungsverordnung und weiteren wichtigen Verordnungen — Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co, Stuttgart 1949.

Vermögensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 mit Durchführungsverordnung in der Fassung für die Hauptveranlagung 1949 — Ibid., 1949.

Steuerliche Unterrichtsbriefe: Aufgabe und lösung Nr. 5 Umsatzsteuer; Aus dem Reichsbewertungsgesetz und dem Vermögensteuergesetz; Aus dem Gebiet der Reichsabgabenordnung in Verbindung mit Fragen des Umsatzsteuerrechts; Aus dem Gebiet der Einkommensteuer. — Fachverlag für Wirtschaft und Steuerrecht, Schäffer & Co, Stuttgart, 1949.

GREAT BRITAIN:

The U.S.A. Securities (Income Tax Relief) Regulations 1949. — H. M. Stationery Office, London 1949.

Draft statutory Instruments. Income Tax. Double taxation Relief (British Solomon Islands Protectorate). — H. M. Stationery Office, Londen, 1950.

Draft Statutory Instruments. Income Tax. Double taxation Relief (Fiji). — H. M. Stationery Office, London, 1950.

Draft Statutory Instruments. Income Tax. Double Taxation Relief (Gilbert and Ellice Islands Colony). — H. M. Stationery Office, London, 1950.

Draft Statutory Instruments. Income Tax. Double Taxation Relief (North Borneo). — H. M. Stationery Office, London, 1950.

INDONESIA: Belastingwetgeving van Indonesië. Bewerkt door J. Viersen. — G. C. T. van Dorp & Co N.V., Batavia 1949.

ITALY: Codice delle Leggi Tributarie. — Milano A. Giuffrè, 1949.

Archivio Finanziario. Raccolta internazionale di scritti di cultura

finanziaria. — Direttore E. Morselli. Volume primo. Padova Cedam 1950.
Prontuario Contributi per aziende industriali - artigiane - commerciali. Edizione 1 gennaio 1950. — Milano L. di G. Pirola 1950.

MEXICO: Tres Monografias sobre temas impositivos elaborados en la Barra Mexicana. — Mexico 1947.

NETHERLANDS: Besluiten op de ondernemingsbelasting, vennootschapsbelasting e.a. — Uitgeversmij. AE. E. Kluwer, Deventer 1949.
Goedkeuring van het op 15 October 1948 te Londen tussen Nederland en Groot Brittannië en Noord Ierland gesloten verdrag ter vermijding van dubbele belasting en ter voorkoming van het ontgaan van belasting met betrekking tot belasting van inkomsten. — Kamerstukken 1471.
Belastingherziening 1949, Wijziging van de ondernemingsbelasting; Wet op de Dividendbeperking 1949. Memorie van Antwoord (Ingezonden bij brief van 27 Januari 1950). — (Kamerstukken).

NEW ZEALAND: The Land and Income Tax Act 1923 with amendments to 31st December 1940.

NORWAY: Skattelov for landet av 18 August 1911. Kommentarutgave av J. E. Thomle. Redigert av K. L. Bugge. — Forlagt av Sem & Stenersen A/S, Oslo, 1948.
Skattelov for Byene av 18 August 1911 med Tilleggslover. Kommentarutgave av J. E. Thomle. Redigert av K. L. Bugge. Forlagt av Sem & Stenersen A/S, Oslo, 1948.

PERU: Boletin de la Bibliotheca Nacional. — Lima, 1948.

PORTUGAL: Boletim da Direcçao-Geral das Contribuições e impostos (Separata) 1944-1948 cinco anos de Legislacão financeira. I Volume (Contribuicões e impostos) 1944—1945 - Imprensa Nacional de Lisboa, 1949.
Boletim da Direcçao-Geral das Contribuições e Impostos (separata) II Volume (contribuições e impostos) 1946-147. — Imprensa Nacional de Lisbao, 1949.

SPAIN: Leyes de Hacienda de España, 2 vols.—Instituto Editorial Reus, 1948.

SWITZERLAND: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung. Festgabe für Eugen Grossmann. — Polygraphischer Verlag A.-G., Zürich 1949.

UNITED NATIONS:Treaties and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariate of the United Nations - vol. 23. Lake Success, 1949.

Signatures, Ratifications, Acceptances, Accessions, etc., concerning the Multilateral Conventions and Agreements in respect of which the Secretary-General acts as Depository. Lake Success, New York, 1949.

International Capital Movements during the Inter-War Period. United Nations Department of Economic Affairs 1949.

European Steel Trends in the setting of the world market. Prepared by the Steel devision Economic Commission for Europe. — Geneva 1949.

Treaty Series. Treaties and International agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations Vol. 25 and 26. — Lake Success 1950.

Statistical Yearbook 1948. — Lake Success, New York, 1949.

Ways and means of making evidence of customary international law more readily available. — Lake Success 1949.

Preparatory study concerning a draft declaration on the rights and duties of states. — Lake Success 1948.

Statute of the International Law Commission and other resolutions of the General Assembly relating to the International Law Commission. — Lake Success, 1949.

Historical survey of the question of international criminal jurisdiction. — Lake Success, 1949.

Survey of the International Law in relation, to the work of codification of the international law commission. — Lake Success, 1949.

National and international measures for full employment. — Lake Success 1949.

Relative prices of exports and imports of under-developed countries. — Lake Success, 1949.

U.S.A.: Tax Practioners Forum. — University of Pittsburgh Press, 1948.

INTERNATIONAL: International Monetary Fund, Schedule of Values. — Washington, 1949.

International Monetary Fund. Annual Report, Washington, 1949.

VII
DICTIONARY OF FISCAL LAW

ENGLISH

Alphabetical order

Additional assessment ... 232
Agreement 240
Assessment according to turnover 239
Assessment by indices ... 235
Assessment on the basis of tax returns 238
Back duty 233
Basis of assessment 234
Convention 241
Empirical assessment 237
Penalty (tax) 231
Presumptive assessment .. 236
Treaty 242

FRANÇAIS

Ordre alphabetique

Base d'imposition 234
Convention 240, 241, 242
Imposition d'après le chiffre d'affaires 239
Imposition forfaitaire 236, 237
Imposition sur la base des déclarations (du contribuable) 238
Majoration d'impôt 231
Rappel de droits 232, 233
Rappel d'impôt 232, 233
Taxation d'après des signes et indices 235
Taxation d'après des signes extérieurs 235
Traité 240, 241, 242

DEUTSCH

Alphabetische Ordnung

Abkommen 240, 241, 242
Merkmalbesteuerung 235
Nachforderung 232, 233
Nachsteuer 232, 233
Pauschalbesteuerung . 236, 237
Steuerbemessungsgrundlage 234
Strafzuschlag 231
Veranlagung nach dem Umsatz 239
Veranlagung nach der (in Übereinstimmung mit der) Steuererklärung (des Steuerpflichtigen) 238
Vertrag 240, 241, 242

NEDERLANDS

Alphabetische volgorde

Aanslag op grond van de omzet 239
Aanslag op grond van (in overeenstemming met) de aangifte (van de belastingplichtige) 238
Belasting naar uiterlijke kentekenen 235
Belasting over een aangenomen bedrag ... 236, 237
Grondslag 234
Navordering 232, 233
Overeenkomst ... 240, 241, 242
Verdrag 240, 241, 242
Verhoging 231

The cooperation of all our readers is urgently requested for this column. Kindly send us your problems and experiences, for it is only in this way that this dictionary can be continued.

DICTIONNAIRE DE DROIT FISCAL

ENGLISH
Numerical order

231 Penalty (tax)
232 Additional assessment
233 Back duty
234 Basis of assessment
235 Assessment by indices
236 Presumptive assessment
237 Empirical assessment
238 Assessment on the basis of tax returns
239 Assessment–according to turnover
240 Agreement
241 Convention
242 Treaty

FRANÇAIS
Ordre numerique

231 Majoration d'impôt
232 Rappel d'impôt
232 Rappel de droits
233 Rappel d'impôt
233 Rappel de droits
234 Base d'imposition
235 Taxation d'après des signes et indices
235 Taxation d'après des signes extérieurs
236 Imposition forfaitaire
237 Imposition forfaitaire
238 Imposition sur la base des déclarations (du contribuable).
239 Imposition d'après le chiffre d'affaires
240 Convention
240 Traité
241 Convention
241 Traité
242 Convention
242 Traité

DEUTSCH
Numerische Ordnung

231 Strafzuschlag
232 Nachsteuer
232 Nachforderung
233 Nachsteuer
233 Nachforderung
234 Steuerbemessungsgrundlage
235 Merkmalbesteuerung
236 Pauschalbesteuerung
237 Pauschalbesteuerung

NEDERLANDS
Numerieke volgorde

231 Verhoging
232 Navordering
233 Navordering
234 Grondslag
235 Belasting naar uiterlijke kentekenen
236 Belasting over een aangenomen bedrag
237 Belasting over een aange-

DEUTSCH NUMERISCHE ORDNUNG	NEDERLANDS NUMERIEKE VOLGORDE
238 Veranlagung nach der (in Übereinstimmung mit der) Steuererklärung (des Steuerpflichtigen)	nomen bedrag 238 Aanslag op grond van (in overeenstemming met) de aangifte. (van de belastingplichtige)
239 Veranlagung nach dem Umsatz	239 Aanslag op grond van de omzet
240 Abkommen	240 Overeenkomst
240 Vertrag	240 Verdrag
241 Abkommen	241 Overeenkomst
241 Vertrag	241 Verdrag
242 Abkommen	242 Overeenkomst
242 Vertrag	242 Verdrag

Pour cette rubrique, nous faisons un pressant appel à la collaboration de nos lecteurs: Nous les prions de bien vouloir nous faire part de leurs difficultés et des résultats de leur expérience personnelle, vue que c'est le seul moyen qui puisse nous permettre de continuer l'élaboration de ce dictionnaire.

(*Continued from page II*)

(*Suite de page II*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen
President Président	Mitchell B. Carroll
General Secretary Secrétaire Général	L. Korthals
General Treasurer Trésorier Général	M. F. J. Cool
Assistant Secretary Secrétaire Adjointe	Miss J. Ae. v. Buuren
Assistant Treasurer Trésorier Adjoint	J. van Hoorn Jr.

Executive Committee
Comité Directeur

Mitchell B. Carroll, New York
A. C. Burgersdijk, Amsterdam
Paul Coart-Frésart, Liège (Belgique)
Camille Rosier, Angers (France)

***

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:
(*art.* 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.
(*art.* 3) The Association shall endeavour to realise this object by:
a) organizing Congresses
b) issuing a periodical
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) any other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 fevrier 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:
(*art.* 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé, notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problème-financiers et économiques y adhés rents.
(*art.* 3) l'Association se propose de réaliser ce but en
(a) organisant des Congrès
(b) publiant un périodique
(c) établissant une ou plusicurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation
(d) par toutes autres mesures légales.

***

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

BELGIUM — BELGIQUE
Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

BRAZIL — BRESIL
Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

FRANCE — FRANCE
Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris.

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE
Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

GREECE — GRECE
M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

ITALY — ITALIE
Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

NETHERLANDS — PAYS-BAS
Dr. J. A. Monod de Froideville, Emmalaan 2, Haarlem.

(*Continued page IV*)

(*Suite page IV*)

(Continued from page III)

SWEDEN

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law, Vasagatan 12, Stockholm.

SWITZERLAND

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

UNITED STATES OF AMERICA

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Categories of members:

A-members (individuals), paying 20 Dutch Guilders annually. (Members in the U.S.A. and Canada pay $ 8.00) With a view to their scientific work they are entitled to request information from the Documentation Bureau free of charge, but for the direct expenses involved. For other than purely scientific information a fee will be charged as for non-members. A-members receive free of charge the BULLETIN and the fortnightly DOCUMENTATION SERVICE. They receive I.F.A. publications at cost price, and the publications of the Documentation Bureau at a reduced price. Furthermore they have a right to the normal service given by the Bureau.

B-members are those individuals who want to give a special support to the Documentation Bureau by paying Dfl. 32,50 ($ 13.00). They have the same rights as A-members.

C-members being those who pay Dfl. 55,— ($ 20.00). They have the same rights as A and B members; moreover they are entitled to a reduction of 25% on the fees for requested information as compared with the fee for non-members.

D-members being those who pay Dfl. 250,— ($ 100.00). All publications of the I.F.A. and the Documentation Bureau are sent to them free of charge. Information requested from the Documentation Bureau: free of charge in case of simple information, reduction of 50% for other information.

(Suite de page III)

SUEDE

SUISSE

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

CONDITIONS D'ADHESION

Il y a quatre catégories de membres:

Membres A (personnes physiques). Cotisation annuelle: hfl. 20,— (pour les Etats-Unis et Canada: $ 8.00). Ils peuvent demander au Bureau de Documentation des renseignements concernant leur travail scientifique, à titre gratuit; seuls les frais seront portés en compte. Pour d'autres renseignements des honoraires seront chargés comme pour des non-membres. Les membres A recevront gratuitement le BULLETIN ainsi que la DOCUMENTATION SERVICE, publiée deux fois par mois. Ils recevront à prix coûtant les publications de l'I.F.A., et à prix réduit celles du Bureau de Documentation. En outre, ils ont droit au service généralement donné par le Bureau.

Membres B, étant ceux qui veulent donner un support spécial au Bureau de Documentation en payant hfl. 32,50 ($ 13.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A.

Membres C, étant ceux qui n'appartiennent pas aux autres catégories. Cotisation annuelle: hfl. 55,— ($ 20.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A et B. En outre, ils ont droit à une réduction de 25% sur les honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres pour les informations données.

Membres D. Ce sont tous ceux qui paient une cotisation annuelle de hfl. 250,— ($ 100.00). Ils recevront gratuitement toutes les publications de l'I.F.A. et du Bureau de Documentation, ainsi que des informations simples. Pour les autres informations ils ne seront chargés que de 50% des honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres.

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

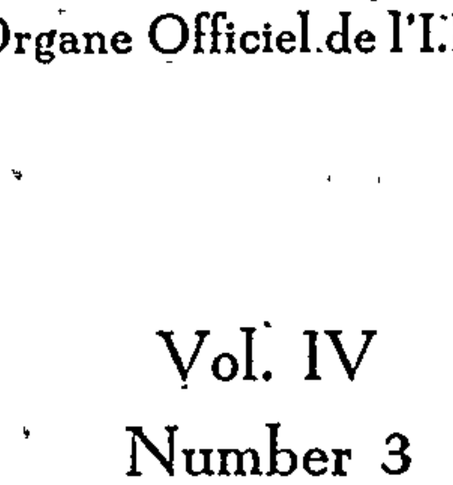
Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation

Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale

Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de l'I.F.A.

Vol. IV
Number 3
1950



L. J. VEEN LTD. — PUBLISHER — AMSTERDAM

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is establieshed as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(*art.* 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.
(*art.* 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library.
d. issuing a periodical
e. any other appropriate measures.

In close coöperation with the I.F.A. and with the aid of experted coöperators in a great number of countries. The Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply a detailed information concerning special subjects (no advise is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.
On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: „Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation.

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément le droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif et sans object politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:
(art. 2) le But du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.
(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal.
b) en fournissant des informations
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque.
d) en publiant un périodique
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires, nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

(*Continued page III, end of this issue*).

(*Suite page III, fin de ce numéro*).

III

NOTES ON MEXICAN FISCAL LITERATURE [1])

by

LUIS J. CREEL LUJÁN.

The principal purpose of these notes is to point out the need of having a thorough investigation made on the subject of Mexican literature on Public Finance and Fiscal Law, in order to give the specialist an adequate instrument for his work.

As can be easily seen, we have not made a complete survey of the field, primarily because most of our literature has the nature of essays published in Legal and Economic periodicals and in the very few specialized reviews that are edited in this country, or prepared as professional theses, and are, therefore, not easily available and then, also, because the papers on these subjects prior to the XX Century, which are few in number, are quite difficult to obtain.

We have limited these notes to the literature of the last fifty years. This does not mean that we do not recognize that certain works, such as the Historia General de Real Hacienda (General History of the Royal Finances) by Fabian de Fonseca and Carlos de Urrutia (1849), the Reserved Instructions of the Viceroys, among which that of the Count of Revillagigedo is specially interesting (1794), certain studies by Ignacio Ramirez (second half of the Nineteenth Century), not to mention others, and also the Reports of certain of our Secretaries of the Treasury, are invaluable documents for the study of Mexican public finances.

We shall start by referring to the complete works on the subjects we are interested in, to refer later on to the essays published in the reviews we have been able to consult.

In 1899 LUIS G. LABASTIDA publishes *Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal* (Study of the Federal Laws on

---

1) This article is being published in Spanish in the „Revista de la Escuela de Estudios Contables del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey", Mexico, No. 7, June 1950.

Fiscal Administration). This work reviews in detail all the Mexican administrative organization of the period and covers taxes, public debt and the currency and banking system, and also the administrative procedures that refer to the subjects covered by these notes. For us, it has principally an historical value.

A work contemporary of the previous one, but different to it inasmuch as it is not only a recopilation and synopsis of the public finances of the time, but also gives a birds-eye view of it, first from primitive times up to the end of the virreinal government, then since the independence of Mexico up to the end of the Maximilian empire and, lastly, from 1867 to 1903, is that by PABLO MACEDO titled *La Hacienda Publica* (Public Finances) — which was published with two others under the general title — „Tres Monografias", published in 1905.

In 1920, G. L. DE LLERGO publishes a short study on *Desorganización de la Secretaría de Hacienda, por efecto de la creación de la Contraloria* (Disorganization of the Treasury Department as a consequence of the establishment of the Comptrolers Department), which contains a very interesting memorandum on the Public Finance Accounting Department.

ALBERTO J. PANI, Secretary of the Treasury Department during 1923, 1924, 1925 and 1926, publishes during the last of these years *La Política Hacendaria y la Revolución* (The Fiscal Policy and the Revolution), in which the author reports on the work done by him in said Department. Together with the two previously mentioned works, this one has great historical usefullness, because, during the years covered by this book, .Mexico established its Income Tax, the Court of Fiscal Infractions and the Bank of Mexico, all of which have had great influence in our country, and the references to the same by the author constitute an important contribution to the history of Mexican Public Finances. Pani has little to add in his work La Politica Hacendaria del Nuevo Regimen (The Fiscal Policy of the New Regime) published in 1941 (together with two others under the general title, „Tres Monografias").

The Treasury Department edited in 1927, under the title *Estudios para la Reforma del Sistema Fiscal de la Respublica* (Studies for the Reform of the National Fiscal System), the professional theses of a group of distinguished lawyers who studied public finance in

said Department. Said work contains the thesis of IGNACIO NAVARRO on the *Sistema Fiscal Mexicano* (The Mexican Fiscal System) which contains, other than very interesting information on the structure of the federal and local systems, a proposed solution to their relationship. That by JOSÉ VAZQUEZ SANTAELLA titled *La Concurrencia de Poderes Federal y Local en los Campos de Imposición* (The Federal and Local Relationship in connection with Taxation), in which this problem is reviewed and certain suggestions submitted for its solution, some of which have been adopted. That by RICARDO OLIVARES in which, under the title *La Base de un Nuevo Sistema Fiscal en Mexico* (The Foundations of a New Fiscal System for Mexico), the author studies the principles governing the then recently established Income Tax and proposes that the global system be adopted. And that by EDUARDO BUSTAMANTE, until recently Sub-Secretary of the Treasury, on *El Impuesto sobre la Renta y la Ley de* 18 *de Marzo de* 1925 (Income Tax and the Law of March 18, 1925) in which the theory of Income Tax is analyzed together with the Law in question, which has, as immediate precedents, the Tax on Salaries and Profits Law and that of 1921, which created the Tax known as „of the Centenary".

ENRIQUE M. SOBRAL, an economist of Guatemalian descent, but with great knowledge of Mexico, published here, in 1939, his *Elementos de Hacienda Publica* (Elements of Public Finance), which is a doctrinary work of a rather elemental nature, but with a high didactic value; it emphasis taxation briefly analizes public income and as to public expenditures only refers to the budget and to budgetary procedure.

Alfonso Cortina Gutiérrez dictated a series of conferences on Ciencia Financiera y Derecho Tributario (The Science of Finance and Tax Law) during the Winter of 1939 in the Law-School of the National University of Mexico, which were published in a mimeographic edition. The conferences regarding the "fiscal credit" and the jurisdictional tax procedure are specially interesting, and it is to be hoped that the author, based on said conferences, prepare a complete work on Mexican Fiscal Law. Cortina, furthermore, notated the Spanish translation prepared by the *Fondo de Cultura Economica* of MARIO PUGLIESE'S *Instituciones de Derecho Financiero* (Institutions of Financial Law), which is of special interest

to Mexico, because it is of great help in the work of interpretation of numerous Laws, since, as Cortina states in the Introduction, said Laws were based to a great extent on said Italian author's works. ALFONSO CORTINA GUTIERREZ also prepared two important papers for the Third Conference of the Inter-American Bar Association, which are published in the corresponding Report. The first refers to *La Doble Tributacion Internacional* (Double International Taxation) and the second to *La Imposición sobre la Renta de Personas Fisicas Extranjeras y Sociedades Extranjeras de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de la Republica Mexicana* (The Taxation of the Income of Foreign Individuals and Entities according to Mexican Income Tax Law).

In 1940 MIGUEL C. MIRELES publishes *Lo que debe ser; no lo que ha sido o lo que es* (That what should be; not that what has been or is), which is a critical study of the Mexican fiscal system with certain suggestions for its improvement.

A number of interesting publications on fiscal themes are to be found among those edited by the Academia Mexicana de Jurisprudencia y Legislacion, all by MARIANO OROPEZA Y GARCIA TERUEL; the following should be mentioned: *¿Desde cuando deben considerarse obligatorias las leyes fiscales que se publican en el Diario Oficial, ordenandose en ellas que entraran en vigor el dia de su publicación?* (Since when should fiscal laws published in the Oficial Daily be considered in force, when they contain the order that they are in force since the day of their publication?), which study also contains some importants notes by LUIS CABRERA: *Recursos Administrativos establecidos en algunas leyes fiscales* (Administrative defenses established in certain tax laws) and *La Condonación en materia fiscal federal* (Condonations in federal fiscal cases); the author of these notes commented this last study in an article published in Jus (No. 51).

The Department of Economy published in 1941 the very important study prepared by FELIPE TENA RAMIREZ on *El Problema de las Alcabalas* (The Problem of the "Alcabalas"). This subject has also been brilliantly discussed by EMILIO GUZMAN LOZANO in *Breve Historia de la Alcabalas en Mexico* (Short History of the "Alcabalas" in Mexico), of which only the first parts with an Apen-

dix were published in numbers 54 and 60 of the already mentioned review, Jus.

Published probably at the end of 1940 or during the first part of 1941, in a mimeographic edition, is an essay on *Los Presupuestos Mexicanos* (The Mexican Budgets), by GUSTAVO F. AGUILAR, which covers the budgets since the colonial period up to 1940. Due to the lack of statistical data, this work is of extraordinary usefullness. On the same level as this work is *La Evolución Técnica del Sistema Impositivo Mexicano* (The Technical Evolution of the Mexican Tax System) by ARMANDO SERVIN, published in 1942, in which the author analyzes the federal tax system since 1917 up to 1940, with special reference to the tax source, their tax pressure, their respective returns and the progressive rates of the Income Tax. The investigation and result are shown in graphs and tables.

ANA MEKLER publishes in 1942 her valuable report on *El Impuesto del Aforo* (The "Aforo" Tax), in which she studies the same principally from the economic point of view and in its relations to the general export policy adopted.

The *Indice de Legislación Fiscal* (Index of Fiscal Laws) by JOSÉ ANDRÉS PÉREZ CARVALHO y ANTONIO GAZOL SANTE FE, published in 1942, contains tables on the federal fiscal laws and related regulations, and, in my opinion, an incorrectly named „fiscal dictionary", which is only a list of the words used in the legislation, with references to the articles in which they are used, but does not contain a definition of said words.

ERNESTO FLORES ZAVALA, one of the Mexican specialists which has distinguished himself most in this field, published in 1946 the first volume, *Los Impuestos* (Taxes) of his work *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas* (Elements of Mexican Public Finances). The program of this first volume, which is the only one published to date, is very complete, and the study of the elements of the tax can well be considered exhaustive. This work is of special importance, because it is the first to examine in Mexico the tax from the point of view of our laws and doctrine, and it also has the outstanding merit of suggesting new solutions to the various tax problems, as, for example, those relating to cooperatives as taxpayers, to the theory of the *causa* of the tax, to its shifting, etc.

FLORES ZAVALA gave a series of conferences, in the later parto of 1947, in the Instituto Tecnologico de Monterrey, which have been published under the title *Panorama de la Tributación en Mexico, en la Tercera Convencion Nacional Fiscal. La Nueva Legislación* (Survey of Taxation in Mexico, at the Third National Fiscal Conference. The New Legislation). In the first conference the author studies the fiscal relationships of the federal and local governments and Import and Export Taxation, in the second and third the Income Tax, in the fourth Special Taxation and Local Taxes and in the last, the Third National Fiscal Conference and the resulting legislation. All the subjects referred to are interesting and well discussed. The author of these works has also written numerous essays, to which we will refer later on.

JORGE I. AGUILAR has written *Exegesis de la Ley General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles* (Examination of the General Law on the Gross Income Tax), published in 1948. It carefully examines this new tax, adopted in compliance with a resolution of the Third National Fiscal Conference.

The paper that LUIS MONTES DE OCA presented at the XV Conference of the Association of Mexican Bankers on *Algunas consecuencias económicas del Impuesto sobre utilidades excedentes* (Certain economic effects of the Excess Profit Tax) was published in 1949. This short report submits a number of special important problems.

One of the most important aspects of the new policy the Federal Government has adopted in fiscal matters is that regarding its fight against tax evasion, and therefore the work by MANUEL RIVERA SILVA on Delitos Fiscales Comentados (Commentaries on Fiscal Crimes), published in 1949, is of great usefullness. In this work the author adopts the very helpful procedure of transcribing the corresponding article of the Fiscal Federal Code, together with the corresponding Presidential Message of introduction of the Bill and adds a short comment.

As is well known, our country has had three *National Fiscal Conferences* in 1925, 1933 and 1947, in which, on invitation of the Federal Government, representatives of the States. Territories and Federal District have been present to discuss fiscal problems of national importance. To date the following *Reports* have been

published: that of the *First Conference* (the fourth edition is dated 1947); the *Synopsis* of the *Second Conference* (fourth edition in mimeograph), its *Report* (dated 1947) and the *Synopsis* of the *Third Conference* (1947 in mimeograph) furthermore the papers filed at the *Third Conference* were reproduced in mimeograph, together with reports on said papers, but they have not been collected in book-form. The Treasury Department also published in a mimeograph edition, the three papers prepared by the Barra Mexicana Colegio de Abogados for the last of said Conferences, which papers are: *El Problema de la Doble Imposición de los Estados Federales* (The Problem of Double Taxation in Federal Countries) by ERNESTO FLORES ZAVALA, in which said question is studied from the view-point of the Mexican, American and Brazilian legislations; *La Competencia Territorial de los Estados en Materia Impositiva* (Territorial Tax Jurisdiction of the States) by the author of these notes and *La Hacienda Publica Municipal* (Municipal Public Finance) by EMILIO GUZMAN LOZANO, the author of numerous essays to which I will have the opportunity to refer to.

I would like to mention the interesting paper prepared for said Third Conference by JOAQUIN B. ORTEGA on *Conveniencia Inconveniencia de Establecer en el Texto Constitucional los Postulados que en Materia de Legalidad deben de llenar los Impuestos* (Advisability or Inadvisability of Including in the Constitution the Legal Principles governing Taxes).

Shortly before the Third National Fiscal Conference was held, on suggestion of the Treasury Department and under the auspices of the Confederation of Chambers of Commerce, a Taxpayers Conference was held, before which very important papers were filed by said *Confederation*, by the *Confederation of Industrial Chambers* and by the *Mexican Mining Association*, among others, the latter prepared papers on *Impuestos a la Mineria* (Mining Taxes), on *Impuesto sobre la Renta* (Income Tax) and on *Impuesto del Timbre* (Stamp Tax). The final paper prepared said Conference for the Third National Fiscal Conference constitutes a technical report of great value.

Recently two books have been published, which should be mentioned in these notes. I refer to the study prepared by SERVANDO J. GARZA on *Las Garantias Constitucionales en el Derecho Tributario*

Mexicano (Constitutional Rights in Mexican Tax Law), which contains very suggestive comments on tax equity. I had the opportunity of preparing a paper dealing with subjects similar to the ones discussed by Garza, filed before the Third Conference of the Inter-American Bar Association, under the title *Los Limites Constitucionales de la Facultad de Imposicion en Mexico* (Constitutional Limitations to the Taxing Power, in Mexico), which is included in the Report of said Conference. The second book is the Spanish translation by ALFONSO GONZALEZ RODRÍGUEZ of *La Prueba en el Proceso Tributario* (Evidence in Tax Procedure) by MARIO PUGLIESE, which translation contains very interesting notes regarding Mexican legislation prepared by the translator and a valuable analysis of evidence in Mexican Tax Law by ERNESTO FLORES ZAVALA, which forms the Introduction of the translation.

I have not been able to complete the investigation regarding professional theses and will only mention the three following ones: *La Inconstitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federacion* (Inconstitutionality of the Fiscal Federal Court) by LEOPOLDO VAZQUEZ CASTELAN, dated 1944, does not constitute a complete study of the problem, nor does it develop the position adopted by those whom, based on the traditional interpretation of the principle of three branches of government, maintained the constitutional impossibility of creating Administrative Courts; this position can not now be held due to the amendment of December 16, 1946, of Article 104, Section I of the Federal Constitution. In 1946 JOSÈ CARRAL ESCALANTE prepared an excellent study under the title *Comentarios al Articulo* 160 *del Codigo Fiscal de la Federacion* (Commentaries to Article 160 of the Fiscal Federal Code) on the jurisdiction of the Fiscal Federal Code. This subject is also studied by DANIEL VILLAVICENCIO QUIROZ in his thesis on *La Trascendencia Juridica del articulo* 10 *de la Ley de Depuracion de Creditos a cargo del Gobierno Federal* (The Legal Importance of article 10 of the Law on the Depuration of Credits against the Federal Government).

I will now deal with the essays on fiscal matters and must point out that though the articles that will be mentioned are, by no means, all the ones published, I do believe that they are sufficient

to show what has been done in Mexico in this connection.

Regarding general fiscal theory the following articles can be mentioned: that by RAUL ORTIZ MENA on *La Politica Fiscal Moderna* (Modern Fiscal Policy; Trimestre Economico, Volume XII, No. 4) in which the objectives of the new policy are compared with those of the orthodox school; closely related with this work is the paper by ARMANDO SERVIN on *La Ocupacion Plena, La Politica Fiscal y las Inversiones Publicas* (Full Employment, Fiscal Policy and Public Investments; Trimestre Economico, Volume XII, No. 4). The first mentioned author has a short work on *Las Finanzas Publicas y el Ingreso Nacional* (Public Finances and National Income, Trimestre Economico, Volume XIII, No. 1).

From another aspect but also in connection with general fiscal doctrine we must refer to two studies by EMILIO GUZMAN LOZANO intimately related, the first is on *Fundamentos y Justificacion del Impuesto* (Basis and Justification of the Tax, Jus No. 100), which sets forth the thesis which can be called "integral" of the justification of the tax, since it is based on the ethical, political, legal and economic basis; and the second, titled *Notas para un Concepto del Impuesto* (Notes for a Definition of the Tax, El Foro, 2nd. series, Volume IV, No. 2) which covers the most important theses that have been adopted regarding the basis of the tax.

Fees are studied by ERNESTO FLORES ZAVALA in *El Concepto de Derecho en Derecho Tributario* (The Definition of Fees in Fiscal Law; Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, No. 37) and by EMILIO GUZMAN LOZANO in *La Ley de Formacion de las Taxas* (The Law on the Creation of Fees; Jus, No. 85).

We will now refer to those works of a general nature but touching only on Mexican problems. In first place we must mention the essay prepared by EMILIO GUZMAN LOZANO (under the title *Panorama de la Tributacion Nacional*) (Survey on National Taxes; Jus, No. 61) in which a comprehensive study is made of the fiscal relationship of the Federal and local governments and on War taxation. The investigations of ARMANDO SERVIN are to be highly recommended; they are *Antecedentes Historicos de nuestra Politica Tributaria* (Historical Precedents of Our Tax Policy; Revista de Hacienda, Volume III, No. 14) and *Los Ingresos, Los Impuestos y los Servicios Publicos* (Income, Taxes and Public Services; Revista

de Hacienda, Volume IV, No. 17); in the first essays the policies adopted by the Mexican Governments from 1821 up to 1937 are analyzed considering the classical division of indirect and direct taxes and the fiscal relationship of the Federal and the local governments, and in the second essay the relationship between the study increase of the tax pressure and of public services in Mexico, are studied.

If we now refer to the always important problem of the fiscal relationship of the Federal and Local Governments we can refer to the following papers: JOSUE SAENZ in *Areas en las Finanzas Publicas* (Areas in Public Finances; Trimestre Economico, Volume VIII, No. 1) studies, from a doctrinal point of view, four problems, i.e., the most desired tax jurisdiction; the distribution of tax sources among large and small areas; the defects of indirect taxation and double taxation. CREEL LUJAN refers to the general problem as regards Mexico, and studies it from the double aspect of the vertical and the horizontal jurisdictions in *Jurisdiction to Tax in Mexico* (Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume II, page 404) and refers only to the first aspect in *Aspecto Juridico de la Competencia Impositiva en Mexico* (Legal Aspect of Tax Jurisdiction in Mexico; Foro, 2nd Period, Volume II, page 1). In his study on *La Federacion y su Politica Fiscal* (The Federal Government and its Fiscal Policy; Jus, Nos. 68, 69 and 70) JOSE MIGUEL QUINTANA thoroughly explores this problem from the Constitutional point of view. JOSE VAZQUEZ SANTAELLA and JOSUE SAENZ in their respective studies, *Hacia la Federalizacion Fiscal* (Towards the Federalization of Taxation, Trimestre Economico, Volume V, No. 2) and *Las Jurisdicciones Fiscales Concurrentes* (The Concurrent Fiscal Jurisdictions; Trimestre Economico, Volume VIII, No. 3), refer to the problem under discussion in connection with the resolutions adopted by the First and Second National Fiscal Conferences.

The study of TORIBIO ESQUIVEL OBREGON on *La Inconstitucionabilidad del Impuesto Progresivo* (Inconstitutionality of Progressive Taxation; El Foro, 1st. period, Volume XV, No. 2) is a curious investigation in which, based on both constitutional and economic arguments, the author concludes that progressive taxation is contrary to the Mexican Constitution.

One of the subjects which has most attracted the attention of the Mexican student is that regarding Income Tax. Numerous essays have been published, among we will only refer to a few.

ARMANDO SERVIN presents in his *Apuntes Historicos del Impuesto sobre la Renta* (Historical Notes on Income-Tax; Revista de Hacienda, Volume III, No. 12) a very complete analysis of the various Mexican taxes which can be considered as precedents of our present Income-Tax legislation; this study covers from 1823 up to 1931, in which the extraordinary 1 % income-tax was established. Another historical work is the one prepared by the *Orden Mexicana de Abogados* on the *Impuesto del Centenario* (The Centenary Tax; El Foro, 2nd period, Volume III, No. 55), though we must point out that this report principally studies the constitutional problem of the use of extraordinary powers by the President.

EMILIO GUZMÁN LOZANO studies the Income-tax from a general point of view in *El Impuesto sobre la Renta en el Sistema Fiscal Nacional* (Income-tax as part of the National Fiscal System; Onda, Volume IV, No. 8), which can serve as an introduction to the very important work of ARMANDO SERVIN on *La Concepcion Tecnica del Ingreso Gravable y Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta* (The Technical Definition of Taxable Income and our Income-Tax Law; Trimestre Economico, Volume XIII, No. 1), in which the author compares the technical and the legal definitions of taxable income.

LUIS J. CREEL LUJAN studies in *War Changes in Mexican Income Tax* (Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume I, page 259) the amendments to this tax due to conditions created by the second World War.

We will now mention the various papers that have been prepared in connection with special aspects of our Income-Tax legislation. It is necessary to note that we are not listing all the studies that have been prepared, but that the ones cited will be sufficient, in our opinion to give a representative picture of the Mexican literature on these matters.

LUIS J. CREEL LUJAN studies in connection with Schedule I, *El Articulo Noveno de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta* (Article Nine of the New Income-Tax Law; Jus, No. 48), in which an interpretation of the exceptional system adopted as regards taxpayers with a yearly income of less than $ 100,000.00 is at-

tempted. Schedule I which is the most important of the five that make up Mexican Income-Tax, has not been considered as a whole, and only certain features have been examined, among others, by JOSE D. ALBAREDA in different essays, all of which have been published in *Revista Fiscal y Financiera;* they are: *Nuevo Aspecto de la Devaluacion* (New Aspect of Devaluation; July, 1947); *Amortizacion* (Amortization; November, 1947); *Valores Mobiliarios* (Securities; January, 1948); *Bonos de Obsequio* (Gift Bonus; February, 1948); *La Depreciacion Funcional* (Functional Depreciation; June, 1948); *Depreciacion* (Depreciation; September, 1948); *Causas de la Depreciacion* (Causes of Depreciation; November and December, 1948) and *La Declaracion Definitiva* (The Final Return; May, 1949). CREEL LUJAN has studied *Los Casos de Excepcion de la Fraccion V del Articulo* 39 *del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta* (Special Cases covered by Article 39, Section V of the Income Tax Regulations; Finanzas y Contabilidad, December, 1945).

In connection with Schedule II the most interesting subject is that regarding the taxation of Dividends. The first work on this matter was prepared by ALFONSO CORTINA GUTIÉRREZ under the title *Los Impuestos sobre Dividendos y sobre Utilidades no Distribuidas* (Taxes on Dividends and on Non-distributed Profits; Finanzas y Contabilidad, December, 1943), in which the matter of Reserves is discussed. CREEL LUJAN studies *Los Dividendos y el Impuesto sobre la Renta* (Dividends and Income-Tax; Jus, No. 71), and EMILIO GUZMÁN LOZANO presents a very complete study of this matter in *Notas para el Estudio del Impuesto sobre Dividendos* (Notes on the Taxation of Dividends; Revista de la Escuela de Estudios Contables, No. 3). Two works on the same subject by RICARDO HAVAUX MEJIA can be mentioned, both which have been published in Finanzas y Contabilidad: *Antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las Reinversiones de Utilidades en las Sociedades* (Precedents of the Income-Tax Law and the Re-Investment of Profits in Corporations; September, 1945) and *Las Inversiones de Utilidades en las Sociedades* (The Investment of Profits in Corporations; December, 1945). JORGE I. AGUILAR G. studies a very interesting problem in connection with this matter in *Improcedencia de la Calificacion de las Declaraciones de Cedula II — Dividendos* (The Unappropriatness of Revising the Schedule II —

Dividend Returns; El Foro, 2nd period, Volume I, No. 2). JOSE D. ALBAREDA publishes his paper *Cedula II sobre Utilidades* (Schedule II on Profits) in the Revista Fiscal y Financiera (April, 1949) and in the same review ERNESTO FLORES ZAVALA publishes his very interesting study on the legal relationship between the Corporation which obtains the profits and its shareholders who receive the dividends, under the title *Ocho por Ciento sobre Dividendos* (Eight per cent on Dividends; May, 1949).

Other subjects related to Schedule II have been studied by JOSE D. ALBAREDA in the paper *El Arrendamiento de Negociaciones* (The Lease of Business; Revista Fiscal y Financiera, July, 1948) and by MANUEL L. GALLEGOS ADAME in *Cedula II — Aparatos Tocadiscos* (Schedule II — Juke Boxes; Revista Fiscal y Financiera, September, 1949).

As far as we have been able to assert, the only work on Schedule III is the one prepared by CREEL LUJAN under the title *La Cedula Tercera del Impuesto sobre la Renta* (Income-Tax's Schedule Three; Jus, No. 39).

As regards Schedule IV and V the most complete paper is that prepared by EMILIO GUZMAN LOZANO under the title *Apuntes sobre el Impuesto a las Rentas del Trabajo* (Notes on the Tax on the Income of Labour; Jus, No. 121). An interesting aspect of this subject has been studied by MANUEL L. GALLEGOS in *Causantes Permanentes del Impuesto sobre la Renta Cedula V* (Permanent Schedule V Income Taxpayers; Revista Fiscal y Financiera, August, 1949).

As to essays on taxes other than Income-Tax, we must mention. *La Contribucion Federal* (The Federal Tax; Revista de Hacienda, Volume III, Nos. 15 and 16), which is no longer in force, by GUSTAVO GOMEZ TAGLE. As to the Stamp Tax, which has recently suffered important amendments, we can refer to *Comentarios al Impuesto del Timbre* (Comments on the Stamp Tax; El Foro, 2nd period, Volume IV, No. 1) by LUIS J. CREEL LUJAN, in which the structure of said tax, prior to the amendments referred to, was criticized, and *Antecedentes Legislativos de la Ley del Timbre* (Legal Precedents of the Stamp Law; El Foro, 2nd period, Volume IV, No. 4) by EMILIO GUZMAN LOZANO.

An interesting fiscal problem is that related to fiscal sanctions,

and in connection with it we would like to mention the short study by JOSE L. COSSIO, who investigates *Desde cuando se usa la palabra Recargo en nuestra legislacion fiscal y que significado tiene* (Since when has the word "Recargo" been used in our fiscal legislation, and what does it mean; El Foro, 1st. period, Volume XV, No. 2) and the more complete and exhaustive study of EMILIO GUZMAN LOZANO, *Los Recargos Fiscales en el Derecho Mexicano* (The Fiscal "Recargos" in Mexican Law; Jus, Nos. 40 and 43).

As to the very important subject of tax fraude we must refer to the conference that JULIO KLEIN gave before the Academia Mexicana de Jurisprudencia y Legislacion on *La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal* (The Federal Penal Law on Tax Fraudes; El Foro, 2nd period, Volume V, No. 3) in which the author defends said Law against the attacks it suffered from a Constitutional point of view, and the study by LUIS GARRIDO and MARIANO JIMENEZ HUERTA titles *Estudio Critico de la Ley Penal de Defraudacion Impositiva en Materia Federal* (Critical Study of the Federal Penal Law on Tax Fraudes; El Foro, 2nd period, Volume V, No. 4) in which the Law in question is criticized from the point of view of the legal penal doctrine.

IV

LA CONVENTION ENTRE LA SUÈDE ET LA NORVÈGE TENDANT À ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS ET SUR LA FORTUNE

par

OTTO EKENBERG

Conseiller à la Cour des Comptes
(Kammarrätten) à Stockholm.

Le 21 juin 1947 fut signée une convention entre la Suède et la Norvège tendant à éviter les doubles impositions sur les revenus et sur la fortune. Cette convention était le résultat de négociations prolongées, commencées en 1938, interrompues par la guerre, reprises et achevées après.

Les conventions de même but, conclues plus tôt entre les Etats nordiques, ont un caractère commun dans l'ensemble — on pourrait même parler d'un type nordique — et cette nouvelle convention ressemble beaucoup aux précédentes.

Extension de la convention.

Quant à l'extension géographique de la convention on constate que le Spitzberg et l'île de Jan Mayen sont exemptés de l'application.

La convention est limitée aux ressortissants suédois et norvégiens, sans égard pour leurs domiciles ou leurs résidences, et ne s'applique pas par conséquent aux autres personnes physiques, même si elles sont domiciliées ou résidantes dans les Etats contractants. La convention est applicable en outre aux personnes morales de nationalité suédoise ou norvégienne; comme une définition générale on peut dire que les personnes morales, constituées selon la législation suédoise, ont la nationalité du pays d'où elles proviennent.

Comme indique le titre, la convention ne comprend que des dispositions concernant les impôts sur les revenus et sur la fortune

(c. à d. des impôts directs), que ce soit au profit de l'Etat ou des communes. En ce qui concerne la législation suédoise sont considérés comme impôts de ce genre notamment: [1])

a) l'impôt d'Etat sur le revenu;
b) l'impôt d'Etat sur la fortune;
c) l'impôt communal général.

Les impôts suédois.

L'impôt d'Etat sur le revenu et l'impôt d'Etat sur la fortune sont personnels, établis sur l'ensemble des revenus ou de la fortune et perçus d'après un tarif progressif. L'impôt communal général, aussi prélevé sur tous les revenus, est fixé dans chaque commune à une somme égale, proportionnée à la somme globale des revenus d'un contribuable. Néanmoins quand il s'agit du dividende d'une action, touché par une personne non domiciliée ou résidante en Suède, l'impôt d'Etat sur le revenu est transformé en un droit fixe de 20 % du montant du dividende („l'impôt sur les coupons'') [2]); le dividende et l'action, d'où il provient, étant exemptés de tout autre impôt suédois.

Des impôts cédulaires n'existent pas en Suède à moins qu'on veuille considérer l'impôt de coupon comme un impôt de ce genre.

Parallèlement à d'autres législations, les lois suédoises distinguent:

A) les contribuables, dont chaque revenu et chaque espèce de fortune, soit en Suède, soit à l'étranger, sont soumis à l'impôt;

B) les contribuables qui ne sont assujettis à l'impôt qu'au sujet de leurs avoirs situés en Suède (voir ci-dessous).

Ceux qui sont sujets à l'obligation fiscale illimitée, mentionnée à lettre A, sont:

a) les personnes physiques qui sont domiciliées en Suède ou qui y résident, c'est-à-dire qui y font un séjour durable;

b) les personnes morales de nationalité suédoise.

---

[1]) L'énumération des impôts dans la convention mentionne aussi un impôt suédois, prélevé sur les sociétés par actions qui omettent de distribuer des dividendes bien qu'elles puissent le faire („ersättningsskatt''). Cet impôt, qui est entré dans cette énumération pour raison formelle, n'a pas d'importance au point de vue international.

[2]) L'énumération des impôts dans la convention indique cet impôt comme un impôt spécial, ce qui n'est pas tout à fait correct. Pour des raisons pratiques, on a voulu pourtant le mentionner explicitement dans l'énumération.

Les autres personnes physiques ou morales (mentionnées à la lettre B) ne sont assujetties à des impôts suédois qu'à la condition de posséder ou exploiter en Suède des biens immobiliers ou des entreprises industrielles ou commerciales ou d'y toucher des revenus de travail, gagnés en Suède. La condition à laquelle les dividendes des sociétés d'actions suédoises sont soumis à l'impôt de coupon a déjà été mentionnée.

La règle principale de la répartition des revenus entre les deux Etats.

Pour éviter les doubles impositions en matière des impôts sur le revenu, la convention stipule — conformément aux autres conventions nordiques — comme une règle principale, que les revenus ne seront soumis à l'impôt que dans l'Etat contractant, où le contribuable a son domicile. Néanmoins la convention indique plusieurs exceptions très importantes à cette règle (voir ci-dessous).

Suivant la règle principale seront imposés en Suède comme état de domicile notamment les revenus de travail (traitements, salaires, pensions ou autres émoluments), les rentes viagères, les intérêts et la plupart des bénéfices provenant d'aliénations.

Par contre, la Suède renonce à prélever des ressortissants suédois ou norvégiens, domiciliés en Norvège, l'impôt sur les revenus de travail, gagnés et touchés en Suède. Quant à ces revenus de travail on doit observer cependant que la loi suédoise impose à l'employeur, en payant à l'employé sa rétribution, de retenir une somme fixe qui sera versée à l'Etat comme une avance sur l'impôt perçu plus tard au sujet de l'employé pour l'exercice courant. Considérant cela, l'imposition de ce revenu devait être réservée, selon la convention, au profit de l'Etat, où le travail s'effectue, et non pas au profit de l'Etat du domicile de l'employé; aussi on a déjà discuté la possibilité de refaire cette disposition dans ce sens.

On peut bien dire que la signification du terme „domicile", qui correspond sans doute à la conception suédoise, est, à tout prendre, la même que celle, indiquée comme suit à la réunion générale en matière de double imposition à Genève en 1928 par des experts gouvernementaux dans leur rapport et réitérée dans les projets de convention, élaborés à Mexico et Londres: le domicile fiscal d'une

personne physique est au lieu de sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.

Si un contribuable n'a un domicile dans ce sens *ni en Suede ni en Norvège* mais il a quand même là une résidence, la convention considère également cette résidence comme un domicile, et c'est dans ce sens étendu que le mot „domicile" sera employé ci-après. Il y a à ce propos dans la convention une définition du terme „résidence" ainsi conçue: On considère qu'il y a une résidence dans l'un de ces Etats si le contribuable y séjourne à un endroit dans de telles conditions qu'on peut en conclure qu'il a l'intention d'y rester pendant un espace de temps non passager.

Puisque chaque personne, qui réside en Suède (pendant une période pas trop courte) sans y avoir un domicile, est, selon la législation de cet Etat, soumise à l'obligation fiscale illimitée (voir ci-dessus), la Suède exonérera selon la convention un Suédois ou un Norvégien qui a son domicile en Norvège et réside en Suède de tous les impôts suédois, à moins qu'ils soient prélevés sur des biens immobiliers ou des entreprises industrielles ou commerciales situés en Suède.

Nous avons déjà indiqué que la convention comprend aussi les ressortissants suédois et norvégiens qui n'ont pas de domicile ou de résidence dans aucun de ces Etats. Pour l'application de la convention dans ce dernier cas on emploie une fiction, à savoir qu'ils ont un domicile dans l'Etat où ils sont ressortissants. Cette stipulation n'a pas pourtant de grande importance puisqu'il est rare que ceux qui n'habitent pas ou ne résident pas dans aucun des Etats contractants soient sujets aux doubles impositions que la convention cherche à éviter.

Une personne morale est considérée comme domiciliée dans l'Etat où siège la direction [1]) ou la tête de son administration. Comme une personne de ce genre ne peut pas selon la conception juridique suédoise transporter un tel organe dans un autre état, toutes les personnes morales, constituées en Suède, y gardent leur domicile pour toujours. Les personnes morales étrangères — à part certaines sociétés de holding — ne deviennent pas, selon la légis-

---

[1]) En tête d'une société suédoise par actions se trouve toujours une direction, qui a aussi les fonctions confiées dans beaucoup des états étrangers à un conseil spécial d'administration.

lation suédoise, soumises à une obligation fiscale illimitée en Suède lors même qu'elles y transportent leur direction ou la tête de leur administration.

La convention prévoit des cas douteux, où il est difficile de savoir dans lequel des deux Etats une personne a son domicile, et la convention stipule alors que la question sera tranché par voie d'accord particulier entre les autorités fiscales suprêmes des deux Etats. On considère à cet égard, quel est celui des Etats dans lequel se trouvent centralisés les intérêts de cette personne; s'il est impossible d'aboutir à une décision sur ce point, on s'en tiendra à la nationalité de l'intéressé.

Dérogations à la règle principale de la répartition.

Les impôts prélevés sur les biens immobiliers ne seront perçus que dans l'Etat où se trouve l'immeuble. Ce principe s'applique aussi bien aux revenus provenant de baux à loyer et de baux à ferme qu'à ceux résultant d'une activité agricole ou une autre forme de jouissance directe [1]) ainsi qu'aux bénéfices provenant d'aliénations d'immeubles ou de leurs accessoires, vendus en même temps.

Les entreprises industrielles ou commerciales sont imposables dans chacun des Etats à raison des revenus produits par les établissements stables qui y sont situés. S'il y a des établissements de ce genre dans les deux Etats, les autorités suprêmes de ces pays s'entendront, les cas échéants, pour arrêter les règles de ventilation. Les principes d'une telle ventilation ne sont pas établis dans la convention.

Les revenus d'entreprises, lesquels ne sont pas produits par des établissements de cette espèce, sont imposables dans l'Etat où le contribuable est domicilié.

Sont considérés comme établissements stables toutes les installations permanentes de l'entreprise comme les sièges de direction,

---

[1]) Cela se rapporte aussi à l'exploitation des forêts. Si par exemple un Norvégien, domicilié en Norvège, s'appuyant sur un contrat d'exploitation, met en coupe une forêt suédoise, située près de la frontière, et transporte les troncs non travaillés à une scierie en Norvège, la Suède a le droit d'imposer le revenu de cette activité, ayant lieu sur son territoire, — le calcul en peut être embarrassant — bien qu'il n'existe pas un établissement stable en Suède.

bureaux, succursales, fabriques, usines, ateliers, comptoirs d'achat ou de vente, dépôts, mines, carrières etc.

Parmi les établissements stables on range aussi les agences qui travaillent habituellement pour le compte d'une entreprise, mais il est indiqué expressément qu'un agent vraiment autonome ou un agent qui ne fait que négocier les affaires sans avoir le pouvoir pour la conclusion des contrats, ne constitute pas un établissement stable.

Les professions libérales sont traitées au point de vue fiscal comme des entreprises industrielles ou commerciales. Il s'ensuit que dans la plupart des cas les revenus en sont imposables dans l'Etat, où est domicilié le contribuable; s'il y a des établissements stables dans les deux Etats (par exemple un artiste y ayant des ateliers), une ventilation sera faite comme est indiqué ci-dessus.

En ce qui concerne les revenus provenant des navires ou des avions l'imposition est établie dans l'Etat où l'activité a son siège. Vu le fait qu'un syndicat, formé de participants de plusieurs états nordiques, a exercé de l'aviation internationale, on a trouvé pratique de stipuler comme une dérogation à la disposition déjà mentionnée, qu'un syndicat de ce genre, qui ne forme pas une personne morale et qui exerce l'aviation ou la navigation, sera imposé dans chaque Etat contractant, où un participant est domicilié, au sujet de la partie du revenu qui revient à ce participant.

On doit comprendre dans les revenus d'un établissement stable les bénéfices provenant de la vente totale ou partielle de cet établissement ou des divers instruments de production qui y sont utilisés.

Les redevances versées pour la jouissance de biens immobiliers ou pour l'exploitation de mines ou autres ressources naturelles sont imposables dans celui des deux Etats où sont situés ces biens ou ressources.

Les droits d'auteur et les produits provenant de la vente ou de la concession de licences d'exploitations de brevets, marques de fabrique etc. seront imposés dans l'Etat, où le contribuable a son domicile; toutefois, si celui qui reçoit un revenu de ce genre, a sur la direction de l'entreprise, qui le rétribue, une telle influence qu'il doit être considéré comme intéressé dans l'entreprise, l'imposition de ce revenu sera réservée à l'Etat, d'où provient le revenu.

Comme une conclusion générale nous pouvons dire concernant ces dérogations à la règle principale de la répartition que la Suède renonce à imposer les Suédois et Norvégiens, y domiciliés, concernant les revenus, provenant des biens immobiliers ou des entreprises en Norvège.

Dispositions spéciales concernant les dividendes des sociétés par actions.

Le dividende d'une société par actions sera imposé dans l'Etat où le contribuable a son domicile. Toutefois chaque Etat conserve, quant à ce revenu, le droit de percevoir, conformément à sa législation, l'impôt retenu à la source jusqu'à concurrence de 10 % du montant brut du dividende. Mais si une imposition de cette sorte a lieu dans l'Etat sur le territoire duquel les capitaux sont investis, l'Etat du domicile accordera un dégrèvement du montant de son impôt jusqu'à ce qu'il se rapporte au dividende, et ce dégrèvement ne sera pas inférieur à 5 % du montant brut du dividende. Cela impliquera que les deux Etats partageront le droit d'imposer le dividende et que, malheureusement, la double imposition ne cessera pas complètement, mais la somme, indiquant la double imposition restante, ne pourra pas dépasser 5 % du montant brut du dividende.[1])

Comme est indiqué ci-dessus la Suède prélève un impôt sur les coupons de tous les actionnaires, non domiciliés dans ce pays, qui touchent des dividendes de sociétés suédoises. Cet impôt est perçu à la source de manière que la société qui distribue les dividendes, ou la banque, qui fait les versements à ses clients de la part de la société, retient 20 % du dividende, et les sommes retenues seront plus tard remboursées à un organe spécial d'Etat, nommé La Commission de l'impôt sur les coupons (Kupongskattenämnden). Il est de rigueur que l'actionnaire, avant la réception du dividende, remplisse et signe une formule („déclaration"), dans laquelle il donne et certifie en toute conscience des renseignements concernant son domicile et la propriété des actions en question.

Si l'ayant-droit au dividende est un Suédois ou un Norvégien, la retenue sera d'après la convention réduite de 20 % à 10 % du

---

[1]) Des stipulations pareilles se trouvent dans la convention entre la Suède et les Etats-Unis.

montant brut du dividende à condition qu'il soit domicilié (ou résidant) en Norvège. [1])

Le procédé pour obtenir la réduction en Suède n'est pas en général très compliqué. S'il est *évident* que celui qui touche le dividende a droit à cette faveur — souvent la société ou la banque en question connaît bien les circonstances particulières à ce sujet — la société ou la banque ne retient que 10 % du montant du dividende. Sinon, la retenu doit être faite de la façon ordinaire au taux de 20 %, mais ensuite l'actionnaire peut adresser une demande de restitution au Bureau de l'impôt sur les coupons („Kupongskattekontoret"), ce bureau étant en réalité un secrétariat de La Commission de l'impôt sur les coupons. En ce cas il faut joindre à la demande — outre les attestations concernant le temps, où le dividende fut payable, et la nationalité du demandeur — un reçu, constatant la retenue de l'impôt, et des renseignements sur son domicile et sur certaines circonstances concernant son séjour en Norvège. Souvent une banque norvégienne bien connue peut en fournir les preuves. Après l'examen des documents La Commission de l'impôt sur les coupons se prononce sur la demande.

La demande sera remise du l'ayant droit au Bureau de l'impôt sur les coupons avant la fin de l'année civile suivant celle où le dividende a été touché, et au plus tard, toutefois, au cours de la troisième année civile suivant celle où le dividende est devenu payable.

On pourra recourir contre les décisions de la Commission de l'impôt sur les coupons.

Quant au dégrèvement jusqu'à 5 % du montant du dividende (faveur qui peut être accordée aux ressortissants suédois ou norvégiens, domiciliés en Suède et ayant des actions de sociétés norvégiennes) il faut constater que le calcul en peut être très difficile

---

[1]) La convention ne donne pas de stipulation directe concernant la question de savoir s'il est indispensable que l'ayant-droit au dividende ait la propriété ou la possession de l'action en question ou s'il peut également obtenir la réduction de la retenue au cas où il ne possède que le coupon. Cependant la loi suédoise dispose qu'un Suédois, domicilié en Suède, sera soumis à l'impôt sur les coupons sans réduction s'il agit comme prête-nom pour le compte d'un tiers ou s'il n'a pas — à part quelques exceptions spéciales — le droit de propriété sur l'action. Il est alors évident qu'une personne, domiciliée en Norvège, ne peut pas réclamer une faveur qu'on refuse au Suédois dans le cas mentionné. Sans doute cette interprétation correspond au vrai sens de la convention.

et donner lieu à des questions embarrassantes. Ces problèmes touchent néanmoins essentiellement la législation suédoise interne et peuvent être laissée de côté ici.

La répartition de différents genres de fortune entre les deux Etats.

La répartition des genres de fortune est fondée essentiellement sur les principes qui régissent la répartition des revenus. Par conséquent, comme règle principale, les constituants de la fortune sont imposés dans l'Etat du domicile. Font exception: Les immeubles avec leurs accessoires et les entreprises industrielles ou commerciales, qui sont soumis à l'impôt de fortune dans l'Etat à qui est dû l'impôt sur les revenus provenant de ladite fortune. Les actions sont imposées selon la règle principale.

Ces dispositions signifient que les Suédois et les Norvégiens, domiciliés en Suède, sont exonérés des impôts prélevés sur leurs biens immobiliers ou entreprises en Norvège.

Technique pour éviter les doubles impositions.

La suppression des doubles impositions résulte du fait que seul un des Etats peut imposer les revenus et les biens qui selon la répartition doivent y être imposés. On n'emploie pas le système selon lequel l'Etat conserve le droit d'asseoir ses impôts en conformité avec sa législation sans tenir compte des doubles impositions, mais perçoit la taxe après déduction des sommes afférentes aux revenus et aux biens distribués à l'autre Etat.

En raison de la progressivité des impôts il est établi que chaque Etat est libre d'employer sur un impôt le taux effectif qui peut être calculé par rapport à l'ensemble des revenus ou à toute la fortune de l'assujetti.

Relations entre entreprises mère et fille.

En raison des conditions spéciales, par lesquelles des transactions ont eu lieu entre une entreprise mère dans un Etat et une entreprise fille dans l'autre Etat, les autorités suprêmes de ces pays peuvent s'entendre pour rectifier d'une façon équitable les évaluations des revenus et des biens des entreprises.

Dispositions diverses.

Malgré les dispositions si détaillées, dont nous avons fait ici un exposé, il peut quand même arriver, qu'une double imposition surgisse. Mais tout contribuable, qui considère que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition, peut adresser une demande à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien-fondé de la demande est reconnu, l'autorité fiscale suprême de cet Etat peut s'entendre avec l'autorité fiscale suprême de l'autre Etat pour supprimer cette double imposition.

A la fin, il faut mentionner une disposition, aux termes de laquelle chaque Etat, à l'application de la convention, est libre de demander de preuves de l'existence d'une double imposition. Pratiquement les autorités qui établissent les impôts ou s'occupent des taxations en Suède ne fontpas en générale de telles demandes, mais la double imposition doit être constatée habituellement avant les ententes, mentionnées ci-dessus, entre les autorités fiscales suprêmes des Etats.

SOME MODIFICATIONS OF THE NETHERLANDS TAX LAW BY THE CONVENTION CONCLUDED ON OCTOBER 15th 1948, BETWEEN THE NETHERLANDS AND GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME

by

H. J. Blok

Inspector at the Netherlands Ministry of Finance, the Hague

Introduction

The convention just mentioned has four aspects:

1 the avoidance of double taxation (articles I up to and including XV);

2 the furtherance of an efficient performance of the convention through the exchange of information and the prevention of tax fraud and legal evasion with respect to taxes on income (article XVI);

3 an equal treatment of nationals of the two States (article XVIII);

4 the possibility to extend the convention or of some of its provisions to territories under the same Crown and for the foreign relations of which the metropolitan country is responsible (article XIX).

In this essay attention is only paid to the first aspect; especially to the articles I—XV as they affect Netherlands tax law.

In order to avoid double taxation as much as possible — to quote the explanatory memorandum to the bill for the approval of the convention — the convention assigns for the purpose of taxation the elements of the income either to the State in which the beneficiary is a resident, or to the State from which income originates. The effect of this assignment is not that the income allocated according to the origin principle is altogether disregarded for the application of tax rates in the State of which the beneficiary

is a resident. The latter State will grant an allowance on the tax corresponding to the total income in those cases in which this has been provided for in the national statutory regulations (article XV), but only according to the way of calculation prescribed by the convention.

The convention has consequences for resident-taxpayers and non-resident taxpayers as well. As to income originating from the United Kingdom, the consequences for resident-taxpayers are least important, because they are already benefited by the unilateral regulations for the avoidance of double taxation in force in the Netherlands. Nevertheless the convention procures them the benefit that e.g. interests and royalties (article VII) will be transferred to the Netherlands free from British income tax. The benefits to non-resident taxpayers are more important, because the proceeds of several Netherlands sources, taxable in the Netherlands up to now, will in future be exempt from tax. In the following explanations some further attention will be given to particulars.

§ 1 *Taxpayers*

Netherlands law. According to Netherlands common parlance the word "persons" means: individuals. Netherlands (non fiscal) law, however, distinguishes between "individuals" and "bodies corporate". On the other hand Netherlands fiscal law mentions "individuals" and "other taxpayers". Those "other taxpayers" are not in all cases bodies corporate; as a matter of fact they may include limited partnerships with capital stock and associations without corporate capacity.

Convention. The convention starts from the conception "person" (article II, section 1-e), which covers not only individuals, bodies corporate, limited partnerships with capital stock and associations without corporate capacity, but also bodies of individuals (especially firms). Therefore the conception "person" is more comprehensive than the conceptions "individuals" and "other taxpayers" according to Netherlands fiscal law.

§ 2 *Residence for tax purposes*

Netherlands law. Netherlands law distinguishes between resident and non-resident taxpayers. The question where a taxpayer has

his fiscal domicile (i.e. residence) depends, as a matter of principle, on circumstances. As for individuals, it is of particular moment whether there is a permanent relation between the individual and the State in which he is living. If there is a permanent relation with more than one State, a person may be considered as a resident of both or all of them. As to taxpayers other than individuals (f.i. limited liability companies) the fiscal domicile is determined by the seat of the chief management. Besides this, as to the Netherlands company tax, the fiscal domicile of a taxpayer is regarded to be in the Netherlands in all cases where such a taxpayer has been instituted according to Netherlands law.

Convention. The residents defined in article II, section 1 (g), are all „persons" within the meaning of article II, section 1 (e). Accordingly a resident of the Netherlands is any individual having his fiscal domicile in the Netherlands and any body of persons (not being a "company") having its fiscal domicile in the Netherlands. If it must be assumed that a taxpayer is a resident of the Netherlands as well as of the United Kingdom, the articles of the convention dealing with "residents" are not applicable with respect to such a taxpayer. That does not imply, however, that he cannot claim an allowance for double taxation; this right has been provided for in article XV. By virtue of article II, section 1 (g), a company is to be regarded as resident in the Netherlands if its business is managed and controlled in the Netherlands. Accordingly, contrary to Netherlands law, it is not exclusively decisive whether such a company has been founded according to Netherlands law.

§ 3 *Permanent establishment*

Netherlands law. The Decree Enterprise Tax defines a "permanent establishment" as a fixed place of business in which the activities of the enterprise are wholly or partly carried on. The regulation concerning the avoidance of double taxation in force in the Netherlands has the same definition. As instances of permanent establishments it quotes: the centre of management of the enterprise, branches, factories and workshops, premises for purchase or sale, warehouses and other commercial establishments having the character of a fixed place of business and also — and this demon-

strates the difference in regard to permanent establishments within the meaning of the Decree Enterprise Tax — permanent agencies (even if the agent has only a limited power to contract or if he only keeps a stock of merchandise). Under the said regulation the fact

a of an enterprise entertaining business relations exclusively through the intermediary of an absolutely independent agent;
b of an agent being permanently employed by an enterprise, but exclusively acting as an intermediary not authorized to conclude contracts on behalf of the enterprise;
c of a stock of merchandise only being kept on a commission basis;

shall not be held to mean that the enterprise in question has a permanent establishment. Letter b also applies if the intermediary only keeps a stock of merchandise of the enterprise for urgent deliveries.

Convention. The conception "permanent establishment" within the meaning of the convention (see article II, section 1-k) virtually corresponds with the conception "permanent establishment" within the meaning of the above-mentioned regulation. The provision of article II, section 1 (k, under iii), does not occur explicitely in Netherlands law. It is to be noted, however, that under Netherlands law neither, a subsidiary company will easily be regarded as permanent establishment of the parent-company, in that it is a legally independent company and as such not a branch of the parent-company.

Finally, as a departure from Netherlands law is mentioned article III, section 5 (purchase activities). Such a provision does not occur in Netherlands law.

§ 4 *Dividends from abroad*

Netherlands law. Netherlands law maintains the principle that dividends are taxable in the State where the beneficial owner is living or has been founded. Accordingly, in respect of foreign dividends received by a resident of the Netherlands, as a rule no allowance for double taxation is granted, irrespective of the tax which might be levied abroad with respect to those dividends.

As to *individuals* living in the Netherlands, there is no departure from that rule. In determining the income the dividends received

have to be taken into account in all cases. In doing so, however, foreign taxes imposed on the dividend are deducted from the gross dividend.

As to *limited liability companies* established in the Netherlands the above rule is departed from if one of the following conditions has been complied with:

a the company must have an important interest [1]) in another (domestic or foreign) company, the capital of which is wholly or partly divided into shares;
b the company must hold the shares (not an important interest) in the line of a normal conduct of its other business (i.e. business not consisting in shareholding);
c the obtaining of the shares (not an important interest) by the company must have served a public interest.

Then, in determining the taxable amount of the limited liability company, the net-dividends (i.e. the gross-dividends reduced by the foreign taxes which have been imposed on those dividends) are deducted. Apart from the special regulations with respect to holding companies, which are disregarded for the time being, in other cases (occasional possession of some shares for mere investment) relating to limited liability companies domiciled in the Netherlands there is no departure from the aforesaid rule.

Convention. Also after the convention will have come into force, foreign dividends are taxable in the Netherlands according to Netherlands law. That is why reductions, if any, for the avoidance of double taxation are only granted "as far as may be in accordance with the provisions of Netherlands law" (article XV, section 2). As appears from the foregoing, according to Netherlands law double taxation is only avoided with respect to specific dividends received by limited liability companies. It turned out to be desirable, however, also to make a provision with regard to certain dividends received by individuals. That wish, however, could not be complied with before a Netherlands law rendered it practicable (article XV, section 2). The Netherlands law approving the convention now

---

[1]) An individual is deemed to have an important interest in a corporation if he, alone or together with near relatives, was controlling directly or indirectly, in the course of the last five years, more than 25% of the paid up capital of such a corporation.

produces the solution. Article 3 of that law contains a proviso in favour of the individual living in the Netherlands, who, at the moment at which the dividend has become payable,

a had an important interest [1]) in a company with capital stock managed in the United Kingdom, or

b held, in the nature of a normal conduct of business, shares in such a company, or

c held shares in such a company for serving a public interest.

According to the said provision the U.K. income tax due by the company, in so far as it is relating to the dividends received, is deemed to be a payment in advance of the Netherlands income tax imposed on the individual. This implies that in determining the beneficiary's net-income the dividends received from the United Kingdom have to be taken into account as if the U.K. income tax had not been due, and that in computing the Netherlands income tax with respect to the said British income tax a credit is given. This credit is calculated in the way defined in article XV, section 2, of the convention. The credit cannot surpass the amount of the U.K. income tax.

§ 5 *Dividends paid to non-residents*

Netherlands law. As for the beneficiary of the dividend, Netherlands dividends tax is a payment in advance to the Netherlands income tax or company tax in all cases in which in respect of the dividend an assessment is made for either of these taxes. In the following cases an assessment may be made to non-resident beneficiaries of Netherlands dividend:

a the dividends are received by an individual or a limited liability company in respect of shares belonging to the trade capital of a trade or business carried on in the Netherlands through a permanent establishment within that country;

b the dividends are received in respect of an important interest and the shares are not owned by a limited liability company, nor do they belong to any trade or business capital.

---

[1]) A company is deemed to have an important interest in another company if it is controlling directly at least 25 % of the paid up capital of the other company and if there is no reciprocal shareholdership.

In most of these cases a refund of the dividends tax is given to taxpayers who do not owe any income tax (company tax) or who owe less income tax (company tax) than the amounts of the dividends tax withheld.

There are cases, however, in which no assessment nor refund in the Netherlands income tax or company tax is provided for as regards non-resident beneficiaries of dividend. Those cases in which the dividends tax is not a payment in advance but a final payment are the following:

1 the shares (not an important interest) do not belong to the trade capital of any trade or business;
2 the shares (an important interest) belong to the trade capital of a trade or business or part thereof not carried on in the Netherlands through a permanent establishment.

Convention. Now, what does the convention provide with respect to the Netherlands tax on dividends paid to non-residents? Article VI comes to this that no tax is due with regard to a resident of the United Kingdom, except in those cases in which the beneficiary is carrying on a trade or business in the Netherlands through a permanent establishment, irrespective of whether the shares belong to the trade's (or business') capital or not. Accordingly, the tax is undoubtedly due in the cases mentioned under a. As a rule it will not be due in the cases denoted under b and 1 and 2.

§ 6 *Royalties*

Netherlands law. Royalties are obtained in consideration for the use of industrial property and other rights. If the amount of the royalties depends f.i. on the turnover obtained by the exploitation of such a right, the party concerned residing outside the Netherlands and receiving the royalties out of a Netherlands source, is not for that matter subject to the Netherlands income tax or company tax, provided the amounts in question are not due to him by reason of a trade or business carried on through a permanent establishment in the Netherlands. In cases, however, in which the royalties are received by way of a participation in the net profits of an enterprise in the Netherlands, the beneficiary of such royalties, not being a resident of the Netherlands, is on that account subject to the

Netherlands income tax or company tax. In those cases the amounts are generally regarded as proceeds of personal property. As a matter of fact Netherlands law does not discriminate between royalties as proceeds of personal property and royalties as proceeds of real property.

Convention. The last-mentioned discrimination, however, is made in articles VII and VIII of the convention. In article VII a provision has been made with respect to royalties as proceeds of personal property and article VIII contains a proviso relating to royalties as proceeds of real property. There is no congruency between these two provisions. The contracting parties have adhered to the principle that proceeds of personal property are subject to tax in the State in which the beneficiary is residing, and proceeds of real estate in the State from which the proceeds originate. The result of all this is that royalties, not being participations in the net profit of an enterprise, the seat of which is in the Netherlands, just as under Netherlands law, remain taxfree in the Netherlands, even if the amounts in question are flowing from "real estate" sources. If, as against the foregoing, royalties are to be considered as participations in the net profit of such an enterprise, then the relative amounts can only be taxed in the Netherlands if they proceed from real property. However, if such amounts accrue from a movable property then, contrary to Netherlands law, such amounts are not to be taxed.

§ 7 *Governmental remunerations*

Netherlands law. Remunerations, including pensions, paid by the exchequer or to the charge of governmental funds, according to Netherlands law are subject to tax in the State of domicile of the debtor. In connection therewith it is immaterial whether the remunerations are paid to individuals residing in the Netherlands or to individuals not residing in the Netherlands (f.i. officials of the diplomatic service). The former individuals, however, are entitled to an allowance for double taxation if the remunerations are likewise subject to tax elsewhere. This allowance is granted to individuals of Netherlands nationality and — on special conditions — to foreigners as well.

Netherlands law does not make a distinction between payments made with respect to services rendered in connection with any governmental trade or business and payments effected with respect to services not rendered in connection with a governmental trade or business.

Convention. Article IX, section 1, adheres to the principle that remunerations from governmental means are liable to tax in the State where they originate. The said section relates mainly to officials of the diplomatic and consular service. Remunerations received by Netherlands officials in the fulfilment of their function at the Netherlands Embassy in the United Kingdom are liable to Netherlands wages tax and consequently to Netherlands income tax as well. These remunerations, however, are exempt from British income tax in such a way that they are not taken into account in determining the net income which might be taxable in the United Kingdom. If any person of British nationality is attached to the Netherlands Embassy in the United Kingdom, the total exemption is not applicable. In such a case the remunerations are taxed by the Netherlands as well as by the United Kingdom. In order to avoid double taxation, however, under article XV, section 1, the person referred to is entitled to a credit in the United Kingdom.

The provisions of article IX do not apply to payments in respect of services rendered in connection with any trade or business carried on by either of the Contracting Parties for the purpose of making a profit. In my opinion those payments, according to the underlying principle of article X, are taxable in the State in which the activities are performed. If this is the case, there is on this point a departure from Netherlands law.

§ 8 *Personal services*

Netherlands law. According to international fiscal law (and Netherlands fiscal law as well) it is a rule that the proceeds of personal services, generally speaking the proceeds of labour, are subject to tax in the State where the activities are exercised. In this connection it is irrelevant whether the person doing the work is temporarily staying in the Netherlands or is performing his activities in the service or in the favour of a resident of the Netherlands or of a

non-resident of the Netherlands. Apart from the governmental remunerations (§ 7), there is one exception to that rule according to Netherlands law, viz: wages and salaries of nonresident managers and directors of resident companies are subject to wages tax and to income tax, even if those functionaries as such are not doing any work in the Netherlands.

Convention. The convention adheres to the generally recognized rule that remunerations for labour are liable to tax in the State where the labour is done. As to wages and salaries received by directors and managers of companies resident in the Netherlands there is no departure from that rule, so that they only are liable to tax in the Netherlands if they perform their activities in that country. Nor is there a departure from that rule with respect to the profits and remunerations of artists and similar public entertainers (article X, section 3). Sections 1 and 2 of article X, however, actually are exceptions to the rule.

§ 9 *Private pensions and life annuities*

Netherlands law. Private pensions, in so far as they are due to non-resident individuals on account of labour *formerly performed in the Netherlands*, are subject to the wages tax and consequently to the income tax as well. As to life annuities not relating to a (former) occupation, another line is pursued; those payments are taxable in the State in which the beneficiary is living. This equally applies to alimonies.

Convention. In virtue of article XI of the convention not only life annuities, but also private pensions are subject to tax in the State in which the beneficiary is living. In relation to alimonies no provision has been made. Accordingly those payments too will be taxable only in the State in which the beneficiary has his domicile.

§ 10 *Professors and other teachers*

Netherlands law. A professor or other teacher of the United Kingdom, staying in the Netherlands for (at most) 2 years and therefore being deemed to have his fiscal domicile in the Netherlands, is subject to wages tax and income tax with respect to the

remunerations received on account of his teaching. But even if the person interested must be deemed to be a non-resident taxpayer, his remunerations would nevertheless be taxable in the Netherlands. This is fully in agreement with the rule according to which the proceeds of labour is taxable in the State in which the activities are performed.

Convention. According to article XII the remunerations received by a professor or other teacher in the country in which he is staying as a guest, are exempt from the wages tax and the income tax in that country. Those remunerations are usually to be taxed in the country where the beneficiary has come from. Article XII is intended to facilitate exchanging foreign men of science and experts in order to further science.

§ 11 *Students, Pupils etc.*

Netherlands law. The student, student-trainee or business apprentice, staying in the Netherlands, may also be either a resident-taxpayer or a non-resident taxpayer. If he has his fiscal domicile in the Netherlands, the periodical payments received by him may be taxable in the Netherlands. Those payments are taxable in the Netherlands as well if they have been made by bodies corporate and are not enforceable at law. If the student etc. is not a resident of the Netherlands, however, the periodical payments are not liable to Netherlands tax.

Convention. In virtue of article XIII of the convention the periodical payments are not taxable in the State where the student is staying. In my opinion the position is not different if the periodical payments are on a par with life annuities in the meaning of article XI, even if the beneficiary should have his fiscal domicile in the State in which he is studying.

§ 12 *The way in which double taxation is avoided or eliminated*

Netherlands law. Double taxation is avoided or eliminated in two ways:

a by disregarding, in determining the taxliability or the net in-

come of an individual or the taxable sum of a company (f.i. a limited liability company), some special amounts already taxed elsewhere;

b by granting a deduction on the amount due under the Netherlands tax scale, that amount calculated on the basis of the income in its entirety or the whole taxable sum. The deduction cannot exceed the amount that would be due according to the above scale, if the net income (of individuals) or the taxable sum (of companies) would be tantamount to the income or profits that have been taxed elsewhere. So, in order to retain the benefits of the graduated rate, the credit is computed on the lower part ("the foot") of the income or the taxable amount.

Convention. Also according to the convention, in a special case double taxation is avoided by disregarding some income (see paragraph 7 of this essay in relation with article IX, section 1, of the convention). The deduction on the amount of the tax due, however, is calculated in a manner different from the way mentioned under b. The provision of article XV, section 2, resolves itself into this that the Netherlands give up a proportionate part of the benefits resulting from the graduated scale. If, f.i., the tax due in respect of the total net income or total taxable sum, as per tariff, amounts to 30%, the deduction allowed in respect of income or profits taxed abroad, is likewise 30%, unless the British tax is less than 30%.

IMPOTS ET TAXES GREVANT LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES EN TUNISIE[1])

par

MAURICE SITBON,

Expert-Comptable, Professeur de Sciences Commerciales,
Directeur de la „Fiduciaire Fiscomptor", Tunis.

I. — *Résumé succinct de la législation fiscale relative aux impôts sur les bénéfices.*

1°) *Quels impôts sont établis sur les bénéfices?*

Il existe un impôt frappant, à leur réalisation, les bénéfices industriels et commerciaux, intitulé: LA PATENTE.

2°) *Quels sont les contribuables?*

Est considérée comme contribuable toute personne ayant des revenus autres que revenus agricoles, immobiliers, revenus de capitaux mobiliers, traitements, salaires, pensions.

a) *personnes physiques:* hommes majeurs, dames matiées autorisées, dames indépendantes, mineurs autorisés.

b) *personnes morales:* toute société ou association cotisant sous une cote unique.

c) *formes juridiques rentrant dans la catégorie des personnes morales contribuables:* sociétés en nom collectif, sociétés de fait, sociétés à responsabilité limitée, sociétés anonymes, sociétés en commandite simple et par actions.

d) *personnes morales exonérées:* entreprises d'Etat, sociétés ou associations ne poursuivant pas un but lucratif (Sociétés d'Habitations à bon marché, Coopératives, etc).

3°) *A quelles conditions est subordonnée la qualité de contribuable?*

Toute personne réalisant des bénéfices est considérée comme contribuable, sans distinction d'aucune sorte, à condition que les affaires soient traitées en Tunisie.

---

1) Voir le texte du formulaire composé par la Rédaction, Bulletin Vol. IV, No. 1/2, p. 43.

4°) *L'Impôt est-il établi par exercice fiscal? La durée de celui-ci est-elle identique à l'année civile? Si non, quand commence-t-il et quand finit-il?*

L'Impôt est établi par exercice fiscal. Ce dernier commence le 1er Avril et se termine le 31 Mars de chaque année.

5°) *De quel exercice comptable le bénéfice est-il taxé durant l'exercice fiscal?*

L'exercice comptable taxé est celui arrêté au 31 Décembre de l'année écoulée; toutefois, si un bilan est arrêté à une autre date, c'est le benéfice qui y apparaît qui est imposable.

II. — *La notion du „Bénéfice".*

1°) *Etablit-on une distinction pour les personnes physiques et morales en ce qui concerne la détermination du bénéfice fiscal?*

Il n'est établi aucune distinction.

2°) *Prend-on le bénéfice commercial comme base de la détermination du bénéfice fiscal et apporte-t-on au bénéfice commercial certains correctifs? Dans l'affirmative, quels sont ces correctifs?*

C'est généralement le bénéfice commercial qui est à déclarer, sauf, bien entendu, à rectifier certaines conceptions un peu excessives: amortissements, salaires de gérants trop élevés, etc.

3°) *Quel régime adopte-t-on pour la détermination du bénéfice?*

b). Par bénéfice, on entend tous les avantages qui résultent exclusivement de l'exploitation:

1°) *Qu'entend-on par exploitation d'une entreprise?*

On entend par exploitation d'une entreprise, l'ensemble des opérations commerciales réalisées pour le compte de cette entreprise ou de son exploitant.

2°) *Comprend-on dans le bénéfice imposable: les plus-values non réalisées, les bénéfices provenant de la réalisation de moyens de production permanente et les bénéfices de liquidation?*

Les plus-values non réalisées ne sont jamais imposables.

Les bénéfices réalisés à l'occasion de la vente d'éléments immobilisés en cours d'exploitation sont intégralement imposables; toutefois, le bénéfice est déterminé par rapport à la valeur nette réevaluée.

Les bénéfices réalisés en fin d'exploitation ne sont pas imposables.

4°) *Y a-t-il des dispositions particulières pour des cas spéciaux, tels que: holdings companies, sociétés de placement, etc?*

Il n'existe aucune disposition spéciale, la Tunisie ayant très peu de textes, mais l'Administration se réserve toujours de restituer à une opération son caractère réel.

III. — *Comment calcule-t-on le bénéfice?*

1°) *Suivant quelle méthode d'évaluation calcule-t-on le bénéfice?*

Les stocks sont à calculer au prix de revient ou au cours du jour, si ce dernier est inférieur au prix de revient.

Est-on lié à la méthode d'évaluation que l'on a choisie?

On èst lié par la méthode d'évaluation choisie.

La revalorisation est-elle permise ou obligatoire en certains cas?

La revalorisation des stocks n'est pas admise en Tunisie sauf à considérer la plus-value comme bénéfice imposable.

2°) *Existe-t-il des prescriptions impératives en ce qui touche les amortissements?*

Il n'est admis que des taux basés sur la durée probable de l'objet normal.

3°) *Les réserves sont-elles admises?*

Les réserves sont considérées comme bénéfices imposables.

4°) *Quelles sont les déductions autorisées?*

a) *pour les pensions liées ou non à des obligations juridiques et sommes destinées à la couverture des pensions:* déductions admises, à condition d'être assimilées à des salaires ou des compléments de salaires.

b) *rétributions pour l'aide technique, pour l'utilisation des brevets:* déduction admise.

c) *pour le paiement d'intérêts:* déduction admise.

d) *pour rémunérations et tantièmes aux administrateurs, administrateurs-délégués, commissaires, etc.:* déductions non admises, sauf si elles sont accordées à titre de complément de salaires à un membre du personnel ou à un administrateur occupant une fonction de direction effective.

e) *pour allocations à la recherche scientifique:* déduction non admise, sauf si elle a le caractère de salaire.

f) *impôts:* déduction admise pour la Patente payée pendant l'exercice.

g) *divers:* déduction admise pour toutes pertes effectives à la date où elles sont comptabilisées.

5°) *Est-il possible de déduire du bénéfice d'une année une perte subie au cours d'une autre? De quelle façon règle-t-on cette compensation de perte?*

Les résultats déficitaires peuvent être déduites jusqu'à due concurrence des bénéfices des exercices suivants:

a) Est-il possible de compenser une perte ancienne par un bénéfice ultérieur et dans l'affirmative, quelle restriction apporte-t-on éventuellement en ce qui concerne l'ancienneté de cette perte?

Un résultat déficitaire ne se reporte que pendant une durée maximum de trois années.

b) Ou bien est-il possible de compenser une perte nouvelle par un bénéfice antérieur (dans ce cas, le fisc restitue donc l'impôt dans le cours de l'année de la perte) et quelles sont les restrictions que l'on apporte dans ce cas?

Procédé non admis.

6°) *Est-il possible de mettre en réserve partie du bénéfice en exemption d'impôt?*

Les mises en réserve sont imposables à la Patente.

a) *pour la compensation de pertes éventuelles?* L'usage des réserves est libre, à telles fins que l'on désire, mais à condition de payer l'impôt dû.

b) *à des fins autres que des fins fiscales?* Les réserves ne sont jamais discutées qu'à titre fiscal.

LES DEPENSES CAUSÉES OU INFLUENCÉES PAR DES CIRCONSTANCES PERSONELLES, PEUVENT-ELLES ÊTRE CONSIDERÉES COMME FRAIS PROFESSIONNELS DEDUCTIBLES?

L' intérêt de cette question peut être le mieux démontré à l'aide du problème de l'admissibilité en déduction des frais de voyage résultant de ce qu'un employé réside dans une autre ville que celle où il travaille. Les motifs l'amenant à demeurer ailleurs peuvent varier du „plaisir d'avoir sa résidence à la campagne" jusqu' à la pénible nécessité, parce qu'il ne peut pas trouver d'habitation là où il a son travail.

La détermination des frais déductibles diffère dans les lois fiscales des différents pays:

La loi fiscale *anglaise* exige que les frais soient supportés par l'employé „in the performance of his duties" et qu'ils soient „wholly, exclusively and necessary in the performance of said duties" (Rule 9, Schedule E, Income Tax Act, 1918).

Etats-Unis: „Ordinary and necessary expenses paid or incurred for the production or collection of income" (Section 23a, Internal Revenue Code).

Australie: „Outgoings to the extent to which they are incurred in gaining or producing the assessable income" (Section 51, Income Tax Assessment Act).

Israël: „Outgoings and expenses wholly and exclusively incurred . . . . . in the production of income" (Section 11, Income Tax Ordinance).

France: „Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi" (cette prescription s'appliquait à la cédule des traitements et salaires ainsi qu' à l'Impôt Général sur le Revenu (article 64 *juncto* 111); à présent à la Taxe Proportionelle et à la Surtaxe Progressive, article 83 *juncto* 156 du Code Général des Impôts.)

Pays-Bas: Il faut entendre par frais professionnels dont la déduction est admise, les frais pour l'acquisition, la collection ou le maintien des revenus et les frais pesant sur les revenus comme . .

(suit une énumération énonciative).

Dans tous ces pays, la déduction pour frais de voyage, même quand la loi permet d'adopter un autre point de vue, est toujours refusée, à cause du fait que ces frais résultent, entre autres, de circonstances personnelles. Tel est le cas même en Allemagne où la loi comprend expressément dans les frais professionnels „die notwendigen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" (Art. 9, 4e, Einkommensteuergesetz). Car: „Beruht die Trennung der Wohnung von der Arbeitsstätte lediglich auf persönlichen Gründen, so sind die Fahrkosten nicht abzugsfähig . . . . (*Blümich*, „Einkommensteuergesetz", 4me édition, p. 223).

On repousse tout ce qui ressemble aux „Lebenshaltungskosten" ou „personal or living expenses".

Le fait qu'un contribuable ne pouvait pas trouver d'habitation n'a pas non plus pu porter le juge en Angleterre ou aux Pays-Bas à prendre une décision plus favorable. (Angleterre: Adrew v. Astley, 8 T. C. 589; Pays-Bas: Cour de Cassation 4. 11. 1942, B. 7571).

Cependant, dans ces derniers pays, on peut dire aussi: chassez le naturel, il revient au galop: en Angleterre, un employé peut déduire £10 par an pour frais de voyage si „his place of work or his residence has changed through circumstances connected with the present war . . . (Article 26, Finance Act, 1942, comme il est modifié par l'article 5 (3), Schedule III, Income Tax (Employments) Act, 1943), tandis qu'aux Pays-Bas il existe un décret ministériel du 17.1.1949, en vertu duquel la déduction pour frais de voyage n'est refusée que pour un nombre restreint de contribuables, à moins que ceux-ci ne puissent démontrer que les frais de voyage sont le résultat absolument inévitable de la crise de logements.

Vu ces prescriptions, l'arrêt du Conseil d'Etat du 16.5.1949 est d'autant plus remarquable. (Revue des Impôts sur le Commerce et l'Industrie, Février/Mars, 1950, art. 7058). Quelques années auparavant encore, le tribunal suprême français avait refusé la déduction pour frais de voyage, notamment dans l'arrêt du 18.11.1946; le commentateur de cet arrêt révèle que le domicile „lui (c'est-à-dire: au contribuable) avait été dicté par sa santé et les intérêts importants qu'il possédait dans la région". Donc un cas où il était encore, pour une grande partie, question du propre choix. Il parâît que la

situation était autre dans l'arrêt du 16.5.1949, par lequel il fut décidé que la déduction pour frais de voyage pouvait être admise parce que le contribuable avait rendu acceptable que ,,l'éloignement du lieu de son travail par rapport à sa résidence lui a été imposée par les événements et ne résulte pas des simples convenances personnelles''. Ce point de vue nous semble plus raisonable que celui du juge anglais et néerlandais cité ci-dessus, puisque par cette décision tous les cas où il est question d'une crise de logements sont suffisamment résolus.

Il faut donc répondre négativement à la question posée en tête de ces lignes, à moins que l'on n'accepte le point de vue adopté dans quelques cantons suisses, selon lequel le fisc ne peut tenir compte que des frais réels, sans se demander quelle est la cause de ce que le contribuable demeure ailleurs. (cf. *Gygax:* ,,Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht'' p. 67/68) Ce point de vue appliqué à d'autres dépenses, pourrait d'ailleurs aboutir à l'acceptation de la règle que les frais qui sont le résultat de convenances personnelles sont quand même des frais professionnels.

J. W. Kal.

VI

NEW ACQUISITIONS OF THE BUREAU'S LIBRARY
ACQUISITIONS NOUVELLES DE LA BIBLIOTHÈQUE

CELESTINO ARENA: La Finanza Sociologica e gli interesse di classe. — Estratto dal vol. Finanza pubblica contemporanea, Laterza, Bari.

CELESTINO ARENA: La Finanza Locale. Monografia estratta dal rapporto presentato dalla Commissione economica del ministero per la costituente all' assemblea costituente. — Roma Istituto poligrafico dello Stato, 1947.

CELESTINO ARENA: La formazione di un diritto fiscale internazionale nei riguardi degli scambi commerciali e degli investimenti. (Deroghe delle convenzioni fiscali internazionali al diritto fiscale nazionale) — Estratto degli „Studi Economici ed Aziendali Anno. IV, fascicolo 1—2. 1949. Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1949.

H. BRÖNNER: Die Besteuerung der Gesellschaften. — Fachverlag für Wirtschaft u. Steuerrecht, Stuttgart, 1950.

J. H. BURTON: Wages and salaries recording & distributing methods — Gee and Company (Publishers) Ltd., London, 1950.

A. FÜRER: Rechtsbuch der Schaffhauser Steuern. — Vereinigung Schaffhauser Industrieller, 1949.

A. GRAF: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. — Verlag des Schweiz. Kaufmännischen Vereins, Zürich, 1950.

H. LUDMER: General Accounting VS Tax Accounting. — Reprint the Accountants Review, vol. XXIV, no. 4

G. A. NOBILE: L' Imposta di famiglia e la sua applicazione — Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene Napoli, 1949

ASTER ROTONDI: Appunti sull'obbligazione tributaria — Cedam, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1950

E. SANDSTRÖM: Report on the question of international criminal jurisdiction — United Nations General Assemblee.

W. TEIXEIRA: Estrutura politica e direçao administrativa do distrito federal (Resumo Historico)

H. TREOGER: Steuer Strafrecht — Fachverlag für Wirtschaft und Steuerrecht, Stuttgart 1950.

F. WERDEFROY: Invloed van de schorsende voorwaarde op de heffing van het Registratierecht. — Bruxelles, F. v. Bruggenhoudt N.V., 1950.

W. WILLEMS: Rechtsherstel-extremisten en de Amsterdamse Effectenbeurs — Amsterdam 1950.

BELGIQUE: Verslag van de Nederlandsche Kamer van Koophandel voor België en Luxemburg te Brussel — Brussel 1950.

Fabrimetal, Rapport Annuel du Conseil d'Administration 1949 — Bruxelles 1950

CANADA: Provincial Taxation Service, Release no. 22 of 10.4. 1950 — Richard de Boo, Toronto.

EGYPTE: L'Impôt Général sur le Revenu. Textes de la loi no. 99 de 1949 créant l'impôt Général sur le Revenu et de l'Arrêté ministériel no. 78 de 1949 portant Réglement d'Exécution de la loi no. 99 de 1949. — Edition du Journal „L'Observateur".

FINLAND: Questionnaire on the Tax Treatment of foreign nationals, assets and transactions. Reply of the Government of Finland — United Nations, Economic and social council.

GREAT BRITAIN: Income Tax. Double Taxation Relief Taxes on Income (Denmark) Order 1950. — H. M. Stationery Office, London, 1950

Key to Income Tax and Surtax Edited by Ronald Staples. New provisions of the budget 1950. — Taxation Publishing Company, London.

Simon's Income Tax, Supplementary index for volumes 4, 5 and service volume. — Butterworth & Co Publishers Ltd., London, 1950.

The Income Tax (Employments) Regulations 1950. — H. M. Stationery Office London, 1950.

Finance Bill 1950. A bill to grant certain duties and alter other duties to make certain amendments of the law relating to purchase tax, to amend the law relating to other branches of the public revenue or to the National Debt, and to make further provision in connection with Finance. — H. M. Stationery Office, London, 1950.

Income Tax. Wear and Tear Allowances for machinery or plant.

List of Percentages Rates: — London, H. M. Stationery Office 1950.

NETHERLANDS: Adres Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Noord-Holland aan de Tweede Kamer der Staten Generaal. Ontwerp van wet tot verhoging van de omzetbelasting.
F. E. D. losbladig periodiek op fiscaal gebied 210e supplement d.d. 6 Mei 1950. — Amsterdam, 1950.
Belastingherziening 1950, een ernstige fiscale dreiging voor de middenstand. Adres aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake de heffing van inkomstenbelasting bij het overlijden van ondernemers, door A. L. F. Leverington, E. J. de Boer, D. Sweepe, B. J. F. Steinmetz, N. J. Feldmann en N. A. Schol. — De Zakenwereld, Amsterdam 1950.
Belastingherziening 1950. Afschaffing van de ondernemersbelasting en verhoging van de vennootschapsbelasting (Kamerstukken).

PORTUGAL: Boletim da Direcçao Geral das Contribuiçoes e Impostos, no. 54 — desde 1 de Julho a 30 de setembro. — Imprensa Nacional de Lisboa.

SWITZERLAND: Die Unternehmung. Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Organisation 3 Jahrgang März 1949, erscheint vierteljährlich. — Verlag Paul Haupt, Bern, 1949.

UNITED STATES OF AMERICA: Tax Institute Bookshelf no. 24, December 1949. — Tax Institute, New York 1950.

WEST-INDIES: The Year Book of the West Indies and countries of the Caribbean including the Bermudas, the Bahamas and the Guianas 1948—1949. — Th. Skinner & Co (Publishers) Ltd. 1950.

UNITED NATIONS: Questionnaire on the Tax treatment of foreign nationals, assets and transactions. — Reply of the Government of Sweden, Corrigendum United Nations economic and Social Council.
Questionnaire on the Tax treatment of foreign nationals, assets and transactions. — Reply of the Government of Italy United Nations, economic and social Council.
International Law Commission J. Spiropoulos. Formulation of the Nürnberg principles.

VII
DICTIONARY OF FISCAL LAW

ENGLISH
Alphabetical order

Administrative assistance . 243
Continuing source 247
Discretionary power 246
Fine 248
Holding 250
Mutual assistance in the collection of taxes 245
Profitmaking transaction . 252
Provision 249
Reciprocal administrative assistance 244
Unlisted stock 251

FRANÇAIS
Ordre alphabétique

Actions non coteés 251
Activité à but lucratif 252
Amende 248
Assistance administrative . 243
Assistance administrative réciproque 244
Assistance réciproque en matière de recouvrement des impôts 245
Décision 250
Provision 249
Source permanente 247

DEUTSCH
Alphabetische Ordnung

Amtshilfe 243
Busse 248
Dauernde Quelle 247
Entscheid 250
Erwerbstätigkeit 252
Freies Ermessen 246
Gegenseitige Amtshilfe ... 244
Gegenseitige Amtshilfe in der Beitreibung von Steuern 245
Nicht kotierte Aktien 251
Rückstellung 249

NEDERLANDS
Alphabetische volgorde

Administratieve bijstand .. 243
Bedrijfsactiviteit 252
Boete 248
Duurzame bron 247
Goedvinden der Administratie 246
Incourante aandelen 251
Oneigenlijke reserve 249
Uitspraak 250
Wederzijdse administratieve bijstand 244
Wederzijdse bijstand in de invordering van belastingen 245

The cooperation of all our readers is urgently requested for this column. Kindly send us your problems and experiences, for it is only in this way that this dictionary can be continued.

VII
DICTIONNAIRE DE DROIT FISCAL

ENGLISH

NUMERICAL ORDER

243 Administrative assistance
244 Reciprocal administrative assistance
245 Mutual assistance in the collection of taxes
246 Discretionary power
247 Continuing source
248 Fine
249 Provision
250 Holding
251 Unlisted stock
252 Profitmaking transaction

FRANÇAIS

ORDRE NUMÉRIQUE

243 Assistance administrative
244 Assistance administrative réciproque
245 Assistance réciproque en matière de recouvrement des impôts
246 ?...
247 Source permanente
248 Amende...
249 Provision
250 Décision...
251 Actions non cotées
252 Activité à but lucratif

DEUTSCH

NUMERISCHE ORDNUNG

243 Amtshilfe
244 Gegenseitige Amsthilfe
245 Gegenseitige Amtshilfe in der Beitreibung von Steuern
246 Freies Ermessen
247 Dauernde Quelle
248 Busse
249 Rückstellung
250 Entscheid
251 Nicht kotierte Aktien
252 Erwerbstätigkeit

NEDERLANDS

NUMERIEKE VOLGORDE

243 Administratieve bijstand
244 Wederzijdse administratieve bijstand
245 Wederzijdse bijstand in de invordering van belastingen
246 Goedvinden der Administratie
247 Duurzame bron
248 Boete
249 Oneigenlijke reserve
250 Uitspraak
251 Incourante aandelen
252 Bedrijfsactiviteit

Pour cette rubrique, nous faisons un pressant appel à la collaboration de nos lecteurs. Nous les prions de bien vouloir nous faire part de leurs difficultés et des résultats de leur expérience personnelle, vu que c'est le seul moyen qui puisse nous permettre de continuer l'élaboration de ce dictionnaire.

(*Continued from page II*)

(*Suite de page II*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen
President Président	Mitchell B. Carroll
General Secretary Secrétaire Général	L. Korthals
General Treasurer Trésorier Général	M. F. J. Cool
Assistant Secretary Secrétaire Adjointe	Miss J. Ae. v. Buuren
Assistant Treasurer Trésorier Adjoint	J. van Hoorn Jr.

Executive Committee
Comité Directeur

Mitchell B. Carroll, New York
A. C. Burgersdijk, Amsterdam
Paul Coart-Frésart, Liège (Belgique)
Camille Rosier, Angers (France)

***

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:
(*art.* 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.
(*art.* 3) The Association shall endeavour to realise this object by:
a) organizing Congresses
b) issuing a periodical
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) any other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 fevrier 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:
(*art.* 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé, notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problème-financiers et économiques y adhés rents.
(*art.* 3) l'Association se propose de réaliser ce but en
(a) organisant des Congrès
(b) publiant un périodique
(c) établissant une ou plusicurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation
(d) par toutes autres mesures légales.

***

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

BELGIUM — BELGIQUE
Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

BRAZIL — BRESIL
Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

FRANCE — FRANCE
Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris.

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE
Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

GREECE — GRECE
M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

ITALY — ITALIE
Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

NETHERLANDS — PAYS-BAS
Dr. J. A. Monod de Froideville, Emmalaan 2, Haarlem.

(*Continued page IV*)

(*Suite page IV*)

(Continued from page III)

SWEDEN

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law, Vasagatan 12, Stockholm.

SWITZERLAND

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

UNITED STATES OF AMERICA

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Categories of members:

A-members (individuals), paying 20 Dutch Guilders annually. (Members in the U.S.A. and Canada pay $ 8.00) With a view to their scientific work they are entitled to request information from the Documentation Bureau free of charge, but for the direct expenses involved. For other than purely scientific information a fee will be charged as for non-members. A-members receive free of charge the BULLETIN and the fortnightly DOCUMENTATION SERVICE. They receive I.F.A. publications at cost price, and the publications of the Documentation Bureau at a reduced price. Furthermore they have a right to the normal service given by the Bureau.

B-members are those individuals who want to give a special support to the Documentation Bureau by paying Dfl. 32,50 ($ 13.00). They have the same rights as A-members.

C-members being those who pay Dfl. 55,— ($ 20.00). They have the same rights as A and B members; moreover they are entitled to a reduction of 25% on the fees for requested information as compared with the fee for non-members.

D-members being those who pay Dfl. 250,— ($ 100.00). All publications of the I.F.A. and the Documentation Bureau are sent to them free of charge. Information requested from the Documentation Bureau: free of charge in case of simple information, reduction of 50% for other information.

(Suite de page III)

SUEDE

SUISSE

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

CONDITIONS D'ADHESION

Il y a quatre catégories de membres:

Membres A (personnes physiques). Cotisation annuelle: hfl. 20,— (pour les Etats-Unis et Canada: $ 8.00). Ils peuvent demander au Bureau de Documentation des renseignements concernant leur travail scientifique, à titre gratuit; seuls les frais seront portés en compte. Pour d'autres renseignements des honoraires seront chargés comme pour des non-membres. Les membres A recevront gratuitement le BULLETIN ainsi que la DOCUMENTATION SERVICE, publiée deux fois par mois. Ils recevront à prix coûtant les publications de l'I.F.A., et à prix réduit celles du Bureau de Documentation. En outre, ils ont droit au service généralement donné par le Bureau.

Membres B, étant ceux qui veulent donner un support spécial au Bureau de Documentation en payant hfl. 32,50 ($ 13.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A.

Membres C, étant ceux qui n'appartiennent pas aux autres catégories. Cotisation annuelle: hfl. 55,— ($ 20.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A et B. En outre, ils ont droit à une réduction de 25% sur les honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres pour les informations données.

Membres D. Ce sont tous ceux qui paient une cotisation annuelle de hfl. 250,— ($ 100.00). Ils recevront gratuitement toutes les publications de l'I.F.A. et du Bureau de Documentation, ainsi que des informations simples. Pour les autres informations ils ne seront chargés que de 50% des honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres.

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation
Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale
Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de l'I.F.A.

Vol. IV
Number 4—5
1950



L. J. VEEN LTD. — PUBLISHER — AMSTERDAM

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is establieshed as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(*art.* 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.

(*art.* 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library
d. issuing a periodical
e. any other appropriate measures.

In close coöperation with the I.F.A. and with the aid of experted coöperators in a great number of countries. The Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply a detailed information concerning special subjects (no advise is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.

On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: „Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation.

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément le droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif et sans object politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:

(art. 2) le But du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.

(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal.
b) en fournissant des informations
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque.
d) en publiant un périodique
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires, nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

(*Continued page III, end of this issue*).

(*Suite page III, fin de ce numéro*).

THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION IN 1949.

The managing director of the International Bureau of Fiscal Documentation has submitted his annual report regarding the activities of the Bureau to the Board of Control. This report contains the information that the increasing activity of the Bureau made it necessary to extend the staff. In addition to the managing director and his three co-operators, Messrs Van Keulen, Kal and Van Hoorn, and Miss Ledeboer, two administrative employees have been in the Bureau's regular service, apart from some temporary contracts with other persons.

In view of this extension, the municipality of Amsterdam has been so kind to place at the Bureau's disposal two more rooms.

An important change was the result of the closer co-operation with the International Fiscal Association, in so far as the administration of members of IFA and the Documentation Bureau was concentrated with the Bureau. Likewise, the Bureau was charged with the whole financial administration and the collection of membership fees.

The consequences of the closer relations between IFA and the Documentation Bureau as to the membership are mentioned on page IV of this issue. A new agreement with the IFA will have to be concluded in which the new relationship to the IFA, and the arrangement concerning financial matters are to be worked out in detail. Amendments of the Articles will be necessary. Proposals to this end will be presented to the Board of Control.

PROCEEDINGS

Publications of the Bureau and contribution to other publications.

It is of importance that the Documentation Bureau is co-operator of a Dutch publication of wide extension and high professional standard, viz., Vakstudie Nieuws.

In the series "*Publications of the International Bureau of Fiscal*

Documentation", the second volume was published, viz., a booklet dealing with the Dutch-Belgian convention for the avoidance of double capital levies. For Belgium, this convention is explained by MAURICE DONNAY, for the Netherlands by DR. A. J. VAN DEN TEMPEL.

Bulletin

The last part of the third volume appeared in February, 1950. The further development planned for the Bulletin is described on page 3 of Volume IV.

Documentation Service

This publication appears to be much appreciated. Regularly photostats of articles are requested.

As from January 1, 1950, the Documentation Service is forwarded to every member of the IFA and the Documentation Bureau, as a special service of the latter.

Consequently, the headings: articles published in periodicals received for the library, and: documents concerning fiscal legislation, in the preceding volumes of the Bulletin, are discontinued in future.

Bibliography

A bibliography concerning fiscal science and fiscal law is in course of preparation, and will be available in the near future.

Information supplied

Every year the use made of the Documentation Bureau increases. The following figures show this sufficiently:

Information supplied by the International Bureau of Fiscal Documentation
(1940 = 100)

1945	48
1946	255
1947	315
1948	639
1949	870

Subjects about which information was requested and supplied in 1949

(the figures shown indicate the percentages of the total number)

Capital levies (war taxes)	1,77
survey of tax systems	7,93
general subjects (comparative law)	11,—
succession duties	14,14
wages, income, profits taxes	33,10
turnover taxes	2,42
miscellaneous	1,77
literature surveys	5,52
double taxation (conventions)	17,93
gift duties	2,42
stamp duties	0,91
registration duties	0,69
property taxes	0,40
Total	100,—

Countries about which information was given

Alger	Gold-Coast	Siam
Argentine	Indonesia	Singapore
Australia	Israel	Southern Rhodesia
Austria	Italy	Spain
Belgium	Luxemburg	Surinam
Brazil	Marocco	Switzerland
Canada	Mexico	Tunis
Curaçao	Netherlands	Turkey
Denmark	Nigeria	Ukraine
Dominican Republic	Norway	Union of South Africa
Egypt	Pakistan	United Kingdom
France	Portugal	United States of America
Germany	Russia	

Documentation

At present the Documentation Bureau receives regularly 120 tax periodicals from all over the world. These are registered on tabs and here the material is collected for articles for the *Bulletin*.

Nearly all periodicals are exchanged for the *Bulletin*.

By means of agreements with tax authorities and with the assistance of correspondents in a great number of countries, it has been possible to raise the standard of the documentary material to such à level that it is possible to supply information concerning most countries. As far as concerns the texts of laws, the Bureau is more or less completely informed about 41 countries, of which nearly all European countries. Besides there is much other material containing the necessary data of many other countries.

Library

The Library is extended continuously. The greater part of the books were received by courtesy of members, correspondents, publishers and others interested in the Bureau's work.

The Library is visited by many who want to study for themselves.

As the majority of books, periodicals and documents serve for scientific work or is used for the supplying of information, it is hardly possible to lend out books. As far as the financial funds permit to do so, a lending-library is being formed.

Miscellaneous

The report contains extensive information about the co-operation with the Fiscal Division of the United Nations and with the Institut Juridique International at the Hague.

Concerning the financial structure, membership, etc. many details are given.

The report shows the increasing importance of the Documentation Bureau. It is concluded, however, with some remarks about the financial bases. The increasing activities require increasing funds as well, but here some difficulties arise. The year 1949 ended with considerable deficit. Thanks to subventions from the Netherlands Ministry of Finance, the Municipality of Amsterdam and some Netherlands institutions, this deficit was covered. It will require much prudence to keep the Bureau financially in accordance with the requirements it has to meet. A commission has been appointed to advice the managing director on this subject.

I

CAPITAL LEVY AND CAPITAL ACCRETIONS TAX IN AUSTRIA

by

DR. VIKTOR EXINGER, Vienna.

1) *Legal Sources*

The currency of the Second Austrian Republic was completely unsecure. For its consolidation a general property sacrifice was necessary. In this sense, two levies form part of the Austrian monetary laws (Währungsgesetze): The frame law of 3. 7. 1945, Official Gazette nr. 44; Schilling-law of 30. 11. 1945, Off. G. Nr. 231, and the law for the protection of the currency (Währungsschutzgesetz) of 19. 11. 1947, O. G. nr. 250). In section 36 of last mentioned law it was in principle provided for already, that upon the accretion of capital during and after the war, as well as upon the property, existent at the time of the introduction of new currency, a single capital accretions tax a single capital tax should be levied. After long deliberations with all economic circles concerned, and with the cooperation of experts, the two laws, at last, were adopted by the National Council (7th of July, 1948) and published in the Official Gazette of 28. 8. 1948 (nr. 165: Capital Accretions Tax, abbreviation: VZAG, and Nr. 166 (Capital Levy, Abbr.: VAG.)

The "Durchführungsverordnung" (regulations) with respect to both laws are of 30th August, 1948 and published in the Official Gazette under nr. 202 and 203. The second "Durchführungsverordnung" is dated 27. 10. 1948, and published in the O.G. nr. 331. A decree of the Ministry of Finance of 30. 6. 1949, being an official guide to the Laws is published in the „Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung" (AÖFV), Vol. II, no. 177 (2. 9. 1949). Numerous decrees of the Ministry of Finance are given concerning the collection of the two levies with respect to foreign nationals, which will be discussed below (§4).

2) *The Capital Accretions Tax* is levied upon the accretion of capital

between the first reference date (in general 1. 1. 1940, but sometimes 12. 3. 1938) and the second reference date: 1. 1. 1948.

Individuals having their domicile or residence in Austria at 1. 1. 1948, and legal entities, having their seat or their place of management in Austria at the same date, are taxable upon the accretion of their total capital, i.e. inclusive their foreign property in so far there are no special treaty provisions.

Taxable on their austrian property accretion only are those who had neither domicile (residence) nor seat in Austria, but who possessed property items within the country. According to section 4, subsection 3, Austrian property is considered to include the items enumerated in § 77 of the „Reichsbewertungsgesetz" (Law of 16.10.1934, (German) Official Gazette I.S. 1035) as well as money and securities within Austria, and moreover deposits and similar balances with austrian credit banks, as well as claims on Austrian debtors. Excluded are claims resulting from re-insurance contracts with Austrian insurance companies and deposits and other balances with Austrian credit banks in so far as these can be considered to be the result of these re-insurance contracts.

Exempt are territorial corporations and their organizations, as well as the other juridical persons, limitatively mentioned under section 3.

Capital accretion is the difference between the capital at the beginning and that at the end of the taxable period. From this "gross accretion" a number of items are deductible, especially the so-called legal accretion of the years 1946 and 1947, amounting to ¼ of the in these years declared incomes. By way of special provisions concerning the valuation of single property items, the legislator has tried to avoid fictitious accretions. Also, inheritances and gifts do not fall under the provisions of the Capital Accretions Tax.

With respect to the unlimited liability to tax (residents) an amount of S. 10.000 is exempt for the head of the family, as well as for his wife, while for the other members of the family an exemption of S. 5.000 is granted. In total, however, the exemptions can not exceed S. 30.000.

This tax has a progessive rate, from 5—50 %. The tax must be settled within three years, in 6 half yearly installments.

3) The single *Capital Levy* is levied upon Austrian property in the case of non-residents (limited liability to tax) and upon the total property with respect to residents (unlimited liability to tax), as per 1. 1. 1948. Here, too, special provisions concerning the valuation tend to avoid the taxation of property which, as a consequence of the devaluation, is a fictitious one. For the determination of taxable property the provisions concerning uniform valuation and ordinary property tax are valid.

The exemptions, granted in case of unlimited liability to tax are higher than those with respect to the Capital accretions Tax: the law provides not only an exemption of S. 10.000 for the head of the family and for his wife, but also for every minor child and any relative at the charge of the head of the family, without any limitation as to the total amount exempted.

The rates of the Capital Levy are:

a) for legal entities proportional. For a period of 12 years 1 % is to be paid annually.

b) for individuals the rates are in so far progressive, that though indeed there is to be paid an annual flat rate of 1½ % of the property according to the amount of property, the tax must be paid during 8—12, 17 up to 22 years.

Example: when the taxable property amounts to S. 1.000.000, a legal entity has to pay S. 120.000, i.e. 12 annual installments of S.10.000 each (1 %). With the same property, an individual has to pay S. 274.500, in 22 yearly installments.

Both levies can be paid with state Bonds 1947, valued at par value. This constitutes a considerable saving, because the value was 39 %.

Moreover there is a possibility to settle the levy in a shorter time, which results in further saving. This possibility however is given only with regard to the capital Levy, and not with regard to the capital accretions tax.

4) *International Agreements*

In the two tax laws are inserted indentical sections authorizing the Ministry of Finance to give special provisions for the compensation of inland and foreign taxation: section 20 Capital Accretions Tax, section 16 Capital Levy. According to this legal authorization,

the Ministry of Finance can issue regulations deviating from the normal provisions. Especially, certain property items can be included or excluded from taxable property. The Ministry of Finance, however, does not make use of its authority with respect to the individual taxprayers, if they claim a refund or credit against taxes, but only by way of international agreements for the avoidance of double taxation. These agreements are to be concluded with countries which assure to individuals resident in Austria and to legal entities having their seat or place of management in Austria that they will not be imposed by an equal or similar tax in said countries.

The following agreements have been concluded:

a) with *Switzerland*: Decree of the Ministry of Finance of 8. 2. 1949, IL 5.245—8/49, AÖFV II, no. 3: Cases of double taxation must be solved in accordance with the German-Swiss Double Taxation Convention of 15. 7. 1931. This applies to both exceptional levies.

b) *With the United Kingdom, Northern Ireland and British Overseas Territories*: Decree of the Ministry of Finance of 7. 11. 1949, IL 81.336—8/49, AOFV II, no. 241: "Individuals, who on 1. 1. 1948 were domiciled or resident in the United Kingdom, Northern Ireland or in a territory for the international relations of which the British Government is responsible (British Overseas Territories) and legal entities having at the same date their seat or place of management in said territories, are exempted from the capital levies with respect to their "extended austrian property" (see above § 2). These persons therefore are liable to both levies as limited taxpayers with respect to their austrian property according to § 77 of the "Reichsbewertungsgesetz" only (see above § 2).

c) With the *United States of America*: Decree of the Ministry of Finance of 31. 12. 1949, IL. 98.865—8/49, AÖFV III No. 9: same provisions as above under b). This decree was completed by Decree of 13. 2. 1950, IL 11.436—8/50, AÖFV III, no. 43, as follows:

The same exemption applies to all individuals who, without being citizens of the U.S.A. or the Austrian Republic, have their domicile or residence within the U.S. at 1. 1. 1948.

d) With *Greece*: Decree of the Ministry of Finance of 15. 2. 1950, II. 7.643—8/50, AÖFV III, no. 44, containing the same provisions as under b), i.e. exemption with respect to the so-called "extended

austrian property".

e) *With France, Sweden, the Netherlands and Liechtenstein* agreements for reciprocal exemptions are pending (Decree of 21. 12. 1949, IL.95.874—10/49, AOFV III, no. 7) reason why this decree extends the period for the filing of returns for the property until 31. 3. 1950.

The recent "Amtsblätter" contain neither the information that these agreements have actually been concluded, nor that the period for the filing of returns has been further extended. One may assume, however, that in the relations with these States an exemption will be granted with respect to the "extended austrian property".

April 6th, 1950

LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

Ière Etude

par le Dr CAMILLE ROSIER
Membre correspondant de l'Institut de France
Professeur de législation financière et fiscale à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales de PARIS, à l'Institut de technique comptable du Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris et à la Faculté libre de Droit d'ANGERS.

Depuis des siècles, sociologues et économistes insistent sur l'importance dans la vie des nations, des antagonismes et des luttes qu'ils engendrent entre individus, classes, professions, partis, groupes, etc. . . .

Ils observent que ces oppositions sociales sont déterminées par les caractères, les aptitudes et les intérêts divergents des adversaires, par la complexité des besoins humains, par la variété de structure des divers groupements, par la rivalité, l'oppression et l'inégalité. Sans méconnaître le rôle moteur de la solidarité et de l' harmonie dans l'histoire, ils attachent une plus grande force à la lutte, et considèrent celle-ci comme le principe de l'évolution sociale, et la découvrent sous ses trois formes de manifestations: l'assimilation. l'asservissement ou l'anéantissement.

L'histoire, ajoutent-ils, est remplie d'antagonismes et de luttes entre tribus, nations et races, entre Etats, provinces, dynasties, oligarchies, entre classes, castes et métiers, entre religions et sectes, entre nationaux et étrangers, entre hommes et femmes, entre jeunes, adultes et vieillards, entre gouvernants et gouvernés, entre militaires et civils, entre serfs et esclaves et hommes libres, entre métropolitains et coloniaux, entre créanciers et débiteurs, entre employeurs et salariés, entre bailleurs et locataires, entre propriétaires et fermiers, entre producteurs et consommateurs, etc. . . .[1]).

1) TARDE: L'opposition universelle — EFFERTZ: Les antagonismes économiques — DELEVSKY: Antagonismes sociaux et antagonismes prolétariens — SERTILLANGES: Nos luttes — JUSTO: Teoria et practica de la historia, etc. . . . — CAMILLE ROSIER: L'enseignement de la politique économique dans les Ecoles supérieures de commerce.

§ I — L'EVASION FISCALE OU LA LUTTE ENTRE LES AGENTS DU FISC ET LES CONTRIBUABLES.

L' antagonisme social se manifeste sous une forme bien ancienne, à l' occasion de l'assiette et du recouvrement des impôts: la lutte perpétuelle entre représentants du fisc et assujettis.

Cette opposition est dénommée par les techniciens *l'évasion fiscale*; elle est la réaction instinctive contre un prélèvement de revenu ou de pouvoir d'achat, contre une amputation du capital etc. . . .; elle est la résistance de l'assujetti qui se considère comme un opprimé, elle est la riposte franche ou hypocrite d'un redevable s'estimant injustement pénalisé et dépouillé; elle est, en un mot, la défense d'un individu se croyant la victime d'une contrainte trop puissanet.

Cette évasion est ainsi la compagne inséparable des prélèvements fiscaux, elle est la manifestation de la perpétuelle opposition du fisc et des assujettis. Comme l'a dit Carnot ,,toutes les agitations populaires, quelles qu'en soient les causes apparentes ou immédiates, n'ont jamais, au fond, qu'un seul but: celui de se délivrer du fardeau des impositions''.

Si le fisc arrive inconsciemment à voir dans les seconds uniquement des contrevenants, les assujettis finissent pas se persuader, de leur côté, qu'ils sont traqués et qu'ils doivent réagir contre cette persécution de toutes les façons possibles. Ils se montrent mécontents et résistants, et considèrent le Trésor comme un adversaire implacable, contre lequel toute arme est de bonne guerre; les redevables deviennent instinctivement défiants, prêts à ne fournir aucun concours, et disposer à tout faire pour payer le moins possible, en faisant appel à tous les moyens de droit et de fait.

L'évasion fiscale revêt des formes très diverses: les unes, discrètes, les autres brutales, les unes désastreuses pour le Trésor, les autres plus indifférentes.

Ce sont — le refus de payer ou de voter l'impôt — la disparition de la matière imposable — la translation de l'impôt — la fraude fiscale proprement dite.

a) *Le refus de payer l'impôt.* —

Il s'agit d'une véritable rébellion, d'une manifestation du droit à l'insurrection contre l'Etat.

Ce refus est d'ailleurs susceptible de s'extérioriser de façons très diverses: il peut être une abstention individuelle ou un geste collectif émanant des assujettis d'une circonscription et d'une catégorie sociale, professionnelle, confessionnelle ou raciale; le fisc se heurte à une passivité, c'est-à-dire à une volonté de ne pas se libérer des cotisations dues dans les caisses du Trésor, à subir toutes les voies d'exécution possibles (saisie-arrêt, saisie-gagerie, vente forcée).

Ce refus peut aussi se traduire par des agissements plus brutaux: pression sur les Assemblées politiques et sur leurs membres, attaque contre les agents du fisc, destruction des documents fiscoux, etc . . .; c'est la „Jacquerie fiscale" à proprement parler.

En France, le législateur s'est préoccupé de la question: sous l'Ancien régime, il s'était borné à envoyer des troupes contre les contribuables révoltés ou au moins des garnisaires s'installant et vivant chez les assujettis jusqu' à ce que ceux-ci se libèrent de leurs dettes.

A l'heure actuelle, une loi du 28 Février 1933 art. 71, punit des peines prévues par la loi du 12 Février 1924, sur les atteintes au crédit de l'Etat, c'est-à-dire de 3 mois à 3 ans de prison, et d'une amende de 1.000 à 20.000 frs quiconque, par voie de fait, menaces ou manoeuvres concertées, aura organisé ou tente d'organiser le refus collectif de l'impôt. Il s'agit, bien entendu, de manoeuvres véritables et non de simples opinions ou d'actes de propagande.

Si le refus de payer l'impôt ne paraît guère admissible il a trouvé cependant, à différentes reprises, dans l'histoire, des défenseurs.

Alcibiade l'a soutenu notamment: „Et si la multitude dans les Etats démocratiques, déclare-t-il, à Périclès, prend vis-à-vis des riches des mesures fiscales oppressives, diras-tu que c'est une loi à respecter?".

Locke, à la fin du 17e siècle, est aussi catégorique sur le droit de résistance aux exigences injustifiées du fisc: „quand les législateurs s'efforcent de ravir et de détruire les *choses* qui appartiennent en propre au peuple, ils se mettent dans l'état de guerre avec le peuple, qui des lois est absous et exempt de toute sorte d'obéissance à leur égard".

Le refus de payer l'impôt a été également affirmé par les représentants des Eglises. „Pour que l'impôt soit légitime et obligatoire, a déclaré dans une lettre pastorale, le Cardinal Maurin, il faut

absolument qu'il réponde au bien commun et à une vraie nécessité. „Aucun gouvernement, quel qu'il soit, n'a un pouvoir direct sur" „les biens des particuliers. Il ne peut donc, comme l'enseigne „St-Thomas, leur imposer des charges qui, n'étant pas exigées par „le bien commun, serviraient plutôt à satisfaire sa cupidité ou son „amour de la gloire; Des lois qui établiraient de tels impôts seraient „plutôt des *actes de violence* que des lois. On l'a dit avec raison: chaque fois que l'impôt dépasse une limite raisonnable, il se dévore „lui-même. On ne saurait alors en conscience, rigoureusement „condamner la résistance."

Le pape Léon XIII a observé, de son côté, que „l'autorité publique agit contre la justice et l'humanité, lorsque, sous le nom d'impôts, elle grève *démesurément* les biens des particuliers." Le pasteur, Louis LAFOND sans se montrer aussi catégorique dans le „Temps", s'était demandé si „le peuple était souverain au point de légitimer, „de par sa seule volonté, toutes les extorsions fiscales. N'y a-til-il „rien au-dessus de cette souveraineté, ni morale, ni justice, et „équité, ni même conditions naturelles et nécessaires de la vie „nationale? Voilà ce qu'il faudrait chercher. Et comment *résister* „victorieusement aux hordes qui ne songent qu' à tout saccager, „des biens comme de la liberté des Français, si ceux-ci consentent „aux capitulations légales qui leur livrent d'abord la citadelle".

M. JÈZE, enfin, a estimé que la fraude n'a rien à faire avec la morale, lorsque les gouvernants abusent de leur force passagère, se servant de l'impôt pour opprimer une classe sociale au profit d'une autre classe, ou lorsque l'esprit de fiscalité de l'Administration aboutit à des tracasseries incessantes pour les individus: „Dans ce cas, dit-il, il y a conflit de forces; c'est une forme de la guerre „sociale. Les individus, menacés de spoliation, cherchent à se sous„traire à la confiscation déguisée sous le nom d'impôt: ils ne mécon„naissent aucun devoir moral; moralement, l'insurrection contre l'oppression fiscale est légitime dans ce cas, la fraude fiscale . . . „n'est pas une violation d'une règle morale."

L'histoire de France fournit sur le refus de payer l'impôt des exemples innombrables: il suffit de rappeler quelques unes de ces, révoltes de contribuables depuis un demi millénaire: elles sont sans doute, favorisées par une situation politique agitée (autorité centrale peu solide — guerre — invasion du territoire — gaspillage

financier, etc. . . .); elles n'en sont pas moins révélatrices du pouvoir de réaction brutale de l'assujetti.

En 1447, pressurés par les agents du fisc, les contribuables du Languedoc refusent d'acquitter les taxes royales et „l'équivalent" en particulier et ils en lèvent d'autres moins onéreux!

En 1456, se place l'insurrection de la Guyenne: les assujettis, qui viennent d'être libérés de la domination anglaise et ont obtenu du roi de France un traité consacrant leurs franchises municipales, s'étonnent de voir les agents du fisc leur réclamer les tailles, les aides et les gabelles; ils expulsent ceux-ci et rappellent les Britanniques.

En 1460, deux mois après le sacre de Louix XI, les habitants de Reims s'insurgent contre les agents du fisc, les forcent à se cacher, dévastent leurs demeures et brûlent les registres fiscaux; la répression est terrible et se traduit par des mains et des oreilles coupées, par des pendaisons, des bannissements, des confiscations et des amendes.

Le règne de François Ier est agité: les assujettis de Bretagne refusent, en 1518, l'introduction de la gabelle; en 1523 le Languedoc s'oppose à l'assiette d'une „crue"; en 1542, un véritable soulèvement se produit en Saintonge au sujet de la gabelle.

Henri IV rencontre les mêmes difficultés: en 1593, les paysans se soulèvent par milliers dans le Poitou, la Saintonge, le Limousin, la Marche, le Périgord, le Quercy, la Guyenne, la Gascogne, et refusent le versement des tailles, des dîmes, des droits féodaux aux cris de „à bas les croquants", c'est-à-dire des fonctionnaires qui „croquent" le pauvre peuple.

L'insurrection des contribuables se généralise sous le ministère de Richelieu: celui-ci en 1624, réprime durement en Quercy, en 1624, un soulèvement de 16.000 paysans qui ne veulent plus acquitter la taille et ses suppléments toujours plus lourds. et expulsent les élus.

En 1630, l'introduction des élus provoque de violentes réactions en Bourgogne et en Provence; à Dijon, les vignerons, y voyant le prélude de l'établissement des aides donnent lieu à une émeute, qui est réprimée par le oi lui-même.

En 1632, ce sont les Lyonnais qui se révoltent contre les nouveaux tarifs douaniers; en 1635, les Toulousains manifestent contre une taxe non consentie par les Etats; la même année, PERIBUEUX,

AGEN, BORDEAUX, s'agitent contre l'augmentation des droits sur les boissons; en 1636, la Saintonge et l' Angoumois refusent de payer la taille; en 1637, la révolte fiscale gagne la Guyenne, le Périgord et le Poitou; en 1639, c'est l'insurrection générale des redevables en Normandie: à Avranches, Vire, St-Lô, Coutances, Bayeux, Lisieux et Caen, les bureaux de cinq grosses fermes sont saccagés: les agents du fisc sont frappés et massacrés; les contribuables rebelles s'organisent militairement et s'intitulent les ,,soldats de la souffrance'' les ,,soldats du général Jean Nu-Pieds''; à Rouen, en Août, les redevables démolissent les bureaux des aïdes, assiègent les maisons des officiers des finances, en tuent quelques uns; le Parlement descend dans la rue et lutte contre l'émeute, etc. . . .

En 1654, ce sont des émeutes en Bourbonnais et en Guyenne: les redevables d'Armagnac, d'Astarac, de Pardrac et de Cuninge, manifestent au nombre de 8.000 sous le nom de ,,conférents'', etc. . . Dans le Languedoc, des communautés entiéres abandonnent le pays et leurs biens plutôt que de payer l'impôt; en Picardie, les paysans refusent de cultiver leurs terres et préfèrent vagabonder; sous la Fronde, se multiplient les luttes à main armée entre les agents du fisc et les assujettis. Dans l'hiver de 1657—58, les combats fiscaux sont très fréquents: ce sont les paysans de Saintonge qui se battent avec les soldats pour ne pas payer les tailles; ce sont aussi les sabotiers de Sologne, de

: En 1662, l'insurrection éclate dans le Bourbonnais, au sujet de la taille, et se termine par des condamnations aux galères; en 1664, les nouveaux droits d'aides provoquent des émeutes à BOURGES; la même année, les gabelles soulèvent, dans le pays basque, une insurrection qui dure deux ans, il faut 8.000 soldats pour y mettre fin; en 1666, les habitants du Vallespir luttent contre les troupes royales pour ne pas acquitter les gabelles, leur résistance dure plus de quatre ans! En 1669, il y a une sédition fiscale à la Croix Rousse de Lyon; en 1670, l'émeute se produit dans le Vivarais au sujet des aides. En 1674, les gens de Rouen et de Saintes s'agitent pour ne pas payer les droits de jauge et de courtage sur les vins; en 1675, on constate un soulèvement considérable à BORDEAUX: les assujettis demandent l'abolition de la marque sur l'étain, des droits sur le tabac, le blé et la viande; l'effervescence fiscale est aussi grande la même année à Rennes et dans toute la Bretagne; les bureaux du

papier timbré et des tabacs sont saccagés; le Parlement se joint à l'émeute; celle-ci est réprimée par 6.000 hommes de troupe et par l'envoi aux galères à Marseille de plusieurs centaines de contribuables, etc. . . .

Pour ne pas acquitter le droit de contrôle sur les actes de baptême, de mariage et de décès, les paysans du Quercy s'emparent, en 1707, de la ville de Cahors et ne se retirent que devant l'arrivée de deux bataillons; les cultivateurs du Périgord, pour la même raison, se rendent maîtres de plusieurs petits bourgs et châteaux et obligent les gentilshommes à manifester avec eux.

Le paiement du cinquantième et l'application d'un édit du 5 Juin amène, en 1725, un soulèvement de femmes armées de fourches pour repousser les agents du fisc; il en est ainsi à Paris, à Rouen, à Caen, à Lisieux, etc. . . .

b) *La disparition de la matière imposable.*

L'assujetti, effaré par l'importance des prélévements fiscaux qu'il doit supporter, s'abstient de produire et, par suite, de réaliser des bénéfices et un chiffre d'affaires; il ferme boutique, il réduit le nombre de ses agences, de ses succursales, de ses usines, et il diminue son activité dans le temps, sachant qu'au,dessus d'un certain chiffre de evenu, il n'a aucun intérêt à travailler.

Il thésaurise au lieu de placer son argent dans une banque, au lieu d'acheter des actions ou des obligations, au lieu de souscrire aux emprunts de l'Etat ou aux bons du Trésor. Il change d'activité: d'artisan il devient salarié; l'entreprise privée devient une entreprise sociétaire; de courtier il se transforme en commissionnaire ou inversement.

L'héritier renonce à une succession, à un legs, etc. . . ., le père de famille accroît le nombre de ses enfants, le célibataire se marie. L'industriel déplace son industrie, recourt à l'intégration, crée des magasins de vente au détail, installe une agence à l'étranger, institue une filiale.

L'épargnant s'abstient d'acheter une maison de rapport ou une ferme; le locataire enlève les meubles de son appartement, vit à l'hôtel, cesse d'avoir un domestique, fait boucher les ouvertures de sa demeure. Le consommateur et le rentier s'interdisent d'user d'un produit lourdement taxé: alcool, tabac, café, etc. . . . ou recourt à des erzatz ou produits de remplacement mois imposés.

L'estivant ou l'hivernant renonce à la villa ou à l'hôtel suivant son intérêt fiscal; le propriétaire du véhicule abandonne l'usage de sa voiture si la cotisation du véhicule lui-même, de la carte grise ou de l'essence est trop élevée, ou la démonte ou la ,,met sur calles'' ou, au contraire, il n' use plus du train si le prix du billet de chemin de fer est majoré excessivement d'une taxe, etc. . . .

Cette attitude du contribuable, qui aboutit à la disparition du fait générateur de l'impôt, est inattaquable en droit et en fait.

b) *Le refus de voter l'impôt.*

C'est une forme de résistance plus juridique et dans une certaine mesure plus politique. Les Assemblées législatives, mandataires des contribuables, ou les Cours souveraines dans les régimes non parlementaires s'abstiennent d'autoriser la création de l'impôt ou le recouvrement des contributions. C'est un droit d'ailleurs dont l'exercice est surtout électoral, et ne peut être efficace que s'il s'appuie sur la nécessité constitutionnelle de l'autorisation annuelle du vote des impôts ou sur une dìsposition legale excigeant le referendum favorable prealàble à l' institution d'une contribution extraordinaire (sur le capital, sur le revenu, etc.).

Bien manié, il permet à la majorité parlementaire de contraindre le pouvoir exécutif à choisir des ministres qui aient sa confiance.

Il s'agit, au surplus, d'une réaction *temporaire*, le vote s'imposant, en définitive, puisque sans lui le mécanisme social s'arrêterait complètement.

c) *La translation ou l'incidence de l'impôt.*

Les moyens de résistance examinés jusqu' ici constituent une réaction *directe contre le fisc;* ils tendent à supprimer ou à réduire la créance du Trésor contre les contribuables, et indirectement, ils obligent la collectivité publique ainsi lésée à réclamer une contribution plus grande à des assujettis consciencieux.

Il importe de mentionner une autre réaction des redevables, mais qui se manifeste à l'égard *d'autres redevables:* c'est l'incidence économique ou translation: elle consiste, de la part d'un contribuable, à chercher à faire retomber sur autrui le poids de la dette fiscale acquittee par lui. Par exemple, le propriétaire d'immeuble qui est imposé sur ses revenus, relève le prix des loyers, de manière à faire payer l'impòt par ses locataires; le commerçant, qui acquitte la patente, l'impôt cédulaire sur ses bénéfices, l'impôt sur le chiffre

d'affaires, en porte aussitôt le montant sur les factures de ses clients, et ce sont ainsi les consommateurs qui sont définitivement chargés, sous forme d'une augmentation de prix des denrées vendues ou des services rendus; le salarié, qui est cotisé sur les produits de son travail, réclame à son employeur une augmentation de son salaire; est-il mis une taxe sur des objets de concommation, les détaillants haussent, en conséquence, les chiffres portés sur les étiquettes de leurs produits, etc.

Cette translation est régie par la loi de l'offre et de la demande, et revêt les formes les plus diverses: elle peut aller dans le sens des transactions, du producteur au consommateur et constitue alors ce que les Anglais et Américains appellent forwaelzung ou shifting forward; elle peut aussi s'effectuer, en sens contraire: c'est alors le Ruckwaelzung ou shifting backward; elle n'est possible, d'ailleurs, sauf exceptions, que pour les impôts nouveaux, particuliers et lourds, ou pour les contributions dont les taux ont été majorés ou réduits ou dont les conditions de perception ont été modifiés; au bout de quelques nnées d'application, en effet, tout impôt fait l'objet d'une diffusion relativement stable.

Théoriquement, le fisc n'est pas lésé par l'incidence économique: que lui importe que le contribuable payeur rejette ultérieurement sur les épaules du voisin, moins habile ou moins fort économiquement, le fardeau que la loi ou le décret leur ont assigné? L'essentiel est que le Trésor ait encaissé le montant de sa dette.

En fait, la question est moins simple; si le redevable, qui n'a fait que l'avance de l'impôt, est satisfait de l'avoir éludé, il n'en est plus de même de celui qui l'a décaissé réellement; il se plaint au fisc et peut, lui aussi, faire la „grève de l'impôt"; le Trésor est alors obligé d'atténuer la rigueur de la taxation à son égard, sauf à l'aggraver en ce qui concerne l'assujetti visé primitivement par le législateur.

d) *La fraude fiscale proprement dite* [1])

---

[1]) Consulter Camille ROSIER: L'impôt, p. 152, et suiv. — Camille ROSIER: Traité de législation fiscale, T. II — Camille ROSIER: La fiscalité française devant l'opinion publique, p. 94 et suiv. — Camille ROSIER: La fraude fiscale (conférence faite au Conservatoire National des Arts et Métiers le 28 Décembre 1935) — Gaston JÈZE: La Fraude fiscale — Camille ROSIER: La fraude fiscale à travers l'histoire (Economiste français) — Gaston LEROUGE: Theorie de la fraude en droit fiscal — LESCOEUR: Pourquoi et

La fraude fiscale n'est pas, comme les réactions précédentes des assujettis, ni agressive, ni collective; elle est essentiellement *passive, individuelle* et généralement volontaire. Elle se traduit par la méconnaissance des prescriptions légales, par leur interprétation inexacte ou tendancieuse, par la négligence à remplir les déclarations, par la mauvaise volonté à collaborer avec le fisc.

§ 2 — LES DIFFERENTES CLASSIFICATIONS DE LA FRAUDE FISCALE.

Les combinaisons qui constituent la fraude fiscale sont tellement diverses qu'elles appellent un classement en fonction de divers critères: nature des manoeuvres utiliséés (comptables, juridiques, matérielles ou techniques), qualité du fisc lésé (fisc national ou fisc étranger), disposition fiscale violée nettement ou simplement „tournée", stade de la procedure fiscale où se produit la fraude, de

Quelles que soient les classifications, on peut dire que la fraude est la manifestation d'une psychologie particulière du contribuable: voler l'Etat n'est pas commettre un acte contraire à la loi écrite ou morale.

α) *Les formes de fraude (matérielle, juridique et comptable).*

La fraude fiscale embrasse trois sortes de combinaisons destinées à frustrer le Trésor, à aider le contribuable à le défendre contre les agents des Régies, à permettre à l'assujetti de se soustraire à l'application stricte des textes légaux et réglementaires sur les impôts, taxes, et contributions.

a) Il y a, en premier lieu, des *fraudes matérielles ou techniques;* ce sont les plus courantes lorsqu'il s'agit d'impôts indirects, et les plus faciles à utiliser en raison de leur simplicité relative; il s'agit, en un mot, de simples gestes matériels, positifs ou négatifs, comme celui de dissimuler un objet taxable au portillon de l'octroi ou au bureau de la douane, de dénommer inexactement un produit importé ou exporté, de décharger des marchandises hors des ports ou passages imposés, de circuler en bicyclette ou en voiture sans acquittement de l'impôt, d'apposer une affiche sans timbre, d'utiliser

---

comment on fraude le fisc — PIETRI: Justice et injustice fiscale — BADIN: Les mille et une manières de frauder le fisc — FORTIN & CORDIE: Les coulisses de la comédie fiscale — PIATTIER: L'évasion fiscale — Edmont MICHEL: Les fraudes Successorales.

un briquet sans estampille, de revivifier de l'alcool dénaturé, etc. . . .

b) Constituent une seconde catégorie de combinaisons frauduleuses: *les manoeuvres comptables:* elles ne sont possibles que si les impôts supposent pour leur assiette un fait générateur comptable, c'est-à-dire l'inscription au crédit ou au débit d'un compte d'une recette, d'un profit, d'une vente, etc . . .

Elles se traduisent tantôt par des inscriptions sincères dans leur montant, mais discutables dans leur principe, tantôt par des inscriptions inexactes, minorées ou majorées volontairement: ce sont des amortissements exagérés ou mal fondés, des provisions fictives, des soustractions de recettes ou de profits, des frais généraux professionnels qui ne sont que des dépenses personnelles, des charges financières rejetées par la loi fiscale, etc. . . .

c) Les *fraudes juridiques* révètent un caractère plus subtil: abstention — négligence — retard — insuffisance d'évaluation — omission — dissimulation — simulation, etc . . .; elles sont surtout utilisées pour l'assiette des impôts comportante des déclarations ou un fait générateur juridique (création d'un titre juridique, mutation, rédaction d'une convention, perception d'un revenu, etc. . . .)

Le contribuable peut d'abord *s'abstenir* de faire une déclaration quand il y est tenu, dans l'espoir que le fisc omettra de le taxer ou de l'imposer, ou le fera dans des conditions moins onéreuses que s'il s'était conformé à la loi.

Le redevable peut aussi faire son devoir fiscal, mais avec mollesse en ne facilitant pas l'oeuvre des Administrations fiscales; comptant sur la *négligence* ou le travail qui absorbe les agents du fisc, il ne répond pas aux convocations, aux demandes de renseignements et d'éclaircissements ou ne se dérange qu' à la deuxième ou troisième réquisition. Lorsqu'il finit par entendre l'appel de l'Administration, c'est avec l'intention de ne pas lui faciliter sa tâche; il donne alors des explications vagues ou ne fournit pas de justifications.

Des publicistes encouragent cette attitude: inutile de faire du zèle disent-ils, de savoir clairement ce que l'Administration veut;: on gagne ainsi tout le temps nécessaire à méditer la réponse qu'elle sollicite, on peut considérer comme non obligatoires tous les avis envoyés autrement que par lettre recommandée, ce qui permet au moins d'attendre deux ou trois demandes de renseignements avant de fournir les explications.

Il est évident que ces mauvais conseils sont entendus avec profit: combien de contribuables glissent dans leur tiroir les avertissements-du percepteur et n'acquittent leurs impôtsqu'à l'arrivée des sommations! Combien également réservent un sort identique aux demandes que leur adressent les inspecteurs des Contributions Directes ou les receveurs de l'Enregistrement! Combien ne se libèrent aux caisses du Trésor qu'aprés avoir usé de tous les moyens dilatoires légaux, et même après avoir porté leurs différends devant les Tribunaux! Combien aussi se rendent insolvables pour ne pas se libérer!

Le contribuable peut également, tout en souscrivant sa déclaration, y inscrire volontairement des indications inexactes pour baser faussement la perception de l'impôt; il évalue *insuffisamment*, par exemple, les biens qu'il recueille dans une succession ou par donation les avoirs qu'il possède à l'étranger, les avantages qu'il reçoit en nature à titre de rénumération, etc. . . .

Il peut aller plus loin dans la fraude en *omettant* de déclarer certains revenus qu'il encaisse, certains biens dont il hérite; il peut aussi *dissimuler* une partie du prix d'une acquisition, du montant de la soulte d'un échange, etc. . . .

S'il est plus audacieux encore, il a la possibilité, surtout en matière d'enregistrement, de recourir à une manoeuvre plus compliquée, la *simulation* d'actes; dans cette hypothèse, il *déguise* une convention sous une dénomination inexacte; il fait une vente sous forme de mandat, une vente ferme sous l'aspect d'une promesse unilatérale, sous une donation sous l'apparence d'une vente, etc. . . . Il crée un passif fictif pour en obtenir la déduction de l'actif d'une succession, pour diminuer l'importance de son bénéfice, etc. . . .

β) *La fraude illicite et la fraude licite.*

Depuis des siècles, les juristes et les tribunaux font une discrimination entre les diverses combinaisons frauduleuses utilisées pour lutter contre le fisc; ils opposent la fraude illégale à la fraude légale.

a) *La fraude illégale* est la manoeuvre ou le geste qui sont faits en violation formelle de la loi fiscale ou du règlement fiscal: le contribuable heurte nettement, visiblement, ouvertement un texte légal ou réglementaire; c'est, si l'on peut dire, la fraude qui ose dire son nom, mais est impardonnable parce que flagrante, et qui doit être sévèrement prohibée.

b) La fraude est, au contraire, *légale, licite et permise* lorsqu' un

contribuable se borne à tourner simplement le texte au lieu de le violer, lorsqu'il recourt à une combinaison, à une opération ou à une convention non visée, par la législation, lorsqu'il use, en un mot, habilement, d'une fissure à l'armature fiscale ou au filet fiscal.

Elle échappe, en principe, aux sanctions parce qu'elle decoule d'une règle furidique séculaire: les redevables qui ont plusieurs moyens légaux pour arriver au même résultat, ont la faculté de choisir celui qui donne oeverture aux cotisations les moins élevées.

Cette conception subtile est ainsi justifiée par les Juristes Romains: nullus videtur dolo facere qui suo jure utitur (L. 85 ff. de reg. jurés). Elle eut reprise par les anciens auteurs français (Dumoulin, d'Argentré, Guyot) pour la perception des droits seigneuriaux et des impôts royaux: ,,ce n'est pas assez, dit Guyot, de penser qu'il y a fraude entre les contractants, en ce que prenant la voie simple et droite, ils auraient payé des droits, pouvu qu'ils aient pris naturellement et réellement la voie du contrat qui les affranchit des droits, pourvu que l'acte présenté soit réellement tel qu'il est encore, quoique cet acte n'ouvre pas les droits, cela n'est pas fraude'': 1° — parce qu'ils sont soumis aux centièmes et que les céntièmes ont assujetti certains actes et en ont affranchi d'autres; 2° — parce que les seigneurs ne *doivent pas gêner la liberté des contractants* quoi qu'ils perdent les droits . . .''

Dumoulin soutient, de la même manière, la thèse des contribuables: ,,nec propter opportunitatem, vel occasionem fraudis, sed propter fraudem, vel aliam culpam, aut justam causam debet quis privari jure suo . . .'' Merlin affirme, de son côté, ,,qu'on tient pour principe que la fraude n'est censée d'avoir lieu que quand elle est prouvée''.

Les juristes actuels ont maintenu cette solution défavorable au fisc: ,,Quand les parties, déclare Dalloz, n'ont fait qu'user d'un droit que leur laisse la loi, en prenant, pour arriver à leur but, la voie la moins onéreuse pour elles, en ce qu'elle serait moins profitable au Trésor, la règle générale conserve son empire . . .''

Les redevables, observe également M. Pilon, ont le droit de recourir à tel procédé qui leur plaît pour être le moins possible imposés — dès lors que ce procédé n'est pas défendu par la loi, et quand même cela ferait du tort au Trésor''. C'est la même affirmative qui est présentée par M. Desbois: ,,le droit fiscal étant

comme le droit pénal, un droit strict, on est dans la légalité irréprochable lorsqu'on fait ce qui n'est pas défendu, quelque soit le motif pour lequel on l'a fait".

M. Lescoeur est aussi catégorique: „nous avons le droit de faire tout ce que la loi ne nous interdit pas; or, aucune loi ne nous interdit: „d'acheter des immeubles à l'étranger — de rechercher les placements mobiliers — de préférer les titres au porteur aux titres nominatifs — les titres étrangers aux titres français — de ne pas assurer son mobilier — de se dessaisir de son vivant au profit de ses héritiers et de les mettre par des dons manuels en possession anticipée . . . Nous demandons où sont les textes, quels sont les principes qui condamnent ces manières d'agir et nous ne les trouvons pas. Nous savons bien qu'une ancienne doctrine veut asservir complétement les individus à l'Etat. Mais où en arriverait-on si cette doctrine prévalait? Bientôt le contribuable français ne serait plus libre de franchir la frontière . . . Ne nous laissons pas troubler par les grands mots et les phrases sonores des Ministres des Finances précédents ou rapporteurs des commissions du budget et autres porteparoles et pourvoyeurs du fisc, que d'actes il ont flétri comme immoraux, dont la parfaite honnêteté n'est pas douteuse . . ." et M. Lescoeur de tourner en ridicule, l'axiome mis en avant par les agents du fisc: léser le fisc, c'est léser la patrie.

Cette règle, avantageuse pour les contribuables, a été consacrée, au surplus, par les tribunaux civils de France et par la Cour de cassation: „les parties ont le droit incontestable, lit-on, dans un jugement de Mantes du 26 Août 1879, lorsque deux voies s'ouvrent à elles pour atteindre le but qu'elles se proposent, de choisir celle qui donne ouverture au droit le moins fort, quand même cette voie serait la moins directe; le fisc ne peut critiquer la forme choisie par les parties": les conclusions du procureur général Dupin ont été aussi formelles: „toutes les fois que les parties n'ont fait qu' user d'un droit que leur laisse la loi fiscale, il n'y a pas fraude, lors même que le fisc en éprouve un préjudice".

γ) *La fraude à l'assiette et la fraude au recouvrement de l'impôt.*

C'est là une autre opposition qui, pour être moins soulignée, n'en mérite pas moins l'attention.

La fraude porte sur *l'assiette* quand le redevable ruse pour réduire ou supprimer sa cotisation en leurrant le fisc lors de l'assiet-

te, c'est-à-dire du recensement de la matière imposable, lors de la fixation du fait générateur (encaissement, échéance, comptabilisation, fabrication, mise en circulation, versement à la consommation, etc. . . .) lors de l'application du tarif et de la détermination de la quantité, du volume ou de la valeur imposable, ou lors de la liquidation de la créance du fisc (justification des charges de famille, du passif, etc. . . .)

Il y a aussi fraude à l'assiette lorsque le contribuable parvient à faire accepter par le fisc des taxes *forfaitaires* bien inférieures à la réalité, qu'il s'agisse de taxer des revenus agricoles, des revenus des professions libérales, etc. . . . ., ou d'imposer un chiffre d'affaires, une recette de spectacles, le nombre de titres sociaux en circulation, etc. . . .

La fraude se produit plus exceptionnellement au moment de *l'exigibilité* ou du *recouvrement* de l'impôt: le redevable se dérobe lors de l'échéance, change de domicile ou de résidence, se rend insolvable en vendant tous ses biens saisissables, soulève des incidents de procedure, résiste à une saisie arrêt, à une saisie gagerie, à un commandement, invoque la solidarité, etc.

δ) *La fraude interne et la fraude internationale.*

Une autre classification est utilisée pour la fraude fiscale: on oppose la fraude interne ou nationale à la fraude externe ou internationale.

La fraude *interne* se produit à l'intérieur des frontières; elle est incluse dans les limites du territoire; le contribuable qui l'utilise se trouve toujours en face d'un seul fisc: celui de son pays, il dissimule ou il minore sa matière taxable, mais il ne fait pas sortir celle-ci hors du pays.

La fraude *externe* par contre, à un champ d'activité beaucoup plus large: elle se traduit par des manoeuvres et des agissements tendant à échapper aux prescriptions fiscales d'un pays; l'assujetti se crée un domicile ou une résidence à l'étranger; une personne morale s'attribue un siège social hors des frontières, exporte ses capitaux; le commerçant exportateur ne rapatrie pas ses bénéfices, il se constitue des avoirs à l'étranger, il crée des filiales hors des frontières et leur transfére discrètement le revenu de ses entreprises nationale où il impute à celle-ci les frais généraux afférents à ses succursales extranationales, etc. . . .

§ 3 — LES MANIFESTATIONS DE LA FRAUDE FISCALE À TRAVERS L'HISTOIRE.

La fraude fiscale, pour être devenue particulièrement intense au 20e siècle, est, en fait, un réflexe habituel aux contribuables de tous les siècles.

α) *La fraude fiscale dans le passé.*

L'histoire fournit des milliers d'exemples au milieu desquels il n'y a qu'à choisir: dans la Rome antique, on échappe aux portoria ou droits de douane sur l'importation des esclaves en faisant revêtir a ceux-ci la toge qui est l'apanage des hommes libres; on réduit l'impôt du vingtième sur les successions en gonflant les frais de funérailles qui sont déductibles de l'actif héréditaire; les négotiatores ou commerçants éludent le chrysergyre en se faisant passer pour les colons de propriétaires fonciers vendant les produits de leurs domaines ruraux; les possessores de terres réduisent leur cotisation à la capitatio humana en faisant demenager provisoirement leurs colons lors du passage du peraequator, etc. . . .

L'ancien Régime est aussi fertile en fraudes en France avant 1789.

„La fraude de la gabelle, dit un écrivain du 18e siècle, est multiforme, et ce serait vouloir réduire tout l'océan dans un verre que de prétendre réunir dans un seul chapitre toutes les ruses et adresses dont se servent les faux sauniers pour déguiser leur sel"; on utilise des meutes de mâtins dans le Maine; les contribuables se déguisent en bûcherons, en gardiens de bestiaux, se servent de radeaux spéciaux ou „nautoires" pour traverser les rivières.

En matière de droits de contrôle ou de ou de droits féodaux, l'imagination des fraudeurs est aussi échevelée; pour bénéficier d'une immunité accordée aux notaires parisiens, on vient dans la Capitale de tous les coins de France pour passer les actes; on utilise la fraude „picarde" grâce à la conclusion de baux à cens, la „fraude normande" pour ne pas acquitter certains impôts seigneuriaux; on recourt aux échanges ou à des actes équipollents pour éviter le retrait féodal, etc. . . .

Pour acquitter une cotisation plus faible, des gentilshommes dissimulent leur noblesse et s'efforcent de se faire considérer comme bourgeois de villes franches.

Tout le monde connaît aussi l'insuffisance des déclarations souscrites pour le paiement du cinquantième après 1712; une des plus

célèbres est celle émanant du Président de Ségur: il avoue 6.000 livres de revenu, alors que l'enquête à laquelle il est procédé révèle 160.000 l.; „des personnes, écrit un contemporain, qui ne se sont déclarées que sur le pied de 3.000 livres ou 4.000 livres de revenu, sont obligées de porter leurs déclarations à 30.000 et 36.000 livres."

On constate également que les combinaisons, pour échapper à la taille, sont multiples: les redevables invoquent de faux titres de noblesse pour bénéficier des immunités réservées aux privilégiés; les nobles, les ecclésiastiques et les bougeois des villes franches, afin d'éviter la cotisation des terres qu'ils n'exploitent pas personnellement, les font cultiver par des gens qualifiés de domestiques, et qui, en réalité, sont de véritables fermiers; Les paysans, dès qu'ils ont quelque aisance, mettent les biens de leur famille sous le nom de l'un de leurs parents devenu ecclesiastique ou bourgeois d'une ville franche; les plus pauvres changent de domicile dans l'espoir d'échapper aux recherches du fsc; bien souvent, avec la complicité des collecteurs et des élus, les ruraux laissent ignorer leur „force" contributive et celle de leur paroisse, etc. . . .

β) *Les formes actuelles de la fraude fiscale.*

La fraude prend, à l'heure actuelle, en France comme à l'étranger, les aspects les plus divers: elle se manifeste aussi bien pour la taxation du revenu, du capital, que pour la cotisation des opérations juridiques ou des consommations.

Au regard de la cédule commerciale, on met au crédit du compte de profits et pertes certains profits dont l'entreprise a pu bénéficier: rentrée de créances jugées irrécouvrables, intérêts servis par des tiers, profits spéciaux sur des opérations particulières, ristournes consenties par des fournisseurs, commissions touchées, primes d'assurance versées par les compagnies pour règlement d'accidents ou de sinistres. On accroit le compte des intérêts et agios en y inscrivant des intérêts servis à des tiers inexistants, en allouant un intérêt à des capitaux appartenant à l'exploitant, en attribuant des intérêts mêmes statutaires aux fonds versés dans la société par les associés en nom collectif, aux apports sociaux effectués dans une commandite par actions, en majorant le taux réel de l'intérêt ou l'importance du capital, en „forçant" les frais de négociations versés aux intermédiaires, etc. . . .

De même, au moment de l'augmentation de tarifs de l'impôt cé-

dulaire sur le revenu des valeurs mobilières, les sociétés s'ingénient de toute façon pour y échapper; elles s'efforcent d'antidater le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire la distribution, en répartissant des acomptes sur dividendes, en plaçant les dates d'assemblées générales ordonnant les distributions à une date antérieure à celle de la mise en paiement, etc. . . . Pour eviter l'imposition en France, une société française transfère, d'une manière plus ou moins factice, son siège social à l'étranger, aux colonies ou dans un territoire à protectorat ou mandat, pendant que la société étrangère crée une filiale française et croit pouvoir ainsi poursuivre son activité à l'abri du fisc français.

Si, en matière de salaires, traitements, pensions et rentes viagères, la fraude est moins importante, l'évasion n'en existe pas moins, sous une forme atténuée, il est vrai; les employeurs pour complaire a leur personnel, ne déclarent pas toutes les sommes qu'ils lui ont versées; ils omettent les gratifications, les „enveloppes" les rétributions accessoires, les indemnités de représentation ou de déplacement, les primes, les allocations accidentelles; ils n'évaluent pas exactement les pourboires que leurs employés encaissent directement de la clientèle ou les avantages en nature qui viennent s'ajouter aux rémunérations payées en espèces: chauffage, logement, nourriture, habillement, blanchissage, de,

Les contribuables eux-mêmes réclament la déduction de frais professionnels inexistants ou exagérés dans leur chiffre ou ne se rapportant pas à l'exercice de la profession ou de l'emploi (frais de déplacement, de représentation, déductions exagérées pour repas pris au dehors; frais de documentation, frais de casse-croûte, frais supplémentaires pour travail de nuit, pour entretien des vêtements professionnels, cotisations syndicales donnent lieu à des retranchements fantaisistes et excessifs).

Pour échapper aux prescriptions relatives au bordereau de coupons, les porteurs éparpillent leurs encaissements sur les noms de leurs enfants, de leurs parents, de leurs domestiques, etc. . . . non imposables comme ayant un revenu global inférieur au minimum cotisable.

La fraude en matière de taxes douanières revêt des formes aussi diverses: fausses déclarations, importations en contrebande, importations ou exportations sans déclaration, etc. . . . Les fausses déclarations se présentent, elles aussi, de différentes façons: il y a fause

déclaration *d'espèce* lorsqu'un importateur présente une marchandise sous une dénomination autre que celle qui lui est attribuée par le tarif, pour la distinguer d'une autre marchandise de même nature; ainsi la désignation, sous le nom de tissus de coton, des tissus de soie constitue une fausse déclaration d'espèce. Les fausses déclarations de *qualité* sont celles qui indiquent comme appartenant à une catégorie d'une espèce déterminée des marchandises appartenant en réalité à une autre catégorie de la même espèce, etc. . . . Les importateurs recourent également aux fausses déclarations de *valeur*, aux fausses déclarations *d'origine* ou de *provenance*, etc. . . . .

Telles sont quelques-unes des principales fraudes que le fisc a actuellement à déceler et à combattre en matière de contributions directes et de contributions indirectes proprement dites; l'étude des combinaisons juridiques, auxquelles recourent les parties pour éviter les droits d'enregistrement et de timbre, est encore plus intéressante.

On qualifie de bail une convention ayant pour objet la location d'un immeuble, mais dans l'acte est insérée une clause, sous la rubrique, „promesse de vente", en vertu de laquelle le preneur aura la faculté de se rendre acquéreur du bien au cours du bail pour un prix déterminé. On déguise une donation sous le nom de contrat de rente viagère, de vente, de remise de compte de tutelle, de cession de créance, de bail à nourriture, de quittance, de reconnaissance de dette, d'apport en marigae ou en société, de mandat de gérer, de dépôt fictif; en fait, la quittance délivrée correspond à un paiement qui n'a pas été effectué; les biens apportés en mariage par les époux ont été donnés en réalité par un tiers; — un des associés obtient un avantage particulier sans équivalent de sa part; — une dette est reconnue par une personne qui n'est pas créancière; — le tuteur remet au pupille qu'il veut gratifier des sommes dont l'origine n'est pas justifiée; — l'acte appelé constitution à titre onéreux de rente viagère est exactement une donation avec charges; — celui qui a charge de gérer ne rendra pas compte des revenus perçus; — le dépositaire doit restituer à un tiers qui est donataire.

Au lieu de rédiger un acte de vente, le marchand de biens se fait donner par le vendeur un mandat à l'effet de revendre l'immeuble en son nom comme s'il n'avait jamais été propriétaire, puis, lors de la réalisation, le vendeur est porté dans l'acte de vente, non comme vendeur, mais comme mandataire de son propre vendeur; on fait

„sauter" ainsi un droit de vente. On dissimule des ventes d'immeubles ou de fonds de commerce à une société, sous l'appellation de cession de droits sociaux; des apports à une société à titre onéreux sont présentés sous forme d'apports à titre pur et simple; dans un jugement pour éviter le paiement du droit de titre, une convention est qualifiée d'obligation alors qu'elle constitue une véritable promesse de vente; pour réduire les droits de mutation sur les immeubles par destination, on acquiert séparément l'usine et les machines, l'hôtel et les installations, la ferme et le cheptel, le sol et les matériaux à enlever; si l'on veut se procurer un appartement, on fait l'acquisition du sol et on passe un marché pour l'édification de l'appartement . . . qui est terminé depuis longtemps; afin d'échapper au droit de vente immobilière sur une forêt, on fait deux actes séparés de vente, au profit de la méme personne, l'un pour le sol, l'autre pour les bois; pour acquitter des droits moins élevés sur une maison qui est louée, on verse une partie du prix au vendeur et le surplus au locataire comme indemnité de départ; pour échapper au droit proportionnel sur les cessions de créances hypothécaires, on insère dans l'acte de prêt une stipulation en vertu de laquelle le débiteur pourra se libérer entre les mains du porteur de la grosse, lequel sera subrogé de plein droit dans les effets de l'obligation à l'égard du prêteur, etc. . . .

Pour ne pas payer les impôts exigés sur un acte de fusion, on recourt à une convention d'affermage; pour se dispenser des droits sur les cessions de fonds de commerce, on passe un contrat de gérance libre; pour ne pas verser le droit d'enregistrement sur les apports, on fait un contrat de mariage sans déclarations d'apports, mais préalablement des actes occultes ont été dressés aux termes desquels les futurs ont reconnu respectivement la coexistence au jour de la célébration, du patrimoine mobilier de chacun d'eux; afin de ne pas avoir à soumettre à la formalité de l'enregistrement prévu pour les actes contenant des conventions synallagmatiques, on procéde par un simple échange de lettres, qui restent des actes unilatéraux non visés par le législateur; quand les droits ont un caractère plus ou moins progressif comme ceux qui atteignent les prix de vente d'immeubles ou de fonds excédant certains maxima on rédige plusieurs conventions séparées: on agit de même quand l'exonération instituée par le législateur vise des acquisitions infé-

rieurs à un certain chiffre: on scinde l'opération en plusieurs conventions espacées sur un délai de quelques jours, etc. . . .

Pour échapper au paiement des droits de succession, les combinaisons sont aussi nombreuses: on stipule dans un contrat de mariage le partage inégal de la communauté, on attribue ainsi la totalité de la communauté au survivant ou on institue la communauté universelle; on réclame au receveur la déduction d'un passif représenté par des titres appartenant à des parents ou à des amis complaisants, etc. . . .

Il s'agit de combinaisons juridiques qui exigent de l'habileté chez les contribuables, mais il y a également les formes élémentaires de la fraude: la dissimulation de prix ou de valeur dans les actes de vente, de partage, de cession, etc. . . .; on ne porte, par exemple, qu'une partie du prix de l'immeuble du fonds de commerce, celle qui correspond à la somme que l'acquéreur a un délai pour verser; ce qui a été payé comptant ne figure pas à la convention; il en est de même pour la soulte d'échange ou de partage, etc. . . .

Les droits de timbre donnent lieu à une fraude aussi importante, bien que moins désastreuse pour le fisc; par exemple, afin de ne pas payer le droit de timbre proportionnel sur les obligations, on remplace les effets de commerce et les billets par des chèques sur lesquels est inscrite une date antérieure de quelques jours à la mise en recouvrement; on dénomme „bons de caisse" de véritables obligations remboursables à terme et productives d'intérêts. Pour ne pas acquitter le droit de timbre de dimension, on baptise „reçus" des documents qui constituent de véritables titres susceptibles de faire titre pour ou contre les parties. On évite le paiement du droit de timbre sur les lettres de voiture et les pièces en tenant lieu en donnant par téléphone les ordres d'enlever aux entréprises de transport par route; on croit bénéficier de l'exemption réservée aux affiches intéressant certaines sociétés de secours mutuels ou sociétés de préparation militaire en inscrivant sur les placards des numéros ou des dates de reconnaissance publique fantaisiste, etc. . . .

Telle est l'évasion fiscale dans ses manifestations principales et variées: il y aura lieu de rechercher [1]) les causes de cette fraude a la loi d'impôt et les moyens opportuns pour en atténuer les effets pour le trésor.

CAMILLE ROSIER.

---

[1]) Dans deux autres études.

III

GENERAL REVIEW OF NEW FISCAL LITERATURE
REVUE DES NOUVELLES PUBLICATIONS FISCALES

PAUL DEFESCHE: *Commentaire du Code des droits de Timbre.* Bruxelles, Imprimerie van Buggenhoudt S.A. 1949.

Of the new Code on stamp duties in Belgium, Edouard Thiry gave a survey in the Bulletin Vol. II, p. 1. At present an extensive comment on this Code appeared, by a very experted author, who has been closely connected with the composition of this important Code, which, as exposed by Mr. Thiry, clears new ways for the old stamp duty.

It is a very sad thought that the author of the extensive and interesting introduction, EMILE GÉNIN, former inspector-general of Registration, did not live to see the appearance of this book.

In the mentioned introduction the development of the Belgian stamp duty is sketched. Till 1891 the French Law of Brumaire VII was valid, completed and altered by 260 Laws and Resolutions. After that a codification came in force, but this did not bring the rest desired: in 1940 there were 500 laws and resolutions concerning stamp duties! The laborious work of the State Commission which had to design new rules can be read about in the introduction and one can sympathize with the satisfaction on this achievement.

The book itself contains first the text of a number of official papers, further some remarks concerning general questions and afterwards the actual comment consisting of a elucidation on the sections. These are extensive and clear. Those who have to deal with the Belgian stamp duty will find the necessary information here. Those interested in the development of an old tax and the adaptation to modern life, will find interesting material in this book.

P. J. A. A.

MAURICE DONNAY: *Commentaire du Code des droits de successions.* Bruxelles, Imprimerie F. van Buggenhoudt, 1948/9.

Of this work the French as well as the Netherlands edition ap-

peared, revised by Jos. Uyttenhove. The first part of the French edition appeared in 1946 and was reviewed in Bulletin I, p. 276 and 277. In 1948 part II of the French and part I of the Netherlands edition appeared and in 1949 part II of the Netherlands edition. At present we are in possession of the complete set which is concluded by an extensive index. The Belgian Code of Succession duties of 1936 before the law of 1817 was in force, out of the time that Belgium and the Netherlands formed one country. This law was regularly altered in Belgium and consequently became very complicated. The code of 1936 brought a great improvement. In spite of the alterations brought in at the same time, the law of 1817 and later laws are still af great importance for the interpretation of the current law. The author who arranged his comment as an elucidation on the sections, inserted under the text of the current sections also the text of the law 1817 and later laws. The text of the report to the King is inserted with all articles. It appears that the author keeps in view the historical development.

This book is not only of importance for those who wish to be informed of the application of Belgian Succession Duty Law, it goes much further. It consists of comments concerning general subjects which are of importance for fiscal law in general; questions which also arise with regard to other taxes and which are solved differently. Moreover it is interesting to compare the comments with the ruling conceptions in the Netherlands. The Belgian Code of 1936 and the Netherlands Succession Duty Law of 1917 both originate from the same law on 1817. It is of importance for the general insight in this matter to investigate howfar and why the levying of succession Duty in both countries has developed differently. Here is material for an extensive study. These subjects are too extensive to give a short summary.

Just think of the difference in treatment in various countries of the influence on succession duty of events after the decease, where one comes into contact with the retrospective effect of various legal manipulations, the doctrine of nullities, with difficulties in case the testator leaves disputable rights or disputable debts and concerning which judicial decisions must be given after the testator's death.

Also now that the rates of succession duty are very high every-

where, much interest will go out to the arrangements in Belgian law concerning the reduction in case the same property is left twice within a short time — (the Belgian law mentions the term of one year).

The introduction of this work is written by the much regretted Inspector of Registration, the late Emile Génin, whose great interest for this part of fiscal law is well known.

P. J. A. A.

PROF. DR. HEINZ OEFFERING: Bücherei des Steuerrechts, Band I: *Die Lohnsteuer*, 8e Auflage. Industrieverlag Carlheinz Gehlsen, vorm. Spaeth und Linde, Siegburg.

This wellknown work, of which the first print appeared in 1938, is entirely brought up-to-date according to the present state of the wages tax in Germany.

The author gives, like in the former editions, a survey of the principles and coherence of the wages tax without going into many particulars. The first chapter consists of a discussion of some general questions, the second chapter deals with material law, the third with formal law.

An extensive general index concludes this work (120 pages).

P. J. A. A.

DR. AUGUST PRESUHN: *Gewerbesteuergesetz*. Erlauterte Handausgabe. Köpelverlag A. G. München.

The German „Gewerbesteuergesetz" dates from December 1936. It is a law of the Reich which empowers the municipalities to levy a „Gewerbesteuer" as a municipal tax and which gives the rules concerned. During the war the central Administration absorbed the levy of this tax. The payment of the yield to the municipalities took place on basis of 1942 and consequently the surplus yield came to the central government. A law of 31 March 1948 brought a change and returned the treatment as well as the yield of this tax to the municipalities. The municipalities are *competent* to levy this tax without being *compelled* to do so, but there will probably be no municipality which can do without this tax.

This book (149 pages) which gives notes on the articles of the law has been written for Bavaria, but the explanation on the law

of 1936 is of general importance. An extensive index makes it the more useful for practice.

P. J. A. A.

Tax Practitioners Forum: University of Pittsburgh Press.

This book of 106 pages consists of a series of six weekly discussions of current federal tax problems of particular interest to lawyers and accountants. The first lecture, delivered by *Sydney B. Gambill* deals with "practical considerations in federal tax procedure", and covers 59 pages. The author gives a clear survey of this subject. Starting with the filing of returns, the author investigates which possibilities exist, what happens before the tax has been definitely assessed and paid. Also a survey is given of the organization of the Administration i.e. of the Collector's Office, the Revenue Agent Divisions, of the Technical Staff, and the way of procedure before the Tax Court of the U.S. An example is given of a Petition for Review.

The second contribution is by *Robert D. Ayars:* Unreasonable accumulations of surplus (pp. 60—96). The author deals with the problems of an unaffiliated domestic operating corporation. He starts with a short historical survey as from 1913. This history of the treasury's fight against corporate accumulations is very interesting. The author proceeds with a survey of the constitutionality of the surtax. With the help of a great number of cases he shows, that this constitutionality has been upheld against practically every constitutional objection that could be raised against it. (p. 64). After a discussion of the influence of section 102 I.R.C. on dividend policies, the author investigates the different provisions of this section with the numerous possibilities which may arise.

The contribution by *Michael D. Bachrach:* Deductions: Income or Estate, consists of a discussion of 2 provisions from the I.R.C., viz. Section 23 (e) and 23 (w) (deductions from Gross Income). Here it concerns a number of provisions, which in connection with similar rules concerning Estate Tax, are meant to prevent double deduction. Though very interesting we do not go into this question any closer, at its main interest lies in the application of the law by Americans.

Same can be said of the contribution by *S. Leo Ruslander:* the revised Clifford Case Regulations, with regard to irrevocable inter-vivos trusts. The complication and the inexhaustibility of this subject does prevent us to give a more or less clear review. Those who would like to know more about this subject may find an excellent explanation in Mr. Ruslanders extensive article.

Tax problems incorporating a partnership or an individual proprietorship by *R. K. Conrad* concerns the circumstances to count with if a partnership has to be incorporated. The author puts a.o. the following questions: What is the relationship between the individuals? — Are there transactions between the individuals and the business? — How many individuals are involved? — Are they married? — What are the assets of the partnership and what is their situs? — What accounting method should be adopted? — and many others.

In the last article *Robert C. Brown* deals with the amendments brought in the I.R.C. by the Revenue Act 1948. Where the law brought in alterations in the Individual Income Tax and in the State and Gift Tax, those items are investigated by a number of examples.

This book consists of very clear surveys of important tax questions. The way in which they have been dealt with, i.e. from the practioners' viewpoint, is the reason why this book is excellent for those who are not thoroughly acquainted with U.S. Tax Law. We recommend this book to those who have to deal with U.S. taxes in consequence of their profession.

v. H.

KARL BERG: *Wie wird geprüft.* Praktische Anleitung zur Durchführung Kaufmännischer Buch-, Betriebs- und Bilanzprüfungen. Dümmlers Verlag, Bonn 1948, 5e Auflage.

A manual for chartered accountants specially with regard to the technics in general and in connection with many subdivisions. This booklet only concerns the investigation for the levying of taxes.

P. J. A. A.

KARL BERG: *Wie bilanziert der Kaufmann?* Dümmlers Verlag, Bonn 1947, 8e Auflage.

Balance sheet and profit and loss account are the subjects treated in this book. Not only the normal cases have the authors' attention but also to the special balance sheets in cases like formation, fusion, reorganization and liquidation, etc. much attention is paid.

Naturally the demands made by various laws, like the regulations in the "Reichsabgabenordnung", Income and Corporation tax laws are taken into account.

They can be found at the end of this book. P. J. A. A.

JOSEPH OTTEN: *Traité des taxes assimilées au timbre.* Maison Desver. Liège. Juin 1949.

After World War I, in 1921, a "taxe de transmission" was introduced in Belgium. It looked very simple, it was a law consisting of only a few sections. At present we are about 30 years out and in these years about 200 alterations have been necessary and finally a Code and General Regulations came into being. There are many cases concerning this Code.

In the above mentioned book it is not tried to give a complete treatment of this complicated matter, but a guide has been composed which easily shows how to deal with the subject. It has been systemathically set up. In the introduction the author points out that under the "taxes assimilées au timbre" various taxes have been brought together imposing "la circulation juridique des biens". He compares these with registration duty and with ordinary stamp duty.

The following taxes have been dealt with:

1. la taxe de transmission, and une taxe de facture sur les transmissions with a lower rate and the taxe de luxe with a higher rate.
2. La taxe de facture sur les contrats de l'entreprise d'ouvrage.
3. La taxe sur les transports.
4. La taxe sur les locations mobilières and 6 others with a more limited scope.

The first chapter deals with: les taxes sur les mutations (under which also the import and export duties). Chapter 2: La taxe de fortune sur les contrats d'enterprise d'ouvrages; Chapter 3: la taxe sur les

locations mobilières et les transports. In the 4th chapter, the taxes on Exchange transactions come up for discussion and also the taxation of insurance contracts, etc. P. J. A. A.

F. BRADSHAW MAKIN: *Overhead Costs in Theory and Practice.* — Gee & Co., (Publishers) Ltd., 27-28, Basinghall Street, London, 1950.

This booklet (50 pages) contains observations concerning the business expenses. The different sorts of expenses are dealt with but the actual purpose is to show the ever increasing significance of overhead costs and the application thereof in business. It deals with the economic side of the problem, not the fiscal side. However when computing what is considered to be profit for the levy of taxes, one comes into contact with the problems dealt with in this book. This is the reason wy I considered it of importance to bring it under the attention of the readers of the Bulletin.

P. J. A. A.

JAMES W. MARTIN, M. ESTILL: *Valuation of property: economic and legal standards.* Reprint of an article in Vol. XXVIII of the Kentucky Law Journal.

Valuation occurs for numerous purposes. The authors mention some of these purposes in the beginning of this study. It is clear, that here also the valuation for tax purposes comes up, and this makes this book important for the readers of the Bulletin. Three factors for the fixation of the value come into account: fair market value, cost-price and capitalized income. The stress is laid upon the following: that for fiscal purposes one can only come to a satisfactory result by taking into account all elements which can affect the value. The three mentioned factors are extensively analyzed with many examples, while many judicial decisions as well as much literature are cited. Of the authors conclusions it can be mentioned that they do not consider it possible to come to a proper valuation in one way: which of the mentioned factors is the most important cannot be said in general. The particulars of the case are of decisive significance. Furthermore they are of the opinion that the general rules fixed for the valuation can be applied for all taxes, like income and property taxes, succession and gift taxes. P. J. A. A.

TAX INSTITUTE SYMPOSIUM. *Income Tax Administration.* Tax Institute New York, 1948.

It is the first time that the Tax Institute made the Tax Administration the subject of an extensive and detailed study. As far as I know a study, as made in America at present, does not exist in any other country. This is regrettable as the pronouncement of the chairman of the Subcommission on Federal Income Tax Administration *Mr. Norris Darrell* in his preface: "no income tax law is really a good law unless its administration can also be said to be good" will be endorsed by every expert. The Chairman of the Program Committee *Prof. A. G. Buehler* showed this in his "Foreword". He pointed on the great interests which are involved in a correct tax administration. These do not only concern the efficiency, but also the prevention of tax evasion by means of which a better distribution of the tax burden on the entire population will be possible. Here the connection between the different taxes has to be taken into account. From the tax administration the material arises for legislation and judicial decisions. Also of importance is the administration's task where taxation serves as an instrument for an economic policy. Particular stress he lays upon the relation between the tax administration and the taxpayer.

The interest in this part of the fiscal problem decreased, since *von Justi* and *Adam Smith* but in recent years now that the tax burden has been so much increased, a greater interest can be observed. The ever increasing burden of taxation forces to claim from the tax administration a distribution "with the maximum equity, convenience, certainty, and economy."

This is the general framework in which no less than 44 contributions found a place. They are devided as follows:
1. general survey; 2. the federal administration of income tax, in connection with the relation to Congress, the executing power and jurisdiction; 3. the federal administration of income tax in connection with the relation to the taxpayers. 4. administrative problems of this administration. 5. in the fifth chapter many articles are inserted all refering to the practice of levying tax; here specially the necessity comes up of a proper co-operation between the administration and the taxpayer; on both a heavy duty rests; the administration also has to help the taxpayer, the treatment

has to be as simple as possible. In chapter 6 and 7 the administration of the states and municipalities is dealt with. Under 8 the problem is seen from the taxpayers point of view while the 9th chapter deals with the international problem: this is the result of a co-operation with the International Fiscal Association.

With these short indications this review has to come to an end. An extensive bibliography and an index conclude this book.

P. J. A. A.

UNITED NATIONS: *International Capital Movements during the Inter-War period*. October 1949.

For studying the background of international fiscal law it is necessary to take notice of the capital movements. Above mentioned work consists of important material concerning different periods: before the first worldwar, 1919—1928, 1928—1931, 1932—1939; some general considerations conclude this book counting 70 pages.

P. J. A. A.

DR. A. GRAF: *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich, 1950.

In the series „Leitfaden für Anwärten auf höhere Steuerbeamtungen", a number of studies for those preparing themselves for some higher professional examination, the above mentioned work appeared as no. 8 (125 pages). In the first place it is a practical study, where the author renounces from a scientific treatment of this subject. Startingpoint is the thought that the relations between industrial life and taxation are of such interest in the present social relations, that they became a particular subject of the economy of enterprises, in this sense, that it has to be investigated how far taxes are of importance in industrial life as costsfactor, and which influence they have on what goes on in the business. Particularly the problem that the treasury has to count with the requirement that the maintenance of the enterprise is not hindered by means of incorrect taxation, deserves attention.

In the first chapter the author puts three postulates:

1) in similar economic circumstances the possibility of competition is not to be affected.

2) progression is not to be served up to the extent that the trade-capital is touched and that initiative is paralyzed.
3) Measures necessary to maintain the business are not to be made impossible by means of tax law and practice.

In the chapters 2—8 the author develops his thought.

The contents of the book are: Inhalt und Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; Unternehmung, Unternehmungsform und steuern; die Steuern als Zwangskosten und erzwungene Gewinnbeteiligung; die Jahresrechnung als Grundlage für die Steuereinschätzung; Geschaftsvermögen und Privatvermögen; verdeckte Gewinnausschütung und Steuerumgehung; Buchhaltung und Steuerliche Plannung.

A number of examples, and a survey of literature conclude this work which offers much worth to be read for accountants, civil servants and tax advisers.

v. H.

DR. A. FÜRER: *Rechtsbuch der Schaffhauser Steuern*. Herausgegeben im Auftrage der Vereinigung Schaffhauser Industrieller. Buchdruckerei Karl Augustin, Thayngen, Switzerland.

This publication consisting of all tax laws, ordinances and "Regierungsratbeschlüsse" of the canton Schaffhausen in force on the 1st of March 1949, became necessary as since the last edition in 1931 by *Dr. M. Jenny*, very many alterations in the tax legislation of Schaffhausen had taken place. The composer inserted all regulations of importance for the taxpayer.

The following can be found: 1. Regulation out of the Constitution of the Canton Schaffhausen concerning taxation;
2. the laws and decrees concerning direct taxes;
3. provisions of formal law
4. succession duties
5. entertainment tax
6. motorvehicle tax
7. taxes on dogs
8 and 9. the federal defence tax and the compensation tax as concerns the regulations ordinated by the Kanton.

v. H.

IV

THE AGREEMENT BETWEEN NORWAY AND SWEDEN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND CAPITAL

by

CHR. URBYE,
Chief of Division in the Ministry
of Finances and Customs in Oslo.

The Convention between Norway and Sweden for the avoidance of double taxation with regard to taxes on income and capital was concluded on 21 June 1947. The text is to be found in translation in the United Nations collection of "International Tax Agreements" (page 178—182). Norway had at that time only entered into one double taxation treaty of a wider and more general character, viz. the Agreement with Denmark, which was signed on 30 December 1946, and which in its broad features has much in common with the Agreement between Norway and Sweden. It was comparatively late that Norway joined in the extensive international work for agreements to prevent double taxation, and accordingly Norway has not yet learnt much by experience how these conventions work.

Mr. Otto Ekenberg, Justice at the Court of Administration in Stockholm, has some time ago in this periodical given an outline regarding the Convention and accounted for the effects of same on Swedish revenue laws. Below I shall try to render an account of the effects of the Convention on Norwegian revenue laws.

The circumference of the Convention.

With regard to the geographical circumference of the Convention, it has been definitely stated — as is also mentioned by Mr. Ekenberg in his article — that the Convention does not comprise Spitsbergen or Jan Mayen (article 11).

In later agreements which Norway has made with foreign countries, for the sake of completeness exceptions have also been made for the Norwegian dependencies outside Europe (the Bouvet Isle,

the Isle of Peter I and Queen Maud's Land). These territories are uninhabited, and when any mention of them is omitted in article 11 of the Convention with Sweden (and the corresponding article in the Convention with Denmark), the omission is probably inadvertent.

According to article 1 the Convention applies to Norwegian and Swedish nationals — without regard to domicile or residence — as well as to Norwegian and Swedish corporate bodies.

Norwegian law does not contain any definite provision as to the requirements for deeming a corporate body to be domiciled in Norway. The conclusive fact in this regard must probably be whether the corporate body has its head office in Norway or — if it has no office — whether the seat of the management is situated in Norway.

According to article 2 the Convention applies to taxes on income and capital whether imposed by the State or by a commune.

The Norwegian taxes.

In Norway the following taxes, which come within the Convention, are at present imposed:

a) State tax on income and capital (generally called State tax).
b) Additional tax to the State on capital.
c) Communal taxes on income and capital (generally called communal tax).
d) Old age pension tax and war pension tax.
e) Seamen's tax.
f) Bank deposit tax.
g) Real property tax.

The taxes mentioned under a — e are personal taxes, the basis for which is net income and net capital. The seamen's tax is a special tax on a mariner's wages on board Norwegian ships and replaces ordinary income tax to the State and to the commune as well as old age and war pension taxes. Tax on bank deposits is a special tax on deposits with Norwegian banks and on the interest of these deposits. This tax is collected by the banks and replaces ordinary communal tax on income and capital. Non-resident individual taxpayers and foreign corporations and institutions are exempt from this tax unless the deposit is made in the course of a business carried on in Norway for foreign account and is liable to taxation under the ordinary revenue laws. Real property tax is a tax levied

on the real (immovable) estates within the country.

Non-resident shareholders in Norwegian companies are liable to Norwegian State tax as recipients of dividends. The tax is at present 25 % of the distributed dividend and is collected by the company in question.

Both dividend and share are exempt from any other Norwegian tax. There is no special tax on securities in Norway. It may be mentioned here that free shares and writing up of shares are considered as dividend and taxed in the same way as distributed dividend.

The Norwegian revenue laws distinguish between:

1) resident individual taxpayers and corporate bodies and
2) non-resident individual taxpayers and corporate bodies.

Ad 1.

With a view to preventing to some extent international double taxation of resident taxpayers, the Norwegian revenue laws provide that these taxpayers shall be exempt from taxation in Norway on capital consisting of immovable property or plants with assets abroad, and that only half of the profit accruing from such properties or plants or from business activities connected with same, is liable to taxation in Norway. When double taxation has been prevented owing to agreement with the State where the property or plant in question is situated, the revenue laws, however, permit consideration to be taken to the total income from this property or plant when computing the taxes on income, the taxation of which under the said agreement is reserved to Norway. (See the final passage of this article called "Technique to avoid double taxation".)

Apart from the tax reliefs referred to above as regards immovable property or plant abroad, residents in Norway, pay tax on their total income and capital irrespective of the sources of income and the situation of the property.

As to individual taxpayers the domicile on 1 January in the tax year determines whether the taxpayer is to be deemed resident or non-resident for taxation purposes. The assessment is generally based on the income of the preceding calendar year and the capital on 1 January in the year of assessment.

Ad. 2.

Non-resident individual taxpayers and corporate bodies are liable to taxation in Norway as far as they:

1) carry on or are engaged participate in any business activity or enterprise which is being operated or managed in Norway, or
2) are the owners of immovable or personal property in Norway, or receive income accruing from such property, or
3) receive remuneration (also pension) as directors, managers, members of board or controlling committee and the like of a company or an institution resident in Norway, or receive commissions, gratuities and the like from such a company or institution, or
4) receive dividends from a company resident in Norway, or
5) are paid by the Norwegian State, or
6) receive wages (hire) on board Norwegian ships.[1])

Recipients of dividends or wages from the Norwegian State are liable only to State tax. As mentioned above the tax on dividends is 25 %.

The main rule for the apportionment between the two States of subjects for taxation.

As Mr. Ekenberg indicates in his article, the main rule of the Convention aims at making income and capital taxable only in the contracting State in which the taxpayer is domiciled (art. 3, first paragraph). To this principle several important exceptions are made as mentioned below.

Wages and pensions follow the main rule, and the taxation of these items is therefore reserved to the State in which the recipient of wages or pensions is domiciled.[2]) This is in good accordance with the current Norwegian revenue laws. The Norwegian provisions for taxation of wages will, however, probably be changed before long in connection with the introduction of a Pay-as-you-earn-system. Afterwards it is the intention — as is also indicated by Mr. Ekenberg in his article — to negotiate a change in the Conven-

---

[1]) This tax liablity discontinues, however, if the mariner can prove that he pays income tax to his native country.

[2]) This applies also to wages or pensions paid by the Government. The taxation of wages paid to diplomatic or consular officials will, however, generally be reserved to the paying State, see the special provision in Final Protocol, item 17.

tion so that the taxation of wages as a main rule will be reserved to the State on the territory of which the work has been performed.

By the main rule of the Convention referred to above, Norway has primarily relinquished its right to tax Norwegian and Swedish citizens, resident in Sweden, on remuneration (also pension) which they may receive as directors, managers, members of board or controlling committee and the like of a company or an institution resident in Norway, as well as on commissions, gratuities and the like which they may receive from a Norwegian company or institution. Norway has further waived its right to tax Norwegian and Swedish citizens who remove from Sweden to Norway on income received in Sweden previous to their removal (Final Protocol, item 18).

The definition of ,,domicile" in article 3 does not exactly coincide with the sense in which the word is used in the Norwegian revenue laws. The frequent removals going on to and fro across the frontier between Norway and Sweden have already occasioned several instances where the taxpayer has been deemed by the tax authorities to be domiciled in both States and thus been subject to double taxation contrary to the provisions of the Convention. In such cases the only way open to the taxpayer will often be to seek relief from this double taxation by special agreement between the supreme financial authorities of the two States (art. 10 and Final Protocol, item 5).

A corporate body is under the Convention deemed to be domiciled in the contracting State in which the management or head administration has its seat. Under Norwegian law a corporate body will certainly be considered domiciled in Norway if its head office is in Norway, even if the management or head administration has its seat abroad. The Norwegian conception of the term ,,domicile" will have to cede to the meaning of the word established by the Convention.

With regard to the undivided estate of a deceased person, the Convention makes it a condition that each of the contracting States can settle the question as to where the estate shall be considered domiciled in conformity with its own legislation. Under Norwegian law such an estate will be deemed to be domiciled in Norway if the deceased person was domiciled in Norway at the time of his death.

As the same rule probably is in conformity with Swedish legislation too, there should not be any chance of double taxation on that account. In this connection the provision in the Final Protocol, item 6, first paragraph; may be mentioned. It is here stated that income on capital whereon the undivided estate of a deceased person is taxed in one of the two States under the Convention, may not at the same time be taxed in the other State on any therein resident participant of the estate concerned.

Deviations from the main rule for apportionment of subjects for taxation.

As usual in double taxation conventions the Convention between Norway and Sweden also provides that income accruing from and capital invested in immovable property situated in one of the two States, shall be taxable only in that State. Final Protocol, item 7, contains detailed provisions concerning the different kinds of income which shall be considered as income from immovable property. Among these is profit derived from alienation of immovable property and of appurtenances sold in connection with the property.

Income derived from commerce, industry or any other activity or liberal profession through a permanent establishment situated in one of the States, shall be taxable only in that State. Should there be permanent establishments in both States, an apportionment of the total income between the two States will have to take place. The right of taxation on capital in enterprises for commerce, industry and so forth shall be reserved to the State which is entitled under the provisions of this Convention to claim taxation on the income from the said capital.

Permanent commission stocks are also regarded as a permanent business establishment (art. 5, second paragraph.)

Further, profit by alienation of an enterprise or part of it or of appurtenances to same is regarded as business income derived from a permanent establishment.

As mentioned above Norwegian residents are even under the current Norwegian revenue laws exempt from tax on immovable property or plants with appurtenances situated abroad. Tax is, however, charged on half of the income accruing from such properties or plants or from business activities connected with same. The

Convention provides that Norway must relinquish its right to claim tax from residents in Norway who receive income from immovable property in Sweden or from business carried on in Sweden through a permanent establishment there, on half of the income which they thus receive.

The right to tax income accruing from or capital invested in undertakings for the operation of ships or aircraft is reserved to the State on the territory of which the actual management has its seat. The conclusive fact is not where the management formally — viz. by its own rules — has its seat, but the place where the management of the business in question actually is exercised. This rule is available irrespective of the fact that the undertaking may have a permanent establishment on the territory of the other contracting State. It is also irrelevant where the ship or the aircraft is registered.

Under the Norwegian revenue laws persons, companies and institutions resident in a foreign country are exempt from taxation on capital invested in or profit derived from ships trading on Norwegian port or between Norwegian ports, likewise on profit accruing from the booking of passages for persons leaving the country, provided that Norwegian persons, companies and institutions in the State concerned are exempt from taxation on the corresponding activities. Otherwise the King can decide that non-resident persons, companies and institutions shall pay tax on capital in and / or income from the said activities. The King has not as yet made any such resolution. In practice it may therefore be said that foreign enterprises whose ships are trading on Norway are exempt from taxation in Norway.

There is no corresponding provision in the Norwegian revenue laws with regard to foreign enterprises for air navigation on Norway. On this point the Convention therefore deviates from current Norwegian revenue laws.

As Mr. Ekenberg indicates in his article, the Convention has a special provision as to the right of taxation with regard to air navigation concerns having partowners in both States, see Final Protocol, item 14. If the concern is not a corporate body, tax on the income from the business shall be levied only on the part-owners, each State taxing only the part of the income received by the part-owners in that State. The object of this rule is to warrant a fair ap-

portionment of the taxable income between the two States. The rule is, however, only applicable to air navigation profits and not — as Mr. Ekenberg seems to assume — to shipping profits.

Royalty paid for the use of immovable property or for the exploiting of mines or other mineral deposits situated in one of the two States, follows the rule for income from immovable property (Final Protocol, item 13, first paragraph). The taxation of all other royalty is principally reserved to the State in which the recipient is deemed to be domiciled. If, however, the recipient of the royalty has such an influence upon the management of the undertaking that he may fairly be regarded as directly participating in the management of the business (Final Protocol, item 13, second paragraph), the right of taxation shall be reserved to the State from which the royalty has been paid. This latter provision is in good accordance with current Norwegian revenue laws.

Special provisions regarding the dividends.

Dividends follow the main rule of the Convention and are subject to taxation in the one of the two States wherein the shareholder is deemed to be domiciled. Apart from this each State has, however, reserved the right to collect and retain taxes deductible at the source, but not in excess of 10 % of the gross amount of the dividends. In order to relieve to some extent the double taxation which is thus established, the Convention provides that the State within whose boundaries the shareholder is domiciled, shall allow a special deduction of the State tax levied on the dividend. This deduction shall amount to not less than 5 % of the gross amount of the dividends.

As mentioned above non-resident shareholders in Norwegian companies are in Norway charged with a tax of 25 % of the dividend they receive. The tax is collected by the company, which retains the tax amount when distributing the dividend. As Norwegian companies by law are instructed to keep a list of shareholders, and every alienation of a share has to be reported to the company, the carrying out of the tax deduction to 10 %, which the shareholders resident in Sweden can claim under the Convention, does not in practice involve any serious difficulties.

Technique to avoid double taxation.

As Mr. Ekenberg mentions in his article and as is evident from

the observations above, the Convention tries to prevent double taxation through a fair apportionment of the taxable subjects between the contracting States. The Convention is not based on the so-called credit system. It contains, however, a provision ascertaining that the State in which the taxpayer is deemed to be domiciled, is entitled, when assessing the tax, to use the scale of taxation that would have been applicable if the income and capital which under this Convention are taxable only in the other State, had also been taxable in the former State (art. 9). The object of this provision is to prevent the taxpayers from evading the full efficacy of the tax progression by investing their capital in both States. As such a course of proceeding as this provision warrants will complicate the computation of taxes, the provision has not as yet been applied in Norway.

THE DOUBLE TAX RELIEF CONVENTION BETWEEN SWEDEN AND THE UNITED KINGDOM AS IT AFFECTS SWEDISH TAX LAW

by

OTTO EKENBERG
Councillor of The Audit Court (Kammarrätten) in Sweden.

In Vol. III Number 6–7 of the Bulletin (see p. 258) Mr. F. E. Koch deals with the double tax relief Convention between Sweden and the United Kingdom as it affects United Kingdom tax law, and I now have to give a corresponding report of its effect upon Swedish tax laws. As there are great differences between the tax systems in the two States the provisions of relief as to one of the contracting Parties are not quite congruent with the corresponding ones referring to the other Party (*vide e.g.* the prescriptions concerning dividends) but the real signification of the Convention is that from an economic point of view the benefit will be the same to each of the Parties.

In order to facilitate comparisons I intend to follow as much as possible the arrangement of the theme made by Mr. Koch.

I.

The Convention applies in Sweden to the State income tax but does not embrace (one case excepted, *vide infra*) the State capital tax or the Communal income tax. From the Swedish point of view there was no objection to the extension of the Convention to these taxes but great technical inconveniences were encountered and it would have complicated considerably the credit-of-tax-method, practised by the British tax authorities.

The Swedish State income tax is a tax on a rising scale. It is levied at source when remuneration for labour is paid out, as to other income it is collected preliminarily in instalments at times, fixed by law, during the "collection-year", a year closely coinciding with that calendar year when the income is received. The final assessment takes place in the following calendar year.

The income tax applies to all income derived by any individual, whether a Swedish subject or not, and whether resident in Sweden or not, from most types of sources within Sweden, and to all income accruing to any individual residing in Sweden without regard to the location of its source.

Most types of corporations, *inter alia* the Swedish limited liability companies, are also subject to Swedish income tax. The consequence of this is that income derived by such a company and distributed to its shareholders will be taxed twice, *i.e.* in the hands of the company as well as in the hands of the shareholder. In order to avoid a triple taxation it is provided that dividends paid by one Swedish company to another are exempt from tax but this does not apply to dividends from foreign companies.

When an individual, not resident in Sweden, or a foreign corporation receives a dividend from a Swedish company a coupon tax is levied at source at the rate of 20 per cent. of the gross amount of the dividend. The Convention also applies to that tax which is formally considered as a part of the state income tax, as no other tax is imposed upon the dividend.

Among the taxes enumerated in Article I of the Convention there is also a tax on the undistributed profits of Swedish companies (ersättningsskatt). The origin of this tax is a consequence of the above-mentioned Swedish double taxation of the income of companies. As it happened that Swedish companies—in order to avoid this double taxation—omitted to distribute dividends and accumulated their income until the winding up, a special tax was introduced to be levied upon undistributed profits which certain kinds of companies (holding-companies etc.) could have transferred to their shareholders. The tax can be refunded if the company in question afterwards distributes the profit. This tax, not being of any international interest, has been mentioned in the Convention only as a matter of form.

II.

In *the United Kingdom* relief from double taxation under the Convention may be effected by credit of Swedish tax against United Kingdom tax payable by residents of the United Kingdom on

income from sources within Sweden. Further, double taxation can be eliminated by exemption from United Kingdom tax. This may be the case, when the source is located within the United Kingdom and the taxpayer is a Swedish resident. As to dividends special arrangements are made which in several cases involve a reduction of tax in both States resulting also in the elimination of the double taxation.

In *Sweden* credit of United Kingdom tax against Swedish tax payable by residents of Sweden can not be allowed owing to technical circumstances. The method that will be practised in Sweden in order to avoid double taxation under the Convention consists in exempting kinds of income from assessment, whether the sources are located within Sweden or within the United Kingdom (Article XIX 2). As to dividends *vide infra*. As a complement to the Swedish method it is provided that the graduated rate of Swedish tax to be imposed on residents of Sweden may be calculated as though incomes exempted under this Convention were included in the amount of the total income (Article XIX 6.).

Thus different methods will be practised by the taxation authorities in the two countries according to the Convention.

The term "resident of Sweden" means any person who is resident therein for the purposes of Swedish tax and not resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax. An individual is regarded as resident in Sweden under Swedish law if he has a permanent home in Sweden or if he resides there for such a period as can not be considered equivalent only to a temporary stay.

A corporation is under Swedish law resident in Sweden if it is incorporated there. If this condition is not fulfilled it can not be regarded as resident in this country. Under the Convention the definition of the term "residence" as to Swedish corporations is altered in so far as it is settled that a corporation is resident in Sweden if it is incorporated in Sweden and not managed or controlled in the United Kingkom or if its business is managed and controlled in Sweden though it is not incorporated there. This special Swedish definition has been accepted in order to bridge the distinctions between Swedish and British legal conceptions on that point.

The Convention has effect in Sweden as regards tax on income which is assessed in or after the calendar year beginning on 1st January, 1950[1]) and as regards coupon tax payable on or after 1st January, 1949.

III.

The Convention affects Swedish tax laws in the following way:

(1) *Income from Business* (Article III).

Prior to the Convention a United Kingdom enterprise was liable to Swedish tax on the industrial or commercial profits from its business in Sweden and the Convention has not introduced any important change as to such income. If the enterprise carries on a trade or business in Sweden through a permanent establishment situated therein Sweden will retain the right to tax the profits from this establishment.

On the other hand Sweden exempts from tax in this country under the Convention industrial and commercial profits of a Swedish enterprise in so far as these profits accrue from a permanent establishment situated in the United Kingdom.

The term "permanent establishment" coincides on the whole with the same term in Swedish tax law.

The term "industrial or commercial profits" includes rents or royalties in respect of cinematograph films.

(2) The profits from *shipping and aircraft operations* are subject to tax in the country of residence only.

(3) *Dividends paid by Swedish companies* (Article VII).

Where a United Kingdom enterprise is an individual or a company other than a parent company mentioned below and this enterprise carries on business in Sweden through a company the Swedish coupon tax on dividends paid by this company must not exceed 5 per cent. unless the United Kingdom enterprise carries on a trade or business in Sweden through a permanent establishment situated therein. In the United Kingdom the coupon

---

1) Additional assessments which take place on or after this day but have in view income for which preliminary tax is not payable during the period 1st March 1949 to 28th February 1950 or any succeeding period are not embraced by the Convention.

tax is allowed as a credit against United Kingdom tax payable in respect of that income. Thus the double taxation is avoided by mutual concessions.

If the United Kingdom enterprise is a company which controls not less than 50 per cent. of the entire voting power of the company the dividends are exempt from coupon tax.

(4) *Employment and profession* (Articles XIV, XVI).

Under Swedish law non-residents are subject to Swedish tax on remuneration for labour and personal services exercised in Sweden provided that the remuneration is disbursed from Sweden. Income from professional services is treated in the same way as income from trade or business.

In order to avoid double taxation the Convention exempts a United Kingdom resident from tax in Sweden on profits or remunerations for personal or professional services performed on behalf of a resident of the United Kingdom if the taxpayer does not stay in Sweden for more than 183 days during the year of assessment and if he is subject to United Kingdom tax on these profits. As the Swedish and the British years of assessment do not coincide—as a rule this year is in Sweden the calendar year and in the United Kingdom the fiscal year, which runs from April 6 in one year to April 5 in the next—it may still happen that some fiscal irregularities will appear owing to that provision.

The exemption does not apply to public entertainers such as theatre, motion picture or radio artists, musicians and athletes. Most of these persons are liable to a special Swedish tax—instead of the income tax—at a fixed rate of 5 per cent. of the gross income (if he is the manager of the performance), and of 10 per cent. of his remuneration (if he assists at a performance, managed by another person). This tax is allowed as a credit against United Kingdom tax payable in respect of that income (Article XIX 1. and 4.).

A professor or teacher from the United Kingdom who visits Sweden for the purpose of teaching at a university, college etc. would be liable to Swedish tax on his remuneration under Swedish law. If he visits Sweden for such purpose for a period of not more

than 2 years, he is exempt from tax on his remuneration under Article XVI of the Convention.

The provisions of Article XIV do not apply to a *remuneration paid by one of the States*. A resident of the United Kingdom who receives such a remuneration or a State pension from Sweden will be taxed under the Convention in respect of this income in Sweden only provided that he is not a British subject (not being a Swedish subject also). And a resident of Sweden who receives such a remuneration or pension from the United Kingdom will be exempt from Swedish tax on that income if he is not a Swedish subject. This provision does not, however, apply to payments in respect of services rendered in connection with any trade or business carried on by either of the States for purposes of profit.

Pensions, not paid by the Swedish State or out of funds created by this State, to a resident of the United Kingdom are exempt from Swedish tax.

Purchased annuities received by foreign residents are not taxed in Sweden under Swedish law.

(5) *Dividends paid by United Kingdom companies* (Article XIX 2.).

When a dividend is paid by a United Kingdom company to a resident of Sweden not being a company, Swedish tax is under the Convention charged on the amount of the dividend after deduction of United Kingdom income tax (45 per cent.) but the amount of Swedish tax chargeable is reduced by a sum equal to 20 per cent. of the amount of the dividend so charged.

If the resident of Sweden is a Swedish company the dividend shall be exempt from Swedish tax.

(6) *Interests* paid out to United Kingdom residents from sources within Sweden are not under Swedish law liable to Swedish tax, provided that they are not regarded as income accruing to businesses carried on in Sweden by those residents. This is valid also for mortgages on real property in Sweden. The Convention—in accordance with the principle adopted in many other conventions—confirms the Swedish law (Article VIII).

(7) *Royalties* paid out to United Kingdom residents from sources within Sweden are under Swedish law liable to Swedish tax. They

are under the Convention exempted from Swedish tax if the United Kingdom resident is not engaged in trade or business in Sweden through a permanent establishment situated therein and if he is subject to tax on such income in the United Kingdom. This is provided in Article IX of the convention. Royalties in the meaning of this Article are royalties for the use of any copyright, patent right, design, secret process or formula, trade mark or other like property. Also capital sums derived from the sale of patent rights are included in the provision, but under Swedish law the sums are only in special circumstances (when they are regarded as income accruing to a business carried on in Sweden) subject to tax in Sweden.

(8) *Income from real property* (Article X).

Income from real property and royalties from natural resources situated in Sweden are liable to tax there, and remain so chargeable to United Kingdom residents under the Convention.

On the other hand Sweden exempts from tax in this country under the Convention income from real property and royalties from natural resources situated in the United Kingdom.

(9) *Income from an undivided estate of a deceased person* (Article XI)

Swedish law considers an undivided estate as a taxable entity. If there is an estate of a resident of Sweden with United Kingdom beneficiaries income accruing to the estate may be assessed as well in Sweden as in the United Kingdom. In order to avoid this double taxation it has been settled that if under the provisions of the Convention a resident of the United Kingdom is exempt or entitled to relief from Swedish tax similar exemption or relief is applied to the estate in so far as one or more of the beneficiaries is a resident of the United Kingdom. Where as to certain types of income from sources within Sweden no exemption or relief is granted to residents of the United Kingdom, Swedish tax on the estate is, in so far as the income accrues to a beneficiary resident in the United Kingdom, allowed as a credit against British tax.

Income which a resident of Sweden receives from an undivided estate of a deceased person, who at his death was a resident of the United Kingdom, is subject to tax in Sweden. Owing to the Con-

vention this liability to tax is reduced to income which under the Convention shall be taxed in Sweden.

(10) *Capital gains* (Article XII).

Profits from sale of property in Sweden may be considered as gains from transactions in the ordinary course of trade or business and are then always liable to tax as industrial and commercial profits.

In other cases a resident of Sweden who derives profits from sale of property will also be liable to Swedish tax provided that he has been owner of the property less than 5 years or, as to real property, less than 10 years. The basis of the imposition is the fiction of a casual profit from speculation. If a non-resident of Sweden derives such a casual profit from sale of real property or of a business or trade or appurtenances thereto in Sweden he is also liable to income tax there under Swedish law, but he is not chargeable for such gains from sale of other property situated in Sweden.

Under the Convention a resident of the United Kingdom is exempt also from the above mentioned types of casual profits in Sweden provided that he does not carry on a business or trade in Sweden through a permanent establishment situated therein.

(11) *Foreign students and apprentices* who receive training or education in Sweden will, in general, not be subject to tax in this country on any payment which they receive from persons in their home country for the purpose of maintenance or education or training. The Convention (Article XVII) confirms the principle.

(12) *Relief from double taxation in other cases* (Article XIX).

As to types of income, not mentioned above, double taxation will be avoided under Article XIX by the income in question being taxed only in the State where the source is located. Thus alimony from a resident of the United Kingdom to a resident of Sweden will be exempted from Swedish tax. On the other hand Sweden has under the Convention the right to tax alimony from a resident of Sweden to a resident of the United Kingdom but no tax will be levied as this income is exempt from taxation under Swedish law.

Where a person is considered as resident of both States the way to avoid double taxation of income which under the Convention is

to be taxed in the State of residence is also indicated by Article XIX. Thus Sweden will have to exempt from tax income from sources within the United Kingdom and the United Kingdom will allow Swedish tax on income from sources within Sweden as a credit against United Kingdom tax. As to sources outside Sweden as well as outside the United Kingdom each of the countries shall give proportional relief, *vide* Article XIX 3.

(13) *Personal allowances, reliefs and reduction of tax* (Article XVIII).

There is under Swedish law no discrimination between Swedish subjects and subjects of other States as to personal allowances, reliefs and reductions and Article XVIII also does not involve any change of Swedish law.

(14) *Equality of taxation* (Article XXII).

There shall be no discrimination between nationals of the two countries under their respective tax laws. This rule is extended also to tax on capital. As Swedish companies are free from the Swedish State capital tax but foreign companies are liable to this tax the provisions in this Article have a special practical importance as they exempt British companies from the Swedish Capital tax.

V

TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES

In 1933 the Fiscal Committee of the League of Nations published several papers concerning the Taxation of Foreign and National Enterprises. This publication has been the startingpoint of a comparative study of fiscal law on a large scale in a large number of countries, a study which gave a clear understanding of the many problems in international fiscal law.

At present, after 15 years, there is every reason to take up this subject again, as in the meantime international relations have changed considerably and taxation plays a much bigger role in modern society than it ever did before.

The International Bureau of Fiscal Documentation considers it as an important task to prepare papers dealing with the general problems of taxes affecting industrial and commercial enterprises, in which special attention should be given to the computation and allocation of profits.

To achieve this purpose, we intend to study the following subjects

A. Taxes levied upon profits;

B. Taxes related to the business activity;

C. Taxes related to the financing of a business undertaking.

First of all the subject stated under A will be studied. Before taking into account the international aspect of the taxation of business profits it will be necessary to determine how profits accruing to resident taxpayers are computed.

Below a questionnaire is given which the Editors of the Bulletin composed and sent to the correspondents in numerous countries. Their replies will be published in the Bulletin.

Afterwards all contributions will be published in book-form, together with a general survey.

QUESTIONNAIRE

I. Summary indication of the law with regard to profit taxes.

1. What taxes are levied upon profits?

2. Persons liable to these taxes:
   a. individuals;
   b. corporate bodies:
      1. What is meant by bodies corporate (e.g. partnership, limited liability company etc.)?
      2. What bodies corporate are exempt?
3. What are the conditions for tax liability (e.g. nationality, domicile and seat, territoriality, etc.)?
4. Does the law provide for a fiscal year? Is this identical with the calendar year or the financial year?
5. Of what accounting period are profits taxed in the above-mentioned fiscal year?

II. What is understood to constitute profits?

1. Do the legal provisions provide for a difference in the computation of fiscal profits with regard to individuals and bodies corporate?
2. Is it customary to base assessments on the accounts of a business after adjustment? If so, what are these adjustments?
3. What method is adopted for the computation of profits:
   a. Comparison of net worth (capital stock plus certain surpluses):
      1. What exactly is understood by net worth?
      2. Is this conception in conformity with civil law (e.g. does it include goodwill)?
   b. Are profits: all gains resulting from the business activity?
      1. What is understood by "business activity"?
      2. Do taxable profits include gains resulting from the revaluation of assets, profits arising from the sale of fixed capital assets, liquidation profits?
4. Are there any deviating rules if the profits are resulting from transactions which are influenced by special relations between the contracting parties as may be the case for instance with concerns, holding companies, investment companies, family partnerships (disguised distributions)?

III. How are profits computed?

1. What valuation methods are taken into consideration (histo-

rical cost, replacement value, normal stock, last-in-first-out method, other methods)? Is it possible to change a valuation method once it is chosen? Under what circumstances is a revaluation permitted or prescribed? What are the fiscal consequences thereof?

2. Do the legal provisions contain binding rules with regard to depreciation, depletion, obsolescence (wear and tear)?
3. Are reserves allowed:
   a. for self-insurance, for the spreading of regular charges and expenses made for a period of more than one year?
   b. for doubtful and bad debts?
   c. for the elimination of imaginary profits resulting from a rise of the price level?
4. What deductions are allowed:
   a. for pensions whether or not payable out of an employment contract or lump sums paid for an insurance policy to cover pension payments?
   b. compensation for technical assistance and for the use of patents?
   c. for interest?
   d. for remunerations (salaries and shares in the profits) of directors, managers and members of the Board?
   e .for scientific research?
   f. for taxes?
   g. miscellaneous?
5. Is it allowed to reduce the amount of taxable profits by losses incurred in any other fiscal year? And if so; what are the rules contained in the law with regard to:
   a. the carrying forward of losses? During what period can losses be carried forward?
   b. the carrying back of losses (repayment of taxes formerly paid in the year which results in a loss)? Do the legal provisions provide for any restrictions in this respect?
6. Is it allowed to reduce the amount of taxable profits by ,,reserves'':
   a. to cover future losses?
   b. for non-fiscal purposes?

PROFIT TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES IN NORWAY

by

S. FAGERNAES
Acting Subdirector of the Central Board of Taxation in Norway.

I. *Survey of the Norwegian revenue laws as regards tax liability.*

In Norway the following taxes are levied upon profits:

a) Income tax to the commune.
b) Income tax to the State.
c) Old age pension tax.
d) War pension tax.

a) *Communal income tax* is charged on individuals as well as on corporate bodies. It is the communal authorities who — within a certain scope — settle the rate in consideration of the economic situation of the commune. The average rate is about 17 % of taxable income. On larger incomes a surtax is charged, the rate of which proceeds to 30 % of the ordinary tax. The rates and rules of assessment with regard to the income are the same for individual taxpayers and corporate bodies. The individual taxpayer is, however, entitled to a personal allowance in relation to his family responsibilities, which allowance varies in the different communes. Dividends from Norwegian corporations must not be included in the profit assessable by the commune.

b) *Income tax to the State* is charged according to different rules for individual taxpayers and corporate bodies. For the individual taxpayer the income tax is highly progressive, right up to ca. 70 % of that part of the income which exceeds kr. 275.000. By special rules the total amount of taxes to the State and the commune is, however, limited so that it can not at any stage of the income exceed 95 %. Here also the taxpayer is entitled to a personal allowance varying in relation to family responsibilities. For corporations the income tax

is not progressive and is at present 30% of the income. In addition to this tax an income tax is, however, paid on that part of the income which is *not* distributed as dividends to the shareholders. This tax, the rate of which at present is 10 %, is called fund tax (= undistributed profits tax) and is refunded if distribution of dividend later on should be made from saved up funds.

For corporations there is a certain double taxation to the State. Apart from the corporation tax mentioned above, the individual shareholder is taxed on the dividend received by the assessment of State income tax.

Special rates and rules of assessment are to some extent given for saving banks, cooperative societies and mutual insurance companies.

c-d) All taxpayers — except individual ones aged less than 18 or more than 69 years — are liable to pay *old age pension tax* and *war pension tax*. These two taxes are added together and are at present 1.3 % of the income assessable by the State — before deduction of the personal allowance mentioned above — (for corporations the basis of assessment is the income on which undistributed profits tax is charged).

Companies whose members have a personal and unlimited responsibility as regards the company's liabilities, are not taxed as corporations. The income is divided between the members, and each of them is taxable for his part.

Churches, charitable institutions and certain companies in whom the State has an interest, are exempt from taxation, as are institutions whose object is not to make profit, art unions, social clubs and so forth. These institutions are, however, taxable for any business activity carried on in order to provide the means of furthering their pursuit.

The domicile is the main factor which determines tax liability. All persons who have their domicile or their permanent residence within the country (residents), as well as all corporate bodies which have their head office or — if they have no office — the seat of their management in Norway, are liable to taxation here even for income from sources outside Norway. Only half of a tax-

payer's income from real property, plants or offices abroad are, however, taxable in Norway. Persons who have their domicile abroad (non-residents) are liable to taxation in Norway only if they participate in any business activity carried on in Norway or are the owners of real estate or personal property in Norway. Non-residents are liable to State tax on dividends from Norwegian companies. Foreign sailors serving on board Norwegian ships must pay seamen's tax to Norway if they cannot prove tax liability for this income in their own country. (Seamen's tax ("sjømannsskatt") is a tax levied by deduction from the seamen's wages, and this tax replaces ordinary income tax to the State and the commune as well as old age pension tax and war pension tax.).

During the last years Norway has made several agreements with other countries with a view to avoid double taxation.

Norwegian taxes are levied for the financial budget year, which begins on July 1 and ends on June 30 the following year. The assessment is based on the profit of the preceding calendar year. Accountable taxpayers are, however, — on demand — entitled to use another accounting year than the calendar year.

II. *What is understood to constitute profits?*

The rules of assessment as regards the income are fundamentally the same for individual taxpayers and for corporations. According to the law an accountable taxpayer's annual account has to serve as a basis for the assessment of his income if the profit of the business is calculated in accordance with sound accounting principles. Some adjustments will, however, have to be made as no allowance can be claimed for taxes to the State and to the commune, nor for trade subscriptions. To find the taxable income, these items will therefore have to be added to the net surplus according to profit and loss account. Further adjustment will have to be made if for instance the business owner has placed among expenditure losses which according to the revenue laws must be considered as capital loss or personal expenditure, or he may have carried to profit account items which do not represent a taxable income, e.g. profit by sale of securities. The tax authorities may also — with effect to the assessable income — make adjustments concerning the taxpayer's valuation of stocks at the

end of the trading year or concerning the depreciation allowance for tear and wear, which he has made in his accounts.

Basis of assessment is always the actual income. Comparison of net worth would thus be irrelevant.

The main rule is that all income accruing to the taxpayer in the course of the trading year is taxable, irrespective of the sources. Profit arisen from the sale of securities is not, however, assessable income on taxpayers whose business does not include negotiation of securities, and likewise no allowance can be claimed in such cases on account of loss due to such a sale.

Profit arisen from the sale of real property used in the taxpayer's business, plant and machinery is considered taxable income in the year in which the sale took place. The same applies to gains from the sale of an enterprise. As to farms and residential houses, profit arisen from the sale of these is taxable only if the sale takes place within 10 years from the time of acquisition. In all cases where the profit from sale is assessable, allowance may be claimed for the corresponding loss. A revaluation (writing up) in the accounts concerning real property or capital assets, used in the business, is not chargeable to tax.

As regards concerns, subsidiary companies, family companies and the like, the tax authorities are entitled to set aside the accounts rendered, basing the assessment on the actual state of affairs in all cases where prices for sold stock-in-trade, interest, salaries etc. are different from what they would have been among independent partners. Thus it is not allowed to transfer profit from one of several united companies in order to cover losses in any of the others.

III. *General rules for the computing of profits.*

The tax law prescribes that stock-in-trade at the end of the trading year has to be entered into the accounts at the same price which the taxpayer would have to pay if obliged to buy the same stock at that time (replacement value). A higher valuation of the stock than actual cost price will, however, never be demanded, and the taxpayer will thus be able to use the lowest of the two values. In practice a reasonable percental depreciation allowance is given to cover the risk of a fall in future price level, especially

when there is a question of merchandise, bought at a time of high prices, and of a kind which is not as a rule quickly sold. The rules regarding the valuation of stock-in-trade are, however, at present being revised as the intention is to give more definite rules as to what valuation methods are to be allowed in future.

The law permits annual wear and tear depreciation for plant and machinery in trades etc. The allowance is calculated at a percentage of the cost value of the assets in question and can be claimed every year in the same amount, the writing off of the total cost value thus being dispersed evenly over the asset's life time. The duration of the asset's "life" is determined by estimate of the local tax authorities, supported by guiding instructions from the Central Board of Taxation. Has the taxpayer one year omitted to claim depreciation allowance, the claim can not be transferred to later years. In case of the asset being sold the omitted allowance will, however, be taken into account by the computing of gain or loss from this sale.

Has the asset in question been acquired during a period of high prices, an exceptional depreciation allowance may be claimed so that the part of the cost price which exceeds normal value may be written off during a period of 1 to 5 years. The exceptional depreciation allowance must, however, for none of these 5 years exceed 50 % of the profit. Normal value is at present considered to be probable cost value at the end of 1939 with an addition of 50 % (for ships cost value at the end of 1938 with an addition of 80 %).

No reserves for self-insurance are allowed. Owing to the legal prescription that the accounts are to serve as a basis for the assessment of income, regular charges and expenses made for a period of more than one year may as a rule be spread. Allowances are given for reserves set aside to cover loss on doubtful and bad debts. No reserves are allowed, however, to eliminate nominal profits resulting from a rise in the price level.

For all business activities deductions are allowed for pensions paid to former employees or to their survivors. Allowances are also given for premiums or lump sums paid to insurance companies which undertake the covering of such pensions. Further, allowances may be claimed for amounts paid into a pension fund

belonging to the business concerned on condition that there exists a clear distinction between the means of the fund and the means of the business. The fund must have its own management, and the rules must be approved by the Ministry of Social Affairs. In this purview new legislation is being proposed, which will lead to restrictions in the present rules with regard to the limit for annual contributions of this kind.

Allowance is given for technical assistance which has a bearing on the profit and for compensation for the use of patents.

Deduction is allowed for interest, even when creditor is a non-resident. Nor is interest, paid to a non-resident, in any other way taxable in Norway. With regard to communal tax on corporations which are the owners of agricultural or forestry lands, there is, however, a certain limit to the size of deductible interest. The same applies to individual taxpayers who own agricultural or forestry lands outside their domicile. As to taxpayers domiciled abroad deduction may be claimed for interest on debt which is incurred in connection with a business carried on in Norway. The amount of deductible interest must, however, never exceed an interest amount on a debt which corresponds to 50 % of the taxpayer's gross capital in Norway.

Allowances are given for salaries paid to directors, managers and members of the board when the salary actually refers to services rendered. Members of the board domiciled abroad are taxed in Norway for such remunerations if nothing else has been agreed upon in tax treaty with the country in question.

As a rule allowance will be given for scientific research expenses relating to the business concerned. Allowances may further — within a certain scope — be claimed for contributions to institutions which — with cooperation from the State — pursue scientific research which may be of importance to the taxpayer's business. The same applies to contributions to institutions which practise professional teaching.

As mentioned above (under II), no deduction of taxes on income and capital is allowed by the assessment of taxable profit.

The average income for the last three years serves as a basis of assessment for corporate bodies and individual taxpayers for whom the law prescribes accountability (industrial and commercial

enterprises, shipping companies and shipowners, all kinds of trade etc.). Loss one year will thus be deducted from the surplus in the two following years. Beyond this the law does not allow any carrying forward of losses to later or carrying back to earlier years.

It is not permissible to reduce the amount of taxable profits by "reserves" in order to cover future losses. In computing the basis for undistributed profits tax for a corporation (mentioned above) allowance is, however, given for reserve funds ordered by law.

IV. *Supplementary comments.*

In addition to the profit taxes dealt with above, there are in Norway also levied taxes on capital. Capital belonging to individual taxpayers as well as to corporate bodies is assessed by special taxation. The different assets are hereby, as a general rule, assessed at sales price on 1 January of the tax year or the date for closing accounts in case the accounting year differs from the calendar year.

Capital tax to the commune is generally 4 $^0/_{00}$ for individual taxpayers as well as for corporate bodies. Capital tax to the State is 2 $^0/_{00}$ for corporations. For individual taxpayers capital tax to the State is highly progressive.

IMPOTS ET TAXES GREVANT LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES EN TCHECOSLOVAQUIE

par

Dr. J. Berák

Chef de la section financière de la Fédération centrale de l'industrie tchécoslovaque, Prague.

Avant de répondre sur les questions détaillées dans votre questionnaire il faut tout d'abord faire mention de la nouvelle réforme fiscale en Tchécoslovaquie.

La signification des impôts directs en Tchécoslovaquie est en retraite — vu la nouvelle réforme des impôts telle qu'elle est prévue par le programme du gouvernement. La base des recettes budgétaires s'incline toujours vers les impôts indirects. Par exemple déjà dans le budget pour l'année 1949 on peut distinguer clairement que la plupart des dépenses budgétaires doit être couverte par un nouvel impôt indirect surnommé „l'impôt général". Cet impôt avait remplacé — avec valabilité dès le 1er Janvier de l'année 1949 — tous les impôts indirects qui étaient valables en Tchécoslovaquie jusqu'à ce jour là.

En Tchécoslovaquie, puisque la Tchécoslovaquie est un Etat à une économie planifiée, la politique financière, surtout en matière des impôts, doit se subordonner au plan et les impôts deviennent de cette façon l'instrument de l'économie planifiée. Je ne veux pas dire par cela que les impôts en Tchécoslovaquie ont perdu leur signification fiscale. Naturellement les impôts et les rapports de ces impôts doivent servir à l'exécution du plan économique. Voilà les raisons qui — parmi les autres — ont mené en Tchécoslovaquie à l'introduction de l'impôt général et de cette façon là au déclin de la base des recettes budgétaires des impôts directs aux impôts indirects.

Parceque actuellement on a nationalisé à peu près 90% des entreprises industrielles et parce qu'on a nationalisé aussi la plupart

de l'activité commerciale, les impôts grevant les produits des entreprises industrielles et commerciales cessent à avoir l'importance fiscale. Du fait on discute dans le dernier temps une idée de supprimer l'impôt direct le plus important grevant les produits des entreprises, c'est à dire l'impôt spécial sur les bénéfices et de le remplacer tout simplement par une incamération de son taux dans le taux de l'impôt général déjà mentionné.

L'impôt spécial sur les bénéfices est analogue et très semblable à l'impôt allemand sur les corporations (Körperschaftsteuer).

C'est pourquoi les points de vue du questionnaire nous paraissent en Tchécoslovaquie un peu vieillis et surpassés par le développement ce qui touche surtout la question des taux des impôts directs frappant le produit de l'entreprise, la signification des diverses positions à déduire de l'assiette imposable et à y ajouter le volume des diverses réserves qui sont admises, etc. C'est avec cette explication ou —si l'on veut — avec cette réserve que je réponds au questionnaire.

Les profits sont jusqu'à ce temps là imposés en Tchécoslovaquie pratiquement par 3 espèces d'impôts, selon la nature du sujet imposable. Les petites entreprises qui s'occupent ou de production ou du commerce sont imposés par ce qu'on appelle l'impôt sur les entreprises qui est chez nous conçu comme un impôt grevant le revenu provenant du travail du petit entrepreneur qui travaille lui-même dans son entreprise. Il s'agit d'un impôt, forfaitaire par sa nature où l'impôt n'est pas assis sur le profit réel mais selon le signe extérieur. Ce signe extérieur est la paie brute pour 52 semaines à laquelle l'entrepreneur aurait le droit d'après les prescriptions sociales prenant en considération une semaine de travail de 48 heures, s'il était employé dans son entreprise comme un ouvrier principal et indépendant. Cette paie fictive qui sert comme l'assiette d'impôt est majorisée de ce qu'on appelle l'augmentation de charge sur les paies et sur la marchandise. Le taux de l'impôt est progressif. Comme je l'avais écrit ce sont pratiquement toutes les petites entreprises qui sont assujetties à cet impôt.

Les entreprises d'une grandeur moyenne, s'il s'agit des entreprises appartenantes aux personnes physiques ou aux associations des personnes physiques sont assujetties jusqu'à ce temps là à l'impôt général sur les bénéfices. L'assiette de l'impôt est établie

selon les prescriptions valables pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Il y a quelques exceptions qui ne sont pas pourtant très importantes. Le taux de cet impôt est de même progressif.

Les entreprises des personnes morales sont assujetties à l'impôt spécial sur les bénéfices. Il s'agit surtout des entreprises nationales, entreprises d'Etat sauf celles par lesquelles l'Etat exerce l'administration publique et les entreprises appartenantes à l'administration populaire, c'est à dire aux communes, districts et aux pays. De même sont assujetties à cet impôt les formes anonymes des entreprises, c'est-à-dire les sociétés par actions, les sociétés commanditaires par actions et les sociétés à responsabilité limitée.

Et maintenant les réponses détaillées au questionnaire:[1])

Ad I.

ad 1. L'impôt sur les entreprises.
„ général sur les bénéfices
„ spécial „ „ „

ad 2. a) Les personnes physiques sont contribuables ou de l'impôt sur les entreprises ou de l'impôt général sur les bénéfices.

b) les personnes morales sont contribuables de l'impôt spécial sur les bénéfices.

c) Les entreprises nationales.
„ „ communales.
„ „ appartenant aux districts, aux pays et à l'Etat sauf les entreprises par lesquelles l'Etat exerce l'administration d'Etat.
Les sociétés anonymes.
„ „ à responsabilité limitée.
„ „ anonymes commanditaires

et enfin ce qu'on appelle en tchèque „právovárečná městanstva", en allemand „Brauberechtigte Bürgerschaften", c'est à dire les sociétés privilégiées de citoyens d'une ville qui ont le droit ancien à entreprendre une brasserie.

d) Par exemple la Banque Nationale, l'Assurance nationale centrale etc.

ad 3. Domicile et siège en Tchécoslovaquie, territorialité,

---

[1]) Voir le texte français du questionnaire, Bulletin Vol. IV, No. 1 / 2, p. 43.

c'est à dire l'entreprise exploitée en Tchécoslovaquie.

ad 4. L'impôt est établi par exercice fiscal.
Mais si l'entreprise est exploitée selon ce qu'on appelle l'année commerciale, c'est le profit de cette année qui est décisive. La longueur de l'année commerciale est fixée dans les statuts des entreprises.

ad 5. Selon la dernière assiette fiscale.

Ad II.

Ad 1. Pour les personnes physiques, le bénéfice est établi selon les prescrpitions valables pour l'impôt sur le revenu pour les personnes morales, selon les prescriptions valables pour l'impôt spécial sur les bénéfices, c'est à dire sur les bénéfices établis dans les bilans et appropriés pour les buts fiscaux par l'addition de ce qu'on appelle les positions à ajouter et par la déduction des positions à soustraire.

Ad 2. On prend le bénéfice commercial comme base de la détérmination du bénéfice fiscal. On apporte à ce bénéfice plusieurs correctifs qui sont énumérés dans les paragraphes 78 et 79 de la loi sur les impôts directs. Voilà les plus importants:

Les positions à ajouter:

Les dépenses, par lesquelles le capital avait été augmenté, les dépenses destinées à payer les intérets du capital investi dans l'entreprise par des participants, par exemple par les actionnaires etc. Les donations, l'impôt payé, les paiements et les récompenses des organes de la société (du Conseil administratif etc.).

Les positions à soustraire, par exemple: les amortissements qui couvrent la diminuation de l'inventaire causée par l'exploitation de l'entreprise, les tantièmes payées aux employés des entreprises qui ne sont membres des organes de la société jusqu'au 30.000 Kčs par an et par personne maximum.

Ad 3. Pour la détermination d'un bénétice on ne fait pas comparaison des avoirs.

Ad 3 b 1. Il n'existe pas dans la loi sur les impôts directs une définition de l'exploitation d'une entreprise.

Ad 3 b 2. On comprend dans le bénéfice imposable les plus-values non réalisées qui sont exprimées dans les bilans, p.ex. les bénéfices de réévaluation, de même les bénéfices provenant de-la réalisation

de moyens permanents de production et les bénéfices de liquidation.

Ad 4. Il n'y a pas une disparition particulière pour les concerns et holding companies. Il existe seulement une prescription (§ 55, alinéa 4) selon laquelle pour les entreprises qui sont imposables par l'impôt général sur les bénéfices la participation au bénéfice d'une société tchécoslovaque qui est imposée par l'impôt spécial sur les bénéfices n'est plus imposable si le contribuable de l'impôt général sur les bénéfices a dans sa propriété durant deux années avant la période imposable au moins 20 % des actions d'une telle société.

Ad III.

Ad 1. On calcule les bénéfices selon les chiffres du bilan. La revalorisation n'est pas obligatoire. Elle est permise mais les bénéfices provenant d'une pareille reévaluation sont imposables. On n'a ordonné une reévaluation que pour les entreprises nationales à partir du 1er Janvier 1948.

ad 2. Il y a une prescription en ce qui touche les amortissements. Elle est contenue dans le § 79, alinéa f) de la loi sur les impôts directs. Seulement ce qu'on appelle les amortissements ordinaires sont admis, c'est à dire les amortissements qui correspondent à l'usage réel, à la diminution réelle des objets dont on fait l'amortissement.

ad 3 a. Une pareille réserve n'est pas admise.

ad 3 b. Cette réserve est admise.

ad 3 c. Une telle réserve est admise, si ces changements sont en rapport avec l'exploitation de l'entreprise. Cette condition est jugée assez strictement.

ad 4 a. Une telle déduction est autorisée.

ad 4 b. Oui.

ad 4 c. Oui.

ad 4 d. Seulement en ce qui concerne les personnes qui ont les contrats de travail envers les contribuables et si cette rémunération ou tantième ne dépasse pas — les traitements de l'employé y compris — 250.000.— couronnes tchécoslovaques par an.

ad 4 e. Oui.

ad 4 f. Le paiement de l'impôt spécial sur les bénéfices n'est

pas déduisable, de même le paiement sur les taxes extraordinaires sur la fortune et sur l'accroissement de la fortune.

ad 5 a. Non.

ad 5 b. Non.

ad 6 a. Il est possible de mettre en réserve une partie du bénéfice en exemption d'impôt pour la compensation des pertes éventuelles, si ces pertes sont en rapport avec l'exploitation de l'entreprise.

ad 6 b. Par exemple les réserves pour les créances douteuses etc.

TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES[1])

Income taxes: Union of South Africa

by

B. E. J. BLANN, B. COM., Johannesburg

I.

1. Union taxes on income are

(a) Normal tax;
(b) Super tax;
(c) Undistributed Profits tax.

Provincial Taxes on income are

(d) Income tax;
(e) Companies tax.

2. (a) Individuals are liable to (a), (b) and (d).

(b) Corporate bodies in which the public is substantially interested (i.e. public companies) are liable to (a), (c) and (e). Other corporate bodies (i.e. private companies) are not normally liable to tax, their income being apportioned among the shareholders and included in their income. In certain cases private companies may become liable to (a), (b) and (e).

A partnership is not a company even when its members' liability is limited in certain cases. The main test of corporate status is the capacity of the association of persons to own property apart from its component members, and its endowment with perpetual succession and indefinite existence, irrespective of any change in the membership. The Union income tax definition of a company embraces all corporate bodies including municipalities, building societies and trade unions. The following are, however, specially exempt from taxation:

Foreign governments;
Local authorities and municipalities;

---

[1]) For the English text of the questionnaire, see p. 197 of this number.

Building societies;
Pension Funds;
Benefit Funds;
Mutual savings banks;
Mutual loan associations;
Trade unions;
Mutual life insurance companies;
Amateur sporting associations (except in respect of investment income);
Mutual trade associations (excluding co-operative societies), (except in respect of investment income);
Ecclesiastical, charitable and educational institutions of a public character;
Companies incorporated by special licence under section 21 of the Companies Act, 1926.

3. The only condition for Union tax liability is that the income sought to be taxed, arises from a source within the Union or a source deemed to be within the Union.

The Provincial income taxes are levied as a surcharge of Union normal and super tax if the taxpayer is resident in one of the provinces of the Union. Non-residents are exempt from provincial income taxes. The Provincial companies taxes are levied only on companies which have an office or place of business in one or more of the provinces of the Union.

4. The fiscal year (or year of assessment) is the 12 months ended 30th June. If the financial year covers a different period, accounts drawn for the financial year may be accepted as a return of income for the fiscal year.

5. falls away.

II.

1. No.

2, 3 & 4. As accounts are required to support a return of income by a trader the information contained therein is used by the Revenue Department for the purpose of making an assessment of the taxable income. Strictly speaking however, the tax is not levied on profits but on taxable income which is determined ac-

cording to rules contained in the statutes (see part III below).

3(a). Does not apply.

4. No.

III.

1. No specific rules are laid down regarding valuation of stock but ordinary commercial practice, consistently followed each year, appears to be admitted.

2. Wear and tear and obsolescence are allowed but depletion of wasting assets is not allowed.

3(a) & (c). Contributions to reserves are not allowed.

(b) Bad debts are allowed as a deduction in full if the amount thereof has previously been included in the taxpayer's income. An allowance may be made for a specific doubtful debt at the Commissioner's discretion. This allowance is added back in the assessment of taxable income for the next succeeding year of assessment.

4(a) Pensions paid to former employees who have retired from the taxpayer's employ on grounds of old age, ill health or infirmity are allowed as a deduction. Pensions paid to the dependant of a former employee are also allowed subject to a maximum of £ 300 per annum in respect of each such employee.

Where the pensions are not paid by the employer but by a duly recognized fund established by the employer, the employer is allowed no deduction in respect of the pensions paid. In this event, however, the employer is allowed to deduct his annual contributions towards the fund, limited to 10% of the remuneration paid to employees who are members of the fund. In special cases lump sum contributions to such a fund may be allowed at the discretion of the Commissioner. The rules governing the recognition of a pension fund preclude the control of such a fund, or its assets, vesting in the employer.

(b) A premium paid for the use of patents etc may be amortized over the period during which the right of use subsists. Annual royalties for the use of patents etc and compensation for technical service are admitted if incurred in the Union in the production of income and are not of a capital nature. If the expenditure is incurred outside the Union the allowance is made at the commissioner's discretion.

(c) & (d) Interest and remuneration will be allowed as a deduction if incurred in the Union in the production of income. If incurred outside the Union the allowance is made at the Commissioner's discretion.

(e) Expenditure on approved scientific research is allowed. If the expenditure is of a capital nature the allowance is spread over four years.

(f) No allowance is made for taxes on income, whether domestic or foreign taxes. Other taxes, (e.g. municipal land taxes) would be allowed if the expenditure thereon is incurred in the production of income.

IV.

5. Losses incurred by the taxpayer during the same year of assessment in carrying on any other trade are set off against his other taxable income. If the determination of his taxable income results in an assessed loss, such loss (if incurred after 1916) is available to be carried forward until it is absorbed by subsequent taxable income of the taxpayer. There is no time limit for the carrying forward of losses but no general provisions exist for the carrying back of losses.

6. No deduction is allowed for income carried to any reserve fund or capitalized in any way.

TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES IN INDIA

Reply to Questionnaire[1])

by

R. K. DALAL, B. Com., F. S. A. A., R. A., Bombay.

I. *What taxes are levied upon profits*

1) Income-tax, super-tax, business profits tax and capital gains tax.
2) Individuals, H.U.F.,[2]) Company and local authority, every firm and other association of persons. (Section 3 of Indian Income-tax Act).

(a) individuals

(b) corporate bodies

(i) By bodies corporate is meant bodies incorporated under the Indian Companies Act. Partnerships are formed under a deed by persons composing it.

(ii) Municipality or other local authorities like Port Trust are exempt, except for trade or business carried on outside its jurisdiction (Sec. 4 (3) (iii)).

Profits of a Co-operative Society registered under the Co-operative Society's Act arising from its co-operative business activity only are exempt. Income from property and investment of a co-operative society is liable to tax. Co-operative business profits are, however, included in total income for rate purposes only. (Notification under Sec. 60).

3) Conditions for tax liability

(a) Individual:

(i) for residents, the 'world income', wheresoever arising (Sec. 4 (1) (a)).

(ii) for non-resident income arising in Indian Dominion but at world rates (Sec. 4 (1) (b)).

---

[1]) For the English text thereof, see pag. 197 of this number.
[2]) H.U.F. = Hindu Undivided Family.

(b) H.U.F., Firm & Other Association of Persons:

even a part control and management of its affairs in Indian Dominion will make the entity resident in British India. (Sec. 4A (b)).

(c) Companies:

(i) whole of the control and management of its affairs in India, or

(ii) 51% profit arising in India,

either of these will make the company a resident company in India (Sec. 4A (c)).

(d) Nationality:

If the person is a British subject the Income-tax rates applied will be graduated according to the total income.

If the person is a non-British subject the Income-tax rates will be the maximum rates only (Sec. 17).

(4) The fiscal year begins from 1st April and ends on 31st March each year. It is not identical with the calendar year, but with the financial year.

(5) Profits are taxed on the basis of the previous year i.e. 12 months ending on 31st March next preceding the year for which the assessment is made, e.g. profits made in the calendar year 1948 will be subjected to tax in the fiscal year 1949-50. An assessee is free to choose his year either calendar, financial or any other. (Sec. 2 (11)).

II. *What is understood to constitute profits*

(1) There are no separate legal provisions for computing profits of a company or an individual.

(2) The accounts of a business are readjusted for income-tax purposes. The adjustments are mainly in regard to non-statutory allowances and expenses e.g. income-tax, excess depreciation provision over prescribed rates, appropiration to reserves, both specific and general, charity, gifts, capital expenditure debited to revenue, etc.

Interest, salary and other payments to a partner, in case of firm, and to a proprietor of the business are disallowed. In case of a Company interest, salary and other payments made to a director are permissible deductions. Donations to prescribed institutions made after 1st April 1948 will be exempt from tax upto a certain

limit prescribed under the Act. (S. 15B).

(3) The method adopted is:

(a) (i) where regular books are kept the book profits as read-justed above.

(ii) Where no books are kept by estimating income from available materials e.g. bank pass books, style of living etc.

(iii) comparision between net worth at two points is rarely adopted except in cases where books are believed to be faked, fudged or fabricated and a statement of the person's present wealth is ascertained and the sources of such wealth are inquired into. In such a statement goodwill, unless it is an asset which was purchased for cash, is ignored.

(b) By business activity is meant transactions which by their frequencies, number, continuity and organisation clearly suggest trading in goods or services.

Till recently capital gains arising through sale, exchange and transfer of capital asset were not subjected to income-tax. But since 1946 provision is made for taxing such capital gains (section 12B).

Profits are taxed in the hands of a liquidator to the extent of the business carried on by the liquidator. If the profit is realised, purely on realisation of assets in course of beneficial winding up of the company, it is held as capital profits which may be liable to capital gains tax in case it exceeds Rs. 15,000 at the maximum rate of 5 annas in a rupee. Such profits are not liable to corporation tax in the hands of the company. (Sec. 12B).

Liquidation profits are subjected to tax in the hands of the shareholders to the extent of accumulated profits which arise during six previous years preceding the date of liquidation. (Sec. 2 (6A) (c) proviso).

4) The only deviation in computation is provided in case of Insurance Companies. The computation of its profits is governed by a separate schedule. In case of a holding company, if it is an investment company, by executive instructions dividends received from subsidiaries are not subjected again to flat rate of super-tax.

Investment Companies Are not given any special treatment as regards its management expenses.

III. *How are profits computed?*

1) Cost or market value whichever is lower. But either 'cost' or 'market valuation' basis is also accepted provided this method is consistently followed.

It is possible to change the valuation basis, but both opening and closing valuation must be revised. If revaluation of the opening leads to revision of last year's assessment the same will have to be faced.

Revaluation is permitted where, for example, the market value basis gives, on account of its abnormal rise, perfectly a misleading picture of the year's working profit. Similarly cost basis where cost has, since manufacture, fallen abnormally. (See above note under 2).

2) The depreciation is allowed to every business on its fixed assets utilised for purposes of business at prescribed rates, whether any depreciation is in fact written off in the books of accounts or not.

Obsolescence allowance, since 1939, really means loss or profit made on sale of asset measured by the sale proceeds less written down value of the asset sold. However since 1946, such profit is limited to the extent of depreciation actually allowed in the past. Anything in excess over this will be treated as capital gains of the Company. (Sec. 10 (2) (vii)).

3) Reserves whatever be their nature, are never allowed. But actual losses are allowed to be set off. Bad and doubtful debts allowance is, however, made to the extent the officer estimates the debt to be irrecoverable, provided the same is actually written off in the books of accounts.

4) (a) Pensions to employees are allowed.

(b) Fees for user of patents is allowed. Acquisition is treated as a capital charge.

(c) Interest on borrowed capital used for business purpose is allowed, but interest to a partner or proprietor is disallowed.

(d) Salaries of staff, bonus, dearness allowances are allowed. (Profit sharing schemes have recently been introduced in some industries) employees', directors', Managing Directors' salaries and other emoluments are all allowed.

Bonus is restricted under executive instructions to three month's basic salary of the employee.

(e) Contribution to approved scientific research is allowed under a recent amendment.

(f) Income-tax and super-tax are not allowed, but Excess Profits Tax and Business Profits Tax are allowed as deductions.

(g) Miscellaneous expenses so far as they are wholly and exclusively laid out for business are allowed provided they are

(i) not of the nature of capital expenditure, or

(ii) not personal expenses of the assessee.

5) Yes, only against profits of the same business which in previous years made losses, e.g. A carried on cotton and shares business in 1945; share business shows a loss of Rs. 1,00,000.—, and cotton business a profit of Rs. 50,000. In 1945 his assessable income will be a loss in share business of Rs. 50,000. In 1946 unless the share business in that year shows a profit, Rs. 50,000 loss will be carried forward till 6 years. After 6 years the loss carried forward will lapse. (Sec. 24 (2)).

There is no system of carrying back losses, except under Excess Profits Tax and Business Profits Tax Acts.

6) The reserves whatever their nature or purpose will not be allowed.

Only in case of an insurance company carrying on fire and general insurance business other than life, reserve to the extent of 40% of premium received during the year is allowed.

In case of life insurance business any amount either written off or reserved in the accounts or through the actuarial valuation balance sheet to meet depreciation of or loss on the realisation of securities or other assets is allowed as a deduction and any sums taken credit for in the accounts or actuarial valuation balance sheet on account of appreciation of or gains on the realisation of the securities or other assets are included in the surplus. (Rule 3b of the Schedule).

LE LÉGISLATEUR FISCAL ET LE JUGE

par

P. J. A. ADRIANI,

professeur retraité de droit fiscal à l'Université d'Amsterdam.

Ce n'est pas le problème fréquemment discuté du rapport qui existe entre le juge fiscal et la législation que nous avons l'intention de traiter. Au contraire, nous avons en vue la question de savoir à quel égard c'est le juge qui, par ses décisions, actionne le législateur. C'est à propos d'un certain nombre de modifications récentes apportées dans la législation fiscale de la Grande-Bretagne, de la France, des Etats-Unis et des Pays-Bas que nous traitons ce sujet.

D'abord quelques observations générales: la législation fiscale, comme une grande partie de la législation en général, n'acquiert son sens essentiel et complet que par la jurisprudence. Le juge est obligé d'appliquer les lois à des rapports sociaux qui changent toujours. C'est par la jurisprudence que la fiscalité fait partie de la vie sociale. C'est seulement au cours des années, et après avoir appliqué les lois à des rapports sociaux qui changent toujours, que la jurisprudence peut pénétrer jusqu'au fond des prescriptions légales. C'est pourquoi, en général, le législateur doit s'abstenir d'une intervention trop prompte si la jurisprudence prend une direction que l'on considère comme peu désirable du point de vue fiscal ou social.

Cependant, nous pouvons constater dans les exemples suivants que dans un grand nombre de cas spéciaux, le législateur n'a pas pu supprimer son désir d'intervenir. Nous donnerons ces exemples sans nous demander si, dans les cas cités, une telle intervention était nécessaire.

I. Angleterre.

Nous nous bornerons à donner deux exemples:

a) *Un contrat d'assurance sur la vie, avec le droit d'emprunter gratuitement.*

Dans un contrat d'assurance sur la vie, dans lequel le stipulant

avait payé un prix d'achat forfaitaire, l'assureur s'engageait, outre à une mensualité, à verser une certaine somme aussi en cas de décès de l'assuré. Le montant de ce versement serait calculé en multipliant un montant fixé dans le contrat par le nombre de mois écoulés entre le jour de la signature du contrat et celui du décès de l'assuré.

Cependant, le stipulant s'était réservé le droit d'emprunter, chaque mois, à la compagnie d'assurance un montant sans intérêt égal à celui qui constituait la base du versement ultérieur en cas de décès. Les sommes empruntées ne pouvaient pas être réclamées; elles devaient être réglées avec le montant dû ultérieurement en cas de décès. En effet, le stipulant usait de son droit d'emprunter, et l'administration considérait les sommes empruntées comme étant assujetties à l'impôt sur le revenu.

Cependant, *The House of Lord*s décida qu'aucun impôt n'était dû (19.3.1948, „*Taxation*", XLI, no. 1077), et l'un des juges fit remarquer que „a man may live by borrowing; but that habit does not attract income tax".

On peut considérer cette décision en rapport avec la question générale si la forme juridique est toujours décisive pour que l'impôt puisse être perçu. Dans une décision publiée dans „*Taxation*", XLI no. 1088, on a étudié ce rapport et c'est pourquoi on se demandait s'il ne fallait pas mieux tenir compte de la „substance of the matter."

Le législateur n'a pas attendu le développement de ce problème, et il a pris des mesures spéciales en créant la section 25 de la „Finance Act", 1949 en cas de „borrowings against life policies to be treated as income in certain cases". Cfr. „*Taxation*", XLIII, p. 61 et p. 131.

b) *Somme versée en une fois à un employé qui s'engage en contrepartie, ou bien à ne pas quitter son service, ou bien, s'il veut absolument changer d'emploi, à ne pas faire concurrence, à ne pas entrer au service d'un concurrent, etc.*

Depuis 1942, par suite d'une décision du „House of Lords" dans l'affaire de Crowin v. Robson, il était constant que de pareils versements n'étaient pas assujettis à l'impôt sur le revenu. On a souvent abusé de cette situation, et il s'agissait souvent de montants très élevés. Dans le „House of Commons" on a discuté ce problème,

voir „Taxation", XLIV, p. 205. C'est ici aussi que le législateur a l'intention d'intervenir, (Voir la section 10 „Finance Bill" 1950).

II. France.

a. *Taxation des plus-values dans les sociétés.*

Voici un sujet que l'on a discuté pendant longtemps en France. Des l'entrée en vigueur de la loi de 1917, introduisant complètement le système cédulaire, une discussion surgit sur la question de savoir s'il fallait comprendre dans le bénéfice imposable seulement les bénéfices provenant d'une exploitation commerciale ou industrielle, ou bien aussi les bénéfices provenant de la cession d'éléments d'actif. En 1932, le Conseil d'Etat décida que les plus-values ne sont pas imposables. Quelques mois plus tard, déjà, le législateur intervenait et le code fiscal, entré en vigueur en 1934, contenait des prescriptions complètes et déclarant imposables les plus-values. Cependant, une telle imposition serait contraire au salut public si elle était appliquée sans tenir compte de la dévalorisation du franc. Or, en 1938 on a pris, en France, quelques mesures ayant pour but d'atténuer le système adopté. Il n'est guère possible d'entrer dans les particularités du problème: on peut les trouver dans l'ouvrage de JACQUES LECERCLÉ, *Bilans et Monnaie. Problèmes Fiscaux posés par la dégradation monétaire et Revision des bilans*[1]), où l'auteur a donné un aperçu historique du problème, p. 60 et suiv.

b. *Réévaluation de l'équipement industriel.*

La dévaluation du franc français a fait surgir des difficultés à d'autres égards.

Jusqu'en 1930 la règle était de calculer les amortissements d'après le prix de revient. Après 1930, l'Administration a admis de tenir compte de la dévaluation du franc. Cette facilité fut donnée dans une circulaire préscrivant aux fonctionnaires d'accepter une réévaluation en rapport avec la dévaluation du franc. En 1938, le Conseil d'Etat s'occupa de cette circulaire, et décida qu'elle ne peut pas écarter la loi et que les amortissements devaient encore être calculés d'après le prix de revient.

Puis, le législateur a, pour le renouvellement de l'outillage et

---

[1]) Impôts et Sociétés, 16, rue Guynemer, Paris, 1946.

du matériel, de 1938 à 1945 [1]) suivi le „détour" des provisions: Pour les particularités, voir aussi l'ouvrage susmentionné de JACQUES LECERCLÉ, p. 130 et suiv.

Voici donc un cas où le juge a forcé le législateur à incorporer dans une *loi* une réglementation considérée comme utile du point de vue social. C'est un cas rare. Dans beaucoup de pays on peut trouver des exemples que l'Administration, par considération de la politique gouvernementale, prend des mesures favorables aux contribuables. Les prescriptions ainsi données sont suivies dans la pratique sans aucune difficulté, parce qu'elles ne sont jamais soumises au jugement d'un juge. Cependant, dans le cas contraire, celui-ci n'appliquera pas ces prescriptions, de sorte que le législateur doit intervenir.

III. Etats-Unis d'Amérique.

a. *Compétence des tribunaux.*

En ce qui concerne les Etats-Unis, nous prenons un exemple dans un autre domaine. Il s'agit de la compétence des tribunaux. La „Court of Appeals" a-t-elle la compétence de considérer une affaire fiscale en litige dans son entier? Dans la fameuse „Dobson case" du 20 décembre 1943 (*Taxes*, 1948, p. 528), la „Supreme Court" a répondu négativement: la cour ne peut prendre en considération la question de savoir, si le jugement du juge de première instance est contraire à la loi.

Par conséquent, on a modifié, en 1948, la section 1141 (a) de l'„Internal Revenue Code", de sorte qu'à présent, la „Court of Appeals" peut vérifier une affaire selon les faits. (Voir *Taxes*, 1948, p. 777).

b. *Jouissance d'un „trust"*

Il existe assez de juriprudence concernant des cas où quelqu'un a formé un „irrevocable trust", en réservant pour lui-même le revenu qui en provient. Il s'agissait de l'interprétation des mots se trouvant dans la section 811 (c) de l'„Internal Revenue Code": „intended to take effect in possession or enjoyment at or after death". Il paraît qu'une telle relation fut régie par l'affaire May v. Heiner, 1930, mais des décisions ultérieures ne furent pas tout à

---

[1]) Depuis 1945, la réévaluation est admise en vertu des préscriptions légales.

fait en harmonie avec l'affaire citée. Le 17 janvier 1949, la „Supreme Court" a donné deux décisions (Commissioner v. Church et Spiegel v. Commissioner) par lesquelles l'imposition de ceux jouïssant des revenus d'un trust fut privée de ses bases. Le législateur américain est intervenu en introduisant la loi du 25 octobre 1949 modifiant la section 811 (c).

Les conséquences pour le passé et pour l'avenir sont traitées par R. A. BROWN et W. G. MOORE dans un article publié dans *Taxes*, March 1950, p. 221. Quelques iniquités pouvant survenir après modification apportée par la loi du 25 octobre 1949 font l'objet d'une étude de E. W. PAVENSTADT dans *Tax Law Review*, vol. III, p. 309.

IV. Pays-Bas.

a. *Impôt sur les dividendes*

Aux Pays-Bas il est perçu un impôt sur les dividendes, introduit pendant l'occupation allemande et frappant les dividendes distribués par les sociétés anonymes etc. L'impôt est retenu à la source par la société distributrice, et il est considéré comme prélèvement sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, de sorte que l'actionnaire peut déduire de son impôt le montant déjà payé sous forme d'impôt sur les dividendes. Or, il y a certaines sociétés déclarées exemptes d'impôt sur les sociétés en vertu du „décret d'exemption" dit „Vrijstellingsbeschikking". Si ces sociétés comptent parmi leur actif des actions dans d'autres sociétés, les premières ne peuvent donc pas déduire de leur impôt le montant, de l'impôt sur les dividendes retenu à leur charge. Aussi, la Cour de Cassation décida que ces sociétés — en premier lieu les sociétés d'investissement etc. — peuvent réclamer l'impôt sur les dividendes.

Puis, la „Vrijstellingsbeschikking," fut modifée par arrêté ministériel en ce sens que cette réclamation fut exclue. Mais peu après, le Gouvernement déposa un projet de loi, faisant partie de la réforme fiscale 1950, permettant la réclamation de l'impôt sur les dividendes dans ce cas. Ce projet fut approuvé par la 2ème Chambre des Etats-Généraux.

b. *Taxe sur le chiffre d'affaires. Arrêté sur les assurances.*

La taxe néerlandaise sur le chiffre d'affaires frappe aussi les services rendus par un exploitant. Un arrêté ministériel, dit ar-

rêté sur les assurances (Assurantie-regeling), contient certaines prescriptions en matière de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires d'agents indépendants dans la branche d'assurances.

On n'était pas d'accord en ce qui concerne la question de savoir si un cas donné était visé par l'arrêté, oui ou non. La „Tariefcommissie", tribunal jugeant des questions en matière de la taxe sur le chiffre d'affaires, décida que tel n'était pas le cas. Par conséquent, l'arrêté ministériel sur les assurances fut modifié. Quelques années après, un autre problème fut soumis au jugement de la „Tariefcommissie", et cette fois aussi, il s'agissait de la question de savoir si l'arrêté ministériel (modifié) était appliquable. Dans sa décision (13 Décembre 1948, B 8041) la „Tariefcommissie" déclara que l'arrêté n'était pas obligatoire. Maintenant on a l'intention de procéder à une réglementation légale.

* * *

Nous terminons cet aperçu par ces quelques exemples que nous pourrions compléter, sans aucune difficulté, en y ajoutant de nombreux autres cas. Nous avons choisi ces exemples dans le but d'attirer l'attention des lecteurs sur différents aspects du problème.

Les exemples anglais concernent la possibilité d'éviter l'imposition en concluant un contrat très adroit — on parle souvent d'une „fraude fiscale juridique" — d'une part, une lacune dans la loi, et provenant de la jurisprudence, d'autre part. Dans le deuxième exemple américain, aussi, on avait en vue l'amélioration de la loi.

Les deux exemples français sont des problèmes de principe; le deuxième est intéressant parce que le contrôle judiciaire s'étendait à un cas où on avait perçu moins d'impôt qu'on aurait dû payer si l'on avait appliqué la loi.

Le premier exemple américain concerne quelque chose de tout à fait à part: la compétence du juge fiscal, tandis que les exemples néerlandais démontrent comment la délégation du pouvoir législatif à l'Administration peut avoir des conséquences graves.

VI

NEW ACQUISITIONS OF THE BUREAU'S LIBRARY
ACQUISITIONS NOUVELLES DE LA BIBLIOTHÈQUE

SEALTIEL ALATRISTE JR. Informe sobre la Reorganización de la Tesorería del Distrito Federal. Mexico, D.F., 1949.

C. BENTIVENGA: Elementi di Contabilità di stato. — Giuffrè, Milano, 1950.

M. H. BREGSTEIN & A. PRAKKEN: De onherroepelijke volmacht. Prae-adviezen ter behandeling in de Algemene Vergadering van de Broederschap der Candidaat-Notarissen, te Deventer op 16 Juni 1950..

VICTOR BRIEN: Vers la suppression des impôts par l'inflation dirigée?

Ets. E. Bruylant, S.A., Rue de la Régence, 67, Bruxelles, 1949.

M. CHRÉTIEN: Réforme Fiscale. — Ed. Juris-Classeurs, Paris, 1949.

BENEDETTO COCIVERA: Guida alle Imposte Dirette. Aggiornata a tutto Giugno 1949 con la legislazione, giurisprudenza, circolari ministeriali e le disposizioni legislative contenute nel disegno di legge sulla riforma tributaria.

S.E.T. Apollon, Via Pietro Colletta 10, Roma, 1950.

K. DÜRR: Aktie und Aktiegesellschaft, Ihre Bewertung und Besteuerung in der Schweiz. — Verlag Steuerprobleme, Bern, 1949.

J. C. ESCALANTE: Comentarios al Articulo 160 del Codigo Fiscal de la Federación.

Tesis para obtenir el título de Licenciado en Derecho.

Universidad Nacional Autonoma de Mexico, 1946.

P. FOLLIET: Amortissements, provisions et réserves. — Librairie de l'Université, Genève, 1950.

SERVANDO J. GARZA: Las Garantias constitucionales en el Derecho tributario mexicano. Editorial Cultura, T.G., S.A. Mexico D.F., 1949.

HARRISSON: Digest & Index of Tax Cases. 6th. edition by C.E. Garland. H.M. Stationery Ofifce, London, 1950.

W. HAUSHEER: Eidgenössische Verrechnungssteuer. Die Verrech-

nung und Rückerstattung. — Zürich, 1950.

W. KAUFMANN: Die Besteuerung der Landwirtschaftlichen Betriebe und Grundstücke nach dem Ertragswert. — Schwyz, (Switzerland), 1949.

W. KUNZ: Der Steuerberater. — Rechtshilfe Verlag, Zürich, 1948.

HENRY LAUFENBURGER: Economie Financière en trois leçons. Science économique et science financière; Economie privée et budget public; Crédit privé et crédit public. Librairie du Recueil Sirey, S.A., 22, rue Soufflot, Paris, 1950.

X. LEUTENEGGER: Betriebswirtschaftliche und steuerliche Bewertung industrieller Liegenschaften. — A. Francke A.g., Bern.

H. MAERKI: Steuern als Kosten- und Aufwandfaktor. Eine Studie zur betriebswirtschaftliche Steuerlehre. — Verlag Paul Haupt, Bern, 1940.

P. MEYER: Die Steuerfreien Abzüge vom Erweibseinkommen unselbständig Erwerbender. — Zürich, Juris-Verlag, 1949.

J. VAN DER POEL: Taal, Historie en Recht. Diesrede ter gelegenheid van het 2e lustrum der Rijksbelastingacademie.

MARIO PUGLIESE: La Prueba en el Procèso Tributario. Traducción de l'Italiano. Editorial JUS, Mexico, 1949.

C. SCAILTEUR: Le Devoir Fiscal. — Desclée de Brouwer, Bruges, 1950.

DAN THROOP SMITH & J. KEITH BUTTERS: Taxable and Business Income. National Bureau of Economic Research, Inc., New York, 1949.

ROBERT DE VLEESCHAUWER: L'organisation professionnelle de l'économie. — Préface de M. Soudan. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 20 rue Soufflot, Paris, M. Weissenbruch, S.A., Imprimeur du Roi, 49, rue du Poinçon, Bruxelles, 1950.

GEORGES LE VOT: Le Plan Comptable Officiel. Dictionnaire et usage des comptes. Ed. du Bulletin Fiduciaire, 51, rue de la Chaussée-d'Antin, Paris, 1950.

AFRICA: The South and East African Year Book and Guide, 1949 edition. 49th issue, 1950. Sampson Low, Martson & Co. Ltd. London, 1949.

AUSTRALIA: Income Tax Assessment Act 1936—1949. Issued with compliments to subscribers to The Law Book Company's TA-

XATION SERVICE 1949/50.

BELGIUM: Documentatie Vandewinckele, Addenda No. 55. — Beernem, 1950.

CONGO BELGE: Petit Code Fiscal du Congo Belge. Situation résultant de la réforme de juillet 1948. Agence Economique et Financière, Boulevard Anspach, Bruxelles.

ID.: Régime Douanier du Congo Belge, décret du 29.1.1949. Belgique Coloniale et Commerce Int. 24, Av. Michel-Ange, Bruxelles.

ID.: Régime duoanier du Congo Belge et du Ruanda-Urundi. Coordination et revision du régime duoanier de la Colonie. Ordonnance no. 33/9 du 6.1.1950. Belgique Col. et Comm. Intern., 24, Av. Michel-Ange, Bruxelles.

FRANCE: La Taxe sur les bénéfices non distribués. Conseil National du Patronat Français, Commission de la Fiscalité, 10 rue d'Anjou, Paris, 1950.

ID.: Code Général des Impôts. 1ère édition: législation applicable au 6 avril 1950. Edition sur feuilles mobiles. Imprimerie Nationale, Paris.

MEXICO: Primera Convención Nacional Fiscal Memoria. IV Edición. Secretaría de Hacienda y Credito Publico, Mexico, D.F. 1947.

NETHERLANDS: Rapport van de Commissie voor het onderwijs inzake de belastingwetenschap van de Vereniging voor belastingwetenschap, behandeld in de vergadering van 10.12.1949. Samsom, Alphen a/d Rijn, 1950.

Id.: Belastinggids 1950 bij de aangifte voor het vermogensbelastingjaar '50 en het Inkomstenbelastingjaar 1949. Sijthoff's Financiële Bladen N.V.

Id.: Verslag van de commissie inzake de herziening van het statuut van de Nederlandsche Bank. — Publicatie van de Afd. Perszaken van het Ministerie van Financiën.

NORWAY: Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmal. 10de Del, 4de Hefte. Utgitt av utvalget for Ligningsnevndenes Landsforbund, Bergen.

PORTUGAL: Boletim da Direccâo-Geral das Alfândegas. Ano de 1949, 4° trimestre. — Imprensa Nacionel, Lisboa.

Id.: Apêndice ao Boletim da Direccâo-Geral das Alfândegas. Acordaos do supremo tribunal Administrativo (Seccao Advaneira). Ano de 1947. — Imprensa Nacional de Lisboa, 1950.

SOUTH AFRICA: The South African Business Blue Book, 1949/50. National Publishing Company (Pty) Ltd., P.O. Box 335, Cape Town.

SWITZERLAND: Finances et Impôts de la Confédération des cantons et des villes 1948/49, Bern, 1950.

Id.: Führer durch das St. Gallische Steuergesetz. — Rechtshilfe Verlag, Zürich, 1947.

Id.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften. — Schweizerische Handelstechnische Sammelstelle, Zürich, 1949.

UNITED NATIONS: Bibliography on the regime of the high seas. — Lake Success, 1950.

Id.: Report on Arbitration procedure by G. Scelle. — Ibid., 1950.

Id.: Bibliography on international Criminal law and international criminal courts.

Id.: International Law Commission Summary Record of the Thirty-ninth meeting.

Id.: Comments on Judge Hudson's Working Paper on article 24 of the statute of the international Law Commission.

Id.: Economic Survey of Europe in 1949. Research and Planning Division, Geneva, 1950.

Id.: International Law Commission Summary Record of the 43rd meeting. Desirability and possibility of establishing an international judicial organ for the trial of persons charged with genocide or other crimes over which jurisdiction will be conferred upon that organ by international conventions.

Id.: International Law Commission. Summary record of the 44th meeting.

Id.: International Law Commission. Summary record of the 45th meeting.

Id.: International Law Commission. Summary record of the 46th meeting.

Id.: International Law Commission. Summary record of the 47th meeting.

Id.: International Law Commission. Summary record of the 48th meeting.

ID.: International Law Commission. Regime of the High Seas. Questions under study by other organs of the U.N. or by specialized agencies.

ID.: International Law Commission. Formulation of the principles of international law recognized in the charter of the Nürnberg tribunal & in the judgment of the tribunal.

ID.: Bibliography on the law of treaties (Prepared by the Secretariat).

ID.: International Law Commission. Bibliography on arbitral procedure (Prepared by the Secretariat).

ID.: Addendum to Replies from Governments to questionnaires of the international law Commission, Part II. Replies from Governments concerning a draft Code of Offences against the peace and security of mankind. — United Nations General Assemblee.

ID.: United Nations Documents Index January 1950. — Vol. I, no. 1.

ID.: Replies from Governments to questionnaires of the International Law Commission. — United Nations General Assemblee, 1950.

ID.: International Law Commission, second session Report on the High Seas by J. P. A. François. — United Nations General Assemblee.

ID.: International Law Commission, Second Session Report on the Law of treaties by J. L. Brierly. — United Nations General Assemblee.

VENEZUELA: Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Edición Oficial. Edit. Grafolit, Caracas, 1949.

VII
DICTIONARY OF FISCAL LAW

ENGLISH

Alphabetical order

Buyer 263
Borrower 261
Employee 269
Employer 268
Lease 254
Leasehold 255
Leaseholder 257
Lender 262
Lessee 256
Lessor 259
Loan 260
Purchase 266
Purchaser 264
Rent 253
Sale 267
Tenant 258
Vendor 265

FRANÇAIS

Ordre alphabetique

Achats 266
Acheteur 263, 264
Bail 253
Bail à ferme 254, 255
Bailleur 259
Commodat 260
Employé 269
Employeur 268
Emprunteur 261
Locataire 256
Louage 253
Patron 268
Preneur 256, 257, 258
Prêt (à consommation) ... 260
Prêt (à usage) 260
Prêteur 262
Prix du bails 253
Vendeur 265
Vente 267

DEUTSCH

Alphabetische Ordnung

Arbeitgeber 268
Arbeitnehmer 269
Darlehen 260
Entleiher 261
Kauf 266
Käufer 263, 264
Leihe 260
Miete 253
Mieter 256
Mietzins 253
Pacht 254, 255
Pächter 256, 257, 258

NEDERLANDS

Alphabetische volgorde

Huur 253
Huurder 256
Huurprijs 253
Koop 266
Koper 263, 264
Lener 261
Lening 260
Pacht 254, 255
Pachter 256, 257, 258
Uitlener 262
Verhuurder 259
Verkoop 267

DEUTSCH

Alphabetische Ordnung

Prinzipal 268
Verkauf 267
Verkäufer 265
Verleiher 262
Vermieter 259
Verpächter 259

NEDERLANDS

Alphabetische Volgorde

Verkoper 265
Verpachter 259
Werkgever 268
Werknemer 269

The cooperation of all our readers is urgently requested for this column. Kindly send us your problems and experiences, for it is only in this way that this dictionary can be continued.

VII
DICTIONNAIRE DE DROIT FISCAL

ENGLISH
Numerical order

253 Rent
254 Lease
255 Leasehold
256 Lessee
257 Leaseholder
258 Tenant
259 Lessor
260 Loan
261 Borrower
262 Lender
263 Buyer
264 Purchaser
265 Vendor
266 Purchase
267 Sale
268 Employer
269 Employee

FRANÇAIS
Ordre numerique

253 Bail
253 Louage
253 Prix du bail
254 Bail à ferme
255 Bail à ferme
256 Locataire
256 Preneur
257 Preneur
258 Preneur
259 Bailleur
260 Commodat
260 Prêt (à usage)
260 Prêt (à consommation)
261 Emprunteur
262 Prêteur
263 Acheteur
264 Acheteur
265 Vendeur
266 Achat
267 Vente
268 Employeur
268 Patron
269 Employé

DEUTSCH
Numerische Ordnung

253 Miete
253 Mietzins
254 Pacht
255 Pacht
256 Mieter
256 Pächter
257 Pächter
258 Pächter

NEDERLANDS
Numerieke volgorde

253 Huur
253 Huurprijs
254 Pacht
255 Pacht
256 Huurder
256 Pachter
257 Pachter
258 Pachter

DEUTSCH
Numerische Ordnung

259 Vermieter
259 Verpächter
260 Darlehen
260 Leihe
261 Entleiher
262 Verleiher
263 Käufer
264 Käufer
265 Verkäufer
266 Kauf
267 Verkauf
268 Arbeitgeber
268 Prinzipal
269 Arbeitnehmer

NEDERLANDS
Numerieke volgorde

259 Verhuurder
259 Verpachter
260 Lening
261 Lener
262 Uitlener
263 Koper
264 Koper
265 Verkoper
266 Koop
267 Verkoop
268 Werkgever
269 Werknemer

Pour cette rubrique, nous faisons un pressant appel à la collaboration de nos lecteurs. Nous les prions de bien vouloir nous faire part de leurs difficultés et des résultats de leur expérience personnelle, vu que c'est le seul moyen qui puisse nous permettre de continuer l'élaboration de ce dictionnaire.

(*Continued from page II*)

(*Suite de page II*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen
President Président	Mitchell B. Carroll
General Secretary Secrétaire Général	L. Korthals
General Treasurer Trésorier Général	M. F. J. Cool
Assistant Secretary Secrétaire Adjointe	Miss J. Ae. v. Buuren
Assistant Treasurer Trésorier Adjoint	J. van Hoorn Jr.

Executive Committee
Comité Directeur

Mitchell B. Carroll, New York
A. C. Burgersdijk, Amsterdam
Paul Coart-Frésart, Liège (Belgique)
Camille Rosier, Angers (France)

* * *

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:

(*art.* 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.

(*art.* 3) The Association shall endeavour to realise this object by:

a) organizing Congresses
b) issuing a periodical
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) any other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 fevrier 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:

(*art.* 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé, notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problème-financiers et économiques y adhés rents.

(*art.* 3) l'Association se propose de réaliser ce but en

(a) organisant des Congrès
(b) publiant un périodique
(c) établissant une ou plusicurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation
(d) par toutes autres mesures légales.

* * *

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

BELGIUM — BELGIQUE
Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

BRAZIL — BRESIL
Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

FRANCE — FRANCE
Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris.

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE
Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

GREECE — GRECE
M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

ITALY — ITALIE
Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

NETHERLANDS — PAYS-BAS
Dr. J. A. Monod de Froideville, Emmalaan 2, Haarlem.

(*Continued page IV*)

(*Suite page IV*)

(Continued from page III)

SWEDEN

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law, Vasagatan 12, Stockholm.

SWITZERLAND

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

UNITED STATES OF AMERICA

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Categories of members:

A-members (individuals), paying 20 Dutch Guilders annually. (Members in the U.S.A. and Canada pay $ 8.00) With a view to their scientific work they are entitled to request information from the Documentation Bureau free of charge, but for the direct expenses involved. For other than purely scientific information a fee will be charged as for non-members. A-members receive free of charge the BULLETIN and the fortnightly DOCUMENTATION SERVICE. They receive I.F.A. publications at cost price, and the publications of the Documentation Bureau at a reduced price. Furthermore they have a right to the normal service given by the Bureau.

B-members are those individuals who want to give a special support to the Documentation Bureau by paying Dfl. 32,50 ($ 13.00). They have the same rights as A-members.

C-members being those who pay Dfl. 55,— ($ 20.00). They have the same rights as A and B members; moreover they are entitled to a reduction of 25% on the fees for requested information as compared with the fee for non-members.

D-members being those who pay Dfl. 250,— ($ 100.00). All publications of the I.F.A. and the Documentation Bureau are sent to them free of charge. Information requested from the Documentation Bureau: free of charge in case of simple information, reduction of 50% for other information.

(Suite de page III)

SUEDE

SUISSE

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

CONDITIONS D'ADHESION

Il y a quatre catégories de membres:

Membres A (personnes physiques). Cotisation annuelle: hfl. 20,— (pour les Etats-Unis et Canada: $ 8.00). Ils peuvent demander au Bureau de Documentation des renseignements concernant leur travail scientifique, à titre gratuit; seuls les frais seront portés en compte. Pour d'autres renseignements des honoraires seront chargés comme pour des non-membres. Les membres A recevront gratuitement le BULLETIN ainsi que la DOCUMENTATION SERVICE, publiée deux fois par mois. Ils recevront à prix coûtant les publications de l'I.F.A., et à prix réduit celles du Bureau de Documentation. En outre, ils ont droit au service généralement donné par le Bureau.

Membres B, étant ceux qui veulent donner un support spécial au Bureau de Documentation en payant hfl. 32,50 ($ 13.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A.

Membres C, étant ceux qui n'appartiennent pas aux autres catégories. Cotisation annuelle: hfl. 55,— ($ 20.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A et B. En outre, ils ont droit à une réduction de 25% sur les honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres pour les informations données.

Membres D. Ce sont tous ceux qui paient une cotisation annuelle de hfl. 250,— ($ 100.00). Ils recevront gratuitement toutes les publications de l'I.F.A. et du Bureau de Documentation, ainsi que des informations simples. Pour les autres informations ils ne seront chargés que de 50% des honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres.

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

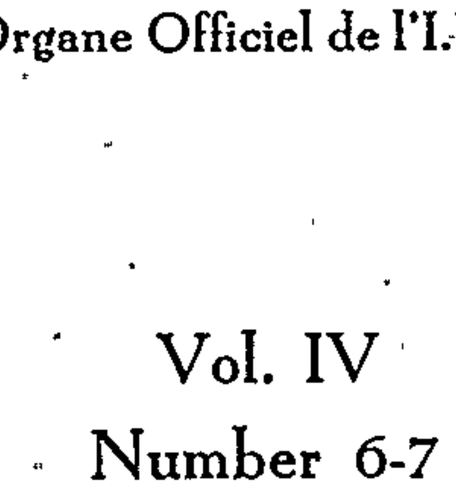
Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation

Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale

Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de l'I.F.A.

Vol. IV
Number 6-7
1950



L. J. VEEN LTD. — PUBLISHER — AMSTERDAM

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is estabieshed as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(*art.* 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.
(*art.* 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library
d. issuing a periodical
e. any other appropriate measures.

In close coöperation with the I.F.A. and with the aid of experted coöperators in a great number of countries. The Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply a detailed information concerning special subjects (no advise is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.
On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: „Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation.

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément le droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif et sans object politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:
(art. 2) le But du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.
(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal.
b) en fournissant des informations
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque.
d) en publiant un périodique
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires, nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

(*Continued page III, end of this issue*).

(*Suite page III, fin de ce numéro*).

I

LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

(2e étude)

LES CAUSES DE LA FRAUDE FISCALE

par

le Dr. Camille Rosier

Membre correspondant de l'Instituut de France, Professeur de Science fiscale et financière à l'École des Hautes Etudes Commerciales, à l'Institut de Technique Comptable du Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris, et à la Faculté Libre de Droit d'Angers.

La fraude fiscale, a-t-il été expliqué dans une précédente étude, est une réaction des assujettis de tous les pays et de tous les temps; c'est ce qu'a parfaitement observé Stourm: „la parfaite honnêteté fiscale est une vertu exceptionnelle; les consciences scrupuleuses au regard de l'impôt sont rares *dans tous les pays.*"

Il convient, toutefois, de reconnaître que la fraude ne revêt pas la même intensité ou la même fréquence chez tous les peuples; elle est plus ou moins accusée selon le tempérament national, l'attitude de l'opinion publique, la répartition de la fortune ou du revenu; elle est plus ou moins conditionnée par les classes sociales, les catégories professionnelles (salariés, industriels, commerçants, agriculteurs, représentants des professions libérales, etc.), bien qu'un ancien Ministre des Finances de France, M. Pietri, ait pu dire que „s'il y a la fraude du sleeping, il existe aussi la fraude de l'autobus."

Grosso modo, la fraude fiscale est motivée par l'intérêt personnel, par le désir de conserver l'intégrité de son patrimoine, de son revenu, de son pouvoir d'achat, par la conviction, générale et plus ou moins avouée, que frustrer le fisc, c'est ne voler personne, c'est même faire un acte de défense légitime contre le Moloch — puissance publique.

En fait, les raisons qui incitent à la fraude fiscale, qui l'excusent

ou qui la favorisent, sont trés diverses: les unes sont techniques, les autres psychologiques, morales ou sociales [1]).

§ I — LES CAUSES TECHNIQUES DE LA FRAUDE.

Elles tiennent à l'élevation des tarifs, aux abus de la progressivité, à l'appel excessif à la fiscalité directe et aux impôts généraux, à la personnalité grandissante des prélèvements, à l'exagération des immunités et exceptions, à la catégorisation abusive des assujettis, à l'utilisation de la comptabilité, à la taxation des plus-values, à l'apparition des conseils fiscaux, à la multiplicité des doubles impositions, à l'insuffisance du contrôle fiscal, etc.

L'élévation des tarifs fiscaux et l'abus de la progressivité excessive.

Ce sont là les causes les plus efficaces de la fraude fiscale: le contribuable n'a ni l'intérêt, ni le courage de ruser avec le fisc quand le prélèvement est modéré; par contre, l'enjeu est important s'il s'agit d'échapper à des amputations massives de son patrimoine, de ses revenus, de ses dépenses personnelles, etc.

L'attrait pour les combinaisons frauduleuses est encore accru par une progressivité qui absorbe rapidement la matière imposable, qu'il y ait progressivité ou dégressivité, même atténuée par des „plafonds fiscaux".

C'est ce qu'a souligné BASTIAT dans ses sophismes économiques et dans son Pamphlet sur la paix et la liberté: „à tarif majoré, productivité dégressive". C'est ce qui a été répété par COLSON: „plus le taux de l'impôt est élevé, plus la fraude devient tentante; plus, par suite, chacun s'applique à dissimuler ses revenus et se résigne à des gênes sérieuses pour y parvenir, plus par conséquent s'aggravent les inégalités résultant du fait que le poids dont sont indûment soulagés les gens malhonnêtes retombe sur ceux qui sont scrupuleux ou moins adroits."

JEZE a déclaré de son côté que le taux de l'impôt ne doit point être élevé à un point tel qu'il constitue „une prime à la fraude" etc.

---

[1]) Consulter : Camille ROSIER : La fiscalité française devant l'opinion publique (1940) - L'impôt (1936) - Tous nos impôts (1925) - Traité de législation fiscale (1925) - Fiscalité de guerre et impôt de solidarité (1945) etc.
SCAILTEUR : Le devoir fiscal (1950).

Est-il besoin de citer quelques tarifs tirés de la législation fiscale française récente.

La surtaxe progressive sur le revenu peut atteindre 40 % entre 1.200.000 et 2 millions; 50 % entre 2 et 3 millions; 60 % au delà de 3 millions; quand il s'agit de célibataires, divorcés ou veufs sans enfant à charge, les taux de 50 et 60 % sont respectivement portés à 55 et 70 %.

Les droits de mutation par décès atteignent pour les tranches les plus diverses: 24 %, 30, 35 et 40 %, en ligne directe et entre époux, 42 % entre frères et soeurs, 47 % entre oncles et neveux, 52 % entre étrangers et parents au delà du 4e degré. Sans doute, la progression est-elle limitée par des plafonds: mais ceux-ci sont encore trop élevés; 20 %, 25 et 30 % en ligne directe et entre époux 30 % en ligne directe ascendante, 40 % entre frères et soeurs, 45 % entre oncles et tantes; 50 % entre étrangers.

Le droit de consommation sur l'alcool arrive aux chiffres exorbitants de 48.000 frs. par hectolitre d'alcool pur pour les rhums et tafias, à 27.500 frs. pour les vins de liqueur d'origine française ou appellation contrôlée, à 55.000 frs pour les autres produits alcooliques.

La licence spéciale des établissements de nuit est fixée à 115.000 frs par trimestre.

Si le prélèvement sur le patrimoine a été relativement modéré (de 3 % sur la fraction taxable inférieure à 300.000 jusqu'à 20 % audessus de 300 millions), la contribution sur l'enrichissement a commencé à 5 % jusqu'à 150.000 pour atteindre 100 % au-dessus de 5 millions!

La taxe spéciale sur les assurances contre l'incendie est de 30 % du montant des sommes stipulées au profit de l'assureur, etc.

Or, c'est exactement en matière d'impôt sur le revenu, de droits de succession, de taxes sur les alcools, de prélèvement sur le patrimoine que les fraudes sont les plus fréquentes.

L' interventionnisme fiscal.

Il s'agit du nouveau caractère donné aux prélèvements fiscaux: ceux-ci perdent leur „neutralité", leur objectif purement financier; ils ne sont plus qu'accessoirement des instruments financiers, uniquement justifiés par leur productivité, pour devenir des moyens de

réforme économique, des procédés de redistribution des revenus ou des capitaux privés; le législateur voit, désormais, dans les impôts des procédés politiques utilisés non plus pour satisfaire aux besoins du Trésor, mais pour réaliser des *fins sociales* les plus diverses: supprimer le droit de propriété, le droit d'héritage, les grands magasins, les grandes fortunes, les gros revenus, etc. — encourager la prolifération humaine, combattre le célibat et la stérilité des ménages, — développer la construction — procurer des logements aux classes pauvres — obliger les locataires trop bien logés à se restreindre — stériliser tel secteur privé de l'économie nationale au profit du secteur public — corriger l'inégalité sociale dans la distribution des richesses — faciliter le morcellement des fortunes — satisfaire les revendications des électeurs les plus nombreux et les plus puissants — inciter l'autofinancement, la formation des réserves ou la distribution des bénéfices des entreprises, la création de nouvelles sociétés, etc. — rechercher la disparition des classes sociales différenciées par la fortune — sanctionner les enrichissements considérés comme illicites ou amoraux — faciliter les investissements les renouvellements de matériel et d'outillage, l'artisanat, la coopération, le mutuellisme, le syndicalisme, le morcellement des grands domaines — restreindre la consommation — provoquer l'épargne obligatoire — influencer la demande — stabiliser l'évolution de la conjoncture, etc.

Cette nouvelle tendance, qui fait des prélèvements fiscaux des moyens de progrès économique national, de gestion économique et de redistribution sociale, ne manque pas, certes, de défenseurs: Robespierre, Baboeuf, Wagner, Rathenau etc.: Wagner voit dans l'impôt une contribution destinée tantôt à couvrir les dépenses générales de l'Etat, tantôt à amener un changement dans la répartition du revenu national: „à côté du point de vue purement financier, ajoute-t-il, se place le point de vue d'une politique fiscale sociale ayant pour but, manifeste ou non dissimulé, de provoquer, à l'aide du système d' imposition, une répartition du revenu national autre que celle qui s'accomplit dans le système de libre concurrence sur la base du système actuel de propriété et d'acquisition".

Constantin FRANTZ et Eugénio RIGNANO affirment que les contributions ont deux buts: aménager la structure nationale dans le sens le plus favorable à l'épanouissement des forces productives

nationales, et concourir à la régularisation de l'évolution cyclique.

Pour Walter RATHENAU, l'impôt doit systématiquement réduire les inégalités entre les fortunes et constituer par suite l'un des moyens de parvenir pacitiquement à une société sans classe. Joseph GARNIER oppose de son côté, l'impôt progressionnel, moyen fiscal à l'impôt progressif proprement dit, qui est „un procédé de l'évolution sociale."etc.

En dépit de toute cette argumentation plus ou moins convaincante, il convient de reconnaître que l'interventionnisme fiscal est un facteur très efficace de la fraude: faisant disparaître la notion de l'égalité des individus devant l'impôt, il enlève aux prélèvements leur neutralité, il les transforme en instruments, de lutte économique et sociale; il les met au service des conceptions destructrices ou des programmes„ réformateurs" des différents partis politiques qui sont au Gouvernement.

Les assujettis s'estiment alors libérés de leur devoir fiscal de redevables; ils se comportent comme des adversaires politiques qui ont le devoir de réagir contre des idéologies dangereuses pour leur liberté et leur autonomie économique; ils se transforment en opposants, fondés à user de leurs droits de citoyens pour résister à l'oppression gouvernementale, pour défendre leur patrimoine, pour conserver leur revenu ou leur pouvoir de consommation; la fraude, aux formes multiformes, leur procure, d'une manière discrète et continue cette faculté de répondre — efficacement et politiquement — à toutes les spoliations fiscales dont la prolifération 'a mêmen plus sa raison d'être dans la productivité financière; en un mot, la fraude devient, entre les mains des vaincus du suffrage populaire, l'arme la plus efficace contre les mesures revolutionnaires dont ils sont les victimes designées.

L'esprit de fiscalité des Régies fiscales.

Certains auteurs semblent attribuer le développement de la fraude au zèle excessif des agents des Régies financières: M. Louis FORMERY, formule en particulier un grief de cette nature: „certains agents, a-t-il écrit, obsédés par le spectre de la fraude, plus ou moins aveuglés par la passion de leur métier, ne pensent qu'à défendre l'intérêt du Trésor de leur mieux, quelquefois même jusqu'à être injustes; c'est leur rôle de défendre les intérêts du Tré-

sor; c'est une faute d'être injustes ou trop habiles; ils sont moins utiles à l'Etat étant habiles que s'ils restaient rigoureusement équitables."

Et le même auteur ajoute: „n'être jamais vis-àvis du contribuable un adversaire, encore moins un adversaire sournois ou trop adroit, être un arbitre qu'on ne trompe pas et qui est lui-même toujours loyal, tel devrait le être thème de la leçon qui devrait figurer au programme des Centres de perfectionnement créés par les Régies pour les agents issus du concours. . ."

D'autres auteurs reprochent aux Régies fiscales d'inciter à la fraude en ne donnant aucune publicité à leurs décisions, à leurs circulaires, à leurs solutions; ils leur font grief de les garder jalousement dans leurs archives, de ne pas les faire connaître par la voie officielle aux assujettis, d'autoriser ainsi ceux-ci, mal renseignés, à sortir de la légalité.

Ces auteurs observent encore que les Régies devraient périodiquement, par des communiqués faits à la presse, rappeler les obligations les plus courantes des contribuables: s'il y a des fraudeurs volontaires, soulignent-ils, il existe surtout des négligents et des oublieux qui seraient ainsi „alertés" opportunément.

Une autre critique est adressée aux Administrations fiscales : celles-ci devraient, affirme-t-on, unifier leur doctrine, leurs méthodes d'assiette, de recouvrement et de contentieux; suivant les Régies, les preuves, les contrôles, les prescriptions, les privilèges, etc., sont différents, bien souvent sans raison: les Services fiscaux sont „implantés" dans les départements ou les régions, selon des conceptions plus ou moins contraires. C'est tantôt la commune ou la „réunion de communes", tantôt le canton ou l'arrondissement; c'est aussi le nombre des assujettis à contrôler qui sert de critérium dans la création des bureaux, etc.

Les assujettis „s'y perdent" plus ou moins, croient avoir satisfait à toutes leurs obligations quand ils ont répondu à un Service fiscal, alors qu'ils ont omis d'autres Administrations également compétentes; ils confondent receveurs, percepteurs, inspecteurs, etc. — agents d'assiette, agents de contrôle, agents de recouvrement, etc. — agents subalternes, agents du cadre principal, agents du cadre supérieur, etc. — et la fraude s'en trouve facilitée.

La fraude fiscale se trouve encore encouragée par l'interprétation

plus ou moins contradictoire des textes fiscaux selon les Administrations fiscales: la valeur locative, par exemple, en France, a trois ou quatre définitions différentes selon qu'il s'agit de contribution foncière, de contribution mobilière, de contribution des patentes, de droit de mutation, d'impôt sur le revenu des personnes physiques, etc. La ,,territorialité fiscale est comprise différemment selon qu'est envisagée la taxation du chiffre d'affaires, la cotisation du revenu des entreprises commerciales, etc.

L'appel excessif à la fiscalité directe.

L'appel de plus en plus fréquent aux impôts directs sur les revenus globaux et cédulaires, est un facteur aussi de l'aggravation de la fraude: il n'est pas douteux que l'assujetti fraude surtout s'il doit garder à sa charge la cotisation, s'il n'est pas un simple collecteur pour le compte des consommateurs. On ne saurait perdre de vue que les impôts indirects sont, selon l'expression de David HUME, ,,les moins sentis par la population — paraissent dans une certaine mesure volontaires'' — se modèrent eux-mêmes. Ce sont peut être des impressions inexactes, mais elles sont celles des assujettis. Par contre, l'impôt direct est ostensible, il est brutal, il exige de la part des assujettis une collaboration à l'assiette et un contact répéré avec les agents du fisc: ,,Percevoir l'impôt direct a remarqué Taine, c'est pratiquer sur le contribuable une opération chirurgicale, qui lui enlève un morceau de sa substance; il en souffre et ne s'y soumet que par contrainte. . . .''

L'utilisation abusive de la déclaration fiscale.

L'utilisation de plus en plus généralisée de la déclaration incite également à la fraude: c'est parce que le redevable est invité à concourir avec le fisc en donnant lui-même â celui-ci les éléments de la taxation (capital, revenu ,etc.), qu'il est conduit à se montrer réticent das cette collaboration forcée.

Ce système, qui donne au contribuable un rôle actif, excite, en fait, les assujettis malhonnêtes à ne rien déclarer et les redevables honnêtes à ne souscrire que la déclaration qui leur fait payer la somme, arbitrée par eux comme juste suffisante; autrement dit, le procédé conduit à la ,,contribution volontaire''.

En un mot, cette méthode d'assiette qui est théoriquement la

meilleure, fait du fisc la risée des assujettis peu scrupuleux; elle ne devrait être retenue qu' exceptionnellement.

Il suffit de rappeler, à cet égard, l'opinion émise, en France, par la Commission extraparlementaire de l'impôt sur les revenus en 1894: „Exiger du contribuable qu'il fasse connaître au fisc ce qu'il possède .. c'est réserver une prime à la mauvaise foi; c'est créer un impôt de la conscience que de faire dépendre le chiffre des contribuables des aveux intéressés du contribuable ou des moyens de déjouer les artifices de la fraude . . . c'est préparer dans le pays un état de malaise général que d'instituer un régime dans lequel chacun en faisant surcharger les taxes de son voisin, peut avoir l'espoir d'alléger les siennes."

BOUCARD et JEZE ont été encore plus catégoriques: „s'en remettre à la loyaute des contribuables c'est de la naiveté." C'est un fait incontestable que trés rares sont ceux qui se font scrupule de mentir pour échapper à l'impôt. Dès lors, le système de la déclaration seule n'a que des inconvénients, et ces inconvénients sont d'autant plus considérables que le taux de l'impôt est le plus élevé. Le procédé, en outre, a pour résultat d'assurer une prime à la déloyauté; il est donc inique.

JEZE a affirmé plus tard, personnellement, cette opinion: „on peut être certain que dans tous les pays du monde, même les plus civilisés, et où le niveau moral est le plus élevé, les contribuables s'efforcent de dissimuler au fisc tout ce qu'ils pourront. Les individus honnêtes fourniront non pas une déclaration exacte, mais la déclaration qui leur fera payer la somme qu'ils croient être leur juste part d'impôt; les autres n'auront aucune mesure."

L'utilisation fiscale de la comptabilité commerciale.

Les législateurs ont songé à établir les impôts atteignant les commerçants, les industriels et même les professions libérales et agricoles, d'après les documents comptables — obligatoires ou facultatifs, officiels ou officieux. L'intention est incontestablement valable, mais elle pousse les assujettis, sinon toujours, à „maquiller" leur comptabilité soit eux-mêmes, soit avec le concours de spécialistes, tout au moins, à la présenter d'une manière favorable à la cotisation minimum. Si les postes, qui diminuent le profit taxable, sont gonflés aisément (frais généraux, amortissements, provisions, charges

financières, etc.), les postes qui accroissent l'élément imposable sont systématiquement réduits par des soustractions de recettes, par des "recettes hors comptabilité", par des dispersions de recettes grâce à un système de sociétés filiales, par des présentations contestables de plus-values, etc .... Ce sont là les formes absolument nouvelles de la fraude fiscale.

L'accroissement du nombre des impôts généraux.

Depuis un demi-siècle, toutes les législations ont multiplié les impôts généraux et globaux, groupant à la fois les revenus et les capitaux non seulement des contribuables, mais des membres de leur famille, taxant dans leur ensemble le total des ventes, des commissions et des courtages des professionnels, etc ... cotisant le total des biens dépendant d'une hérédité, taxant l'universalité du patrimoine des individus au regard de contributions sur la fortune acquise, etc.

Il n'est pas besoin d'insister pour montrer que la fraude, généralement peu ,,payante" pour l'acquittement d'un impôt parcellaire et particulier, portant sur une voiture, un immeuble, un magasin, une consommation, etc. devient, par contre, ,,rentable" s'il s'agit de dissimuler, d'amenuiser, de réduire la valeur d'une *universalité* taxable, généralement à des tarifs progressant avec rapidité jusqu' á la confiscation totale.

La personnalité grandissante de l'impôt.

La substitution de la personnalité, dans la cotisation, à la réalité, justifie le développement de la fraude: apparemment, la personnalité est plus équitable puisque la cotisation est plus nuancée, et plus susceptible de s'adapter à toutes les situations individuelles: pratiquement, elle conduit à des exonérations injustifiées, à des liquidations abusives, à l'institution de déductions et réductions pour charges de famille, à des abattements à la base, à des décotes, à des quotients familiaux, à l'application de majorations massives sur les célibataires et sur les ménages stériles, etc.

La nouvelle fiscalité parait ainsi plus scientifique et plus humaine puisqu'elle recherche la véritable ,,égalité de sacrifice" et qu'elle désire traiter inégalement les contribuables, inégaux en puissance économique et financière. En vérité, elle a tué le seul principe vrai

de la justice fiscale, *l'égalité numérique*, peut-être élémentaire, mais facile à utiliser: tous les citoyens doivent subvenir, sans autres exceptions que le dénuement, au paiement des dépenses publiques.

Le contribuable célibataire, marié sans enfant ou avec peu d'enfants et, à ce titre, lourdement taxé par les impôts sur le revenu, les droits de succession, les impôts sur le patrimoine, se considère donc comme autorisé à frauder pour rendre sa contribution approximativement égale à celle de l'assujetti chargé de famille, et comme tel, exonéré le plus souvent des impôts sur le revenu, des droits de mutations par décès et des taxes sur le capital et au surplus bénéficiaire d'allocations familiales de toutes natures.

Le contribuable est d'autant plus porté à la fraude qu'il dénie au législateur le droit de rendre égale pour tous les redevables la souffrance qu'occasionne le fisc, de faire sentir également pour le riche comme pour le pauvre les privations que provoquent les prélèvements fiscaux.

La taxation des gains de fortune et des plus-values.

Le législateur a été amené, pour diverses raisons, à étendre la notion de revenu imposable: il a constaté que des assujettis préféraient capitaliser leurs revenus plutôt que de les percevoir, investir leurs bénéfices dans leurs entreprises plutôt que de les distribuer, constituer des réserves et des provisions en apparence pour faire face à des évènements probables ou certains, en fait pour retarder la perception d'un revenu, et par suite, sa cotisation.

Le législateur a donc réagi en frappant les plus-values d'actif réalisées tant en cours d'exercice qu'en fin d'exploitation des entreprises, en taxant les augmentations de capital par valorisation des réserves, en cotisant les bénéfices non distribués, les primes de remboursement, les lots, les capitalisations de revenu, etc . . .; il a substitué à la notion de bénéfice commercial ou industriel tiré du compte de liquidation, et représentant la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture du même exercice.

Il a imposé les distributions en fin d'exploitation ou en cours d'exploitation, les plus-values de réévaluation provenant des emprunts, les incorporations au capital des provisions pour renouvellement de stocks, les augmentations du capital par incorporation des

réserves spéciales de réévaluation. Le législateur a même retenu comme matière taxable les plus-values réalisées sur les ventes d'immeubles par les simples particuliers, les plus-values encaissées par les vendeurs de valeurs mobilières, les superdividendes, etc.

Le contribuable a réagi contre cette confusion fiscale du revenu et du capital en rusant avec le fisc, cette fraude lui paraissant beaucoup plus justifiée, puisqu'elle lui permet de défendre son capital et son patrimoine; et qu'elle lui donne surtout la possibilité d'échapper à des cotisations beaucoup plus massives en dépit des discriminations faites généralement par le législateur, selon la date de l'entrée du bien dans l'entreprise, la date de la revente, etc.

La multiplicité des doubles impositions.

Elle motive incontestablement la fraude: un assujetti se résigne, à la rigueur, à faire connaître sa matière imposable si celle-ci ne doit être cotisée qu'une fois; il montre inévitablement de la réticence quand il sait qu'il sera, à l'occasion de cet élément taxable, l'objet de plusieurs amputations fiscales concomitantes.

Est-il nécessaire de rappeler — qu'en France, le même revenu subit, comme à l'étranger d'ailleurs, une taxe proportionnelle et une surtaxe progressive — qu'un bénéfice industriel ou libéral se trouve atteint à la fois par l'impôt sur le revenu et par la contribution des patentes — que le chiffre d'affaires est atteint trois fois: par la taxe à la production, par la taxe sur les transactions et par la taxe locale — que le loyer d'habitation peut motiver à la fois la contribution mobilière et la taxe sur la valeur locative des locaux d'habitation; — qu'il peut en être de même pour les loyers professionnels qui justifient le droit proportionnel de patente et la taxe sur la valeur locative des locaux professionnels — que les revenus fonciers supportent la taxe proportionnelle et la contribution foncière etc.?

Est-il bon de souligner aussi — qu'une vente d'immeubles peut subir quatre prélèvements: un de 9 % au profit de l'Etat, une taxe de première mutation de 4 %, de 3 % au profit du département, et de 1.50 % au profit de la commune — que la cession de fonds de commerce est aussi frappée plusieurs fois de la même manière — que les baux supportent un droit de 1,15 % au profit de l'Etat et de 5 % au profit du Fonds de l'Amélioration de l'Habitat, etc.

Il s'agit là, évidemment, de doubles impositions *internes*; ce sont certes les plus habituelles; mais les doubles impositions *internationales*, pour être plus rares, n'en sont pas moins génératrices de fraude de la part d'assujettis qui ne désirent pas acquitter des impôts sur des revenus étrangers, à la fois dans le pays d'acquisition et dans le pays où ils en disposent.

La catégorisation abusive des assujettis.

Les législateurs ont été conduits par leur esprit démagogique, par leur désir de flatter les masses populaires, par leur souci pathologique de la réélection, par leur besoin maladif de ne respecter que le nombre, à catégoriser abusivement les assujettis.

Tantôt ce sont les cultivateurs qui bénéficient d'un régime de faveur indéfendable, qui sont cotisés sur des bénéfices purement fantaisistes, sous prétexte qu'ils sont les „ravitailleurs de la nation". Tantôt ce sont les salariés qui échappent à la taxation de leurs salaraires, parce qu'ils représentent, dit-on, la seule classe laborieuse et productrice de la nation.

Tantôt ce sont les artisans et les façonniers, qui bénéficient des sympathies du Parlement, sous les prétextes fallacieux qu'ils ne gagnent moins que des salariés, qu'ils ne tiennent pas de comptabilité, qu'ils sont concurrencés terriblement par les grandes entreprises industrielles et commerciales, qu'ils n'utilisent qu'une main d'oeuvre familiale, un outillage périmé et primitif, etc . . .

Tantôt la faveur ou l'impuissance du fisc profite aux professions libérales pour la raison qu'elles sont assujetties au secret professionnel, qu'elles se dévouent á la collectivité, qu'elles défendent ou guérissent les malades et les faibles, qu'elles ne sont pas obligées de tenir une comptabilité.

Tantôt la bienveillance fiscale est distribuée sans réserve aux ménages chargés d'enfants, aux successions revenant à plusieurs héritiers, aux héritiers pères d'une nombreuse descendance, etc . . .

On pourrait multiplier ces exemples: ils démontrent amplement que ces exemptions systématiques, accordées à telle un telle catégorie *professionnelle* ou *sociale*, ne sont pas plus justifiées que celles dont profitaient, avant la Révolution française, les classes sociales privilégiées (nobles, cleres), et qu'elles provoquent chez les classes surtaxées (propriétaires d'immeubles, détenteurs de valeurs mobi-

lières, célibataires, ménages sans enfant), un besoin de réaction frauduleuse contre le fisc.

L'exagération des immunités et exceptions.

Nombreux sont les systèmes fiscaux modernes qui comportent désormais de multiples exceptions, privilèges, immunités, etc . . .; ceux-ci permettent aux partis politiques au pouvoir de récompenser leurs troupes électorales avec les deniers des contribuables appartenant aux partis vaincus.

Cette floraison sans arrêt d'immunités non seulement complique la législation, fausse les situations et les contrats, mais incite à la fraude; elle pousse les assujettis non exonérés à recourir à telle ou telle convention ou à telle forme de société, à utiliser les procédés ou subterfuges juridiques, pour bénéficier d'un statut fiscal plus favorable.

Les redevables sont d'autant plus décidés à agir ainsi qu'ils ont la conviction, bien fondée d'ailleurs, que les privilèges et exceptions ont été accordés sans méthode, à tort et à travers, ont été concédés „au petit bonheur" aux électeurs les plus bruyants et les plus puissants politiquement, ont été attribués sans raison pour une contribution et refusés sans motif pour un autre impôt. Ils sont donc convaincus qu'ils doivent réparer eux-mêmes l'erreur commise par le législateur, corriger l'indifférence de celui-ci à leur égard et bénéficier indirectement de l'immunité qui leur a été refusée officiellement.

Est-il utile de rappeler qu'en France; on compte plus de 20 catégories d'affaires exonérées de la taxe à la production, plus de 10 espèces d'affaires échappant à la taxe sur les transactions?

§ 2 — LES CAUSES PSYCHOLOGIQUES DE LA FRAUDE.

Ces causes relèvent de la psychologie collective ou individuelle, elles varient donc avec les races, les pays, les régimes, avec les passions politiques et sociales, etc . . .

Autrement dit, ces causes ont une influence trés différente; sans doute, si, suivant l'expression déjà citée de M. STOURM. „la parfaite honnêteté fiscale est une vertu exceptionnelle", si les consciences scrupuleuses au regard de l'impôt, sont rares dans tous les pays, il n'en reste pas moins que les facteurs psychologiques, favorables à la

fraude fiscale ont plus ou moins d' intérêt suivant que les assujettis sont des Latins, des Anglo-Saxons, des Germaniques, etc . . .

C'est ainsi qu'en France, en particulier, la fraude est définie le plus souvent comme la réaction justifiée et excusable d'un citoyen qui ne veut être frustré par le Trésor; elle est, au contraire, en Angleterre, considérée comme un geste inélégant et peu honnête.

On a pu également affirmer, sans contradiction justifiée, que l'assujetti allemand se soumet avec plus de discipline aux prescriptions fiscales que le redevable français, etc . . . .

Parmi ces causes psychologiques, les unes sont assez vagues comme la disparition de la conscience fiscale, l'indifférence des moralistes, des juristes, etc . . . à l'égard des combinaisons défavorables au fisc; les autres sont plus précises, comme l'apparition des conseils fiscaux et le rôle joué par les groupements professionnels.

La disparition de la conscience fiscale.

Le devoir fiscal a été inscrit dans bien des Constitutions comme une obligation à laquelle un honnête homme ne peut se dérober; „nul citoyen, dit notamment l'article 101 de la Constitution française de 1793, n'est dispensé de *l'honorable charge* de contribuer aux charges publiques".

La conscience fiscale est aujourd'hui inexistante ou muette; elle ne s'insurge plus contre la fraude; elle voit d'un bon oeil les combinaisons qui permettent d'éluder l'impôt, dés lors que celles-ci sont discrètes et habiles.

Il est même des pays où l'opinion publique est encore plus „compréhensive"; non seulement elle ne voit pas dans la fraude un agissement criminel et infamant, ou tout au moins un geste inélégant, elle salue avec admiration tous les procédés de réaction contre le fisc, et leur attribue un caractère sportif.

A l'heure actuelle, frauder le fisc, c'est, dans la plupart des pays, ne tromper personne, c'est faire preuve d'habileté et d'intelligence et est le plus souvent considéré comme un naïf celui qui fait preuve de sincérité dans ses déclarations.

Cette insouciance s'explique, puisque le redevable ignore ce que sont la solidarité fiscale, le sacrilège fiscal et la curiosité fiscale bien dirigée.

L'idée de *solidarité fiscale* est, en effet, chassée des cerveaux de la

plupart des assujettis: non seulement le fraudeur ne comprend pas que l'impôt qu'il élude sera acquitté par les citoyens consciencieux, mais ceux-ci applaudissent les bons tours que jouent au fisc les mauvais redevables, sans se douter qu'ils feront les frais des habiles et multiples combinaisons de leurs voisins.

Le concept de *sacrilège fiscal* est aussi quasi-inexistant chez les assujettis: le législateur a beau multiplier le serment au bas des déclarations d'impôt sur le revenu, des déclarations d'avoirs étrangers à la fin des ventes d'immeubles, des cessions de fonds de commerce, etc. . . Le résultat est nul: le serment, par définition même, ne saurait être efficace qu'en raison de sa solennité et de son caractère exceptionnel: ,,si vous sortez du prétoire, a justement observé M. PIETRI, si au lieu de lever votre main droite vers le ciel, vous la tendez vers le premier encrier venu, si, méconnaissant l'adjuration sacramentelle, vous la signez en paraphe, qu'on le veuille ou non, il n'y a plus de serment de fidélité au fisc''.

La *curiosité fiscale* est pareillement très atténuée: les assujettis ne s'intéressent aux textes fiscaux que dans la mesure où ils sont atteints et surtout dans la mesure où ils peuvent bénéficier d'un régime avantageux de taxation; les assujettis ne se préoccupent des problèmes d'impôts que pour se plaindre avec bruit et imprécision contre les exigences du fisc, que pour dauber contre les agents du fisc, que pour découvrir le moyen de ne pas verser une somme déterminée qui leur est réclamée.

Au surplus, le contribuable a perdu toute pudeur dans les pays démocratiques: non seulement il ne veut pas payer au fisc ce qu'il lui doit, mais il lui réclame de plus en plus: ainsi que l'a écrit exellemment BASTIAT: ,,tout le monde veut vivre aux dépens de l'Etat, et oublie que l'Etat vit aux dépens de tout le monde'. BASTIAT a exposé cette ,,foire d'empoigne, caractéristique du 20e siècle d'une façon imagée: ''agriculteurs, manufacturiers, négociants, armateurs, artistes, chanteurs, danseurs, hommes de lettres, fonctionnaires de tout ordre, entrepreneurs, fournisseurs, banquiers, tout le monde *demande* en France, et tout le monde s'adresse au budget. Et voici que le peuple en masse s'est mis de la partie: l'un veut des places, l'autre des pensions, celui-ci des primes, celui-lá des subventions, le cinquième des encouragements, le sixième des instructions, le septième du crédit, le huitième du travail. . . . La société tout

entière se soulève pour arracher, sous une forme ou sous une autre, une part au budget . . .

M. PILON, par exemple, sans prendre parti aussi nettement, a accepté avec résignation que la fraude fiscale aux lois sur les droits d'enregistrement, découle moins „d'une entente de mal faire que d'un certain état d'esprit". „Non seulement, déclare-t'il, il est admis qu'il n'y a rien de déshonorant à ne pas payer les droits d'enregistrement, mais l'on considère volontiers comme un naïf celui qui ne sait pas éviter de les payer entièrement. Beaucoup de gens aussi résistent au paiement de l'impôt, parce que, selon leur expression, ils ne veulent pas „*donner de l'argent au Gouvernement*".

Y a-t-il lieu d'ajouter que l'individu moderne n'a pas la conscience exacte des intérêts généraux, ne considère pas que le fisc représente ceux-ci, n'estime pas qu'il cause volontairement un préjudice aux intérêts de tous, en ne remettant pas au Trésor ce qui lui est dû.

Il n'adhère pas automatiquement à l'idée que l'impôt est consenti par la Nation; il regarde les lois fiscales comme des textes qui lui sont imposés, comme des dispositions lui réclamant un sacrifice hors de proportion avec celui que la nation peut exiger des autres.

Il faut l'avouer, cette disparition de la conscience fiscale est motivée pour une autre raison: les assujettis de la plupart des pays ont la conviction que les impôts sont votés *par ceux qui ne les paient pas*, qu'ils sont décidés par des représentants de citoyens qui ne versent rien, mais attendent la contribution des membres de la minorité parlementaire pour les répartir en subventions, allocations, traitements, indemnités, primes, etc. à leurs électeurs.

L'apparition des conseils fiscaux.

Certains soutiennent que l'apparition, dans le règlement des différends entre le fisc et les assujettis, des conseils fiscaux et experts comptables, a contribué puissamment à la disparition de la conscience fiscale.

C'est la thèse défendue par M. FORMERY: „Les contribuables se sont trouvés engagés et guidés dans la fraude par les conseils fiscaux; c'est une profession qui est née depuis quelques lustres, recrutée surtout parmi les transfuges de l'Administration, quelques uns presque honorables, la plupart suspects, qui ont singulièrement étendu le domaine de la fraude et le maquillage des déclarations.

Les sanctions fiscales et pénales prévues spécialement contre eux en 1935 et 1937 les ont rendus plus prudents, plus inventifs aussi, à peine moins dangereux . . ."

Il n'est pas douteux que cette opinion est partiellement exacte: théoriquement ces conseils limitent leur activité à la confection des déclarations fiscales, à la tenue des livres en conformité de la loi; ils sont donc en droit de demander au fisc une certaine reconnaissance pour le concours qu'ils lui apportent: ils facilitent aux redevables l'accomplissement de leurs obligations envers le Trésor, et le déchargent lui-même du soin de découvrir les assujettis.

En fait, malheureusement, l'activité de ces „contentieux" et experts est quelque fois toute différente: ceux-ci s'efforcent de guider les assujettis dans la lutte contre le fisc; ils leur recommandent les insuffisances, les dissimulations; ils leur signalent les combinaisons juridiques fictives, leur préconisent les comptabilités truquées; ils vulgarisent la fraude légale; ils ont comme programme „l'économie de l'impôt."

Pratiquement, ils constituent „l'antifisc" par excellence, les „usines de détaxation", les „écoles de contribuables" toujours au courant des décisions judiciaires défavorables au fisc ou des solutions administratives libérales rendues sur des espèces particulières ou des réponses ministérielles imprécises.

Ils les portent avec opportunité à la connaissance de leurs clients; ils savent mettre à profit les „fissures" de la législation et les textes fiscaux instituant des immunités; ils préconisent les dégrèvements par des circulaires répandues dans les milieux commerciaux, industriels et agricoles.

Le rôle fiscal des groupements (syndicats, associations, fédérations, etc . . .) professionnels.

Les groupements professionnels, qui se multiplient dans tous les secteurs de l'économie nationale et à tous les échelons territoriaux, ne limitent plus leur mission à la défense des intérêts techniques de leurs adhérents: ils s'intéressent — quand ils n'en font pas leur unique objectif — à leur statut fiscal; ils estiment qu'un professionnel ne peut réaliser de profit et vivre que s'il ne verse aucune contribution au fisc.

A cet égard, ils ne se bornent pas à réclamer au législateur une

amélioration des dispositions réglant les impôts dûs par la profession, ils interviennent auprès des Régies fiscales et des hommes politiques pour obtenir des dégrèvements; ils adressent des circulaires à leurs ressortissants pour leur conseiller de réclamer, d'établir leurs documents comptables de telle ou telle manière, de repousser ou de laisser sans suite les avertissements émanant des services fiscaux, et ils vont même jusqu'à rédiger eux-mêmes les pétitions, les requêtes, à laire parvenir aux Régies financières; ils organisent aussi des manifestations publiques et des réunions pour „orchestrer" les revendications, pour demander des délais de paiement, pour s'opposer à telle ou telle fixation de revenus forfaitaires, pour imposer à leurs représentants au sein des Commissions fiscales paritaires, consultatives ou taxatives, telle ou telle attitude, pour porter leurs doléances aux cabinets des Ministres ou aux Assemblées parlementaires, etc. . . .

Un pareil climat de „résistance collective" plus ou moins fondée, incite inévitablement les assujettis à croire que toute exactitude dans le dépôt de leurs déclarations, dans le paiement de leurs cotisations, etc . . . n'est, en fait, qu'une trahison individuelle à l'égard des autres membres du syndicat ou du groupement.

L'agressivité de certains économistes ou financiers.

A ces raisons précises qui tiennent à la désagrégation de la conscience fiscale par les conseils fiscaux et les groupements, professions s'en ajoutent d'autres, plus vagues comme les suivantes.

Nombreux sont les économistes appartenant aux écoles différentes, qui ont affirmé que le fisc exagère dans ses réclamations, et constitue pour les hommes agissant économiquement un „gêneur" dont ils ont raison de se débarrasser.

Adam Smith, par exemple, manifeste une sympathie particulière au contrebandier: „c'est, dit-il, un homme sans doute très blâmable de violer les lois de son pays, mais qui, souvent, est incapable de violer celles de la justice naturelle et qui, à tous égards, aurait été un excellent citoyen, si les lois de son pays n'avaient pas fait un crime d'une chose où la nature n'en met point". Adam Smith regrette les amendes „qui ruinent absolument le contrebandier": „par sa ruine, son capital qui était employé auparavant à maintenir le travail productif est absorbé: ou dans le revenu de l'Etat ou

dans celui de l'officier chargé de la perception, et il passe à l'entretien de gens que ne produisent rien. . ."

J. B. SAY excuse la fraude de son côté, puisqu'il accuse l'impôt de „ruiner l'industrie, de favoriser les superstitions, de provoquer au mensonge, d'inciter à la paresse, de ramener le paysan à la vie des brutes," etc . . . puisqu'il le compare au „cauchemar de ses rêves," etc . . ; il l'accuse de briser l'initiative, de dépraver les moeurs: Il n'a pas été moins dur pour les agents des Administrations financières. „Ces employés n'obtiennent, dit-il, de l'avancement qu'en sacrifiant constamment le public à l'intérêt du fisc"; il les compare à des chasseurs qui traquent le gibier; il leur reproche de „considérer le contribuable comme un adversaire et les conquêtes que l'on peut faire sur lui comme légitimes. Il arrive même, dit-il, que les employés trouvent à vexer le redevable une certaine satisfaction d'amour-propre, un plaisir analogue à celui qui ressentent les chasseurs, lorsqu'ils réussissent, par force ou par ruse, à se rendre maîtres du gibier".

„Le fisc, ajoute-t-il, envoie à ses agents des instructions manuscrites et secrètes autres que les circulaires imprimées et publiques. Dans ses instructions, les lois et arrêtés du Gouvernement sont toujours interprétés dans le sens le plus défavorable au redevable; quelque excessives et vexatoires que soient leurs dispositions par elles-mêmes, le fisc les aggrave toujours. Dans la correspondance, les seuls employés qui obtiennent l'approbation des administrateurs, sont ceux qui, per fas et ne fas, tirent le plus d'argent des redevables. L'employé qui se renferme dans les termes de la loi ou qui veut être juste, est mal noté, sa recette est mauvaise et ne trouvant aucun protecteur dans l'Administration, il finit toujours par succomber."

„Il est de principe, dans l'Administration, continue J. B. SAY, de donner toujours raison à ses employés et toujours tort au contribuable. On se donne bien garde d'attiédir le zèle d'un employé et d'exciter le contribuable à la résistance. Si le redevable invoque les tribunaux, ordre aux employés de tous grades de suivre, pour la moindre affaire, tous les degrés de juridiction de manière à ruiner le contribuable".

C'est LEROY-BEAULIEU, cependant un excellent théoricien de la science financière, qui a le plus exagéré ses enthousiasmes par la

fraude fiscale: ,,Le contribuable lésé a, en stricte morale, le droit de chercher à échapper par la dissimulation, quand il en trouve le moyen à ces spoliations; il peut, notamment, en toute sécurité de conscience, dérober son actif successoral à la vue et à la poursuite du fisc'' (T.I. p. 623).

,,Un impôt, hautement progressif, même entouré de toutes les formes légales, a ajouté le même auteur, n'est pas une loi qui oblige la conscience individuelle; le citoyen est placé par des taxes de ce genre, dans une situation de légitime défense, et il a le droit moral de recourir à tous les moyens pour détourner de lui la confiscation dissimulée dont il est menacé.''

A différentes reprises, LEROY-BEAULIEU, a réédité la même argumentation:,,le contribuable ne commet aucune fraude, aucune faute - il agit dans la plénitude et la certitude de son droit; il se soustrait à une tentative d'extorsion et de vol, et voilà tout; sa conscience reste absolument pure, à l'abri de tout reproche. Le plus scrupuleux moraliste ne peut concevoir aucun doute à ce sujet'' (Economiste fr. 3 Août 1907).

LEROY-BEAULIEU, a insisté spécialement sur l'état de légitime défense du contribuable en présence d'une contribution ,,hautement progressive, et comportant par suite ,,piraterie, spoliation, confiscation, vol''.

Les économistes, aprés LEROY-BEAULIEU, ont confirmé cette thèse: ,,La fraude, dit l'un, apparait une forme de résistance à l'oppression: l'impôt est sorti de sa neutralité au profit d'idéologies qu'on peut estimer discutables ou oppressives: le législateur ne peut guère atteindre une loyauté dont il semble être affranchi; n'a-t-il pas renié ses engagements et dévalué sa monnaie.''

,,L'évasion des capitaux devant le fisc, dit un autre, remplace l'épargne, elle empêche la dilapidation par une législature malfaisante de tout le patrimoine d'une nation.''

,,La fraude, écrit un troisième, est le casuel d'une fiscalité défectueuse''.

M. JEZE, pour être moins affirmatif, ne considère la fraude fiscale ,,comme incontestablement immorale, que lorsque le régime fiscal est, dans l'ensemble, équitable, lorsque les impôts ne sont qu'un procédé financier pour opérer une juste répartition des dépenses publiques entre les individus selon leurs facultés, lorsque l'Adminis-

tration est impartiale et modérée dans l'application des lois d'impôts".

Par contre, M. JEZE estime fondée la fraude „lorsque les gouvernements abusent de leur force passagère, se servent de l'impôt pour opprimer une classe sociale au profit d'une autre classe, ou lorsque l'esprit de fiscalité de l'Administration aboutit à des tracasseries incessantes par les individus".

„Dans ce cas, dit-il, y a un conflit de forces, c'est une forme de guerre sociale: les individus, menacés de spoliation, cherchent à se soustraire à la confiscation déguisée sous le nom d'impôt; ils ne méconnaissent aucun devoir moral, ils violent, à leurs risques et périls, une loi sociale injuste. C'est une forme de l'insurrection; *juridiquement*, l'insurrection est toujours un délit ou une erreur; *moralement*, l'insurrection contre l'oppression — politique ou fiscale — est *légitime*. Dans ce cas, la fraude fiscale est prévue par la loi: elle n'est pas une violation d'une réglementation."

L'indifférence des moralistes et sociologues.

Moralistes et sociologues, estimant qu'il est un droit naturel supérieur au droit positif légal, soutiennent que cette règle naturelle, si incertaine qu'elle soit par elle-même, est souvent bousculée par la loi fiscale; „que le législateur, dit l'un d'eux, donne le bon exemple, l'irrespect de la règle juridique est une faute morale sans doute, mais encore faut-il que l'ordre de l'Etat soit conforme à la foi morale."

En d'autres termes, la fraude est presque morale, si elle a pour objet de tourner ou de combattre une loi fiscale abusive.

MONTESQUIEU regrette que „des gens qu'on ne saurait regarder comme des hommes méchants soient punis comme des scélérats" parce qu'ils ont contrevenu aux lois fiscales „ce qui est la chose du monde la plus contraire à l'esprit du Gouvernement modéré."

KANT observe, plus discrètement d'ailleurs, que si „l'organe du souverain, agit contrairement aux lois", si, par exemple, par les impôts il viole la règle de l'égalité dans la répartition des charges de l'Etat, alors les sujets peuvent bien opposer à cette injustice des plaintes, mais jamais la résistance."

M. Louis ROUGIER a écrit plus récemment que „la fuite des capitaux devant l'impôt sous un gouvernement démagogique joue le rôle de l'épargne dans un régime normal, qu'elle empêche la

dilapidation par la législation fiscale de tout le patrimoine d'une nation . . ."

Les ouvrages de morale civique, mis entre les mains des enfants des écoles, sont aussi discrets sur le devoir fiscal; ils vantent le sacrifice à la patrie, le dévouement au prince, l'amour et le souvenir de la terre natale, la soumission aux lois, la fermeté civique, les sentiments patriotiques, le dévouement à la chose publique, la réconciliation des citoyens à l'approche de l'ennemi, la fidélité à la patrie ingrate, etc . . .; mais on chercherait vainement quelques lignes sur le respect des lois fiscales.

Bien plus, certains de ces manuels contiennent des „morceaux choisis" sur la contrebande; l'un d'eux, notamment, reproduit des extraits des „Nouvelles genevoises"; l'auteur TOPFER met les paroles suivantes dans la bouche d'un intellectuel surpris par les contrebandiers: „Messieurs, baissez ces armes, . . . je suis le plus honnête homme du monde . . . . je suis homme de lettres tout particulièrement étranger aux douanes . . . Je me moque des douanes, je m'intéresse à votre métier pénible, vous êtes d'honnêtes gens qui enlevez l'abondance chez les victimes d'une odieuse fiscalité. J'ai l'honneur, Messieurs, de vous saluer avec respect".

L'attitude „compréhensive" des autorités ecclésiastiques.

Les théologiens catholiques n'ont jamais rejeté la fraude fiscale dans son ensemble: ils ne l'ont critiquée que dans certaines hypothèses, après avoir établi une série de distinctions tirées de la nature des impôts, de leur ancienneté, de leur justice.

St-Augustin s'élève sans doute contre l'opinion déjà répandue de son temps que fraudens non fieri quia fit fisco (Epist. 96, 2).
Mais St-Thomas amorce les discriminations que les Ecritures ne semblent pourtant pas faire: reddite omnibus debita: cui tributum, cui vectigal, vectigal (Rom XIII 5 et s. — Cf. Matth. XXII 67).

Et, peu à peu, les théologiens anciens arrivent à établir une casuistique inattendue. St-Thomas estime que les impôts injustes sont des vols commis avec violence (rapinae) qu' il est licite de ne pas les acquitter; que seuls doivent être payées les contributions justes, "le sentiment général, affirme-t-il, est unanime sur ce point (sententia communissima).

Ils sont ainsi conduits à soutenir que la question de savoir si la

fraude fiscale est possible, est un problème d'espèce, une question ,,quotidienne'' et d'une solution particulièrement délicate (quaestio quotidiana et soluta adinodium difficilis).

Certains vont jusqu'à admettre que même pour les impôts justes, la fraude fiscale n'est pas moralement repréhensible si le législateur a prévu une sanction pénale: (sententia minus communis); pourquoi donc? parce que les pouvoirs publics ont ainsi renoncé à forcer les redevables dans leur conscience (versamurum legi pure poenali); la peine corporelle exclut alors toute autre pénalité.

Ils ajoutent qu'il faut, en cette matière, tenir compte de l'état de l'opinion d'après laquelle les impôts ne sont acquittés par les redevables que lorsqu'ils ne peuvent faire autrement (Paul, 4 § 2 D De publicanis XXXIII, 4): In omnibus vectigalibus fere consuétudo spectari solet.

Les théologiens modernes ne se montrent pas plus rigoureux à l'égard de la fraude fiscale: ils recherchent également si les impôts sont justes ou injustes, et distinguent, à cet effet, entre les impôts anciens et les impôts nouveaux. Les premiers sont présumés justes, lorsqu'ils existent depuis très longtemps (quorum init memoria non exstat); c'est ce que déclare notamment Gury (Comp. th. mor. ,,Damnandi sunt . . . qui solvere nolunt tributa jam a longo tempore imposita quaeque ab omnibus soluta fuere quam uniquam orta fuerit reclamatio de cerum injustitia'').

Lorsqu'il s'agit d'impôts nouveaux, les théologiens déclarent, au contraire, que les contribuables ne sont tenus à aucune obligation morale: nova tributa et veterum incrementa non obligant; il appartient au fisc de prouver la légitimité de son nouveau prélèvement et, dans le doute, c'est le redevable, en possession de son revenu ou de capital, qui doit avoir raison; bien entendu, il est préférable qu'il paie, mais s'il fraude, il est injuste de lui réclamer; telle est, en particulier, l'opinion du Cardinal d'Annibale (Summula théol. mor. 1891. pars II n° 580 et 581 — C/ de oblig leges tributor in conscientia, Rome 1867).

Il est vrai que certains théologiens sont moins rigoureux vis à vis du fisc: ,,Est-il permis, se demande Pruner (Théol. mor. I p. 622), de dissimuler un bien ou un revenu imposable? Nous nous bornerons à répondre que le mensonge direct et formel est, en toute circonstance, opposé à la loi divine; quand la loi de l'Etat exige

que chaque citoyen fasse connaître au Gouvernement toute propriété suffisament certaine et tout revenu sur lequel on peut sûrement compter, on ne saurait répondre à cette sommation par un mensonge. Mais nous n'examinerons pas la question, s'il y a au monde une autorité quelconque qui puisse obliger en conscience de lui faire connaître toute la fortune que l'on possède et dont l'existence ne peut être légalement établie".

Mais le même auteur discrimine, comme ses prédécesseurs, entre les impôts directs et les impôts indirects: „C'est une conviction partagée par la majeure partie des citoyens les plus consciencieux et les plus hommes de bien, que les impôts au moins indirects ne sont pas l'objet d'une loi qui lie directement les consciences." „Si l' on interroge, dit Pruner, les meilleurs théologiens modernes, on doit considérer comme probable le sentiment qui attribue, de nos jours, un caractère purement pénal, du moins aux lois qui concernent les impôts indirects".

D'autres théologiens modernes apparemment plus bienveillants à l'égard du fisc, pensent toutefois que les redevables ont une obligation morale, très réduite envers le Trésor. „Généralement, en France, écrit le Cardinal Gousset dans sa „Théologie morale (I n° 999), on ne se croit obligé de payer les droits concernant la régie, la douane et l'octroi qu'autant qu'on ne peut se soustraire à la vigilance de les faire acquitter. Ce préjugé, ou si l'on veut, cette erreur populaire, qui est si fortement enracinée qu'on tenterait en vain de la détruire, doit entrer pour beaucoup dans l'appréciation morale des fraudes qu'on commet envers le gouvernement".

Ce sont des arguments analogues qui ont été repris dernièrement en France, dans l'ouest par certains prélats pour ordonner un sursis au paiement des impôts directs.

L'extrême bienveillance des hommes politiques, hommes de lettres, journalistes, etc . . .

S'il est humain que les redevables, aidés de leurs conseils, rusent avec le fisc et le trompent, il est plus extraordinaire que les fraudeurs trouvent un appui dans les mileux intellectuels, politiques ou journalistiques; il est vrai que ceux-ci, assoiffés de publicité facile, trouvent dans le Trésor public une tête de turc parfaite à abattre.

Les *hommes politiques*, en premier lieu, n'aiment pas le fisc et

le déclarent au cours de leurs campagnes électorales et à la Tribune du Parlement: „le fisc prend tout ce qu'il peut et comme il le peut, déclare M. CAILLAUX, ainsi que le rapporte M. AYNARD à la séance de la chambre du 2 Juin 1908. A la même date, celui-ci affirme que la „Régie est une admirable école d'immoralité, dirigée par les plus honnêtes gens du monde". Il suffit de consulter les professions de foi des élus et les affiches électorales pour constater que, sur la „réforme du fisc", il y a un accord complet contre l'ennemi commun; alors que sur les autres questions économiques, les programmes varient selon les partis politiques, tous les candidats réclament un système d'impôts simples, légers, ne comportant ni inquisition, ni entrave pour l'économie du pays, tout en produisant bien entendu de grosses rentrées budgétaires.

Les *hommes de lettres* forment un groupe à part dans les ennemis du fisc; ils brocardent le fisc parce que celui-ci est une „bonne tête de turc", qui ne peut guère riposter, parce que aussi les plaisanteries sont faciles sur les exactions du fisc, sur ses abus, sur ses fantaisies, sur son caractère impitoyable, sur sa cupidité, son incompréhension, sur sa faculté à prélever sa part à l'occasion des agissements humains même les plus repréhensibles; ils embrassent d'ailleurs, dans leur réprobation, le Trésor et les agents du Trésor (publicani à Rome maltôtiers, fermiers, ou financiers de l'ancien régime, commis et employés du fisc actuel, etc . . .).

Il suffit de faire quelques citations pour se rendre compte de cet état d'esprit si favorable à la fraude fiscale; „Josie, dit LABRUYERE de la livrée a passé par une petite recette à une sous-ferme, et par les concussions, la violence et l'abus qu'il a fait de ses pouvoirs, il s'est enfin, sur les ruines des familles élevés à quelque grade; devenu noble par une charge, il ne lui manquait que d'être homme de bien; une place de marguillier a fait ce prodige".

BOILEAU faisant allusion à un „maltôtier" le dépeint ainsi:

„Alidor, est un fourbe, il est de mes amis
Je l'ai connu laquais avant qu'il fût commis
C'est un homme d'honneur, de piété profonde.
Et, qui veut rendre à Dieu ce qu'il a pris au monde."

VOLTAIRE s'élève à son tour contre les excès du fisc dans l'apologue suivant:

„Au temps de Moïse et d'Aaron, dit-il, vivait en Israël une pauvre veuve qui ne possédait qu'une brebis. Elle voulut la tondre: aussitôt survient le grand pontife Aaron qui s'empare de la laine, en vertu, dit-il, de cette régle de la loi „tu donneras les prémices à Dieu". Quelques mois après la brebis fait un agneau. Nouvelle prétention d'Aaron qui emporte l'agneau, car il est écrit dans la loi „tout mâle premier né de ton troupeau appartiendra à ton Dieu" (dont Aaron, comme on sait, se prétendait le ministre le plus élevé).

La veuve, au désespoir, tue sa brebis. Aaron surgit encore; il prend l'épaule et le ventre, et répond aux lamentations de la pauvre veuve: „Il est écrit: tu donneras le ventre et l'épaule aux ministres de la loi".

La malheureuse veuve, ne pouvant plus contenir son exaspération et sa douleur, dit alors anathème à sa brebis. Et Aaron aussitôt de s'écrier: „Il est écrit: tout ce qui sera anathème dans Israël sera à lui" et il emporte la brebis tout entière. C'était un homme pratique qui savait à merveille faire les lois et les interpréter à son avantage.

„Cependant, conclut malicieusement Voltaire, on peut répondre que les décimateurs ne prennent pas tout au peuple; les commis des fermes ne le souffriraient pas. Chacun partage comme il est bien juste".

MIRABEAU, dans sa „Théorie de l'impôt" se montre beaucoup plus acerbe: „Quand l'Etat, dégradé et abattu, dit-il, se soumet aux conditions que ses fermiers lui imposent, l'épuisement arrive à son comble; les édits ne sont que des prétextes d'exécution, et le peuple ne peut plus rien fournir de réel, les coffres du prince, percés de toutes parts, ne sont même plus capables de servir d'entrepôts momentanés . . . Pour rétablir le pays, il ne faut que purger notre langue d'un mot que nos ennemis ne peuvent rendre dans la leur que par une circonlocution; il ne faut pas que supprimer le mot odieux de financier" .MIRABEAU dépeint, dans le même livre, „l'armée innombrable des employés prêts à fondre, le fer et le feu à la main, sur les campagnes et à enlever, en un an plus du double des revenus de la nation".

MONTESQUIEU, avant le marquis de Mirabeau, avait lui-même lancé l'anathème contre les „Financiers", dans l'Esprit des Lois.

De nos jours, les hommes de lettres n'ont pas fait preuve d'une tendresse plus grande pour le fisc. BALZAC, en particulier, a affirmé

que ,,le fisc n'a pas de coeur, qu'il ne s'intéresse pas des sentiments, qu'il met sa griffe sur nous en tout temps". ,,La fiscalité est à la science financière ce que l'usine est à la grande banque" a déclaré, de son côté, Emile de Gérardin.

Le poète LEGOUVE, si discret cependant, a jeté lui aussi sa pierre contre le fisc, et la persistance de ses exigences:

L'impôt ressemble fort au chiendent! Dans un pot
En plein champ, au soleil, au froid, à la rafale
Il prospère partout, grandit partout, s'étale
En toute climature;
Impôts! Impôts! Impôts. Et le beau dans l'espèce
C'est qu,une fois monté, jamais l'impôt ne baisse
C'est comme un comète à lumière constante
Ou ce qu'on nomme un arbre à feuilles persistantes
Bourgeons l'été! l'hiver! bourgeons de haut en bas
Les jeunes poussent, mais les vieux ne tombent pas
Flot de sève incessante! éternelle verdure!
Et cela dure ainsi que depuis l'Etat dure!

Mais l'attaque la plus furieuse a été menée, semble-t-il, par le rédacteur du mot ,,fisc" dans le ,,Larousse".

,,Pour le peuple, lit-on dans ce dictionnaire, le fisc est toujours l'ennemi à l'oeil fauve et inquisiteur, aux mains larges et crochues, qui se présente sous l'aspect du percepteur, du receveur, du contrôleur de l'employé de l'octroi, du douanier et du commis aux exercices. Dans les interrègnes révolutionnaires, le fisc parait rentrer sous terre. D'arrogants, les commis se font humbles et, comme s'ils doutaient de la protection des lois, ils cherchent un abri plus sûr dans la bienveillance des citoyens dont ils s'efforcent d'apaiser les rancunes; mais l'orage est à peine passé, que le fisc se remet en campagne et signale sa réapparition par un redoublement de zèle et d'âpreté . . . Il est une maxime barbare dont ne se pénètre que trop tout ministre des Finances; la voici: Faire rendre à l'impôt tout ce qu'il peut rendre. On dirait d'un vigneron à son pressoir après la vendange: ,,la main qui tord avec effort la vis du pressoir, c'est le fisc".

Les *journalistes* de tous partis, comme on le pense, eux aussi remplissent périodiquement les quotidiens de diatribes plus ou moins justifiées contre le fisc; il suffit d'en cueillier une qui sans être

récente est bien symptomatique de l'esprit qui règne dans la presse vis-à-vis du problème fiscal; elle a été présenté dans le „Temps", à l'occasion de l'institution d'un système de contrôle du revenu global d'après les signes extérieurs et notamment d'aprés la valeur locative des habitations: „la folie d'être propriétaire d'une petite maison, a dit le collaborateur du grand journal, vaudra bientôt de voir ses revenus taxés d'autant, jusqu'à ce qu'à la fin, il faille vendre; ainsi, l'objet de rêve que pouvait se permettre un enfant du peuple sous Louis XV constitue un luxe pour un citoyen de la République grâce aux législateurs socialisants, hostiles à la propriété, un autre songe de poète n'est plus possible au pauvre diable. „Naître, vivre mourir dans la même maison", qui paraissait à Sainte-Beuve le comble délicat de la sagesse et du bonheur, n'est désormais loisible qu'aux millionnaires, lesquels généralement n'en ont cure, n'aimant que la bougeotte et les grands hôtels. Pourtant une bicoque à la campagne n'est pas un indice de luxe . . . C'est tout le contraire du luxe, et si plaisir même il y a, ce plaisir est d'ailleurs un surcroît de charges dans l'économie domestique . . . Quel drôle de monde l'on nous fait, où l'on ne pourra plus bientôt s'attacher à rien! Tous pauvres, aplatis, écrasés d'impôts; la voilà bien l'égalité par le nivelage . . . la petite bourgeoisie se meurt étouffée; on voudrait tout de même que ce ne soient pas toujours les mêmes qui en fassent les frais, au nom de la doctrine d'un parti. Mais les petits bourgeois qu'on moleste ont toujours été des gens trop polis pour se commettre avec . . . ceux qui pensent que c'est à eux de payer."

Les historiens ne sont, eux aussi, guère tendres pour le fisc et ses excès; ils voient, généralement, dans les impôts exagérés, la cause de la désagrégation des empires et la cause réelle des mouvements révolutionnaires.

„L'énormité des taxes épuisait le cultivateur, écrit LACTANCE, „traçant le tableau de la décadence de l'Empire romain. Les champs „étaient désertés et les terrains jadis cultivés, étaient abandonnés „et se couvraient de bois".

LIBANIUS, de son côté, écrit, au quatrième siècle, „Impôt d'or et d'argent, impôt insupportable qui fait frissonner tout le monde, quand la date approche . . . Tandis que les négociants peuvent s'indemniser par des spéculations, ceux à qui le travail de leurs mains fournit à peine de quoi vivre, sont écrasés sous le fardeau.

Le dernier des savetiers ne peut l'éviter. J'en ai vu qui, levant leurs mains au ciel et leur tranchet, juraient qu'ils ne paieraient rien de plus".

TITE LIVE ET TACITE manifestent une pareille indignation contre les agents du fisc „ubi publicanus est, dit le premier (XLV 18) ibi aut jus publicum vanum aut libertatem sociis multam esse" — „Tem perandas plane publicanosum cupidines, affirme de son côté Tacite (annales XIII. 50) ne per tot annos sine querela tolerata novis acerbatatibus ad inviduam verterent".

TAINE et d'autres historiens modernes ont estimé que la Révolution française avait été véritablement une émeute fiscale, „une jacquerie de contribuables excédés", etc.

Les distinctions subtiles des juristes.

De tous temps, les juristes se sont montrés peu favorables aux prétentions du fisc; ils ont soutenu que les lois fiscales ne constituent pas des règles qui obligent en conscience — que n'est pas nécessairement un malhonnête homme celui qui cherche à s'y soustraire — qu'il y a fraude légale et fraude illégale.

Déjà, au 3e siècle, Modeste écrit: Non puto delinquere cum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum responderet (10 Dig. De jure fisci 49, 14).

a) Puis s'élabore la thése qu'il est toujours possible aux assujettis de tirer avantage des lacunes, des omissions ou des imprécisions du législateur fiscal pour éviter le paiement de cotisations trop élevées; autrement dit, il est normal que le redevable soit autorisé à se livrer à tout agissement qui n'est pas défendu par la loi fiscale, quel que soit le mobile poursuivi, à choisir la voie la plus économique, la plus profitable à ses intérêts.

La jurisprudence actuelle en France a sanctionné à différentes reprises cette faculté, en déclarant „qu'il est permis aux contribuables d'utiliser, au mieux de leurs intérêts, le moyen légal mis à leur disposition, qu'on ne saurait considérer comme une manoeuvre illicite le fait d'user d'une faculté donnée par la loi pour différer le paiement de l'impôt".

b) Une autre conception juridique est venue compléter l'argumentation favorable à la fraude fiscale; elle est échafaudée sur un terrain encore plus subtil: la violation par les assujettis des lois

fiscales est acceptable lorsqu'ils estiment que celles-ci ne possèdent pas les trois caractères des véritables lois impératives pour tous: la *généralité*, la *pérennité* et *l'objectivité*.

Il semble que M. Georges RIPERT a synthétisé cette thèse juridique favorable à la fraude fiscale: „La force de la loi, observe-t-il, vient de sa *généralité* et de sa per*manence* quand elle ne procède plus du respect de la souveraineté qui l'édicte; l'ordre est créé par des règles abstraites qui *doivent s'appliquer à tous et en principe, pour toujours*. C'est ce caractère de généralité qui évite l'arbitraire et semble assurer la justice par l'égalité qu'il impose. „Si la règle ne s'applique pas à tous, chacun peut se prétendre injustement frappé; si elle ne s'applique que pendant un certain temps, chacun peut prétendre de vancer l'avenir en ne le respectant pas. La loi particulière et temporaire ne participe plus au caractère intrinsèque de la loi; elle est ordre du souverain bien que règle légale."

M. Georges RIPERT affirme ensuite qu'à l'examen „on s'aperçoit bien vite que les lois fiscales n'ont pas le double caractère de *généralité* et de *permanence* qu'exige la règle de droit":

„Elles frappent, souligne-t-il, les contribuables à raison de considérations diverses, en les rangeant en classes et en catégories, *sans que ce classement satisfasse un idéal de justice* . . ."

D'autre part, ajoute-t-il, l'application de la loi fiscale est imposée par l'Etat législateur et par l'Etat juge *à son propre profit*: „l'Etat assure lui-même l'exécution de ses créances; il interprète lui-même les lois et si par hasard, les tribunaux refusent de le suivre dans son interprétation, il n'hésite jamais à modifier le texte qui a été interprété contre lui; ainsi la règle fiscale est imposée par l'Etat qui se trouve à la fois être l'auteur et le bénéficiaire de la règle".

M. Georges RIPERT considère, en outre, que la règle fiscale est inspirée uniquement par la nécessité de sacrifier des droits individuels à l'intérêt public: „le fisc ne se préoccupe guère du respect des droits individuels; il cherche parmi les redevables ceux qu'il sera le plus facile de soumettre à l'impôt le plus lourd."

Et M. RIPERT de conclure que l'assujetti est fondé à ne pas reconnaître l'Etat comme législateur, mais à le considérer comme un *créancier* „qui est assez puissant pour imposer sa loi et à se croire en droit d'y échapper."

c) Une conception juridique plus large encore est invoquée

bien souvent pour justifier la fraude fiscale: elle découle des théories constitutionnelles sur la résistance à l'oppression sinon sous les formes „*défensive*" et „*agressive*", tout au moins sous l'aspect *passif*.

Benjamin CONSTANT, en particulier, a dit que „si l'obéissance à la loi est un devoir, elle est, comme tous les devoirs, *relative*; elle repose sur la supposition que la loi part d'une „source légitime", et se renferme dans des justes bornes . . . ce devoir cesse lorsque la loi s'écarte de cette règle."

DUGUIT a déclaré, à son tour, que „le droit de résistance passive n'a jamais été contesté et ne peut pas l'être — qu'il appartient à chacun d'apprécier, en conscience, s'il doit obéir volontairement à tel ou tel acte de l'autorité ou s'il ne doit y obéir que sous la pression de la contrainte. La loi n'est point, parce qu'elle est loi, la vérité absolue . . ."

Conclusion.

Il était nécessaire de faire un résumé des facteurs *principaux* qui motivent, défendent ou excusent la fraude fiscale. Ce rappel souligne, d'une part, les raisons profondes et réelles de la rébellion plus ou moins larvée des contribuables contre le fisc, mais il indique implicitement les moyens relativement efficaces de lutter contre la fraude fiscale; il facilite la discrimination des mesures á prendre selon qu'il s'agit de faire face à des causes techniques ou juridiques, ou de rétorquer les thèses soutenues par les moralistes ou les représentants des Eglises. [1]).

Cette étude des causes de la fiscalité peut aussi amener les parties qui s'affrontent dans ce conflit à faire un effort de conciliation — le fisc en modifiant ses méthodes — le législateur en limitant ces interventions fiscales — les assujettis en faisant preuve d'une plus grande conscience à pratiquer le devoir fiscal — les sociologues et moralistes en affectant un scepticisme moins marqué.

Camille ROSIER.

---

[1]) Une troisième étude sera consacrée aux mesures propres à combattre la fraude fiscale.

New methods to fight tax evasion used in U.S.A.

Three states which are using new methods to combat income tax evasion are Arkansas, New York and Oregon. Arkansas recently completed arrangements with the federal government whereby a constant check can be made on residents who file federal income tax returns. Already more than $2.5 million in delinquent state individual income taxes have been collected as a result. Federal returns of corporations doing business in the state are also being checked, and officials estimate about $2 million additional revenue will be recovered from this source. Most deliquencies have been unintentional, they said.

In New York the tax commission is pushing a doubleheaded anti-delinquency drive. First, they are using the federal list of all employers in the state who report to the Internal Revenue Bureau to find out which employers have not filed state information returns. These efforts have netted an increase of 11 percent in the number of nformation returns filed. Secondly, the information reports are being matched by machine against individual tax returns so that a speedy check can be made on those who are delinquent, or who don't file state tax returns.

The Oregon Tax Commission has organized a six-man fraud division to tighten up the administration of income and corporation excise taxes, with permanent headquarters in Portland. The division has turned up 415 cases of employers who withheld tax amounting to $141,155 from employees' salaries, but did not turn the money over to the state. Wide publicity was given to the fact that every employer must provide his employees with withholding statements, so that when individual taxpayers did not attach such a form to their returns, immediate investigation was made. In most of the cases the employer was at fault. although in some the employee neglected to attach the withholding form he received from his employer to his return. (Tax Administrators News, June 1950).

AMENDMENTS OF DUTCH FISCAL LEGISLATION

by

A. VAN KEULEN

The development of Dutch fiscal law has been described already in this periodical up to the alteration brought about by the Tax Revision Act 1947. In June 1949 again a draft to change the Income-, Company- and Trade Tax was presented, which draft shortly got force of law (September 29th 1950, Official Gazette no. K 423 and 424). The alteration of the income tax mainly concerns the provisions concerning the computation of the taxable profits. In the Companies Tax reference is made to the provisions in the Income Tax Ordinance concerning the computation of the taxable profits, thus the mentioned alterations are also extended to companies with a share capital. Further the companies tax (mainly the rates) is altered in connection with the abolition of the Trade Tax.

I — Income Tax

a) *Determination of profits*

Nothing is altered in the legal definition of the conception profits. Still it is understood to be everything obtained in any form, whatsoever, from trade or profession; that is to say everything obtained in carrying on a trade or profession. Different it is with respect to the computation of that profit. The system of the comparison of business assets and liabilities is left. At present the yearly profits are determined according to good trade and accounting practice, taking into account a lasting line of conduct which is independent of the presumable results and which can only be altered in case particular circumstances justify this. So the formal conception of profit is left for a material conception of profit, without many changes in the application thereof said the Minister. It is doubtful whether this alteration, qualificated like a technical alteration, does not mean a more important interference in the law than is to be seen at present. Nevertheless it appears that one does

not completely leave the idea of comparison of net worth. A symptom can be found in two places in the law: (1) when quitting of the tax free reserve and (2) when fixing up the taxable amount at the cessation of the tax liability; concerning this more will follow below.

At this moment other problems touched by the law are in the centre of interest, because these provisions mean an enlightenment of fiscal burden on business life in these difficult economic circumstances.

In close connection with the computation of profits are the depreciation deductions and other items, which when computing net profits can be deducted from gross profits. Of the latter there can be mentioned the reserve for self-insurance and a reserve for the proportional spreading of regular charges and expenses which items could also be deducted since the 1947 Act. At present the amount by which the compensations for loss or damage of tangible business assets exceed the fiscal book-value (art. 11 new Income Tax). All these deductions are only allowed if the taxpayer regularly keeps his books, but they have to be added up to the amount of the net profit as soon as the Treasury cannot sufficiently control it because the taxpayer ceases bookkeeping. This is also the case in cessation and liquidation of the business. Finally the law prescribes what has to happen with the reserved part of the recovery payment when one proceeds to replacement of lost assets. Then this reserve is used as first writing off on the cost-price, instead of the initial writing-off to be dealt with hereafter. With regard to the writings-off there will be a novum in Dutch Fiscal Law. Although the system of writing off does not undergo important alterations, in spite of some editorial changes, [1]) it remains based upon three elements: cost-price, probable term of duration and residue value, but there is newly introduced the system of an advanced or initial writing off (art. 8 new Income Tax). On means of business acquired, improved, ordered or contracted after 31 December 1949 but before 1 January 1953 one third of the initial expenses made after 31 December 1950 can be written off voluntarily at a date to be fixed by the taxpayer. Moreover, this initial depreciation deduction is

[1]) See Smeets: Afschrijven op duurzame productiemiddelen. V.N. 1950 no. 8, punt 8 and no. 9 punt 13.

also allowed when the business assets have not yet been bought and delivered but only ordered. In this connection we could point out that the shortage of housing forced the taxlegislator also to consent in writing off in living-boats used by the taxpayer, although he does not practice a business.

b) *Revaluation*

As in Belgium en France, the Netherlands also have a revaluation with regard to business assets. Startingpoint is the fiscal book-value of certain assets mentioned in the law, present at the beginning of 1950. This fiscal book-value can be multiplied with 2. This revaluation is only allowed for tangible property (for built or unbuilt property there is a special regulation) which at the end of the fiscal year ending in or with 1941 already belonged to the business of the taxpayer, or, after that, according to an agreement concluded before 10 Mai 1940, executed at prices in force before 1942, were going to belong to it. For immovables the revaluation coefficient is distracted from the amount of years of the time of use from the acquirement and a fictively fixed time of use of 20 years. The difference is multiplied with 1/10 of this revaluation coefficient.

The objection to this arrangement is that as starting-point the fiscal bookvalue is taken (that is the cost-price minus the depreciations) at the beginning of 1950, so that the taxpayer who has written off quickly, does not benefit by the carrying through of the revaluation. In this respect the Netherlands system deviates from the Belgian and French systems. In these countries the revaluation is based upon the original basis, on which the depreciation is founded, counting with the different correcting factors like for instance the "coefficient de vétusté" etc.

The surplus value arisen by revaluation can be reserved tax free.

In connection with the revaluation attention is drawn again on the compensation for loss or damage of business assets. Above it has been said already that the payment exceeding the fiscal bookvalue of the lost items, can be reserved taxfree, but that the law points out that this reserve has to be used in a special way. In order to equalize the position of those hit by the war and those who can start revaluation, the law made some special provisions in section 6 of the Tax Revision Act 1950.

Each payment for damage consists of two components, that is:
1) the part equal to the fiscal bookvalue
2) the part exceeding the fiscal bookvalue.

With regard to the assets which were lost or damaged after 9 Mai 1940, but before 1 January 1946, the payments can be reserved when they are made under the obligation of rebuilding. As far as this bookvalue does not exceed the fiscal bookvalue the reservation can take place voluntarily, but only in the bookyear to which belongs 1 January 1948 or in one of the following 7 bookyears.

c) *compensation of losses*

The term during which losses could be compensated amounted under the original Income Tax Ordinance to 2 years. At present this term is extended to 4 years (art. 7 of the Income Tax Ordinance, art. 8 of the Companies Tax Ordinance).

d) *Reserves*

Under the provisions of this law different reserves can be formed while also a part of former provisions remain in force, reason why the question arises what is going to happen with all these reserves. Beforehand however it is necessary to give a summary of these reserves, whereby it has to be taken into account that with the term "reserve" two different figures are pointed out. First there is the real reserve, that is to say a part of the taxable profit, which is separated therefrom and will not be taxed provisionnally. Next to this real reserve there are the "unreal" reserves which in fact concretisize obligations.

1. „Unreal" Reserves are:
a. the reserve for self-insurance
b. the reserve for the equal spreading of regular charges and expenses made for a period of more than one year.
2. "Real" reserves are
a. the untaxed reserve formed under the Tax Revision Act 1947
b. the revaluation reserve
c. the revaluation reserve which can be formed by those hit by the war.

Next to these, there are:
d. replacement reserve, which can be formed by the taxpayer who suffered a loss and who received a payment for it.

When the Tax Revision Act 1950 mentions untaxed reserve, then it is meant to be the sum of the reserves mentioned before under 2 (a), (b) and (c). The Treasury however keeps a fiscal claim on these taxfree elements of profits:

(i) because losses, before application of the carry-forward provisions, in the first place have to be compensated with the untaxed reserve

(ii) Moreover the untaxed reserve decreases, when in any year after the year to which belongs 1 January 1950, the business property went down below the amount on which this could have been valuated on 1 January 1950, so that here a symptom is still maintained of the former comparison of net worth;

(iii) On request of the taxpayer.

This request may concern the whole untaxed reserve as well as a part of it. When however it concerns the whole untaxed reserve tax can be levied upon ¾ of the reserve while moreover the taxpayer who is liable to Income Tax, may claim the application of a special rate, namely a proportional rate substracted from the progressive rate according to art. 48 Income Tax ordinance, which rate ranges from 20—40 %.

The real reserve mentioned under 2 (d) disappears as first depreciation-deduction after having proceeded to replacement.

Both unreal reserves disappear when the obligations arise, for the covering of which they have been formed, or when it is sure, that these obligations cannot arise anymore.

e) *Cessation of liability to tax*

Separate treatment deserve the consequences of the cessation of the liability to tax. According to art. 7 (2) new Income Tax Ordinance the differences between the money value and the bookvalue are added up to the taxable profits in case the taxability ceases because of decease or otherwise. In this way the secret reserve present in the business becomes taxable and moreover the reserves mentioned above, the real as well as the unreal reserves are added up to the taxable profits. These measures, which because of taxing the secret reserve (the difference between the bookvalue and the real value) also have to use the system of comparison of net worth, can be qualified as measures to stop a loop hole in the

fiscal provisions. The gap arose because of a decision of the Supreme Court of the Netherlands, where it appeared to be permitted to have the valuation of the business assets deviate from the valuation of these assets as applicated by the deceased. In order also to take way the hardness of the progression in the rate of Income Tax it is permitted to send in a request for the application of a special proportional rate of 20 %. [1]) Moreover an arrangement can be made under special conditions to pay this tax-debt in 5 yearly terms (art. 44a).

These regulations have this drawback, that the Law does not take into account the continuation of the business by the heirs. In this way it will be possible that a heavy fiscal claim rests on practising the business in spite of compiant provisions concerning the rate and the payment, by which the interests of Netherlands industrial life are not served.

Overlooking the provisions of the Tax Revision Act 1950 it appears that there is a tendency to meet industrial life in the heavy fiscal burden. Ahead comes stimulating investments in the business, but budgetary considerations forced to maintain the fiscal claims where facilities are rendered. On the other hand the facilities are based on creating taxable profit elements (imaginary profits) where this should be completely superfluous (compare f.i. the provisions for the revaluation-reserves which, involved in the sphere of the untaxed reserve are indirectly submitted to tax, in spite of the fact that in reality one has to deal with a tax on working capital).

II — Company Tax

As the readers of the Bulletin will probably know, since 1942 a trade tax was levied upon the business, practised within the Netherlands. This tax was based on two principles: the business profits and the working capital, on which various rates were applied, which multiplied with 2,4 produce the amount of Trade Tax. This is going to be changed. This Trade Tax is levied for the last time in 1950. In order to make good the loss in tax-yield caused hereby, compensation is sought by an increase of the rates of the companies tax, while moreover the abolition of the trade tax is made gradually

[1]) See Mr. Kal's article on page 323 of this issue.

over a period of two years. Up till the year 1948 the Trade tax and the Companies Tax remain next to each other, but with 1949 the shifting starts. In that year the Trade Tax is only levied upon the basis business profits: rate 5%, the multiplication coefficient 2,4, reason why the tax amounts to 12%. In that year the rate of Companies Tax is

taxable amount	rate
— 40.000	33%
40.000 — 50.000	33% + 15% of the amount exceeding 40.000
50.000 and more	36%

In 1950 the shifting goes on. Enterprise tax is still levied on the business yield and the rate amounts to 5%, but the multiplication coefficient becomes 1,4 (total tax burden 7%). In that year the rate of Companies tax is:

taxable amount	rate
— 40.000	37½%
40.000 — 50.000	37½% + 12½% of the amount exceeding 40.000
50.000 and more	40%

Starting with 1 January 1951 the Trade Tax is not levied any more, while the rate of the Companies tax remains the same as that for the year 1950.

Finally there can be pointed on the measures concerning the Dividend-restriction. During the war provisions were given in which in principle it was impossible to pay a higher dividend than 6%. Should dividends be declared in excess of 6%, heavy levies like Superdividend tax and recapitalization tax had to be paid. After the war the maximum dividend percentage was increased from 6 to 9%, while at present in the law on the Dividend-restriction 1950 the matter was newly arranged. It is hardly possible to give a short survey of the new arrangement, therefore only some economical motives for the new increase of the maximum dividend

will be pointed out. In the "Memorie van Toelichting (Minister's Report) 4 economical aspects are closely looked at:

1. the danger of disinvestment present during the war has disappeared although there is still the possibility that dividends are only spent consumptively;
2. Increase of the needs for investment, specially attracting foreign capital to the Netherlands;
3. Self-financing of enterprises;
4. Connection between the dividend- and wages policy. Opposite the increase of the wages level the possibility must exist to extend the payment of dividend.

Sub. 1, 2 and 4 plead for the repeal or enlargement of the dividend-restriction, only sub. 3 could cause the maintenance of this restriction. The solution found in the law is that the dividend-restriction is enlarged with the intention to come to a complete abolition of the restriction in 1952.

China's Agricultural Tax Rates

The People's Government in Peiping has announced standards for the summer collection of the agricultural tax in kind for those provinces newly under its administration. For each administrative district, total collections shall not exceed 13 per cent of the total production of the principal crops. Local surtaxes will not be allowed to exceed 15 per cent of the Central Government's collection. Tax rates, as percentages of a houshold's total output, are as follows: poor peasant 10 per cent; middle-class peasant 15 per cent; wealthy peasant 25 per cent; landlord 50 per cent; and "special household" 80 per cent. A "special household" is one whose annual production exceeds 2.000 piculs (1 picul equals approximately $133^1/_3$ pounds)

(International Financial News Survey)
(July 21, 1950)

IMPORTANT EDITOR's NOTE

We draw the attention of our readers to the following: As from 1951, a change will be brought about concerning the exploitation of the Bulletin.

In 1951, the exploitation will entirely be brought under the control of the International Bureau of Fiscal Documentation.

This measure is taken because of it being easier for the International Bureau of Fiscal Documentation, with its international organisation, to take care of the Bulletin's exploitation, than for a publisher with specifically national interests.

In connection with a new setting up of the Bulletin which is considered for the next year, the self-exploitation is desirable as well.

Detailed information will be given in the next issue of the Bulletin.

In spite of the sharply rised costs, the subscription fee will be maintained at f. 16.50 or aequivalent in national currencies.

The persons and bodies concerned are informed that starting with January 1951, all correspondence concerning the Bulletin should be addressed to

International Bureau of Fiscal Documentation
Herengracht 196
Amsterdam (C) - Netherlands

The decision to take the Bulletin under the Bureau's control has not been easy, as the Documentation Bureau reluctantly takes over the work of the Publisher Veen. That it has been possible in 1946, at a time that in the Netherlands many difficulties had to be surmounted to start with the publication of the Bulletin, is for a considerable part due to L. J. Veen Publishing Company. We are grateful for this.

In future we hope to give the readers a good and ever better service and information. In the January issue extensive information will be given concerning the new plans.

International Bureau of Fiscal Documentation.

III

GENERAL REVIEW OF NEW FISCAL LITERATURE
REVUE DES NOUVELLES PUBLICATIONS FISCALES

OUVRAGES RELATIFS AU PROBLÈME FISCAL EN GÉNÉRAL

HENRY LAUFENBURGER: *Economie Financière en trois Leçons:* Science économique et science financière; Economie privée et Budget Public; Crédit privé et crédit public. — Recueil Sirey, 1950. Paris.

Dans cet ouvrage de 140 pages, on a réuni un certain nombre de cours donnés à Mexico en mars 1950. On y renonce à la division traditionelle en budget — impôts — émissions, et traite tout d'abord les aspects juridiques, économiques et psychologiques des finances publiques. Le chapitre II traite de l'économie privée ainsi que du budget public et montre à quel point le dernier pénètre dans la première, tandis que le dernier chapitre montre les liaisons entre le crédit privé et le crédit public et tout spécialement les limites du dernier. Dans tout cela, les impôts jouent un rôle important, ce qui ressort constamment du contenu de cet ouvrage.

C'est ainsi que dans le premier chapitre nous trouvons des considérations sur l'autonomie du droit fiscal; le jugement du Conseil d'Etat s'attaque souvent non seulement au droit civil, mais encore à l'économie sociale. On y traite quelques sujets: la conception revenu, la transmission de fortunes, même la conception contribuable est étendue au delà des bornes du droit judiciaire civil. Ce qui éveille l'intérêt, c'est l'exposé du rapport entre la théorie des finances publiques et l'économie sociale, ainsi que leur influence mutuelle. Ce qui est dit à propos du côté psychologique des finances publiques en général et de la psychologie du contribuable en particulier, mérite une attention toute spéciale.

Nous devons nous borner à ces quelques remarques et renvoyons les lecteurs à l'ouvrage même.

PROF.DR. M. J. H. SMEETS. *Aantekeningen over de theorie der belastingen.* Uitg. H. Gianotten. Tilburg (Pays-Bas). 1950.

Pendant des années, l'auteur a étudié à fond la théorie des impôts. C'est ce que montre clairement la revue mensuelle "Economie". En 1936, il publia une étude "Het draagkrachtbeginsel bij de belastingheffing" (Faculté contributive des impôts). Après la guerre, en 1947, il publia un article sur les principes et ensuite l'article susmentionné, dans lequel l'auteur étudie spécialement la fonction régulatrice des impôts. Le professeur SMEETS fait remarquer que quelques écrivains prétendent même que les impôts doivent perdre leur fonction séculaire de couvrir les dépenses de l'autorité.

L'auteur commence par exposer quelques éléments de la conception impôts. Il parle d'abord du budgétaire, du régulérateur et des impôts en rapport avec la conjoncture. Après avoir traité un certain nombre d'autres questions de principe, l'auteur arrive à la définition des impôts et de leur classification. L'article s'occupe principalement d'ouvrages parus récemment en néerlandais sur ce sujet, quoiqu'il cite également les livres parus dans les autres pays. Les questions traitées et la manière de les exposer sont cependant d'ordre général et dépassent le cadre néerlandais.

Probleme der Öffentlichen Finanzen und der Währung.
Festgabe für EUGEN GROSSMANN, Polygraphischer Verlag A.G. Zürich 1949.

A l'occasion du 70e anniversaire de Monsieur le Professeur Eugène Grossmann de l'Université de Zürich, ses collègues, amis et élèves, ont publié un important ouvrage qui ne renferme pas moins de 22 articles assez étendus. L'introduction a été écrite par le Professeur Dr. MANUEL SAITZEN de l'Université de Zürich, qui a été pendant de longues années le collaborateur du Dr. GROSSMANN. On y constate le dévouement et la grande estime pour le professeur mis à la retraite, qui a consacré sa vie à l'économie sociale, à la théorie des finances et à la statistique. Le volume forme un tout pour autant qu'il ne renferme que des contributions à la théorie des finances et aux problèmes monétaires. A la fin de la publication on trouve une liste de ce que le professeur GROSSMANN a publié

et des dissertations écrites sous sa direction et dont le nombre s'élève à près de 200.

La plus grande partie du volume est consacrée aux finances publiques et un certain nombre d'articles concernent les problèmes fiscaux. Les lecteurs du Bulletin s'intéresseront surtout à ceux qui se rapportent aux questions fiscales. Le premier article est de la main du Professeur Dr. ALFRED AMANN et a pour titre "*Gerechtigkeit und Zweckmässigkeit in der Besteuerung*". Qu'est-ce qu'on entend par "Gerechtigkeit", se demande l'auteur? Avons-nous une norme? Non! Pas plus dans le domaine de l'impôt. On a prétendu la trouver dans les principes de l'uniformité et de la généralité des impôts, dans la progression, l'exemption du minimum d'existence et le grèvement du revenu fondé. Si l'on admet ces principes comme "Gerechtigkeit", comment en fera-t-on une réalité? Ces questions, parmi lesquelles la théorie de la portée prend une place de premier plan, aussi bien que la progression et ses limites, sont étudiées à fond. Ce sont des considérations qui donneront à réfléchir à ceux qui étudient les bases théoriques des impôts.

Die Steuer als Instrument des Einkommens-und Vermögens-Ausgleichs (eine dogmenhistorische Betrachtung) von PROF. DR. WILHELM BICHEL est la 2ème étude. Cette étude part du principe d'ADOLPHE WAGNER d'après lequel l'impôt a aussi un but politique social, c'est-à-dire de corriger les divergences qui existent entre les revenus et la répartition des fortunes. D'après WAGNER, c'était l'un des *objectifs* des impôts. Les anciens auteurs leur attribuaient un but secondaire. L'auteur s'est livré à un examen approfondi. Il examine l'attitude des "Kamerlistes" et les ouvrages anglais publiés à ce sujet. Il a passé avec soin la revue des ouvrages modernes. Cet auteur termine également en faisant remarquer qu' en suivant ce chemin on n'arrivera jamais à des résultats positifs en ce qui concerne la justice.

Le Prof. Dr. ERNST BLUMENSTEIN écrit sur *Das statische und das dynamische Moment in der schweizerische Steuergesetzgebung*.

Une synthèse bien proportionnée entre le moment statique et le moment dynamique forme la base d'un développement juridique efficace. On en trouve la preuve en examinant le droit fiscal suisse. L'application de la loi est-elle étroitement liée à la norme statique fixée, ou bien un développement dynamique est-il possible? Ce

problème, qui en est un de la politique législative et technique, est examiné de plusieurs côtés. On traite le côté administratif, le côté systématique juridique. On aborde beaucoup de sujets tels que le moyen d' échapper à l'impôt, le problème de l'interprétation, etc. En reconnaissant que le principe statique gagne en importance progressivement, l'auteur considère que le statique et le dynamique ne sont pas incompatibles.

DR. CARL BUSCHWEILER: *Reflexionen zur schweizerischen Finanzstatistik.*

L'auteur s'occupe tout d'abord de la statistique économique et de la fortune en ce qui concerne la Confédération, les Cantons et les Communes; ensuite vient la statistique fiscale. Après cela il expose l'importance et les buts, tout en donnant au lecteur une idée de ce qu'offre cette statistique de la Confédération et des Cantons.

La doctoresse ELSA F. GASSER écrit sur: *Steuer ohne Steuerbudget?*

L'auteur rappelle la lutte parlementaire qui éclate en Suisse, chaque fois que l'on traite des propositions touchant les finances de l'Etat et le budget. Il constate ensuite que depuis 1939 des millions de francs en impôts ont été décrétés, perçus et dépensés de nouveau, tandis que le Parlement a accepté tout cela avec un calme cynique. La doctoresse fait ensuite allusion à l'affectation des impôts au profit des „Preisausgleichskassen". On influe ainsi sur la formation des prix, et l'auteur se demande si le traitement de ces impôts est conforme au droit budgétaire constitutionnel.

Une place importante est réservée au rapport entre l'impôt et la politique de conjoncture. On a consacré non moins de trois articles à ce sujet. Ces articles traitent des problèmes dont l'intérêt est aussi très grand pour les pays hors de la Suisse. Voici les titres de ces articles:

DR. ERNST GEYER: *Steuerpolitik und Konjunkturpolitik.*

PROF. DR. CAMILLE HIGY: *Konjunkturbedingte Steuerpolitik in der Schweiz?*

PROF. DR. THEO KELLER: *Konjunkturpolitik und bundesstaatlicher Finanzausgleich.*

Les titres donnent déjà une impression des nombreux aspects de ce problème, mais l'on ne s'en rend complèment compte qu-après

avoir lu les articles. Pourtant, après une lecture superficielle, on en arrive à la conclusion que la Suisse n'est pas le pays favorable aux bases d'une telle politique. C'est ce que montre dans les détails le Dr. GEYER, tout en traitant un grand nombre de sujets importants tels que la conjoncture des réserves exemptes d'impôt, les bénéfices de guerre, les amortissements et les réserves, etc.

Le professeur HIGY approfondit les problèmes. Il fait remarquer que beaucoup d'instances suisses — également le Conseil de la Confédération — se sont intéressées à une politique financière, orientée sur la conjoncture. Il examine successivement les aspects du point de vue de la politique fiscale, puis la répartition de la compétence fiscale sur la Confédération et les Cantons. Après avoir donné un aperçu succinct du système fiscal suisse, l'auteur s'étend plus à fond sur les revenus et le rendement des impôts comme moyens de la politique basée sur la conjoncture.

Le professeur KELLER donne un aperçu succinct mais substantiel du rapport financier entre la Confédération et les Cantons. Il compare le problème tel qu'il se présente pour la Suisse, à de récentes considérations au sujet de l'Allemagne, entre autres celles de WILHELM GERLOFF. Il en résulte qu'en Suisse le problème a son contenu spécifique et que souvent justement les Cantons, dans leur politique financière, ont si véritablement tenu compte des exigences de la conjoncture.

DR. HANS HEROLD: *Die Getränkebesteurung in der Schweiz im Vergleich zu derjenigen in Schweden und Dänemark.*

Après une courte introduction, cet article renferme beaucoup de chiffres intéressants mais qui ne se prêtent pas à un résumé.

PROF. MAX IMBODEN: *Unmittelbare Demokratie und öffentliche Finanzen.*

C'est une étude sur le referendum au sujet des questions de finances publiques. Dans les siècles passés, on l'a appliqué à plusieurs reprises dans des cantons suisses. L'auteur estime que les idées qui s'y trouvent à la base peuvent être également de grande importance pour les temps actuels.

PROF. KARL KÄFER: *Steuern im Bilanz und Erfolgsrechnung der Unternehmung.*

C'est un sujet qui intéresse tous les experts en matière de fiscalité. Et c'est pourtant un sujet qui avait à peine attiré l'attention

il y a une trentaine d'années. L'auteur cite un livre de 1922, dans lequel on écrit que les impôts doivent être considérés comme frais d'exploitation. Nous voyons actuellement que la chose n'est pas si simple; la multiplicité et la nature différente des impôts ont aussi compliqué ce problème. Et pas seulement en Suisse, comme prétend l'auteur. Ce dernier ne s'est pas beaucoup étendu au sujet des impôts indirects. Les impôts personnels et sur la fortune ne livrent pas non plus de difficultés considérables. Celles-ci s'élèvent surtout à propos du rendement des impôts. Ce dernier est examiné dans différentes directions. L'auteur s'intéresse également à la différence entre le bénéfice fiscal et commercial.

Nous mentionnerons encore quelques articles qui concernent les finances publiques et qui n'appartiennent pas au domaine de notre Bulletin:

DR. KURT KRAPF: *Die staatliche Finanzhilfe im Fremdenverkehr*

PROF. WILLIAM E. RAPPARD: *Trois conversions à rebours à Genève en* 1863 *et en* 1866.

PROF. DR. HANS SCHORER: *Lorenz von Steins Reproduktivitätsprinzip.*

DR. ULRICH ZWINGLI: *Staat und Volkseinkommen* et ensuite sept articles sur des questions monétaires.

Ce qui a été mentionné ci-dessus montre la grande importance scientifique de cet ouvrage de 317 pages, importance qui s'étend au delà des frontières suisses. P. J. A. A.

ANGELOS ANGELOPOULOS: *L'Etat et la Prospérité sociale. Nouveaux principes de finances publiques.* Paris, Librairie de droit et de jurisprudence R. Pichon et R. Durand-Auzias. 1949.

Dans son introduction, l'auteur — qui a déjà publié un grand nombre d'ouvrages — montre que l'Etat d'aujourd'hui ne doit pas rester indifférent aux problèmes économiques. Il a pour tâche de mettre fin à une situation dans laquelle d'un côté la production ne trouve pas de débouché et de l'autre des besoins restent insatisfaits. Pour cela, il faut se débarrasser de beaucoup de théories auxquelles on est toujours resté fidèle.

Dans un certain nombre de chapitres, on trouve, traités successivement: l'Etat et les circonstances économiques; un aperçu historique se terminant par l'Etat moderne; puis l'auteur passe en

revue les nouveaux buts de l'Etat moderne, le revenu national, le cycle économique, la production et les dépenses sociales; au chapitre VIII, l'attention est attirée sur le côté fiscal du problème: la politique des recettes publiques et la mise en action de forces économiques non utilisées, entre autres la stimulation à l'épargne. On considère l'impôt comme moyen d'activer fortement la production. L'auteur traite les différents buts de la politique fiscale. Il accorde aussi toute l'attention nécessaire à la question de l'emprunt. Le dernier chapitre est consacré au plan économique et au budget national.

P. J. A. A.

ROBERT DE VLEESCHAUWER: *L'organisation professionnelle de l'économie.* Préface de M. Soudan, Ministre d'Etat. Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris. M. Weissenbruch S.A. Editeur, Bruxelles, 1950.

Ouvrage important de 465 pages et qui se compose de deux parties. La première donne une analyse et des critiques; la seconde est d'une nature constructive. Dans la première partie on traite l'organisation des entreprises en Belgique de 1830 à nos jours. Dans la seconde partie on trouve un avant-projet très détaillé. Comme la matière n'a qu'un rapport très éloigné avec ce que nous avons coutume de traiter dans le Bulletin, le contenu ne peut être traité dans ces comptes-rendus.

P. J. A. A.

VICTOR BRIEN: *Vers la Suppression des Impôts par l'Inflation dirigée?* — Essai. 1949, Bruxelles, Etablissements Emile Bruylant.

Dans sa préface, l'auteur nous dit qu'il était en Russie en 1923 et qu'il a assisté à la dévaluation du rouble, une dévaluation si forte que des voyageurs jetaient des roubles au vent, parce qu'il ne valait pas la peine de les prendre avec soi. Les gens se disaient: cela ne peut pourtant pas continuer? . . . Cette question obsédait constamment l'auteur et il y revient à chaque instant; de plus en plus convaincu, il y répond lui-même: „Pourquoi pas?"

Telle est l'origine de cet ouvrage écrit surtout pour le public et dans lequel il défend la théorie d'une „inflation dirigée". L'ouvrage demande aussi l'attention des experts. L'auteur fait une distinction très tranchée entre ce que l'on appelle communément „inflation désordonnée" et ce qu'il appelle „l'inflation systématique dirigée",

qu'il défend. Celle-ci ferait disparaître le problème budgétaire tout comme la levée d'impôt, du moins pour une importante partie. D'après l'auteur — et il compte que beaucoup de gens seront de son avis — ce serait un grand avantage: l'aurorité serait débarrassée d'une source de difficultés et d'incertitudes, tandis que la bourgeoisie ne regretterait pas la disparition des impôts. L'auteur lui-même pense qu'on n'en sera pas à ce point avant longtemps. Aussi le Bureau International de documentation fiscale continue-t-il de travailler tranquillement. Il fixe volontiers l'attention sur la théorie de l'auteur qui ne se prête pas à une réproduction sommaire.

P. J. A. A.

OUVRAGES SUR DES PROBLÈMES SPÉCIAUX

De temps immémorial, la Suisse a largement contribué à l'exercice scientifique du droit fiscal. Ce qui est réjouissant, c'est que d'une part on traite des questions d'ordre général dont on examine l'importance pour tout le droit fiscal, tandis que d'autre part on étudie des problèmes spéciaux. C'est avec plaisir que nous attirons l'attention sur quelques publications des dernières années. Quelques-unes d'entre elles ont déjà paru dans "Abhandlungen zum schweizerischen Recht: Neue Folge, begründet von Prof. Dr. MAX GMÜR, herausgegeben von Dr. Theo GUHL, Professor der Rechte an der Universität Bern. Bern, Verlag Stämpfli & Cie."

DR. FRITZ GYGI: *Die autonomen Gemeindesteuern im Kanton Bern. Abhandlungen zum schweizerischen Recht.* Bern, Stämpfli & Cie, 1947. Heft 240.

Ce livre doit son origine à une loi du 29 octobre 1944, réglant la perception d'impôts municipaux extraordinaires par les communes du canton de Berne. Dans ce canton, la commune ne possède aucun „Abgabeautonomie", mais bien une autonomie fiscale restreinte. Il est donc nécessaire de faire une distinction entre l'„Abgabe" et l'impôt. La première partie du livre traite la distinction entre les impôts communaux extraordinaires et les prestations en nature. Dans le second chapitre on traite les nombreux aspects de l'autonomie fiscale des communes dans le canton de Berne, tandis que le dernier chapitre est consacré au droit fiscal formel (fixation de la jurisprudence fiscale et perception).

P. J. A. A.

DR. VIKTOR MONTEIL: *Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz.* Abhandlungen zum Schweizerischen Recht. 265. Heft. Bern, Stampfli & Cie, 1949.

D'après l'auteur, il faut faire une très nette distinction entre *l'Objet* et le *Substrat,* en traitant les différentes formes de l'impôt sur les successions dans les divers pays. La question de savoir si un droit de succession est dû se resout par la présence ou l'absence de *l'objet;* le montant de la dette dépend du „Substrat". Dans les livres et en jurisprudence, on confond souvent ces deux choses. Par exemple, c'est à tort que l'on considère comme „objet" l'enrichissement, l'accroissement de la fortune ou le passage de la fortune.

Après ces considérations générales, le livre donne un aperçu de la Constitution et de la Législation de la Confédération et des cantons ainsi que des traités et des accords internationaux et intercantonaux.

Dans le premier chapitre, l'auteur expose le caractère juridique des droits de succession et de donation. Il discute leurs différentes formes et leur place dans le système fiscal. Dans le chapitre II, il montre le rapport entre l'impôt sur la fortune et les notions du droit civil. Après avoir étudié le coté territorial de la question dans e chapitre III, il s'occupe de l'„Objet" et du „Substrat" dans les chapitres IV et V. Les questions soulevées à chaque instant dans la pratique y sont discutées. P. J. A. A.

DR. FRANZ BREGGER: *Die Solidarität im Steuerrecht,* Abhandlungen zum Schweizerischen Recht, neue Folge, 259. Heft. Bern, Stämpfli & Cie, 1948.

L'auteur traite d'abord les traits essentiels et les caractéristiques communes de la solidarité en ce qui concerne l'obligation fiscale et entre dans les détails dans les chapitres suivants. La solidarité a pour origine le droit privé; il y consacre quelques considérations et admet qu'un certain nombre de créances ont pour origine des dettes mutuelles.

Après avoir traité l'essence et le titre de la solidarité en ce qui concerne l'obligation fiscale, son but aussi bien que son côté matériel et formel tout en tenant compte du processus dans le mesure du nécessaire, l'auteur fait une comparaison avec la solidarité de droit privé. En général, le droit privé est applicable; il y a pourtant des

exceptions, par exemple le fait que la solidarité provient de la loi, tandis que la nature du processus fiscal, la réglementation de la taxation et l'indivisibilité de l'objet frappé d'impôt empêchent différentes fois l'application des stipulations du droit civil.

Dans le deuxième chapitre, l'auteur étudie d'abord l'indivisibilité en question de l'objet imposable, puis l'application de la solidarité. Il y traite dans les détails la coresponsabilité individuelle de tiers, illustrée d'un grand nombre de prescriptions de la loi suisse. La diversité des rapports qui se présentent ici, est très grande. Par suite des distinctions faites par l'auteur, l'intérêt de cet ouvrage ne se restreint pas à la Suisse; l'étude que l'on en fera, pourra également contribuer à la compréhension des systèmes fiscaux dans les autres pays.

P. J. A. A.

HANS AMMANN: *Die Frage der Bevorzugung der Konsumenten-Genossenschaften in der Besteuerung*. Thèse. (Bern). Buchdruckerei H. Studer A. G., Luzern, 1949.

Le prélèvement des impôts sur les Sociétés coopératives soulève de grandes difficultés dans beaucoup de pays. Elles proviennent de la diversité des coopératives et de la différence de vues en ce qui concerne leur essence et leur fonction. Ce domaine se prête à une étude approfondie, également en ce qui concerne le droit comparé.

L'ouvrage susnommé se borne aux coopératives de consommation. Aussi commence-t-il par un exposé où l'auteur fait ressortir le contraste avec les coopératives de production. La restriction va encore plus loin: on ne s'occupe que du commerce de détail en produits alimentaires. En Suisse, l'importance de ces coopératives est grande. En 1945, le chiffre d'affaires s'élevait à plus de 650 millions de francs. Les opinions diffèrent, lorsqu'il s'agit de savoir si ces coopératives sont favorisées au point de vue fiscal. D'un côté on prétend que oui, tandis que d'un autre côté on assure qu' au point de vue fiscal elles se trouvent dans une situation défavorable. L'auteur tâche de répondre à cette question. Pour cela il passe successivement en revue les différents impôts fédéraux et cantonaux. Sous ce rapport, les cantons peuvent être divisés en cinq groupes. A ce sujet, on donne beaucoup de données d'une manière succincte.

Après cet exposé, l'auteur développe le point de vue des deux parties et formule les questions en litige. Il y fait une enquête appro-

fondie à ce sujet et elle se termine en mettant en présence un membre d'une coopérative et un actionnaire d'une Société Anonyme, la coopérative elle même en face d'une Société Anonyme, tandis que le tout se termine par une comparaison avec les impôts des associés d'une Société de personnes.

P. J. A. A.

DR. JUR. HANSRUDOLF GYGAX: *Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht.* Abhandlungen zum schweizerischen Recht, neue Folge 237. Heft. Bern, Stampfli & Cie 1947,

En principe — ainsi s'exprime l'auteur au début de son introduction — chaque „Tatbestand" est un objet imposable. Comme sortes d'impôts les plus importants il cite l'impôt sur la fortune et l'impôt sur le revenu. Il s'étend spécialement sur le revenu. Celui-ci présente des difficultés, parce que dans ce domaine, le droit privé offre moins d'appui que pour les impôts sur la fortune; on se trouve ici sur le terrain de l'économie sociale. Celle-ci cependant n'a pas réussi à donner du mot *revenu* une conception applicable en général. L'auteur passe en revue les différentes théories à ce sujet et arrive rapidement à traiter la question des abattements à la base et nécessaires pour trancher ce que représentent le revenu global et le revenu net. Le livre se compose de deux parties: Première partie: les frais d'acquisition en général; Deuxième partie: le traitement dans le droit fiscal. On y traite la distinction entre les frais inhérents au genre de vie — le „Lebenshaltung" qui joue un rôle important dans le droit fiscal allemand — et les frais d'amélioration, etc. L'auteur s'étend sur les frais qui diminuent les bénéfices d'exploitation.

On trouve ces problèmes dans tous les pays. L' ouvrage offre une riche matière propre à faire des comparaisons dans le domaine de la jurisprudence.

P. J. A. A.

DR. E. HUBER: *Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz.* Dissertation, Zürich, 1946 Buchdruckerei Dr. J. Weise, Affoltern am Albis.

Dans cet ouvrage, la matière étendue du droit de succession suisse est traitée principalement du point de vue de la doctrine financière, quoique le droit privé qui est si étroitement lié au droit

de succession ne soit pas naturellement négligé. On y a traité les données jusqu' à la moitié de 1945, de sorte que quelques modifications apportées plus tard dans la législation et les projets de loi n' ont exercé aucune influence sur cette publication. On y trouve d'abord des communications au sujet des efforts de la Confédération en vue d'établir un droit de succession, puis un aperçu du développement des droits de succession cantonaux et communaux. Ce que l'auteur nous dit à propos de la place du droit de succession dans le système fiscal, est important. Un grand nombre de questions de nature théorique, se présentent sous une forme concrète dans la jurisprudence suisse: s'agit-il ici d'un impôt ou ne faut-il pas penser beaucoup plus à une rétribution? Le droit de succession est-il un impôt sur le transfert? Est-ce un impôt direct? Est-ce une forme d'impôt sur la fortune ou sur le revenu? On y traite également les suppléments sous forme d'impôts sur les donations et d'impôts de mainmorte.

Après cet exposé, l'auteur s'occupe du droit de succession comme source de revenu de l'Etat, du droit de succession comme impôt destiné à des affectations, de son importance en rapport avec le total des revenus de l'Etat. Il parle également du droit de succession de l'Etat.

La seconde partie de l'ouvrage donne un apercu de la situation actuelle de la législation, de la structure de l'impôt et de la technique des impôts. On y trouve de nombreux détails sur les tarifs, les exemtions, le fonctionnement territorial, etc. Le tout expose les diverses formes de droits de succession telles qu' elles se présentent en Suisse et quelquefois comparées aux réglementation en vigueur dans les autres pays. On y rencontre nombre de questions bien connues: garantie en rapport avec le degré de parenté, allocations en rapport avec la fortune de celui qui reçoit la succession, diminution en cas de rapides transferts successifs, etc. L' auteur n'a pas oublié le côté administratif de la réglementation de la cote.

En conclusion, il traite le but et l'effet du droit de succession aussi bien du point de vue de la politique financière où l'on voit paraître aussi bien le côté technique que les problèmes plus fondamentaux.

En ce qui concerne la Suisse, cet ouvrage renferme nombre de données intéressantes pour une étude de droit comparé. P. J. A. A.

PROF. PIERRE FOLLIET: *Amortissements, provisions et réserves.* Discours inaugural tenu à Genève le 19 octobre 1949.

Ce discours renferme des considérations sur le bilan d'une entreprise des points de vue suivants:

a). comptabilité; b) droit commercial; c) droit fiscal. L'auteur fait remarquer que l'on peut avoir affaire à nombre de bilans: bilan de liquidation, bilan de fusion, bilan d'exploitation, etc. Son raisonnement repose sur l'opposition entre le capital fixe et le fonds de roulement. Il envisage différents problèmes à propos de chacun à part et s'étend à plusieurs reprises sur le point de vue différent en ce qui concerne le bilan commercial régi par le droit commercial et les exigences posées par le fisc. Il arrive ainsi à traiter les trois conceptions qui font l'objet de son étude. L'amortissement exprime une certaine diminution de valeur du capital fixe. Les objets faisant partie du capital roulant sont évalués sur le prix d'achat, mais par contre, on autorise une „provision" dans laquelle est exprimé le risque d'une baisse de prix à époque où les marchandises seront vendues. Une „provision" trop élevée constitue une réserve secrète.

Celui qui s'intéresse à une comparaison entre les conceptions fiscales dans les différents pays, trouvera dans cette étude un exposé très clair. P. J. A. A.

ALBERT REDARD, *Die Diplomatischen Vertretungen unter besonderer Berücksichtigung der Schweizerischen Praxis.* Dissertation (Berne), 1948 Buchdruckerei Burch & Cie, Lungern.

Cette dissertation n'appartient pas au domaine du droit fiscal, mais elle intéressera pourtant ceux qui s'occupent des questions internationales.

On peut considérer comme ayant une importance directe, les pages consacrées aux impôts dont les ambassadeurs sont dispensés et à l'explication de ces exemptions, à l'exemption des droits d'entrée ainsi qu'aux impôts et rétributions que les ambassadeurs doivent payer.

WOLFGANG HAUSSCHEER: *Eidgenössische Verrechnungssteuer. Die Verrechnung und Rückerstattung*. Dissertation der Rechts-und Staatwissenschaftlicher Fakultät der Universität Zürich. Buchdruckerei Lienberger AG., Obere Jäune 22 Zürich, 1, 1948

Le „Verrechnungssteuer" (impôt anticipé) est un impôt sur le capital mobilier. Il est levé pour combattre les fraudes fiscales et considéré comme un impôt anticipé sur les revenus. (Voir J. HENGGELER, Bulletin, Vol. I (1946—47), page 33).

Le règlement de l'impôt anticipé avec l'impôt sur les revenus ou la restitution au contribuable ne peuvent avoir lieu qu'après avoir rempli certaines conditions. Cette dissertation a pour sujet le problème de ce règlement et de cette restitution. L'auteur estime que ce problème se prête à un traitement détaillé, parce qu'il était inconnu au droit suisse avant 1943. En Suisse il y avait bien déjà des impôts qui étaient retenus à leur source (l'auteur les appelle „Objektsteuer"), mais en général il était impossible de les régler par d'autres impôts. C'est justement le caractère *sujectif* que revêt cet impôt par suite du fait que le règlement ou la restitution sont possibles, que la chose est nouvelle pour la Suisse. D'après l'auteur, la naissance du droit de restitution est par conséquent intéressante ici, d'un point de vue systématique.

Le fait que ce droit de restitution n'est valable que pour les domiciliés est la cause que pour chaque cas, l'auteur examine l'influence et l'effet de l'impôt pour les domiciliés et les non-domiciliés.

Ainsi, il examine d'une part (parag. 5) l'influence de cet impôt sur le revenu et la fortune des non-domiciliés, et d'autre part sur ceux des domiciliés.

En ce qui concerne les non-domiciliés, l'auteur arrive à la conclusion que l'impôt anticipé n'augmente pas les dépenses, mais diminue le revenu. Quelque juste que paraisse cette conclusion, les arguments que donne l'auteur (par. 23), sont loin de nous donner satisfaction: c'est ainsi qu'il prétend que cet impôt appartient au „Verkehrssteuern". Une confusion de conception doit être la cause de cette opinion erronée. Tout impôt objectif n'est n'est pas un „Verkehrssteuer". Le caractère d'un impôt objectif est justement d'imposer un „Tatbestand", sans tenir compte des circonstances personnelles

du contribuable. Maintenant, ce ,,Tatbestand'' peut avoir toutes sortes de formes: l'impôt de la circulation (droit de timbre et d'enregistrement) c'est un acte juridique déterminé, mais dans un impôt comme celui de l'impôt anticipé, c'est un objet de revenu qui est à la disposition de chacun. Peu importe quel est l'ayant-droit ou s'il veut réaliser son droit. Que l'on compare les systèmes fiscaux à la source, dans les autres pays!

Quelque intéressante que soit cette dissertation (et pour les lecteurs du Bulletin le chapitre VI est particulièrement intéressant parce qu'on y traite, dans les détails, la position des non-domiciliés), d'après nous , l'auteur aurait pu rendre son étude beaucoup plus intéressante en traitant aussi les systèmes étrangers. En France en Allemagne, en Angleterre, en Amérique et dans beaucoup d'autres pays où les impôts sont levés à la source et dans lesquels se présentent beaucoup de problèmes analogues à celui de la Suisse. Dans le très grand nombre d'ouvrages cités, nous en trouvons seulement un qui ne soit pas suisse. Et pourtant, *au point de vue fiscal,* ce sont des études comparatives qui sont d'une extrême utilité.

v. H.

Il y a de nouveau un grand nombre de publications émanant des Nations Unies et qui méritent d'être signalées. Les unes se rapportent directement à la question fiscale, d'autres ne la touchent que par incidence; ces dernières également peuvent intéresser beaucoup de lecteurs de notre Bulletin. Nous signalerons tout d'abord les suivants:

Catalogue of economic and social projects, No 1, Mars 1949.

Ce catalogue ne contient pas moins de 739 publications (rapports, livres, etc. etc.) Par la nature des choses, la question fiscale n'y occupe pas une place de premier plan, mais pourtant assez importante. On en parle non seulement dans Fiscal Division (72—84), mais encore à propos d'autres sujets. Un Index très détaillé sert de guide au lecteur.

Treaty Series. Treaties and International Agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations, Volume 32.

Cette publication dont le texte est en anglais et en français,

contient les traités et les accords enregistrés entre le 1er juillet 1949 et le 31 juillet 1949.

The Effects of Taxation on Foreign Trade and Investment, Février 1950.

Autrefois la Société des Nations et actuellement les Nations Unies se sont intéressées et s'intéressent à la question du double impôt. La publication (87 p.) étudie le problème à fond et donne à propos de divers points importants, l'analyse nécessaire pour voir le problème dans ses justes proportions. La question est examinée à tous les points de vue: commerce extérieur, investissement à l'étranger, impôt comme moyen d'influencer le commerce extérieur et l'investissement, barrières fiscales, etc. On y définit la conception: double ou multiple impôt; on y décrit les principes qui dominent dans la répartition du produit des impôts sur différents pays, et on y traite les méthodes appliquées. La question des fraudes fiscales n'y est pas oubliée non plus. Une liste d'ouvrages, un aperçu par États d'un certain nombre de traités et un aperçu de la rédaction et relatif à d' importantes stipulations des traités complètent cet ouvrage propre à rendre d'excellents services pour une étude approfondie des doubles impôts.

Inflationary and deflationary tendencies 1946—1848.

Edité par le Department of economic affairs.

Après le "Survey of Current Inflationary and Deflationary Tendencies" paru en septembre 1947, cette publication donne de plus amples détails au sujet d'un plus grand nombre de pays. Ce qui est exposé dans ce travail de 52 pages est amplement illustré de chiffres.

Economic Survey of Asia and the Far East 1948.

Même édition que ci-dessus.

Important ouvrage de 289 pages et dans lequel „Monetary and Fiscal Developments" occupe une place importante. On dit peu de choses des impôts eux-mêmes, mais on y trouve des données au sujet de la répartition des impôts en impôts directs et indirects.

Economic Survey of Asia and the Far East 1949

Même édition que ci-dessus, 1950.

Ce volume, encore plus étendu que le précédent (il contient 483

pages), donne au chapitre VII intitulé „Public Finance", des renseignements sur les impôts. On y expose surtout leur développement après la guerre. Les accises constituent les plus importants impôts indirects: elles représentent 49 à 69 % de tout le revenu fiscal. Cela ne s'applique pas au Japon où dominent les impôts directs. Ce que l'on trouve aux Philippines est également différent. Après la guerre, on voit paraître en Extrême-Orient des impôts connus aussi ailleurs, entre autres l'impôt sur le chiffre d'affaires. Dans la Chine Septentrionale et Orientale on leva un impôt cédulaire sur le revenu et un droit de succession allant de 2 à 60 %. Tout cela montre qu'ici également, le mouvement est général dans le domaine fiscal.

The Economic Development of Latin America and its principal Problems, 1950
Même édition que ci-dessus.

Cet ouvrage de 95 pages renferme le résultat d'un grand nombre de recherches et d'études surtout au sujet dés problèmes d'ordre intérieur de l'Amérique Latine.

World Economic Report 1948, *Juin* 1949.
Même édition que ci-dessus.

Important travail de 300 pages et renfermant un trésor de données concernant la situation économique dans le monde entier et ensuite en Amérique, en Australie et en Nouvelle-Zélande, en Asie, en Europe et en Afrique. Après cela on y étudie certaines questions: ravitaillement, population, etc. etc. Enfin on y trouve nombre de données concernant le travail international dans le domaine économique, le tout enrichi de statistiques et de graphiques.

National Income Statistics of various countries 1938—1948.
Edité par le "Statistical Office of the U.N. 1950

Les statistiques publiées dans cet important ouvrage (249 pages) se rapportent à non moins de 32 pays. Dans les dernières années, plusieurs pays se sont mis à établir des statistiques concernant le revenu national. On se rend de plus en plus compte de leur importance. Tous les pays ne publient pas ces statistiques chaque année. Ceux qui désirent faire une étude sur l'effet de l'impôt sur le revenu s'intéresseront beaucoup à la composition du revenu national d'un grand nombre de pays.

Public Finance information Papers. Italie.
Edité par le "Department of Economic Affairs" 1950

L'intérêt de nos lecteurs se portera surtout aux Tables VI et VII Taxation Receipts, où l'on trouve un aperçu du système fiscal italien et ce que signifie chaque impôt pour une période allant de 1937/1938 à 1949/1950 inclusivement.

CAMILLE SCAILTEUR, *Le devoir fiscal.* — Desclée de Brouwer, Bruges (Belgique).

Les temps sont changés, dit l'écrivain dans son introduction. Comme nous sommes loin du temps où l'écrivain anglais Charles Lamb écrivait au commencement du 19e siècle: „Le fraudeur fiscal me plaît; c'est un voleur honnête, car il n'a volé que l'Etat, qui n'est qu'une abstraction". Actuellement, on reconnaît la nécessité de combattre la fraude. Le fraudeur agit dans son propre intérêt, mais il nuit à l'intérêt général, également par la mauvaise mentalité qu'il aide à se dévolopper. C'est l'idée qui domine dans ce livre, dans lequel le droit de l'Etat de lever des impôts et le devoir du citoyen de les payer, sont clairement démontrés. L'auteur donne également son attention à la psychologie du contribuable et à la justice du droit fiscal, ainsi qu'à la fraude fiscale et à la nécessité de la combattre.

Le premier chapitre donne un aperçu intéressant et détaillé du développement des idées sur ce terrain. De l'Antiquité, sur laquelle l'auteur donne des jugements qui éveillent l'intérêt, nous arrivons à la scolastique; nous allons de Luther à Kant, de Bodin à Basniet et Hubbes; nous rencontrons les grands penseurs de l'époque des individualistes et nous arrivons ainsi à des considérations plus modernes.

Les chapitres suivants traitent la question de la justice des impôts, des titres, de la psychologie, de l'essentiel de la loi fiscale, de la fraude et de la lutte menée contre elle. L'attention ne peut être fixée que sur une remarque: c'est que la fraude ne peut être supprimée uniquement par la contrainte. Il est indispensable d'arriver à de meilleurs rapports entre le fisc et le contribuable, et la loi fiscale peut y contribuer. L'auteur résume les exigences par les mots: équité, certitude, commodité et économie. P. J. A. A.

DR. SIEGFRIED H. NEUMANN: Das Grunderwerbsteuergesetz von 29 März 1940, 3 erweiterte Auflage. — Verlag für Rechtswissenschaft v.m. FRANZ VAHLEN g.m.b.h., Berlin & Frankfurt am Main 1949.

Cet impôt, établi par le Reich allemand, provient d'un grand nombre d'impôts antérieurs; en 1940, une nouvelle loi entra en vigueur. Pendant la guerre on y apporta beaucoup de modifications, entre autres parce qu'au moment où le "Wertzuwachssteuer" fut abrogé on avait élevé le taux du "Grunderwerbsteuer". L'essentiel de cet impôt n'a pas changé: il s'agit d'un impôt sur la mutation de biens immeubles et de droits y assimilés. L' impôt n'est pas perçu tant sur les biens immeubles eux-mêmes que sur la contreprestation obtenue de la mutation.

L'auteur, dans son ouvrage de 168 pages, donne des commentaires des articles de le loi. Il se réfère souvent à la jurisprudence, même à celle antérieure à 1940, vu que celle-ci a encore son importance. En général, le taux s'elève à 3%.

En lisant ce livre, nous avons pu remarquer toutes les possibilités relatives au système d'un pareil impôt. On pourrait trouver beaucoup de différences en comperant ces impôts aux droits d' enregistrement français, belges, néerlandais, en tant que frappant la mutation de biens immeubles, ou aux droits suisses de la même nature.

P. J. A. A.

La Taxe sur les bénéfices non-distribués, par le Conseil National du Patronat français (Commission de la Fiscalité), 10, rue d'Anjou, Paris VIIIe. Juin 1950.

Cette publication traite la question de l'impôt sur les bénéfices non-distribués, introduit par la loi du 31 janvier 1950 (art. 14), et a pour but de servir de guide aux sociétés contribuables qui doivent faire leurs déclarations à courte échéance. La position de cet impôt dans le système fiscal français est quelque peu étrange. L' impôt sur les sociétés renferme un grand nombre de prescriptions grâce auxquelles on peut exempter d'impôt certains éléments du bénéfice; le fisc maintient le droit à ce bénéfice en remettant à plus tard le prélèvement de l'impôt. De cette manière, le prélèvement à la charge des actionnaires: la taxe proportionnelle (par rapport à leurs capitaux mobiliers), et la surtaxe progressive. La perte de

revenus pour le Trésor est compensée par l'impôt sur les bénéfices non-distribués. Ce qui est entre autres remarquable, c'est que cet impôt ,,inciterait les sociétés, dans l'intérêt des épargnants, à ne pas thésauriser exagérément leurs bénéfices". L' opuscule, qui donne en appendice les textes de lois en question, expose d'une façon très claire: le devoir fiscal subjectif, le devoir fiscal obfectif (calcul de la partie du bénéfice non distribuée) et les différentes prescriptions formelles (déclaration, contrôle de la déclaration, la taxation et en outre les conséquences de la cessation du devoir fiscal — ,,cession ou cessation d'entreprise").

A. v. K.

Double Taxation Burden

Mr. C. T. POTT, the chairman of San Francisco Mines of Mexico, presided the thirty-seventh annual general meeting held recently in London.

Referring to the effect of double taxation, he said: Mexican production and export taxes levied on mining revenue irrespective of profits continue to be a heavy burden, the magnitude of which I explained at length last year. These taxes together with taxation on income combined to make mining in Mexico perhaps the highest taxed industry in the world. Our Mexican taxes for the year under review reached the staggering total of $ 16, or £5 15sh. per ton milled. With such a tremendous rate of taxation, Mexican economy can only survive with high metal prices- and even then, only at the cost of rejecting anything but high grade ore and of retarding the development of new mineral resources, the prospecting and exploration of which has been more or less at a standstill for years.

I am glad to say that the British Government has now recognized the heavy burden of tax borne by British operators in foreign countries with which there is no reciprocal double taxation agreement, and has now proposed that, in the current Finance Bill, unilateral relief from double taxation shall be granted up to one half of the amounts otherwise payable in respect of British income and profits tax. The provisions of the Finance Bill giving effect to this relief, although only offsetting Mexican Taxation on income to the extent of one-half of the British income and profits taxes, will afford substantial reduction in our combined income tax payments

and go some way towards redressing the unfavourable position of British operators as compared with their United States competitors who have enjoyed full double taxation relief for a long time past. This gesture in granting limited double taxation relief is most welcome, but it in no way affects my earlier remarks on the onerous and destructive level of Mexican Taxation and the seriousness of its long term effects upon the Mexican economy.

Le fisc contrôle les dépots en France

Toutes les ouvertures et clôtures de comptes dans une banque ou aux chèques postaux sont déclarées chaque mois à l'Administration des Contributions Directes, sur de petites feuilles vertes comportant tous les renseignements utiles pour individualiser le client.

D'autre part en cas de décès du titulaire du compte, le montant est bloqué jusqu'à liquidation de la succession ou attestation notariée du paiement des droits. Il en est de même si le conjoint d'un client marié sous le régime de la communauté vient à décéder. Le solde du compte et l'état des titres sous dossier sont communiqués à l'Enregistrement.
(La Vie Française, vol. 6, no 1270)

Double Taxation: Ceylon

The text is announced of a double taxation agreement between the United Kingdom and Ceylon, which was signed on 26th July. It is contained in a Draft Order in council published by H.M. Stationery Office.

The agreement provides for the avoidance ot double taxation on income and profits and is expressed to take effect in the United Kingdom from 6th April 1950.
(Taxation, 5th August '50)

V

INTER-GOVERNMENTAL FISCAL RELATIONS IN THE REPUBLIC OF ARGENTINE

by

Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge

I — VERTICAL JURISDICTION

A. Historical Review

1. *Situation before the federal system was adopted.*

During the period from the colonisation up the the year 1810, the territory, which now constitutes the Argentine Republic, was a colony dependent of the Spanish Crown and therefore submitted to the politics applied by it in its overseas possessions, which could be summarized in the following principles: intolerance in matters of faith, centralism in politics, monopoly in commerce.

In spite of attempts of the propaganda in order to weaken some principles, the truth is that the colonies in America constituted only a source of revenues for the Spanish Treasury, exhausted in consequence of the disastrous policy of the monarchy. The discovery of gold and silver layers opened wide perspectives to the official greed, then a campaign of subjection was started, which ended with the complete conquer of the territory and destruction of autochthonous civilizations.

These circumstances demonstrate that until the beginning of the nineteenth century one cannot observe anything particular with respect to intergovernmental relations in fiscal matters.

There was no authority but that of Spain, nor any legislativ power but that of the King, the application of which was delegated to his representative in these possesions (Vice-Roy) whether direct or through the intermediary of delegated authority but always dependent of the King. Under such conditions indeed there could not exist but *one authority* and *one jurisdiction*. That does not alter the fact that the fiscal system became complicated and burdensome,

in sofar this could be the case in connection with the primitive economic organization, malice aforethought maintained in solitude and hindered in its development. Thus externally one ascertained the commercial monopoly on behalf or Spain, and, internally, the preponderance of the Spaniards over the natives.

As the only aspect worth to be mentioned of this period can be noticed the appearance of a new political entity, which would acquier an unusual development even in becoming the kernal on which the Argentine federalism would be founded: the Municipality.

Isolated from abroad owing to the existing political and economical system and as far as the inland constellation by the difficulties inherent to the wide stretch of the country and defective communications, the inhabitants fell authomatically in the habit of discussing their problems and defending interests in local or regional environs. Thus kernals were established often very important, with their own life and institutions, which afterwards would be the base of the federal system and which would find recognition in the constitutional requirement to *ascertain* the municipal system.

2. *Origin of federalism.*

The Argentine federalism is not an artificial creation but a sentiment deeply rooted in the mind of the country's people.

The precedence recalled in the former chapter explained the growth of the local feeling, strengthened since the revolution of 1810 after severing the ties of dependency with Spain and destroying the system of exaggerate centralism, perhaps the evolution would have been different when the country should have been in the opportunity to organize itself at once; but as Spain was obstinate in maintaining the colonies for its own strength a big fight for the national independency started, which absorbed all energy of the managing people and preventing them to dedicate their strengths to the national organization.

The Government of the Revolution appeared to be unable to secure a governmental unity for the whole territory; moreover the requirements of the independency-war led to the appearance of influential leaders in various provinces who led effectively to the success of the struggle but who created interests for their own

individual purposes as well. These strong but absortive personalities often competed in ambitions and in local jealousy, delaying the process of political organization.

It is in this way that the *provinces* developed their own life, which resulted in the constitution of real political-sovereign entities before it became possible to organize a real federal-central government. These provinces enacted their own legislation, appointed and accepted ambassadors, coined money, emitted public loans, organized the army, in a single word: they acted as independent states.

After the war with Spain had ended with the consolidation of independency, a bloody civil war started between supporters of unity and those of federalism, which often ideological base and resulted in real wars on behalve of the personal domination of the „caudillos". Finally in 1852 the last of these, who had subjected the country to a dictatorship, was defeated and in 1853 a liberal and progressive constitution was proclaimed which accepted the representative, republican and federal system, under which the country developed and prospered.

The constitution of 1853 was drawn up in accordance with the model of the United States, but it is not a simple copy thereof; it corresponded to an own political process, to own ideas and senses, in many aspects coinciding with the orientation of the North American people but fundamentally original.

This Constitution admitted the provinces as pre-existant political entities, and organized a federal government to which powers were delegated by the provinces. For that reason it can be said that the Argentine regime is caracterized by these essential principles: (a) The provinces are pre-existant to the federal government; (b) the federal government possesses delegated and consequently restricted powers; (c) the provinces retained all powers not expressly delegated to the central government.

It should be observed that this Constitution is about to be modified (March 1949), but without shame of the caracteristics of the government system though the new text entrusts to the central power more extensive faculties; nevertheless these modifications do not influence the jurisdictional fiscal regime.

3. *Legislative History.*

As it was said before, during the period before the national organization (1810—1853) the provinces acted independently, each of them having organized their own tax system, but in spite of this original divergence no differences as regards the fiscal system existed.

Indeed the political centralism and the monopolistic system of the colonial period kept the country in a state of economic weakening from which it could not withdraw during the following period in consequence of the wars, independancy war and civil wars.

Being an extensive territory with a sparse population its production was confined to agricultural and cattle raising products, in the first place the breeding of cattle, to products and by-products of cattle breeding (salted meat, skins, fats and pigs); commerce was confined to that in metals from Peru and spices from Paraquay and to the simple sale of general commodities. In these circumstances the fiscal system was similar in the various regions of the country with the exception of some particulars confined to some primitive charges which could be applied easily and produced a great revenue. In the first place should be mentioned the import and export duties on goods (each province having its own Customs) which meant an obstruction to inland trade; furthermore a licence fee on commercial activities; a land tax; a succession duty, in general a tax on successions in the collateral line-hence the name "herencias transversales". Also it should not be forgotten that in this area of wars a great part of the state revenues was obtained by means of methods which were rejected by later generations such as forced contributions or loans and the confiscation of properties from the country's enemies as well as from political opponents.

In this sphere the constitution of 1853 was sanctioned which meant a considerable progress; it organized a fellow government with its own means, and maintained the 14 provinces in existence at the date of sanction.

The political organization is in general similar to that of the United States, divergent however in uniformness of the civil and commercial legislation. The most important powers were distributed as follows:

a) *exclusive faculties of the federal government*: creation of Customs

and the application of import- and export duties; The Post Office; coinage of money; directing foreign affairs; army and navy; sanction of the civil, the penal, and the commercial codes and code on mining; reglementation of inter-provincial trade and commerce; moreover in exceptional cases the power to apply direct taxes of a transient caracter and for a definite period.

b) *faculties of the provincial governments.* Everything resulting from its sovereignty and which is not expressly delegated to the federal government.

c) *Collective faculties*: education; public health and all that might stimulate trade, industry and arts and to increase the country's prosperity.

The recently sanctioned Constitution (March 1949) has maintained the basic principles which did already exist although its general orientation does not agree with the liberal Argentine tradition.

Under the constitutional text of 1853 numerous cases of multiple taxation arose, in consequence of coinciding powers of taxation of different public entities; not because the mentioned text was not clear nor because it had not restricted the powers of the different authorities, but because of the rapid development of the country from a sole agricultural state to a relatively industrialized country owing to which public and private property extraordinarily increased. As a result of this modification and of politics of absorption of functions by the federal government, noticed during a period of twenty years already, a morbid increase of the bureaucratic organism and an alarming growth of the budget, which circumstances require a gradually increasing resources.

This tendency to centralization has been the most important cause of deep rooting alterations in the tax system and the absorption of taxable sources which constitutionally belonged to the provinces. However it is righteous to observe that the natural evolution of the country and the transformation of its economics made it necessary to supply the federal government with more extensive resources, just as it was reasonable to search for means to avoid disturbance of trade and industry by multiple taxation. Between the years 1932 and 1935 an important revision of the tax system presented itself in the Argentine. As emergency resources of the federal treasury were created the income tax (el impuesto a la

renta), sales tax (el impuesto a las ventas) and gasoline tax (el impuesto a la nafta) the latter destined for the formation of a road-fund. Later on, as a result of the claims by the Provinces, which constitutionally possessed the power to apply direct taxes with a permanent character, the federal government and the provinces agreed through the sanction of "leyes-contrato" for shared taxes (approved of by national congress and by the provincial legislative councils), according to which the federal government exclusively undertook the application and collection of the determined taxes but allotted a definite share to the provinces and to the municipality of Buenos Aires (federal district). These "leyes-contrato" were following:

a) Law 12.147, of 5.1.935 on income tax according to which was allotted to the federation 82.5 % and 17.5 % to the Provinces and the municipality of Buenos Aires.
b) Law 12.143 of 28.12.934 on sales tax with analogical percentages;
c) Law 12.139, of 21.12.939 on taxes on commodities the yield of which was divided in accordance with variable indices based on the collection in former years and on the population.

Mentioned system maintained itself until to-day although with some slight changes with respect to the system of distribution of the tax.

B. State Authority

Under the regime of the national constitution there exist two great entities, the federal government and the provinces; their tax powers resulted from the principles established in the text of 1853 (sections 4, 67 (2), 104), and can be summarized as follows:

a) customs and excises belong exclusively to the federal government;
b) the direct taxes belong to the provinces; but they may be of federal character under extraordinary circumstances and for a definite period;
c) Indirect taxes may be levied by both the nation and the provinces.

As a matter of fact there are persons who justify the politics of absorption by the federal government for which they have recourse to any interpretation of the constitutional text they like, but more doctrinarian authorities express their opinion in the above mentioned sense.

It ought to be taken into account that the Argentineconstitution differs from the North American one because the differentiation between direct and indirect taxes does not belong to the essence of the North American text but is derived from the principles of financial science as they prevailed in 1853.

The new constitution (1949) has not brought about any change in the above examined tax sources.

As to the competences of the municipalities these vary in accordance with the provisions of the provincial constitutions.

The conflicts of vertical jurisdiction have presented themselves and still present themselves. Between the federal government — centralizing and absorbing — and the provinces; within the provincial sphere between the provincial government and the municipalities.

Regarding the horizontal jurisdiction multiple taxation did not often occur however conflicts arise as a consequence of the application of taxes in one form or another, on the same commercial and industrial activities resulting in double or multiple taxation.

C. Present situation

The characteristics of the present federal and provincial tax system are not only derived from the constitutional provisions but also from habits dating from many years ago and from the application of the "leyes-contrato" regarding the unification of taxes. The most important taxes of this system are the following:

I — *Federal taxes*:

1. taxes which by constitutional provision are allowed to the federal treasury: *customs duties* (derechos aduaneros).
2. taxes which are administered by the national government in accordance with the "leyes-contrato" and which are shared with the provinces.
   a) income tax (impuesto a la renta);
   b) sales tax (impuesto a las ventas);

c) excess profits tax (impuesto a los beneficios extraordinarios):
d) casual-profits tax (impuesto a las ganancias eventuales);
e) taxes on commodities (impuestos internos al consumo).

3. taxes maintaining the high-road fund managed by the federal government: gasoline tax (impuesto a la nafta).
4. taxes applied by the federal government in the territories submitted to its exclusive jurisdiction (federal district and national territories):

a) property tax (impuesto inmobiliario o territorial);
b) stamp tax (impuesto de sellos);
c) inheritance and gift tax (impuesto a la transmisión gratuita de bienes);
d) patent or licence tax (impuesto de patentes).

II. *Provincial Taxes*

The number and the name are not uniform but in general they correspond to the following sorts:

1. Property taxes (impuestos inmobiliarios):
   a) on real property (propiedad edificada y no edificada — land and buildings);
   b) latifundium tax (al latifundio);
   c) plus-values tax (a las plus-valías).
2. Stamp tax (Impuesto de sellos).
3. Inheritance and gift tax.
4. Taxes on commercial and industrial activities:
   a) patent or licence tax;
   b) lucrative activities tax (impuesto a las actividades lucrativas).

III. *Local Taxes* (*Impuestos municipales*)

There is no uniformity in number and name. In general they are confined to fees, like illumination, cleansing, inspection of establishments, and patents on commercial and industrial activities. At present however a tendency is revealed to the application of taxes on lucrative activities (lucrative activities tax).

It is almost unnecessary to say that such a widely spread tax system, whereas moreover there are tax authorities with co-existing tax powers, numerous cases of double or threefold taxation logically must occur.

Consequently one resorted to the following systems:
a) in order to avoid conflicts between the federal Government and the Provinces as well as between the Provinces mutually, "leyes contrato" on the unification of taxes have been enacted, which will be analysed below;
b) in order to avoid conflicts between the provincial governments and the municipalities a system was introduced of sole provincial taxes in the revenue of which the municipalities participate: this is the case with patents on motor vehicles, patents and other taxes on commercial activities.

In sub 1—2 of the last paragraph we mentioned that the federal government administers the most important taxes whereas the provinces are entitled to a part of the revenue. It seems desirable to us to mention which is the present system of these federal-provincial shared taxes.

1. *taxes on commodities*

In accordance with the law 12.139 up till 1954 taxes on commodities (tobacco, cigars, alcohol, spirits, cosmetics, sugar, etc.) will be levied by the federal government but with the obligation to render part of the revenue to the provinces. The distribution thereof will be effectuated in accordance with the following rules:
a) for the year 1935 an amount equal to the amount collected by the provinces during the period 1929—1933 plus 10 %: this is the basic amount;
b) for the succeeding years the quotum is decreased with 10 % yearly;
c) the amounts deducted according to sub b are not withdrawn from the provinces but they are allotted to these as from 1936 in accordance with the population; moreover another supplemental distribution is effectuated in accordance with the population as well;
d) to the provinces producing spirits and sugar is granted the average amount collected in 1929—1933 with a progressive rebate up to 1954 in which year they will receive 50 % only of the original amount. As a compensation these provinces transfer a part of their public debt to the federal government.
The provinces attached to the unification system have the following obligations: a) not to to introduce taxes, fees, and other contributions included in the law; b) to abolish the provincial consumption

taxes; c) not to tax — and to obligate the municipalities and other entities not to tax — consumption, trading, warehousing, sale or turnover of articles or products subjected to national taxes; d) an obligation analogous to the preceding as to the fabrication, production, warehousing, sale or transport of raw materials and by-products used in the production or fabrication of wines alcoholics and sugar.

2. Income, sales, excess-profits, casual-profits taxes

At present these taxes are distrubuted in accordance with the system of law 12.956, of March 4, 1947 which establishes the following proportions: 79% for the federal government; 21% for the provinces and Buenos Aires (the Federal District).

These 21% are calculated on their turn in the following method:

A. 19% on the following rules:

a) 30% in accordance with the population as appears from the latest legal census;

b) 30% in accordance with the amount of the ordinary budgetary expenses of each province (immediate preceding year);

c) 30% according to the revenue collected by each province in thé preceding year (except those arising from public loans);

d) 10% according to the amount collected by each province on account of legally established taxes (immediate preceding year).

The items a, b, and c are only applicable regarding the Municipality.

B. 2% in inverse ratio to the population as appears from the latest legal census.

In order to be entitled to these participations the provinces take on the following obligations: a) not to apply local taxes of the same nature as those established by the laws regarding the mentioned taxes; b) not to distribute less than 10% of their share among the municipalities; c) to comply with the obligations respectively charged by the laws to act as agents to collect taxes. In case of non compliance with sub b. the federal government may suspend the transfer of the share to the provinces.

D. The effect of the present situation

1. Economically: it is not necessary to mention the inconveniences arising from multiple taxation, as they are generally known, and its incidence on the economic activity of the country. We, therefore, will analyze the consequences in the economic sphere of the unification of the tax system and the situation, which is created by the taxes, which are not unificated.

a) *Unification.* The unification of consumption taxes was in general fruitful, because of a rush between the national government and the provinces to introduce multiple taxation. The manufacturing industries of consumptive articles and the trading therein saw disappear a disturbing and prize-raising factor; however the effects were unfavourable in some special cases; but apart from these cases the unification finished the state of affaires which caused much criticism.

Nevertheless an important circumstance should be mentioned: the unification law (12.139) prohibited the provinces to apply in future taxes which would effect consumption, trading, warehousing, sale or transport of articles which were imposed already by the leye contrato: however some provinces did not respect this obligation and did not only maintain these taxes but even increased the burden, either obviously or secretly owing to which the aims, which one had in view when establishing this regime, were weakened. As to the other unificated taxes (on income, sales, excess profits, casual profits) it should be taken into account that these taxes did not exist formerly in the provinces and thus were created and applied exclusively by the federal govenment. Primarily to its own use and afterwards to let the provinces participate. Therefore it is not possible to draw comparisons, although one comes easily to the conclusion that a sole tax of this sort brings many advantages. The same remark has to be made as in the preceding case: in spite of which was agreed, the provinces start applying taxes on the same sources. This is specially true with respect to a new form of tax on commercial and industrial activities recently introduced by the provinces and the federal district: the so-called tax "a las actividades lucrativas" (lucrative activities) which is equal to the application of the italian tax "a los ingresos"; a tax which, in some cases, is based on the yield of the ordinary activity of the taxpayer

(just as with respect to the income tax) and in other cases is based on the gross sales price of the products (just as to the sales tax).

Two practical instances will enable us to see that the present position is higly unsatisfactory:

1° Manufacture and sale of products in the federal district is subjected to the following taxes:

a. federal: income and sales tax on the totality of operations.
b. municipal of the federal district: on gross sales
c. provincial: on gross sales to persons domiciled in the provinces

2. Manufacture of products in one province and sales thereof in the federal district, subject to the following taxes:

a. federal: income and sales tax for the totality of the transactions;
b. provincial: on the total sales of the manufactured products, as well as on sales to persons domiciled in a province in which the manufacture had not taken place;
c. municipal of the federal district: on total sales of the same products.

It is quite unnecessary to dwell on this question in order to observe the disastrous economic consequences of this situation; analysing the political effects we shall see the reasons which oppose against putting this matter of affairs to amend.

b) Non unificated taxes. Regarding the taxes which have not yet been subject to unification the difficulties produce themselves in the stamp tax and the succession duties. As it concerns however taxes applied by the federal government only in those territories where it has only jurisdictional powers (federal district and territories) it is deemed to be more adequate to analyze these difficulties in Part II dealing with the study of horizontal jurisdiction.

2°. Political effects. If the tax unification should be considered advantageous in economic respect and from a fiscal-technical point of view, the same cannot be said with respect to the political effects.

By giving the federal government the total administration of the most important taxes of the country, the faculty to dispose of 80 % and more of the tax revenue and with the commission to hand

over to the provinces the meagre quota, the unification-laws have favorised the politics of a concentration in the hand of the federal executive power at the expense of the equilibrium of powers, which was characteristic of the Argentine federalism.

A long and bloody experience have learned the Argentines to be on their guard against a too great concentration of the executive power. At present however there is not any economic or social activity, which escapes from the control of the federal government, whereas the provinces are in a state of dependency which violates federalism.

Undeniable the provinces have tresspassed upon their fiscal powers, but these misuses were less dangerous than those resulting from centralism, the first mentioned at least do not hamper the extraordinary growth of the country and the creation of wealth.

Moreover the present situation proves that the advantages which might result from the unification, disappear owing to numerous cases of provincial multiple taxation.

Why is this tendency not stopped? By reasons which we fail to see, but which certainly are not of general interest.

Further it should be taken into account that the opinion of the Supreme Court tends to favorize the authorities of the federal execution power. Indeed in various cases entered by individuals versus provincial governments because of unconstitutionality of the multiple taxation created by taxes levied by them. In spite of the participation of the provinces in the revenue of the unificated taxes and of the fact that they have obliged themselves not to levy similar taxes, the Court held that although all this might be just, the respective "leyes-contrato" (No. 12.139 and 12.956) *do not allow claims by individuals, but exclusively those by the federal government versus the provinces* owing to which it (the Court) leaves the taxpayer without judicial protection and deliver them up to the arbitrariness of the federal executive power, which may or may not force the provinces to comply with its obligations. And as in matters of public finance political considerations preponderate, up to now this faculty has not been used.

E. Proposed solutions

Apart from the unification systems set out above there has not

yet been proposed any official method to avoid jurisdictional conflicts in fiscal matters.

From the end of 1946 periodical conferences are held by the ministers of Finance (of the Nation and of the provinces) in order to examine economic financial problems, including of course those connected with multiple taxation. However up to now these conferences have not led to any result but a slight increase of the provincial share in the unificated taxes, without putting an end to the never diminishing conflicts of the federal regime. In the first conference (November 1946) the provinces expressed their dislike of their little share in the unificated taxes, whereas they resisted to the adoption of a similar system with respect to other taxes. The eventual recommendations and declarations were the following: a) desirability to increase the provincial share in the income tax and allocation of a share in the excess profits tax, which they did not receive so far (these desires have been incorporated in the law 12.956); b) study and preparation of statistics and method to locate sources of income in order to obtain a more justified distribution-index; c) abolishment of provincial taxes conflicting with unificated consumption taxes and starting a study for the revision of the present system; d) acceptance of a co-ordinated (not unificated) system with respect to the death duties and gift taxes; e) possibility to replace the income tax, casual profits tax and excess profits tax by a tax on the net accretions to capital; f) creation of a "Consejo Federal Permanenta de Coordinaciòn Economico-financiera" (Permanent Federal Council for economic and financial co-ordination).

The second conference was not very important except for a scheme to coordinate the system of death duties.

Finally the third conference was characterised by the indulgence of the provincial governments and the clear intention of the latter to support the constitutional reform under the auspices of the federal executive power. Thus, recommendations were approved which, should they have been accepted, would fundamentally have changed our federalism, as they meant an increase of the taxing power of the central government at the expense of the provinces; suggestions which fortunately did not have any practical result, because they have not been incorporated in the new Constitution.

From these conferences no positive results came forward. Apart from a slight increase in the provincial share in the unificated taxes, the other recommendations did not have any practical results.

F. Conclusions

The conclusions, which may be drawn from this study, are pessimistic as regards the future of federalism in our country. The concentration of authorities into the federal executive power is each time more perceptible, even its preponderant interference in the social-economic activity of the provinces. The latter, in their way, on account of their political solidarity with the federal authorities voluntarily agree in the abandonment of numerous functions, which constitutionally belong to them.

In our opinion the politics of concentration of taxing power, started with the unifications of 1934 — 1935, cannot be more dangerous. Our critics in this respect do not date from now, but from 10 years back, so that these do not exclusively result from the present circumstances.

The development from the onwards confirms the above mentioned opinions; unification may supply temporary solutions to fiscal-technical problems, but on the long run they will be fatal and inefficient. Fatal to the federalism because it disturbs the equilibrium in powers, which equilibrium belongs to the quintessence of federalism and inefficient because leaning on political solidarity the provinces and the national government (special the federal district) hold on the creation of multiple taxation over existing taxes in which they share already.

Double taxation is in economic respect disadvantageous and must be avoided, but solutions should be found by *co-ordination* and not by unification. However we make an exception as to the income tax, based on real principles; at present the provinces could not organize in this respect an efficient and co-ordinated system. Occupied by the problems, which present themselves in the field of succession duties and gift taxes and inspiring us on the conclusions of valuable studies in the United States, we proposed in 1946 a system of co-ordination and co-operation for these taxes with the possibility to extend this scheme to other taxes.

In general this project was as follows:
1. Creation of a central co-ordination office, consisting of representatives of the federal and provincial governments in order to
a) perfectionate the legislation;
b) adopt uniform taxation rules;
c) co-ordinate the activity of the various fiscal offices;
d) centralize documentary, legislative and administrative information;
e) supply advices and information to fiscal offices.
2. The obligation of the federal government and the provinces not to change legal provisions and regulations nor the criteria or norms of the taxing power without preceding consultation with the other financial fiscal offices and knowledge of the central co-ordination office.
3. Organization of a judicial system for those cases, where two or more fiscal offices pretend to levy a tax on the same goods or acts or where they pretend to apply different norms in taxation power. Could a solution not be found by way of consultation (point 2) it should be declared a "jurisdictional conflict". In this event the taxpayer should deposit the amount of tax he thinks to be due, by which deposit he should be discharged, whereas then the conflict is dealt with by the Supreme Court as a conflict between the respective fiscal offices; this authoritative Court will decide which authority is allowed to levy the tax.

We shall not lapse into the foolishness to believe that mentioned project will form a never-failing remedy, capable to cure all evils, but we are of the opinion that it is capable to present solutions for the gréater part of the problems, taking into consideration the principles of federalism.

II — HORIZONTAL JURISDICTION

A. Constitutional limitations

The national Constitution and those of the provinces do not establish limitations on the right to levy taxes, except for those which are derived from powers delegated to the federal government. The provinces are possessing, according to the Supreme Court, ample powers of taxation, owing to which it is possible to apply

taxes on individuals and goods being within their jurisdiction, and on activities performed therein, whereas they are free to chose their taxable objects.

With respect to real property in general the principle of taxation based on situs is applied, so that no jurisdiction-conflicts occur, but with respect to other property-items jurisprudence has created solutions, which provide for a completion of the constitutional silence. These solutions may be summarized as follows:

a) tangible personal property: taxable according to situs.
b) intangible personal property: taxable according to the place where the securities really are (situs).
c) corporations are taxed in the place where their seat is established (domicile).
d) mortgage credits. As to the application of the succession duties they are taxed at the place of location of the real property.
e) not-mortgage credits. For the application of succession duties the principle of the debtor's domicile.
f) business activities: taxable at the place where the activities are exercised and specially the place where the sale of the commodities is effected.

B. Existing conflicts

The taxation norms mentioned sub a, d and e are accepted without comment, so that in this respect no conflicts present themselves. Those mentioned sub b, c and f however give rise to numerous conflicts; let us examine the most important briefly:

a) *Corporations and intangible personal property.*

The conflicts originate from the application of succession duties and gift taxes: the federal district applies principally the corporation domicile and the situs of securities, because this is in its interest. The provinces on the contrary, apply the principles of the place where the corporate goods or the capital represented by shares are located, which is the application of the integration theory and pretend to levy a tax on the place where the goods or capital are located.

Applicable is a pro rata apportionment: for instance, when the corporate capital (100%) is composed in this way that 30% is

located in the federal district and 70 % in the province: this is the base which serves for taxation; in the province tax is paid on 70 % of the value of the securities. As the federal district levies its tax on 100 %, 70 % is taxed twice: by the federal district and by the province. This is the most frequent case in the application of succession duties.

b) *Business activities*

Up to 1947 there were no important conflicts in the taxation of business activities, subjected to income tax and sales tax, which both have a federal character and are uniform throughout the country. In 1948 difficulties started with the tax on lucrative activities in the province Buenos Aires, which was levied over the mentioned taxes, and in 1949 these difficulties aggravated because the federal district and other provinces have adopted the same tax on lucrative activities although with different rules with respect to the basic taxation principles.

In order to give an idea of the problem, we confine curselves to the system of the federal district and of the province Buenos Aires, taking as an example the most regular situations.

1. The federal district taxes the gross sales effected within the district, whereas on the portion of these sales which are ascribable to clients domiciled in the province Buenos Aires the provincial tax is levied (when is sold to clients in the province, tax in these provinces is equally to be paid).
2. When the trader manufactures products in the province Buenos Aires, tax is due on the total amount of sales of these products even when the sale takes place without the province; but as many of them are realised in the federal district again tax is to be paid on the same transactions. (Should he sell to clients in other provinces he is subject to the tax in these provinces).

It should be taken into account that these traders have to pay income tax and sales tax as well, in which the provinces share.

C. Effects of the conflicts

The consequences in the economic branch are equal to those exposed in the corresponding chapter regarding the vertical juris-

diction. (I, D), as the present situation results in double, triple or multiple taxation on the same business activities. We refer to the exposition before.

D. Proposed solutions and conclusions

With exception of the problems connected with the application of succession duties, dating from some years ago (since about 1946) the conflicts with respect to "horizontal jurisdiction", discussed before, presented themselves in 1949 only, those are no proposed solutions; it is possible however that the National Economic Council will intervene in order to avoid the difficulties which might arise.

As regards the succession duties, in the Second Conference of Ministers of Finance a resolution was approved in order to study the possibility to sanction a basic-law, which resolution includes the Provinces to agree with the Nation so that the latter will collect the tax, which is quite the system of unification studied before.

Afterwards newspaper-articles appeared, according to which the project existed not to unificate the succession duties, but to try that both the State and Provinces should sanction the same law, in order to get a uniform system of legislation, but in which project was included to leave to any jurisdiction the application thereof; this would mean a solution, which appears to be in the line of our federal system. However this initiative has not yet been realized up to now.

ECHELONNEMENT DE REVENUS

Il semble être de bon ton en Angelerre de commencer un ouvrage concernant l'impôt sur le revenu, ou un essai sur la conception de revenu par: "The Income tax is a tax on income". Les difficultés viennent ensuite, en Angleterre comme dans d'autres pays, parce que la question est de savoir ce qu'il faut entendre exactement par le mot „revenu"? La réponse sera différente d'après le caractère de l'impôt dont le revenu est l'objet imposable. Mais même pour le même impôt les opinions diffèrent sur ce que l'on doit entendre par „revenu". Ainsi, on a cherché le critère du revenu comme élément de la faculté contributive tantôt dans l'affectation, (plus spécialement à la consommation) tantôt dans la périodicité, dans l'existence d'une source ou dans le fait ce que le revenu provient d'une activité productive.

On n'a pas l'intention du tout de prendre parti pour l'une ou l'autre de ces différentes théories ni d'en ajouter une nouvelle. Nous pouvons prendre comme hypothèse une conception de revenu fixe et sur laquelle il existe une *communis opinio*. Même dans cette hypothèse il nous reste une infinité de questions à résoudre.

Par exemple, on peut admettre que certaines recettes fassent partie du revenu tout en doutant de l'année où ces recettes doivent être imposées. Le montant reçu dans une année quelconque peut s'être „accru" dans quelques années, ou peut se rapporter à des revenus qui auraient été répartis sur plusieurs années, si certaines circonstances extraordinaires ne s'étaient pas présentées. Serait-il donc juste d'imposer un tel revenu dans une seule année?

A l'origine, le législateur ne s'est presque pas occupé de ce problème, et en beaucoup de pays il l'a négligé complètement. Toutefois, à l'heure actuelle on trouve, dans un grand nombre de lois fiscales, des prescriptions permettant, pour des cas spéciaux, ou bien en général, de répartir le revenu sur plusieurs années.

Cas spéciaux

Prenons d'abord la situation d'un auteur, d'un inventeur, etc. En

général, ces catégories de gens reçoivent en une somme globale leur rémunération pour un travail ayant duré de longues années. Les pays suivants ont apporté dans leur législation fiscale une réglementation spéciale pour ces contribuables:

Etats-Unis: l'article 107 (b) de „l'Internal Revenue Code". Il est permis de répartir sur 36 mois au maximum le montant reçu dans une certaine année, quand le revenu d'une oeuvre artistique ou d'une invention, obtenu dans cette même année, n'est pas inférieur à 80 % du revenu également d'une oeuvre artistique ou d'une invention et obtenu dans des années précédentes ou dans l'année suivante. Ceux qui s'intéressent à l'application de cet article et qui en veulent connaître la critique pourront consulter un article de *M. Paul Edgar Schwartz* publié dans „Taxes", 1948, p. 51 et suiv..

Grande Bretagne: Finance Act 1944, article 24.

Ce que reçoit l'auteur d'une „literary, dramatic, musical or artistic work" à l'occasion du transfert de son droit d'auteur peut être réparti sur l'année dans laquelle il reçoit sa rémunération et l'année précédente si le travail a duré moins de 24 mois. S'il a eu besoin de plus de 24 mois pour réaliser son oeuvre, la recette peut être répartie sur trois années.

Canada: La réglementation est presque identique à celle de la loi anglaise (àrtiçle 72 de l'Income Tax Act)

L'Australie n'a pas encore de règlementation pour les auteurs etc. Pendant l'Interstate Tax Conference" tenue les 20 et 22 mars 1950, on a insisté sur l'introduction d'une telle prescription dans la législation fiscale australienne. (Voir: Taxpayers Bulletin 1950, no. 5, p. 69)

Maintenant nous quittons les auteurs pour jeter un coup d'oeil sur les paysans de *la Nouvelle-Zélande*. Quand ceux-ci bénéficient, dans une année donnée, d'un revenu provenant de la vente de bétail (live stock) sous-évalué dans leur comptabilité, et beaucoup plus élevé que leur revenu moyen, le „Commissioner" peut augmenter le „standard value" du bétail au début de l'année dans laquelle a eu lieu la vente et la valeur au début des 3 années précédentes. Il peut modifier les montants des impôts dus pour ces années. (Art. 8 de la loi du 20. 10. 1949). On peut mettre en doute si en ce cas on

peut répartir sur les années de son accroissement, le revenu obtenu dans le passé. Il est très intéressant, cependant, de voir comment on a procédé à une atténuation de l'impôt dans l'année de la vente.

La loi canadienne contient une prescription très remarquable. En vertu de l'article 59 (2) de l'income Tax Act, la valeur de tous les „rights or things" d'un contribuable est, en cas de décès, ajoutée à son revenu si tel était aussi le cas quand le contribuable les avait réalisées lui-même. Toutefois, cette valeur est échelonnée sur l'année du décès et les 4 années précédentes, ou bien elle est cotée séparément comme si elle était parvenue à une personne autre que le défunt. Dans ce dernier cas, on peut tenir compte de toutes les déductions dont aurait eu droit le défunt. Ici aussi, on peut se demander s'il y a question d'une répartition du revenu accru au passé. Tout probablement ce n'est le cas que partiellement.

C'est la loi *sudafricaine* sur l'impôt sur le revenu qui dans l'article 7, contient un exemple d'un revenu futur, reçu dans une seule année et qui peut être réparti. Après la modification apportée par la loi du 29 juin 1949 cet article est ainsi conçu:

„(b) Any amount, including any voluntary award, so received or accrued in respect of services rendered or to be rendered: Provided that any amount received by or accrued to an employee, upon and because of the termination of his services, by way of bonus, gratuity or compensation, shall be deemed to be received or to accrue in three successive equal annual instalments in such manner that the first instalment is calculated on the date of receipt or accrual of such amount and the subsequent instalments on the anniversary of that date, if —

(i) the termination of the services of such employee is due to superannuation, ill health or infirmity; or

(ii) The Commissioner is satisfied that the circumstances of the case warrant this concession"

Voici une échelonnement, pas sur les années précédentes, mais sur les années suivantes. Dans ce rapport on peut attirer l'attention sur l'article 37 de l'Income Tax Act anglaise permettant que, en cas de vente de „Patent Rights", la somme reçue soit imposée pour 1/6 dans l'année de la vente, et pour 1/6 dans chacune des 5

années suivantes. Seulement on peut se demander quelle est la différence entre un brevet d'invention et un droit d'auteur. Cette différence est-elle si fondamentale pour que la rémunération provenant du premier soit répartie sur les années suivantes et celle du second sur les années précédentes? Le revenu provenant de la vente d'une invention constitue la rémunération pour beaucoup de travail fait dans le passé. On trouve aussi des prescriptions admettant qu'un revenu, s'étant produit dans le passé, soit réparti sur des années à venir. Ainsi, en *Nouvelle-Zélande,* la loi du 20. 10. 1949 déjà mentionnée, prescrit que „income in any income year from the sale of timber from trees planted to provide shelter or to prevent erosion the commissioner may upon application made in writing apportion that income between that income year and any number of *subsequent years* not exceeding four."

Réglementation générale

C'est l'article 163 du Code Général des Impôts français (l'article 113 bis de l'ancien Code Général des Impôts Directs) qui contient une formule générale:

„Art. 163. — Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a réalisé un revenu exceptionnel, tel que la plus-value d'un fonds de commerce ou la distribution de réserves d'une société et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt général sur le revenu ou à la surtaxe progressive au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander qu'il soit réparti, pour l'établissement de la surtaxe, sur l'année de sa réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription. Cette disposition est applicable pour l'imposition de la plus-value d'un fonds de commerce à la suite du décès de l'exploitant. La même est accordée au contribuable qui, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu, au cours d'une même année, la disposition de revenus correspondants, par la date normale de leur échéance, à une période de plusieurs années."

Cette règle a été appliquée au revenu d'un „projet de travaux" vendu par un ingénieur retraité (Conseil d'Etat 24. 3.1948, Impôts et Sociétés 1949, p. 1259) au revenu accumulé de valeurs mobilières payé après la guerre (solution no. 3 de 1946 et no. 2. de 1947,

Revue des Impôts, art. 6389 et 6552); à une indemnité de non concurrence versée à un ancien salarié (sol. no. 8 de 1947 Revue des Impôts art. 6716); sur le montant des indemnités perçues par les entreprises à la suite de faits de guerre pour réparation des éléments d'actif immobilisés (art. 11 (I) Décret du 6.10.1950 Journal Officiel 9.19.1950).

Ce dernier décret prescrit ensuite:

„II. — Le montant des indemnités perçues par les entreprises en remplacement des stocks détruits par faits de guerre pourra, sur demande des intéressés faite en même temps que la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'indemnité a été perçue, être répartie, par parts ègales, sur l'année de la perception et les quatre années *suivantes*, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle et surtaxe progressive) et de l'impôt sur les sociétés."

On peut constater que dans les pays mentionnés, on a cherché des méthodes propres à imputer un revenu obtenu dans une certaine année, à celles auxquelles ce revenu peut être considéré comme devant son origine. Mais la ligne de conduite suivie n'est guère la même; les principes sont différents. En effet, on a pu constater que le revenu appartenant au passé n'est pas toujours imputé aux années précédentes, tandis que l'on n'impute pas aux années à venir ce qui aurait été reçu dans ces années. Quoi qu'il en soit, on peut constater également qu'il y a une tendance — la même dans tous ces pays — c'est la tendance à s'éloigner peu à peu de l'idée que c'est l'année qui doit être décisive pour l'imposition.

En face de cette ideé, il faut placer le point de vue selon lequel on ne veut pas admettre une répartition de revenu sur d'autres années. Ceux qui veulent maintenir ce point de vue doivent suivre d'autres méthodes pour tenir compte du fait que certains éléments de revenu doivent être imputés à une ou plus autres années.

Voici quelques-unes de ces autres méthodes, dont un certain nombre sont appliquées même dans des pays qui ont accepté une des méthodes susmentionnées comme les Etats-Unis et le Canada.

D'abord il faut mentionner la méthode suivant laquelle on met fin à la progressivité de l'impôt: § 34 du „Einkommensteuergesetz" allemand et l'article 48 du décret néerlandais sur l'impôt sur le revenu. Pour le Canada, on peut trouver un exemple dans l'article

34 de l'Income Tax Act, tandis que l'imposition des ,,capital gains'' aux Etats-Unis est basée sur la même idée. Enfin, il faut mentionner l'article 47 de la loi cantonale de Berne sur les impôts directs cantonaux et communaux: les indemnités sont imposées selon un pourcentage que l'on trouve en augmentant le revenu normal, pas du capital mais d'une rente annuelle fictive.

Suivant une seconde méthode, on ne tient compte, pour la détermination du revenu imposable, que d'une partie de revenu obtenu dans une certaine année. C'est ainsi qu'en *Australie* on ne comprend dans le revenu que ,,5% of the capital amount of any allowance, gratuity or compensation, where the amount is part in a lump sum in consequence of retirement from or termination of, any office or employment and whether so paid voluntarily by agreement or by compulsion of law'' (art. 26 (d) de l'Income Tax Assessment Act).

Egalement en Belgique, l'article 35, 1, 2e des lois coordonnées des impôts sur le revenus prescrit:

,,Toutefois, lorsqu'une indemnité payée contractuellement ou non en suite de cessation de travail ou de rupture de contrat d'emploi ou de louage de service, est versée totalement au cours de la même année et que son montant imposable dépasse 50.000 francs, cette indemnité n' intervient que pour un cinquième en vue de la détermination du taux applicable; la taxe est ensuite calculée au dit taux sur le revenu total y compris l'intégralité de l'indemnité''.

Une troisième méthode, enfin, préfère l'introduction d'un taux spécial. C'est ce que l'on a fait aux *Pays-Bas* en ce qui concerne les revenus provenant d'une entreprise ou d'une profession non commerciale, qui ne sont pas déjà imputés suivant les règles normales pour la détermination du revenu (bénéfice) annuel imposable. De pareils revenus doivent être compris dans le bénéfice de la dernière année dans laquelle celui pour le compte duquel l'entreprise ou la profession est exercée, bénéficie d'un revenu. Cependant l'impôt est de 20% (taux spécial). C'est ce que prescrit l'article 7 de la loi néerlandaise du 29 septembre 1950 sur la réforme fiscale.

Il y a donc beaucoup de différences dans le traitement d'un seul problème dans les divers pays. Comme nous l'avons dit au début de cet aperçu, il y a nombre d'autres problèmes qui se présentent, quand il s'agit de l'imposition du revenu, même si l'on part

de l'hypothèse que la conception même du revenu est généralement admise.

J. W. KAL

Nous avions terminé cet exposé concernant les différentes méthodes propres à imputer un certain revenu à des années autres que celle dans laquelle ce revenu a été réalisé, lorsque nous avons reçu le numéro d'août 1950 du „Taxpayers' Bulletin" (Australie) où nous trouvons une communication concernant la taxation des distributions de „wool profits" en vertu de la „Wool Realisation Act", et ayant rapport aux années fiscales de 1939—40 à 1945—46. Le State Council of the Taxpayers' Association of Western Australia a suggéré au Ministre Fédéral des Finances d' insérer dans la „Income Tax Assessment Act" un nouvel article dont le texte nous paraît être assez intéressant pour être reproduit ici:

„Where a taxpayer receives "windfall income" relating to a transaction in respect of more than one year before the year of income, he may elect that his assessable income of that year shall be reduced by an amount ascertained by deducting from the amount of "windfall income" a sum equal to the quotient of that "windfall income" divided by the number of income years to which it is related, and in that case there shall be included in his assessable income of each succeeding year a sum equal to the quotient so ascertained until the total amount received has been extinguished. Where no such election is made, the amount shall be assessable income of the year of receipt."

„For the purpose of this section "windfall income" shall mean assessable income relating to past transactions which (a) has not been previously returned as income, (b) was not ascertainable in the years to which it related; and (c) was received as the result of the operations of a body not directly or indirectly under the control of the taxpayer or his relatives."

SIXTH INTERNATIONAL CONGRESS ON ACCOUNTING

The sponsoring bodies announce that the Sixth International Congress on Accounting will be held in the halls of the Royal Horticultural Society, Westminster, London, S.W.1. in the week

commencing 16th June, 1952. Further particulars will be issued in due course.

The following professional organizations will be hosts:-
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
The Society of Incorporated Accountants and Auditors.
The Society of Accountants in Edinburgh.
The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow.
The Society of Accountants in Aberdeen.
The Association of Certified and Corporate Accountants.
The Institute of Chartered Accountants in Ireland.
The Institute of Municipal Treasurers and Accountants.
The Institute of Cost and Works Accountants.

Israel

Companies Profit Tax (Amendment) Law: the 15 % war surtax which was imposed hereto, will be levied for the year of assessment 1950/51 as well. As before, companies profit tax will not be a deductible expenses item, for the purposes of computing the tax for the year of assessment 1950/51.
Absorption Tax will be levied for the year of assessment 1950/51, as well, at the same rates as before (3 % on the first IL. 300,— taxable, 4% on the next IL. 300,— and 5 % on all higher incomes).
Urban Property Tax (Various Provisions) Law: the high rates of tax introduced last year will be applicable for the year 1950/51, as well, i.e. 0,6 % on the assessed value where such value does not exceed IL. 1000,— 1.5 % from IL.1000:— to IL. 1500.— and 2.1 % on any higher value.
New assessment committees will be appointed once in 7 years only instead of every 5 years, as before.

(Business Digest 27 July 1950)

VI

NEW ACQUISITIONS OF THE BUREAU'S LIBRARY
ACQUISITIONS NOUVELLES DE LA BIBLIOTHEQUE

ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIETES PAR ACTIONS: Le sort fiscal des provisions pour renouvellement des stocks. No. 83 Loi de finances du 31 Janvier 1950 art. 16 et décret du 5 Avril 1950 — Paris 1950.

Id.: Le Code Général des Impôts. Analyse du nouveau Code. Les nouvelles règles du Contentieux en matière d'impôts directs. Circulaire du 11 Mai 1950. Publication No. 84. — Paris, 1950.

Id.: Les récentes mesures en matière d'avoirs étrangers. No. 85 — Paris 1950.

A. BEGHEYN: Wie mag betalen.

Het begrip Schenking.

Opmerkingen over Wetsontduiking. — Overdrukken uit het Weekblad voor Privaatrecht, Notarisambt en Registratie.

A. BEGHYN: Milddadigheid en nagestreefd eigenbelang (Diss.) — Den Haag, 1940.

BELGIGUÉ: Centre d'Etude des Sociétés: Le Droit Fiscal des Sociétés, Tome Premier: Droits d'Enregistrement et droits de timbre — Bruxelles E. Bruylant, 1950.

W. H. VAN DEN BERGE EN P. B. KREUKNIET: Beginselen van de belastingheffing. Stenografisch Verslag van het debat in de vergadering van 7 Mei 1949 over de praeadviezen van — N. Samsom, Uitgever, Alphen a/d Rijn, 1950.

BRITISH GUYANA: Report of the Commissioner of Income Tax. — Georgetown, Demerara, June 1949.

I. L. BRUGMANS: Tachtig Jaren varen met de Nederland.

Uitgegeven bij het 80-jarig bestaan van de Stoomvaartmij. „Nederland". — Den Helder, 1950.

J. H. BURTON: Mechanising for control — Gee & Company (Publishers) Ltd., London, 1950.

C. COSCIANI: La Riforma Tributaria — La Nuova Italia, Firenze, 1950.

A. A. EHRENZWEIG AND F. E. KOCH: Income Tax Treaties. The Income Tax Conventions of the United States with Great Britain, Canada and other countries. — Commerce Clearing House, New York, 1950.

H. GLÖGGLER: Gesellschaftsteuer. Kommentar zu den einschlägigen Vorschriften des Kapitalverkehrsteuergesetzes nebst Durchführungsbestimmungen — Fachverlag für Wirtschaft und Steuerrrecht, 1950, Stuttgart.

GREAT BRITAIN: Key to Income Tax and Surtax. Edited by Ronald Staples. — Taxation Publishing Company, London 1950.
Income Tax. Double Taxation Relief Taxes on Income (General) Regulations 1950. — London, H. M. Stationery Office 1950.
Income Tax, Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Swedish Dividends) Regulations 1950.. — H. M. Stationery Office, London, 1950.
Income Tax. Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Netherlands Dividends) Regulations 1950. — H. M. Stationery Office, London, 1950.
Income Tax. Double Taxation Relief (Taxes on Income) (Ceylon), Order 1950. — London, H. M. Stationery Office 1950.
Income Tax. Double Taxation Relief Taxes on Income, Denmark. — London, H. M. Stationery Office 1950.
Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Denmark for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of fiscal evasion with respect to Taxes on Income. — London March 27, 1950. H. M. Stationery Office 1950.
Convention with the Netherlands for the Avoidance of Double Taxation with respect to Duties on the Estates of Deceased Persons, London, 15th October 1948 Ratifications exchanged in London, July 18th, 1950. — London, H. M. Stationery Office, 1950:
Income Tax, Double Taxation Relief Estate Duty, The Netherlands. — London, H. M. Stationery Office 1950.
Income Tax, Double Taxation Relief Taxes on Income, Netherlands. — H. M. Stationery Office 1950.
Finance Act 1950. — London, H. M. Stationery Office 1950.

VIOLET HARBOUR: Capitalism in Amsterdam in the Seventeenth Century.
John Hopkins University Studies in Historical and Political Science Series LXVIII, no. 1, 1950.

H. HEROLD: Praxis des Umsatzsteuerrechts Lieferung 16, Ende August 1950. — Basel 1950.

JOSHUA C. HUBBARD: Creation of Income by Taxation. — Harvard University Press 1950.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: Cahiers de Droit Fiscal International.

Les bases d'imposition des revenus affectés par les variations de la monnaie nationale et des devises étrangères. — Amsterdam 1950.

INTERNATIONAL MONETARY FUND: Financial Statement, Quarter ended April 30, 1950.

J. B. KLOOSTERMAN: Wetten inzake den accijns op het gedistilleerd, 3e druk, supplement 2. — De Belastingwetgeving Serie I & A, no. 8, Noorduyn & Zn, Gorinchem, Augustus 1950.

F. E. KOCH: The Double Taxation Conventions Supplement to Volume I — Stevens & Sons, London, 1950.

FR. LOECKX: Organisatie en Openbare Besturen. — Les Ateliers Publicitaires, Bruxelles 1950.

FR. LOECKX: De Belasting Administratie en de betrekkingen met de belastingplichtigen. — Les Ateliers Publicitaires, Bruxelles 1950.

NETHERLANDS: N. V. Koninklijke Nederlandsche Petroleum Maatschappij 1890 16 Juni 1950. Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het zestigjarig bestaan. — 's-Gravenhage 1950.
Kluwers Fiscaal Zakboek. — AE. Kluwer, Deventer 1950.
Centraal Bureau voor de Statistiek: Belastingdruk in Nederland 1949. — Uitgeversmij. De Haan Utrecht 1950.

V. S. OHMSTEDE: Belastingherziening 1950; Wijziging ondernemingsbelasting; Nieuwe regeling dividendbeperking. — N. V. Johan Mulder's Uitgeversmij., Gouda 1950.

PERU: Anuario Bibliografico Peruano 1947. — Lima 1949.

P.H. PESMAN: Wetten op de Personele Belasting 1896 en de Grondbelasting. Deel VIII der Vakstudie, suppl. 1. — Deventer Kluwer, 1950.

PORTUGAL: Boletim da Direçcao-Geral das Contribuiçoes e Impostos no. 55, 1948. — Lisboa, Imprensa Nacional de Lisboa 1950.

Apêndice au Boletim da Direcçao das Alfândegas. Acórdaos dos tribunais técnicos aduaneiros, Anos de 1948. — Imprensa Nacional de Lisboa, 1950.

A. REDARD: Die diplomatischen Vetretungen. — Lungern 1948.

W. REINHARDT: Betriebswirtschaftliche Betrachtung des steuerrechtlichen Vermögens- und Kapitalbegriffes. — Verlag Paul Haupt, Bern 1949.

J. SNAITH: Insolvency practice. Gee & Company (Publishers) Ltd. — London 1950.

E. SODRE AND C. A. DE CAMPOS: Regulamento Infiel. — Sao Paulo, 1949.

SUISSE: Les Impôts de la Suisse, 1re partie Impôts sur le revenu et sur la fortune/personnes physiques.
Supplément 6, 1950.
Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel 1950.
Les Impôts de la Suisse, IIème partie Impôts sur le rendement et sur le capital/Personnes morales.
Supplément 6, 1950. — Verlag für Recht u. Gesellschaft, Basel 1950.
Les Impôts de la Suisse, IIIe partie Impôts sur les successions et les donations/Impôts sur les transferts de propriété. Impôts sur la consommation et sur la dépense.
Supplément no. 3, 1950. — Verlag für Recht u. Gesellschaft Basel 1950.

A. UCKMAR: La Legge del Registro. Commento teorico pratico. Libro secondo. Cedam. Padova, 1950.

UNITED NATIONS: International Law Commission Summary Records.
Economic Survey of Asia and the Far East 1949. — Department of Economic Affairs, Lake Success, New York, 1950.
Treaty Series/Recueil des Traités. Vols. 31, 33, 34, 35 and 36 — Lake Success, 1949.
Treaty Series. Treaty and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations Vol. 37, nos. 574-582, 1949.
International Law Commission Summary Records of the Meetings held at the Palais des Nations Geneva 1950.

AVIS IMPORTANT AUX ABONNES QUI NE SONT PAS MEMBRES DE L'I.F.A. OU DU BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE

Nous attirons l'attention de nos lecteurs sur le fait qu'à partir du 1er Janvier 1951 l'exploitation de notre Bulletin subira une modification importante.

A partir de cette date, le Bureau International de Documentation Fiscale prendra en mains la complète exploitation du Bulletin. Cette mesure a été prise, parce que pour le Bureau avec son organisation internationale il sera plus facile de procéder à l'exploitation du Bulletin que pour un éditeur dont les intérêts sont spécifiquement nationaux.

En outre on a en vue une plus grande extension du contenu du Bulletin, ce qui rend désirable une propre exploitation. Le prochain numéro du Bulletin donnera les communications nécessaires à ce sujet.

Le prix de l'abonnement — malgré la forte augmentation des frais — sera maintenu à fl. 16,50 ou l'équivalent en devises nationales des autres pays que les Pays-Bas.

La Rédaction tient à faire savoir aux intéressés qu'à partir du 1er Janvier 1951 toutes les correspondances relatives au Bulletin doivent être adressées au

Bureau International de Documentation Fiscale
Herengracht 196
Amsterdam (C) — Pays-Bas

C'est avec une certaine hésitation que le Bureau a décidé de prendre à son compte l'exploitation du Bulletin autrefois confiée à la Maison Veen. La possibilité de faire paraître le Bulletin en 1946, lorsque les Pays-Bas devaient encore surmonter nombre de difficultés, est due pour une grande partie à la maison d'éditions L. J. Veen, à laquelle nous sommes reconnaissants.

A l'avenir nous espérons être en état d'assurer à nos lecteurs un service de plus en plus satisfaisant. Dans le premier numéro de l'année prochaine on trouvera tous les détails relatifs à nos nouveaux projets.

Rédaction du Bulletin.

VII
DICTIONARY OF FISCAL LAW

ENGLISH
Alphabetical order

Agent 273
Bill-broker 276
Bill of lading 280
Broker 270, 272
Charterer 277
Consignment note 281
Exchange 275
Freighter 278
Mandatory 282
Principal 271, 283
Shipping agent 279
Stockbroker 274

FRANÇAIS
Ordre alphabetique

Agent 273
Agent de change 274
Commettant 271
Commissionnair 270
Courtier 272, 275, 276
Expéditeur 279
Lettre de voiture 280, 281
Mandant 283
Mandataire 282
Voiturier 277, 278

DEUTSCH
Alphabetische ordnung

Agent 273
Auftraggeber 271, 283
Beauftragte 282
Befrachter 277, 278
Effektenmakler 274
Expediteur 279
Frachtbrief 280, 281
Kommissionnär 270
Kommittent 271, 283
Makler 272
Mandatar 282
Spediteur 279
Wechselagent 275, 276

NEDERLANDS
Alphabetische volgorde

Agent 273
Bevrachter 277, 278
Commissionnair 270
Committent 271
Effectenmakelaar 274
Expediteur 279
Lastgever 283
Lasthebber 282
Makelaar 272
Vrachtbrief 280, 281
Wisselagent 275, 276

ENGLISH
NUMERICAL ORDER

270 Broker
271 Principal
272 Broker
273 Agent
274 Stockbroker
275 Exchange-broker
276 Bill-broker
277 Charterer
278 Freighter
279 Shipping agent
280 Bill of lading
281 Consignment note
282 Mandatory
283 Principal

FRANÇAIS
ORDRE NUMERIQUE

270 Commissionnair
271 Commettant
272 Courtier
273 Agent
274 Agent de change
275 Courtier
276 Courtier
277 Voiturier
278 Voiturier
279 Expéditeur
280 Lettre de voiture
281 Lettre de voiture
282 Mandataire
283 Mandant

DEUTSCH
NUMERISCHE ORDNUNG

270 Kommissionär
271 Kommittent
271 Auftraggeber
272 Makler
273 Agent
274 Effektenmakler
275 Wechselagent
276 Wechselagent
277 Befrachter
278 Befrachter
279 Expediteur
279 Spediteur
280 Frachtbrief
281 Frachtbrief
282 Mandatar
282 Beauftragte
283 Auftraggeber
283 Kommittent

NEDERLANDS
NUMERIEKE VOLGORDE

270 Commissionair
271 Committent
272 Makelaar
273 Agent
274 Effectenmakelaar
275 Wisselagent
276 Wisselagent
277 Bevrachter
278 Bevrachter
279 Expediteur
280 Vrachtbrief
281 Vrachtbrief
282 Lasthebber
283 Lastgever

(*Continued from page II*)

(*Suite de page II*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen
President Président	Mitchell B. Carroll
General Secretary Secrétaire Général	L. Korthals
General Treasurer Trésorier Général	M. F. J. Cool
Assistant Secretary Secrétaire Adjointe	Miss J. Ae. v. Buuren
Assistant Treasurer Trésorier Adjoint	J. van Hoorn Jr.

Executive Committee
Comité Directeur

Mitchell B. Carroll, New York
A. C. Burgersdijk, Amsterdam
Paul Coart-Frésart, Liège (Belgique)
Camille Rosier, Angers (France)

***

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:
(*art.* 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.
(*art.* 3) The Association shall endeavour to realise this object by:
a) organizing Congresses
b) issuing a periodical
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) any other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 fevrier 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:
(*art.* 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé, notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problème-financiers et économiques y adhés rents.
(*art.* 3) l'Association se propose de réaliser ce but en
(a) organisant des Congrès
(b) publiant un périodique
(c) établissant une ou plusicurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation
(d) par toutes autres mesures légales.

***

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

BELGIUM — BELGIQUE
Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

BRAZIL — BRESIL
Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

FRANCE — FRANCE
Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris.

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE
Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

GREECE — GRECE
M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

ITALY — ITALIE
Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

NETHERLANDS — PAYS-BAS
Dr. J. A. Monod de Froideville, Emmalaan 2, Haarlem.

(*Continued page IV*)

(*Suite page IV*)

(Continued from page III)

(Suite de page III)

SWEDEN

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law, Vasagatan 12, Stockholm.

SUEDE

SWITZERLAND

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

SUISSE

UNITED STATES OF AMERICA

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Categories of members:

A-members (individuals), paying 20 Dutch Guilders annually. (Members in the U.S.A. and Canada pay $ 8.00) With a view to their scientific work they are entitled to request information from the Documentation Bureau free of charge, but for the direct expenses involved. For other than purely scientific information a fee will be charged as for non-members. A-members receive free of charge the BULLETIN and the fortnightly DOCUMENTATION SERVICE. They receive I.F.A. publications at cost price, and the publications of the Documentation Bureau at a reduced price. Furthermore they have a right to the normal service given by the Bureau.

B-members are those individuals who want to give a special support to the Documentation Bureau by paying Dfl. 32,50 ($ 13.00). They have the same rights as A-members.

C-members being those who pay Dfl. 55,— ($ 20.00). They have the same rights as A and B members; moreover they are entitled to a reduction of 25% on the fees for requested information as compared with the fee for non-members.

D-members being those who pay Dfl. 250,— ($ 100.00). All publications of the I.F.A. and the Documentation Bureau are sent to them free of charge. Information requested from the Documentation Bureau: free of charge in case of simple information, reduction of 50% for other information.

CONDITIONS D'ADHESION

Il y a quatre catégories de membres:

Membres A (personnes physiques). Cotisation annuelle: hfl. 20,— (pour les Etats-Unis et Canada: $ 8.00). Ils peuvent demander au Bureau de Documentation des renseignements concernant leur travail scientifique, à titre gratuit; seuls les frais seront portés en compte. Pour d'autres renseignements des honoraires seront chargés comme pour des non-membres. Les membres A recevront gratuitement le BULLETIN ainsi que la DOCUMENTATION SERVICE, publiée deux fois par mois. Ils recevront à prix coûtant les publications de l'I.F.A., et à prix réduit celles du Bureau de Documentation. En outre, ils ont droit au service généralement donné par le Bureau.

Membres B, étant ceux qui veulent donner un support spécial au Bureau de Documentation en payant hfl. 32,50 ($ 13.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A.

Membres C, étant ceux qui n'appartiennent pas aux autres catégories. Cotisation annuelle: hfl. 55,— ($ 20.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A et B. En outre, ils ont droit à une réduction de 25% sur les honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres pour les informations données.

Membres D. Ce sont tous ceux qui paient une cotisation annuelle de hfl. 250,— ($ 100.00). Ils recevront gratuitement toutes les publications de l'I.F.A. et du Bureau de Documentation, ainsi que des informations simples. Pour les autres informations ils ne seront chargés que de 50% des honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres.

BULLETIN

FOR

INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION

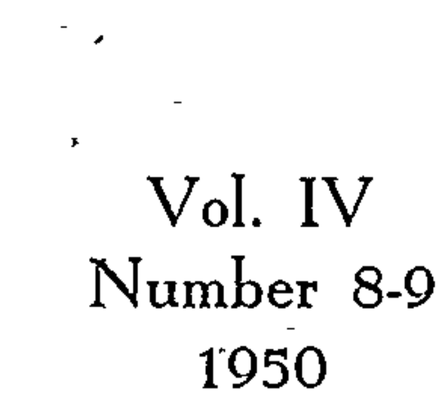
Bulletin de Documentation Fiscale Internationale

Publication of the
International Bureau of Fiscal Documentation

Publication du
Bureau International de Documentation Fiscale

Official Organ of the International Fiscal Association (I.F.A.)
Organe Officiel de l'I.F.A.

Vol. IV
Number 8-9
1950



L. J. VEEN LTD — PUBLISHER — AMSTERDAM

The INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION was founded in 1939. For reasons of organizing character this Bureau is established as a separate foundation according to Netherlands law. The Bureau is a scientific, independent, non-profit making, non-political foundation of which the purpose is defined in the articles as follows:

(*art.* 2) The Object of the International Bureau of Fiscal Documentation is the foundation and maintenance of an international documentation bureau, in order to supply information on fiscal legislation and the application of fiscal law, and to stimulate the study of fiscal science.
(*art.* 3) The International Bureau of Fiscal Documentation shall endeavour to realise this object by:

a. founding a library on fiscal legislation, books, periodicals and other publications;
b. supplying information;
c. giving any one the opportunity to study all material available in its library
d. issuing a periodical
e. any other appropriate measures.

In close coöperation with the I.F.A. and with the aid of experted coöperators in a great number of countries, the Bureau tries to collect all possible data in the sphere of national and international fiscal law. In this way the Bureau will be able to supply a detailed information concerning special subjects (no advise is given) for which a fee is due, which is necessary for the maintenance and extension of the Bureau.
On general subjects the Bureau brings out publications of documentary character in the Series: „Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation.

Le BUREAU INTERNATIONAL DE DOCUMENTATION FISCALE fut fondé en 1939. Pour des raisons de caractère organisatoire, ce Bureau est établi comme une fondation séparée conformément le droit civil néerlandais. Le Bureau est une institution scientifique, indépendante, sans but lucratif et sans objet politique, dont le but est défini dans les statuts comme suit:
(art. 2) le but du Bureau International de Documentation Fiscale est d'établir et de maintenir un bureau international de documentation tendant à fournir des informations concernant la législation fiscale et l'application du droit fiscal, ainsi qu'à stimuler l'étude de la science fiscale.
(art. 3) C'est par les moyens suivants que le Bureau se propose d'atteindre ce but:

a) en établissant une bibliothèque contenant un grand nombre d'ouvrages, revues et d'autres publications dans le domaine fiscal.
b) en fournissant des informations
c) en procurant à tous ceux qui s'y intéressent l'occasion de consulter les ouvrages qui se trouvent dans la bibliothèque.
d) en publiant un périodique
e) en recourant à tous les autres moyens dont on peut disposer.

Le Bureau veut, par une coopération avec l'IFA et avec l'aide d'experts d'un grand nombre de pays, rassembler toutes les données possibles dans le domaine du droit fiscal national et international. De cette façon, le Bureau est à même de fournir des renseignements détaillés concernant des problèmes spéciaux mais sans donner d'avis. Pour ces renseignements on demande des honoraires, nécessaires pour le maintien et l'extension du Bureau. Sur des sujets généraux, le Bureau publie des études de caractère documentaire dans la série: Publications du Bureau International de Documentation Fiscale.

(*Continued page III, end of this issue*).

(*Suite page III, fin de ce numéro*).

(*Continued from page II*)

(*Suite de page II*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

Honorary President Président d'honneur	C. W. Bodenhausen	*Executive Committee* *Comité Directeur* Dr. K. G. A. Sandström, Stockholm	president
President Président	Mitchell B. Carroll	A. C. Burgersdijk, Amsterdam	vice-presidents
General Secretary Secrétaire Général	Dr G. Ph. Helders	Prof. Edgar Schreuder, Bruxelles	vice-presidents
General Treasurer Trésorier Général	Dr C. C. J. M. van Hoof	Prof. Cesare Cosciani	members
Assistant Secretary Secrétaire Adjointe	Miss Dr J. Ae. v. Buuren	Dr. Paul Gmür	members
		Dr. Yves de la Villeguérin	members

* * *

The I.F.A. was founded on the 12th of February 1938 by tax experts of a number of countries. Purpose and working-method are defined as follows in the Articles:

(*art.* 2) the object of the Association is the study of international and comparative public finance and fiscal law, especially international and comparative law of taxation, together with the financial and economic problems connected therewith.

(*art.* 3) The Association shall endeavour to realise this object by:

a) organizing Congresses
b) issuing a periodical
c) founding one or more libraries and a documentation bureau;
d) any other appropriate measures.

L'IFA fut fondée le 12 fevrier 1938 par un nombre d'experts en matière fiscale de divers pays. Le but et l'organisation sont définis dans les Statuts comme suit:

(*art.* 2) le but de l'Association est l'étude du droit financier et fiscal international et comparé, notamment du droit fiscal international et comparé, ainsi que les problèmes financiers et économiques y adhérents.

(*art.* 3) l'Association se propose de réaliser ce but en

(a) organisant des Congrès
(b) publiant un périodique
(c) établissant une ou plusieurs bibliothèques ainsi qu'un bureau de documentation
(d) par toutes autres mesures légales.

* * *

In the following countries there are National Groups. Members living in one of these countries can approach the secretary of their group, of which the address is stated below.

Dans les pays suivants, l'IFA a un groupement national. Les membres habitant ces pays peuvent s'adresser au secrétaire de leur groupement dont l'adresse est donné ci-dessous:

BELGIUM — BELGIQUE

Monsieur Charles Cardijn, 27 rue du Châtelain, Bruxelles.

BRAZIL — BRESIL

Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, Av. Graça Aranha 57, 10th floor, Rio de Janeiro.

FRANCE — FRANCE

Monsieur A. Jacot, 5 rue du Cardinal Mercier, Paris.

GREAT BRITAIN — GRANDE BRETAGNE

Mr. T. L. A. Graham, 98 Park Street, London, W. 1.

GREECE — GRECE

M. le Professeur A. Angelopoulos, 8 Route de Malagnou, Genève, Suisse.

ITALY — ITALIE

Prof. Cesare Cosciani, Via Cesare Battisti 121, p. III, Roma.

NETHERLANDS — PAYS-BAS

Dr. J. A. Monod de Froideville, Emmalaan 2, Haarlem.

(*Continued page IV*)

(*Suite page IV*)

(Continued from page III)

(Suite de page III)

SWEDEN — SUEDE

Mr. K. G. A. Sandström, The Swedish Institute of Foreign Law, Vasagatan 12, Stockholm.

SWITZERLAND — SUISSE

Dr. Paul Gmür-Henggeler, Löwenstrasse 1, Zürich.

UNITED STATES OF AMERICA — ETATS-UNIS D'AMERIQUE

Mr. Raymond L. Brittenham, 67 Broad Street, New York 4, N.Y.

CONDITIONS OF MEMBERSHIP

Categories of members:

A-members (individuals), paying 20 Dutch Guilders annually. (Members in the U.S.A. and Canada pay $ 8.00) With a view to their scientific work they are entitled to request information from the Documentation Bureau free of charge, but for the direct expenses involved. For other than purely scientific information a fee will be charged as for non-members. A-members receive free of charge the BULLETIN and the fortnightly DOCUMENTATION SERVICE.

They receive I.F.A. publications at cost price, and the publications of the Documentation Bureau at a reduced price, as well as the supplements to the ,,BULLETIN'' at the equally reduced price of Dfl. 6.— p.a. Furthermore they have a right to the normal service given by the Bureau.

B-members are those individuals who want to give a special support to the Documentation Bureau by paying Dfl. 32,50 ($ 13.00). They have the same rights as A-members.

C-members being those who pay Dfl. 55,— ($ 20.00). They have the same rights as A and B members; moreover they are entitled to a reduction of 25% on the fees for requested information as compared with the fee for non-members.

D-members being those who pay Dfl. 250,— ($ 100.00). All publications of the I.F.A. and the Documentation Bureau are sent to them free of charge. Information requested from the Documentation Bureau: free of charge in case of simple information, reduction of 50% for other information.

CONDITIONS D'ADHESION

Il y a quatre catégories de membres:

Membres A (personnes physiques). Cotisation annuelle: hfl. 20,— (pour les Etats-Unis et Canada: $ 8.00). Ils peuvent demander au Bureau de Documentation des renseignements concernant leur travail scientifique, à titre gratuit; seuls les frais seront portés en compte. Pour d'autres renseignements des honoraires seront chargés comme pour des non-membres. Les membres A recevront gratuitement le BULLETIN ainsi que la DOCUMENTATION SERVICE, publiée deux fois par mois. Ils recevront à prix coûtant les publications de l'I.F.A., et à prix réduit celles du Bureau de Documentation, ainsi que les suppléments au ,,BULLETIN'' au prix réduit de hfl. 6.— per an. En outre, ils ont droit au service généralement donné par le Bureau.

Membres B, étant ceux qui veulent donner un support spécial au Bureau de Documentation en payant hfl. 32,50 ($ 13.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A.

Membres C, étant ceux qui n'appartiennent pas aux autres catégories. Cotisation annuelle: hfl. 55,— ($ 20.00). Ils ont les mêmes droits que les membres A et B. En outre, ils ont droit à une réduction de 25% sur les honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres pour les informations données.

Membres D. Ce sont tous ceux qui paient une cotisation annuelle de hfl. 250,— ($ 100.00). Ils recevront gratuitement toutes les publications de l'I.F.A. et du Bureau de Documentation, ainsi que des informations simples. Pour les autres informations ils ne seront chargés que de 50% des honoraires qui seraient portés en compte à des non-membres.

GENERAL INDEX — TABLE DE MATIERES

page

General information about the International Bureau Fiscal Documentation and the International Fiscal Association II

Renseignements généraux sur le Bureau International de Documentation Fiscale et l'Association Internationale de Droit Financier et Fiscal (I.F.A.) II

1950 — A year of opportunity for I.F.A. — by Mitchell B. Carroll 1

Introduction — by Prof. P. J. A. Adriani 3

The International Bureau of Fiscal Documentation in 1949 139

Editorial 333

Avis aux lecteurs 335

Unification des systèmes cédulaire et global des impôts sur les revenus notamment en ce qui concerne les produits de la fortune et les bénéfices industriels et commerciaux — par Paul Dussaussois 337

I

Fiscal Law — *Législation Fiscale*

The Canadian Sales Tax — by Jeffery E. Hodgins 5

Capital levy and Capital accretions tax in Austria — by Dr. Viktor Exinger 143

Le lutte contre la fraude fiscale — par Camille Rosier 148

La lutte contre la fraude fiscale, 2e étude — par le Dr. Camille Rosier ... 237

Amendments of Dutch Fiscal Legislation — by A. van Keulen 269

La Fiscalité italienne et la famille selon la législation actuelle — par Dr. Gustavo Adolfo Nobile 348

Impôts directs portugais — par Dr. Vasco N. P. Fortuna 362

II

Jurisdiction — *Jurisprudence*

Depreciation of business assets — by A. van Keulen 13

III

Reviews

Bibliographie 15, 169, 278, 372

Notes on Mexican fiscal literature — by Luis J. Creel Lujan 91

IV

International Fiscal Law — *Droit Fiscal International*

The double taxation relief convention with respect to taxes on income between the United Kingdom and the Netherlands, as it affects United Kingdom Tax Law — by F. E. Koch 25

La convention entre la Suède et la Norvège tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune — par Otto Ekenberg 105

Some modifications of the Netherlands tax law by the convention concluded on October 15th 1948, between the Netherlands and Great Britain and Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income — by H. J. Blok 115

The agreement between Norway and Sweden for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and property — by Chr. Urbye 179

The double tax relief convention between Sweden and the United Kingdom as it affects Swedish tax law — by Otto Ekenberg 188

V

Comparative Fiscal Law — *Droit Fiscal Comparé*

Impôts et taxes grevant les entreprises industrielles et commerciales. Questionnaire du Bureau International de Documentation Fiscale 43

Impôts et taxes grevant les entreprises industrielles et commerciales en France — par Pierre Abart 47

Taxes affecting industrial and commercial enterprises in Brazil — by Dr. Gilberto de Ulhoâ Canto 66

Une circulaire administrative peut-elle être invoquée devant le juge? — par J. W. Kal 80

Impôts et taxes grevant les entreprises industrielles et commerciales en Tunisie — par Maurice Sitbon 127

Les dépenses causées ou influencées par des circonstances personnelles, peuvent-elles être considérées comme frais professionnels déductibles? — par J. W. Kal 131

Taxes affecting industrial and commercial enterprises. Questionnaire (English text) 197

Profit taxes affecting industrial and commercial enterprises in Norway — by S. Fagernaes 200

Impôts et taxes grevant les entreprises industrielles et commerciales en Tchécoslovaquie. — par Dr. J. Berák 207

Taxes affecting industrial and commercial enterprises. Income taxes: Union of South Africa. — by B. E. J. Blann, B. Com 213

Taxes affecting industrial and commercial enterprises in India. — by R. K. Dalal, B. Com., F. S. A. A., R. A. 217

VI

Le législateur fiscal et le juge — par P. J. A. Adriani 222

Inter-governmental fiscal relations in the Republic of Argentine—by Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge 299

Echelonnement de revenus — par J. W. Kal 318

Taxes affecting industrial and commercial enterprises in Denmark—by Povl Herler 395

Foreign income — by A. van Keulen 402

New acquisitions
Acquisitions nouvelles 83, 134, 228, 326

VII

Dictionary of Fiscal Law
Dictionnaire de Droit Fiscal 88, 137, 233, 331, 409

IX

Informations de l'Association Fiscale Internationale (I.F.A.) 413

Index
Table alphabétique et analytique 420

Index of authors
Table des auteurs 432

Index of Countries
Table des pays 432

EDITORIAL

With reference to the editor's note on page 277 of the previous issue of the BULLETIN, the following additional information with respect to the newly set up Bulletin is given:

On account of deliberations with some leading members of the IFA the contents of the Bulletin will be extended and at the same time set up differently in order to offer a more systematical information.

The Bulletin will contain six headings, viz.,

I. Articles concerning subjects of international and comparative fiscal law.

The following subjects have been dealt with already or will be dealt with in the next issues:

a. jurisdiction to tax in federal countries.
b. the legal provisions for the computation of taxable profits of industrial and commercial enterprises.
c. Fiscal evasion, its causes and the legal provisions to avoid it.
d. the fiscal treatment of life insurance, pensions, life annuities etc.

II. Chronicles of fiscal legislation. Whereas till so-far the development of fiscal legislation in various countries has been exposed by way of articles giving comments on new laws, etc., the new year will start with regular and systematical surveys of the legislations of the most important countries. If there would be an exceptional reason for it, an article on a special subject could be published under heading I, and some text or other document could be published under V (see below).

III. More attention will be paid to the most important judicial cases, i.e. important for the readers of the Bulletin. If necessary, these surveys will be completed by an article under I.

IV. It is the intention to give a bibliography of the most important books on taxation. A list of new acquisitions and reviews will be published as well.

V. Documents of an official character, such as: treasury decisions, regulations, texts of important new acts or parts thereof, budget-speeches, statistics, reports of tax conferences, etc. will be inserted under this heading.

VI. The dictionary, possibly extended to 6 languages and with an encyclopaedical part. Co-operators for this work are still looked for.

The Bulletin will in future appear every two months. In spite of the sharply rised costs the subscription fee will remain the same. So there will not come any change in the total subscription for IFA.

Apart from the Bulletin the Documentation Bureau published separate publications concerning tax treaties. This series will be continued, but in the form of supplements to the Bulletin. The annual number of supplements will depend on the size of these supplements. *Members of the IFA who at the same time are subscribers to the Bulletin, can obtain these supplements for the amount of* f 6.— *per annum*. For others the price will be f 12,— a year. This amount can be paid together with the subscription for 1951.

Previous numbers of the Bulletin

Those members who desire to have the volumes I (1946—47), II (1948) or III (1949) can order these by writing to the International Bureau of Fiscal Documentation. Only a *very restricted* number of these volumes are for sale still, and they will be reserved for those who order them before April, 1st, 1951. The price is at 10 Guilders each volume (with binding cover 12 Guilders). A cheque for the total amount should accompany each order.

Non-members can subscribe to the „*Documentation Service*" appearing 2 × per month and containing references to new enactments, articles etc. on taxation. This service was reserved to members till now. Subscription fee: Dfl. 7.50 p.a. A specimen copy will be forwarded on request.

AVIS AUX LECTEURS

Comme suite à la communication à la page 330 du numéro précédent, nous donnons, ci-après, quelques renseignements supplémentaires sur le nouveau projet du Bulletin.

Après mûre délibération et de concert avec quelques membres de marque de l'I.F.A., le contenu du BULLETIN sera étendu et réorganisé afin de permettre à la Rédaction d'offrir aux lecteurs la possibilité de trouver plus facilement des informations désirées.

Le contenu sera divisé sur six rubriques:

I. Articles traitant des sujets de droit fiscal international et comparé. (On a traité déjà et on traitera dans les numéros suivants, des sujets comme: La fiscalité et la juridiction en matière fiscale dans les états fédéraux; les prescriptions légales pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises industrielles et commerciales; la fraude fiscale; le traitement fiscal de l'assurance sur la vie, etc.)

II. Des *chroniques de législation fiscale*. Tandis que jusqu'à présent le développement de la législation fiscale a été exposé de temps en temps dans des articles avec commentaires, on publiera dorénavant et régulièrement un aperçu documentaire des pays les plus importants, de façon systématique. S'il y a pour cela une raison exceptionnelle, un article pourra paraître dans la rubrique I et un texte ou autre document dans la rubrique V (voir ci-après).

III. *Jurisprudence*. Jusqu'à présent, l'importance de cette rubrique ne s'est pas fait sentir assez. On donnera régulièrement des aperçus des principales décisions des principaux pays et considérées comme importantes du point de vue du Bulletin. Eventuellement, ces aperçus seront complétés par un article de la rubrique I ou autres.

IV. *Ouvrages publiés*. On en donnera un compte rendu systématique. On publiera en outre des comptes rendus relatifs aux ouvrages acquis par la bibliothèque.

V. *Documents*. Circulaires administratives de grande importance,

textes ou fragments de nouvelles lois importantes, exposés des motifs (ou extraits), discours relatifs aux budgets, statistiques fiscales, comptes rendus de conférences, courtes nouvelles d'autres périodiques pouvant avoir quelque intérêt.

VI. Le dictionnaire d'expressions techniques, en 4 à 6 langues, avec des commentaires. Pour cette dernière partie, on est encore à la recherche de collaborateurs d'une haute compétence.

Le BULLETIN paraîtra tous les deux mois.

Outre le BULLETIN, le Bureau de Documentation publiait des monographies sur des conventions fiscales internationales. On continuera cette série, mais sous la forme de *suppléments au Bulletin*. Le nombre de ces suppléments par an dépendra du volume de chacun d'eux.

Ceux qui reçoivent le Bulletin pourront s'abonner à ces suppléments pour le prix réduit de 6 *florins par an*. Pour les autres ce prix sera de 12 florins par an.

Anciens numéros du Bulletin:

Ceux des abonnés qui désirent se procurer un exemplaire des Volumes I (1946/47), II (1948), ou III (1949) sont priés de nous écrire aussi tôt que possible. Il y en a encore un nombre très restreint que nous ne pourront réserver que pour ceux de nos lecteurs qui nous écriront avant le 1er Avril 1951. Le prix est de 10 florins le volume (avec reliure 12 florins). Leur commande doit être accompagné d'un chèque pour le montant total.

Enfin, les non-membres peuvent s'abonner au „*Documentation Service*", paraissant deux fois par mois et contenant des références concernant la législation fiscale et donnant une bibliographie en matière fiscale. Prix: 7.50 florins par an. Un numéro-spécimen sera envoyé sur demande.

UNIFICATION DES SYSTÈMES CÉDULAIRE ET GLOBAL DES IMPÔTS SUR LES REVENUS NOTAMMENT EN CE QUI CONCERNE LES PRODUITS DE LA FORTUNE ET LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX[1])

par

PAUL DUSSAUSSOIS

Président de la Commission d'Etudes Economiques, Financières, Fiscales et Administratives du Syndicat National des Cadres de l'Administration des Contributions Directes et du Cadastre.

„Les Lois sont les rapports nécessaires qui dérivent de la nature des choses" dit MONTESQUIEU.

Jamais ce grand principe de législation n'a été si actuel.

C'est parce que les lois fiscales de chacune des nations ne répondent plus à la nature des choses qu'il est devenu indispensable de les changer et de procéder à la réforme d'ensemble nécessaire pour harmoniser les régimes disparates et contradictoires qui sont des obstacles au plein développement d'une civilisation pacifique.

I. NATURE DES CHOSES.

L'Esprit Révolutionnaire.

On peut dire de notre époque qu'elle est révolutionnaire en ce sens qu'elle porte en elle un grand désir de changement de la condition humaine.

Ce désir de changement est motivé par le sentiment d'injustice que donnent le spectacle de la vie quotidienne et l'étude de l'histoire de nos institutions économiques.

L'homme a de plus en plus conscience que les progrès de sa condition ne sont pas à la mesure des progrès de ses moyens.

---

1) Cette monographie a obtenu le lauréat du Prix Mitchell B. Carroll 1950 qui a été accordé à l'occasion du quatrième Congrès International de Droit Fiscal, tenu à Monte Carlo les 21, 22 et 23 Septembre 1950. voir page 414, al. 3 du présent numéro).

Il s'interroge sur la valeur de ses méthodes; il les met en doute; et il veut en changer.

Quand le résultat de ce processus intellectuel et moral l'aura conduit à choisir une nouvelle voie, ce qu'on appelle la révolution sera chose faite. Mais il est plus difficile aux hommes de fixer la voie de leur destin que de le réaliser. C'est dire qu'il n'y a de vraie révolution que celle qui s'accomplit dans les esprits.

Les Idées forces.

Le monde moderne tend à penser que toute théorie, toute organisation qui conteste à la personne la vocation du choix responsable ou en raréfie l'exercice est malfaisante.

Par ailleurs la dominante de notre conception de l'organisation sociale est l'abolition des privilèges.

Enfin le monde recherche un principe d'unité.

On conçoit sans peine que la réforme d'une fiscalité qui n'est presqu'une énumération de privilèges soit à l'ordre du jour.

Le monde fait deux applications immédiates de ces idées mères:

1°. — la liberté de la personne et celle de l'esprit sontim prescriptibles;

2°. — la possession privative et la jouissance égoïste des fruits de la terre, de l'activité humaine et de la civilisation ne sont justifiées que dans la mesure où les besoins physiques et moraux minima de l'ensemble des humains auront été satisfaits. C'est-à-dire que la valeur personnelle et le service rendu peuvent seuls justifier l'attribution, au profit d'un individu, d'une part exceptionnelle du surplus des avantages disponibles, après satisfaction des besoins normaux minima et constitution des réserves nécessaires.

La fiscalité dans le cadre des idées forces.

Une fiscalité ne peut donc être efficiente qu'autant que son application permettra de fixer l'importance de la cotisation à demander à chacun, ou de l'allocation à lui accorder, eu égard aux ressources connues, aux besoins minima et à l'importance des réserves à constituer.

Cette fiscalité ne peut être acceptable que si la méthode administrative est assez claire et assez simple pour que sa mise en oeuvre

constitue le minimum d'entrave à la liberté et à la production des ressources.

Distinction des problèmes.

La solution cherchée comporte trois ordres de problèmes:

1°. — Fixer les ressources minima à exempter et à garantir. C'est le problème de la fixation du minimum vital.

Fixer l'importance des réserves à constituer sur le revenu national. C'est le problème des investissements publics et de l'épargne privés.

Cet ensemble constitue un problème politique.

2°. — Fixer les bases de la répartition de la contribution individuelle aux charges de l'Etat.

C'est le problème fiscal.

3°. — Choisir l'organisation administrative chargée de contrôler. et de fixer les bases individuelles de cotisation.

C'est le problème administratif.

Ces problèmes ne peuvent être résolus que dans l'ordre de leur énonciation. C'est ce que explique que toutes les tentatives de réformes faites jusqu'ici aient nécessairement échoué.

Les données.

Ces problèmes, pour être résolus, supposent connues les données suivantes:

1°. — Importance des ressources nationales.

2°. — Importance de l'ensemble des ressources individuelles minima à garantir à chacun.

3°. — Importance des réserves à constituer sur les ressources:

a) réserves publiques — Investissements dans les services natinalisés.

b) réserves privées — Faculté d'épargne privée.

La discussion du budget de 1950, en France, si l'on y réfléchit bien, n'a été qu'un effort, plus ou moins conscient, tendant à fixer ses données. Les résultats acquis sont encore médiocres parce que personne n'a systématisé la discussion et les ordres de grandeurs nécessaires sont à peine esquissés. Les antagonismes étaient mar-

qués par deux désirs contradictoires: introduire plus de justice dans la fiscalité et maintenir les privilèges acquis. C'est uniquement pourquoi la réforme fiscale a été remise à plus tard.

Mais, si médiocres que soient les résultats et si imprécises que soient les données du problème fiscal, le moment est imminent où seront fixés les ordres de grandeur des 5 données essentielles ci-dessus.

Leur résultante donnera le taux des impôts qui doit être le seul point d'application de la politique sur la fiscalité — problème technique.

Fiscalité et subventions.

L'impôt étant conçu come une participation de l'Etat dans le revenu national, le problème fiscal consiste donc uniquement à répartir, en fonction des revenus individuels supérieurs au minimum exempté, évalués selon une commune mesure, le montant global, préalablement fixé, de la participation de l'Etat.

C'est un système de répartition qui pour demeurer juste est exclusif de toute exemption particulière.

Que si l'Etat décide, pour des motifs d'intérêt général de favoriser telle catégorie de contribuable ou telle activité économique, il conviendra de procéder par voie de ristourne sur le montant préalablement fixé de la cotisation normale.

Ainsi seront mesurables, donc connues, les subventions accordées aux bénéficiaires.

En aucun cas, sous peine de ruine du système, la situation actuelle qui consiste à accorder des subventions occultes ne peut être maintenue.

II. CONSEQUENCES A TIRER DE LA NATURE DES CHOSES.

Il importe de trouver un système fiscal qui permette à l'Etat de participer en même temps que le Capital et le Travail, au partage du revenu national.

Il importe aussi de retenir que la plupart des prélèvements effectués en vertu du régime de la Sécurité Sociale ne sont pas autre chose que des prélèvements fiscaux.

Et enfin que rien ne différencie une exemption fiscale d'une subvention économique ou d'une allocation sociale.

III. APPLICATION DES IDEES-FORCES

La fiscalité en vigueur.

Dans ses grandes lignes, notre fiscalité se compose:

1°. — de multiples taxes sur la dépense (taxes sur le chiffre d'affaires, taxe à production, etc.);

2°. — de multiples taxes sur les revenus (impôts cédulaires, impôt général, taxes accessoires);

3°. — de multiples taxes sur le capital (droits de succession, droits de mutation, taxe de main-morte, taxe sur les opérations de bourse, etc.).

4°. — de multiples taxes locales (patente, contribution mobilière et taxes annexes);

5°. — de multiples retenues, perçues au titre de la Sécurité sociale.

Divers abattements et exemptions sont prévus, qui constituent autant de subventions indirectes et qui ruinent l'efficacité de l'ensemble. L'évasion est considérable.

Les principes de la réforme.

Nous proposons de substituer à ces prélévements divers, qui se juxtaposent et se superposent vainement dans la plus grande confusion:

1°. — Pour couvrir les dépenses d'intérêt général:

A. Une retenue économique, prélevant, sans cascade, sur la richesse créée par chaque entreprise, un impôt supporté indirectement par le consommateur sur l'ensemble de ses dépenses.

B. Une contribution nationale composée de trois éléments:

a) un impôt unique sur le revenu global;
b) un impôt statistique sur le capital;
c) une ristourne fiscale proportionnée à la situation de famille.

2°. — Pour couvrir les dépenses d'intérêt local: une contribution locale, à caractère réel, répartie entre les usagers des biens situés dans chaque commune.

Une simplification réelle.

Ainsi seraient supprimées toutes les taxes sur le chiffre d'affaires,

tous les impôts cédulaires, toutes les retenues pour la Sécurité Sociale, tous les impôts sur les capitaux et tous les impôts locaux.

L'ensemble est simple, clair et efficace.

Il permettra aux entreprises de diminuer considérablement les frais consacrés actuellement à l'accomplissement du devoir fiscal, de réduire sensiblement le taux de l'impôt et de juguler la fraude.

La retenue économique.

Le but essentiel de toute entreprise est de créér des richesses.

La production nationale est la somme des richesses créées par l'ensemble des entreprises.

La retenue économique s'appliquera donc à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique (entreprise individuelle ou société) et quelle que soit la nature de leur activité (profession commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale).

La richesse créée ou ,,valeur ajoutée'' ne doit être frappée qu'une seule fois, de manière que l'incidence de l'impôt sur les prix soit directe et uniforme.

Le revenu créé par l'Economie est normalement partagé entre trois bénéficiaires:

1°. — le travail (ouvriers, employés, administrateurs, gérants);
2°. — le capital (apports, emprunts);
3°. — l'Etat (impôts divers).

Un juste équilibre doit être assuré entre les parts de chacun des participants.

La part de l'Etat doit être proportionnelle à celle des deux autres participants. Elle peut donc être calculée sur le total des rémunérations versées au travail et au capital.

Pour fixer la part de l'Etat, il suffit en définitive d'additionner le montant, déterminé par la comptabilité de l'entreprise, des salaires, des bénéfices et des intérêts.

A défaut de richesse créée, aucun impôt ne peut être établi.

Toutefois, en cas de déficit, la retenue due sur les salaires et intérêt versés, ne pourrait être réduite.

On pourrait craindre, a priori, que l'absence de comptabilité dans un grand nombre d'entreprises (petit commerce, artisanat, exploitation agricole) fasse échec au système. Mais on notera que,

plus une entreprise est petite, plus le produit réel est facile à dégager. Il s'identifie avec le bénéfice pour l'entreprise travaillant sans main d'oeuvre. Elle est fonction d'éléments simples (achats et ventes). Dans ces conditions, la méthode d'évaluation administrative, dite actuellement forfaitaire, est possible et souhaitable.

Au-dessous d'un minimum de chiffre d'affaires, à défaut de comptabilité complète, la base à considérer sera donc la différence entre les achats et les ventes.

Les autres entreprises, dotées de comptabilités régulières, devront se conformer aux règles d'évaluation précisées dans le Plan comptable, ce qui assurera l'homogénéité des taxations.

La retenue économique remplacera toutes les taxes indirectes sur les affaires.

Saisissant le revenu national à sa source, sans distinguo subtil, la retenue économique permettra de parachever la réforme amorcée par le décret du 1er Octobre 1948, qui a mis l'impôt sur les salaires à la charge des entreprises, en impliquant également le transfert des autres impôts cédulaires, et accentuée la loi du 14 Septembre 1948, qui autorise la fusion des retenues fiscales et des cotisations sociales.

Il en résultera une simplification évidente des obligations fiscales et un allègement profitable des charges d'administration des entreprises.

Perçue par acomptes mensuels, cette unique retenue sera liquidée annuellement d'après le résumé du compte d'exploitation joint à la déclaration unique.

La contribution nationale.

A la retenue économique établie sur la richesse créée, sans tenir compte de la personnalité du contribuable, s'oppose la contribution nationale, impôt essentiellement personnel, fixé suivant la faculté contributive nette de chaque citoyen.

La faculté contributive se compose de deux éléments actifs: le revenu et le capital, et d'un élément passif, le droit au minimum biologique d'existence, variable selon la situation de famille.

La Contribution nationale sera donc la résultante de la taxation du capital et du revenu, d'une part, et de l'attribution de la ristourne fiscale due à raison du minimum biologique, d'autre part.

a) *Taxation du revenu:*

Le revenu à retenir est le revenu global de l'année, c'est-à-dire la somme des gains nets de toutes catégories, y compris les plus-values réalisées sur les éléments du capital et tous autres enrichissements tels qu'heritages ou donations, évalués selon une commune mesure. Néanmoins, à titre transitoire, on peut admettre que ces derniers profits continueraient à être l'objet d'une taxation distincte, mais avec liquidation commune.

L'impôt est proportionnel, sans aucun abattement à la base, mais, à titre transitiore, la progressivité résultant de la ristourne familiale peut être accentuée par une surtaxe.

b) *Taxation du capital:*

Le capital à retenir est la somme des valeurs des biens dont le contribuable est propriétaire au 1er Janvier de l'année de l'imposition, déduction faite de ses dettes. La réévaluation est quadriennale. Elle facilite le contrôle et la péréquation de l'impôt sur le revenu.

L'impôt est proportionnel, sans aucun abattement à la base; son taux n'excède pas la différenciation des impôts cédulaires qu'il remplace.

c) *Ristourne fiscal:*

Une allocation est créditée mensuellement au compte de chaque contribuable. Son montant est uniforme pour tous, adultes ou enfants. Elle vaut abattement à la base sur tous les impôts. Elle fusionne les réductions fiscales pour charges de famille avec les allocations familiales. Elle fusionne également le minimum fiscal avec le minimum social assuré aux économiquement faibles ou aux vieux travailleurs. Dans tous les cas où le montant de la ristourne excèdera le montant des impôts dus, les bénéficiaires percevront mensuellement la différence.

La contribution locale.

Les charges d'intérêt local doivent être réparties entre les usagers des services départementaux et communaux. L'impôt sera réel et proportionnel à la valeur des biens situés dans la commune (terres, immeubles bâtis, fonds de commerce ou d'industrie, cheptel vif et mort, etc.).

La valeur à retenir en vue de la répartition doit être la valeur locative. Quoi qu'il en soit, il importe que l'administration procède, en 1949, à l'évaluation générale des biens en valeur vénale et en valeur locative, pour assurer une commune mesure et pour fonder un contrôle, sérieux des revenus et des capitaux.

Ces évaluations seraient révisées tous les quatre ans.

Les collectivités locales assument des services d'intérêt général (instruction publique, assistance publique, etc.). Pour y faire face, l'Etat allouera aux budgets communaux un pourcentage uniforme du produit de l'impôt sur le capital établi sur les propriétés situées dans la commune. Il allouera aux budgets départementaux un pourcentage uniforme sur le produit de l'impôt sur les revenus taxés dans le département.

Ainsi, les budgets locaux recevront une part substantielle des impôts perçus par l'Etat qui, sauf cas exceptionnel de subvention indispensable, leur assurera un équilibre sans aléas. Ce système aura l'avantage d'amorcer la décentralisation souhaitable et de renforcer l'autonomie de gestion communale.

Acomptes Mensuels.

La lourdeur actuelle de l'impôt et la nécessité d'alimenter régulièrement le Trésor obligent à fractionner les paiements.

Chaque mois, tous les chefs d'entreprise auraient à verser un acompte de retenue économique. La base en serait le produit de la multiplication du chiffre d'affaires du mois par le coefficient de valeur ajoutée constaté dans l'entreprise au cours de l'année précédente, ou fixé par profession.

En ce qui concerne la contribution nationale et la contribution locale, les acomptes seraient égaux au 1/12° des impositions de l'année précédente. Cette modalité n'est qu'un assouplissement du régime des acomptes provisionnels en vigueur.

Le solde serait réglé d'après la déclaration annuelle commune aux divers impôts.

Participation des délegués des contribuables.

Les délégués des contribuables participeront à la juste répartition de l'impôt, au sein des commissions locales, mais le secret profession-

nel serait maintenu pour la retenue économique et la contribution nationale.

Taux et rendements.

Le taux de la retenue économique doit être une fraction simple, applicable mentalement. Etant donné le volume des dépenses à couvrir et celui de la production nationale, il faut envisager le taux de 1/5° sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire 1/4 de la rémunération totale du travail et du capital. On peut en attendre théoriquement plus de 1.500 milliards pour la France.

Le taux constant de l'impôt sur le capital serait de 1/2 $^0/_{00}$. Son produit théorique serait de 150 milliards.

Le taux de base de l'impôt sur le revenu serait de 10 %. Son produit théorique serait de 600 milliards pour la France.

L'impôt serait rendu progressif par une surtaxe provisoire de 20 % sur la branche du revenu excédant le décuple de la ristourne familiale. Cette surtaxe produirait théoriquement 100 milliards.

Le plafond de l'impôt personnel serait ainsi réduit à 50 %, taxation du capital y comprise.

Mais, au départ, pour faciliter les transitions, il faudrait envisager 10 décimes additionnels, produisant 700 milliards qui seraient réduits d'année en année pour parvenir au taux de base de 10 %.

Le total brut des impositions nationales serait donc de 3.000 milliards. La ristourne fiscale serait de 3.000 frs par personne et par mois. Elle coûterait 1.500 milliards.

En définitive, le produit net du système proposé serait théoriquement de 1.500 milliards.

Pour compenser éventuellement les moins-values provenant des événements imprévisibles et des approximations inévitables, la loi des Finances pourrait ajouter 1 ou 2 décimes complémentaires à l'impôt sur le revenu (1 décime valant théoriquement 70 milliards).

Le taux de la contribution locale est obtenu en divisant le montant des dépenses d'intérêt local autorisées par le total des bases d'imposition recensées. Il sera donc variable d'une année et d'une commune à l'autre.

IV. AVANTAGES DU SYSTEME FISCAL PROPOSE.

La Réforme proposée répond aux principaux objectifs poursuivis: simplicité—clarté—efficacité—universalité.

Elle constituerait pour tout Gouvernement l'instrument indispensable, à la fois stable et souple, approprié au rétablissement de l'équilibre financier par l'harmonisation des prix, des salaires er des impôts.

Basée essentiellement sur la productivité individuelle, elle aurait d'ailleurs le mérite d'apporter une précieuse information statistique.

Si l'ont retient que la Civilisation actuelle tend de plus en plus à remplacer l'homme par la machine, la charge de l'impôt pourra être sensiblement allégée par la revalorisation et la péréquation judicieuse, au profit du Trésor, des prix irrationnels des différentes formes de l'énergie naturelle, et par la conversion progressive de la retenue économique en taxation directe de l'énergie.

Ce transfert de charges consoliderait l'équilibre budgétaire et permettrait de parer logiquement au chômage accidentel et au relèvement opportun des allocations.

Le système que nous préconisons présente à nos yeux l'avantage primordial d'être universel, donc susceptible d'application dans tous pays européens qui tendent vers la Fédération.

Que si, en raison de la situation économique particulière de chacune des nations, on est amené à différer la péréquation des taux des impôts perçus par chacune d'elles, le système envisagé permettrait, par l'utilisation judicieuse des tarifs douaniers, de pallier les inconvénients du déséquilibre présent.

La structure simple de cette Fiscalité, qui comporte possibilité accrue de localisation des ressources imposables, faciliterait sans nul doute la solution équitable des cas de double imposition et l'harmonisation internationale souhaitée.

Et nunc erudimini qui judicatis terram.

I

LA FISCALITÉ ITALIENNE ET LA FAMILLE SELON LA LÉGISLATION ACTUELLE [1])

par

le doct. GUSTAVO ALDOLFO NOBILE

JUGE

I. Introduction

L'émanation des lois qui attribuent en droit fiscal une situation spéciale aux familles nombreuses, n'est pas un fait nouveau dans l'histoire. Jadis dans l'Empire des Perses, le roi DARIUS (548—485 a. C.) établit des récompenses en faveur des pères, ayant le plus grand nombre d'enfants.

Le droit romain classique octroya plusieurs bénéfices aux personnes mariées avec enfants, surtout dans le cas où elles eussent beaucoup d'enfants; au contraire il infligea de considérables désavantages patrimoniaux aux célibataires ou *orbi* (sans enfants); de même dans les relations entre les personnes mariées les conjoints sans enfants peuvent recevoir seulement la dixième partie de la succession, et en outre l'usufruit de la troisième partie; tandis que, s'ils ont eu des enfants d'autre mariage ou des enfants en commun, morts après le neuvième jour de vie, ils peuvent recevoir pour chaque enfant une dixième partie de plus, et, dans la deuxième hypothèse aussi un tiers du patrimoine en pleine propriété: de même les femmes, qui ont enfanté trois fois, dans le cas où elles soient ingénues, ou quatre fois, s'elles soient affranchies, jouissent du *jus liberorum*,

[1]) Consulter à ce sujet, entre autres ouvrages:
LUIGI EINAUDI, Il sistema tributario italiano, Torino 1939; BOIDI A., I provvedimenti tributari demografici, Torino 1931; GRECO G., Agevolazioni ed esenzioni tributarie a favore delle famiglie numerose, Milano 1942; FRANCHINI A., Famiglie numerose e sgravi tributari, dans Giust. trib. 1929 pag. 175; BELLONZI F., Esenzioni tributarie alle famiglie numerose, Conegliano 1940; ZERBINATI C., Famiglie numerose; dei termini di presentazione delle demande di esenzione e delle denunzie di cessazione, dans Giust. Trib. 1936, I, 513; FICCA L., Famiglie numerose; procedura per la esenzione tributaria, dans Giust. Trib. 1936, 437; GRECO G., Agevolazioni varie a tutela del patrimonio delle famiglie numerose, con particolare riguardo a quelle rurali, dans Dir. e pratica Trib. 1941, 26.

qui n'apporte pas seulement la pleine liberté de tester, mais aussi l'exemption de la tutelle agnatique.

Dans l'époque impériale les facilitations augmentèrent, et on arriva à distribuer les terres aux citoyens, qui avaient trois enfants ou plus (quibus terni pluresve liberi essent).

Si on arrive ensuite à la moitié du s.XVII nous trouvons en France le Roi *Louis XVI*, qui exonère de tous les impôts les hommes et les femmes avec douze enfants ou plus vivants.

Dans le s. XVIII en Angleterre le ministre PITT, par le décret de 1797, attribua une spéciale récompense en argent aux pères de famille nombreuse.

Enfin nous pouvons mentionner NAPOLEON IER, qui ordonna qu'un de sept garçons, nés par légitime mariage, fût à la charge de l'Etat.

Quelles sont les raisons qui ont fait accueillir, même dans les Etats modernes, le principe, qu'on doit faire cas de la situation sociale (état civil, nombre d'enfants) en matière d'impôt? Il y a des raisons politique-sociales et des raisons économique-tributaires.

Dans les régimes dictatoraux, dans lesquels existe le principe que „le nombre est force" l'Etat emploie sans doute tous les moyens pour empêcher la répression des naissances et pour faire augmenter la population.

Pour atteindre son but, l'Etat ne rend pas seulement plus graves les peines pour quelques crimes (avortement procuré, etc.) mais il emploie aussi les moyens fiscaux, qui sont les plus persuasifs, puisqu'ils sont ceux qui frappent plus directement la totalité des citoyens; voici par consequent l'application de l'impôt sur les célibataires, voici les facilitations et les exemptions tributaires en faveur des familles nombreuses: c'est-à-dire de celles qui donnent à la Patrie le plus grand nombre de soldats.

Cependant il y a des Etats démocratiques et, par tradition, pacifiques, tels que la Suisse, qui seulement par des raisons économique-tributaires font cas de la charge de famille. En effet, à parité de revenus, il y a une grande différence de capacité de contribution entre le célibataire et le père d'une nombreuse famille; tandis que le premier peut employer tout son revenu pour satisfaire ses besoins individuels, par contre le père de famille doit prendre soin de lui et de ses enfants avec son revenu; de sorte qu'il

doit limiter la satisfaction de ses besoins personnels, qui sont moins importants pour les exigences de la famille. Ce serait contraire aux principes de justice tributaire charger également deux citoyens, lesquels, bien qu' ils aient le même revenu, ont des passivités et des charges différentes; et il n'est pas juste obliger le contribuable à donner à l'Etat la richesse, qu'il doit au contraire employer pour les besoins de sa famille.

Donc pour atteindre une péréquation tributaire, à parité de revenu, mais avec une charge de famille différente, les dispositions relatives aux facilitations en faveur des familles nombreuses (sauf les cas dans lesquels on concède l'exemption totale) laissent toujours exempt d'impôt cette partie du revenu, qui représente approximativement la majeure charge supportée par le père de famille comparativement aux autres contribuables sans charges familières.

En Italie la première loi qui a octroyé des exemptions tributaires en faveur des familles nombreuses (Loi 14 juin 1928 n. 1312) fut publiée surtout par des raisons politique-sociales, à cause du régime qui était alors en vigueur, qui voulait recompenser ces familles qui constituaient, comme on peut lire dans la Relation au projet de loi, ,,un des éléments les plus solides de la puissance et de l'avenir de la Nation.''

Lorsqu'il fut rétabli en Italie le régime démocratique, avec un gouvernement dont la majorité est demo-chrétienne, tandis qu'on a cru logique abolir l'impôt sur les célibataires, on a gardé, non seulement pour des raisons économiques, mais aussi éthique-sociales, les facilitations déjà octroyées aux familles nombreuses, en ayant cependant atténué leur portée.

II. Les sujets des allégements tributaires.

La loi 14 juin 1928 n. 1312 octroya pour la première fois en Italie des facilitations tributaires en faveur des familles nombreuses. La loi surnommée pourtant faisait une distinction entre les contribuables, qui étaient employés ou dépendants (y compris les retraités) de l'Etat et des autres corps publiques et tous les autres contribuables, qui n'appartenaient pas aux susdites catégories; pour les premiers il suffisait avoir à la charge sept enfants ou plus pour jouir de l'exemption; tandis que pour tous les autres contribuables

il fallait avoir à la charge douze enfants ou plus; ou bien qu'ils eussent eu douze enfants ou plus nés vivants et viables, desquels au moins six fussent à la charge du contribuable. Cette distinction paraissait bien justifiée par l'opportunité de traiter avec plus de bienveillance la catégorie des employés, laquelle, en tirant son revenu du travail accompli dans les administrations publiques, ne pouvait pas cacher ses revenus.

Successivement avec la loi 20 mars 1940 n. 224, on abolit toutes les distinctions, en octroyant les allégements tributaires à tous les contribuables, qui avaient à la charge sept enfants ou plus de nationalité italienne, à partir du 1er janvier de l'année successive à celle de la naissance du septième enfant. En outre on établissait que, même si le nombre des enfants était devenu inférieur à sept, le traitement spécial continuât sans interruption, jusqu'au 31 décembre de l'année, dans laquelle l'ainé des enfants, qui concourissait à former le nombre de sept enfants, à partir du dernier-né, eût vingt-huit ans.

Les enfants morts en guerre étaient considérés comme vivants et à la charge de la famille.

L'art. 30 du D.L.L. 19 octobre 1944 n. 384, actuellement en vigueur limite les exemptions tributaires à ceux qui ont effectivement à la charge sept enfants ou plus; si le nombre des enfants qui sont dans les susdites conditions, se réduit à non moins que cinq, l'exemption continue à compéter seulement dans la mesure de la moitié; aucune exemption n'est dûe lorsque le nombre des enfants se réduit à moins que cinq. Les enfants morts en guerre sont considerés comme vivants et à la charge du contribuable.

La réduction et la cessation entrent en vigueur dès le 1er janvier de l'année successive à celle dans laquelle on a envisagé l'événement, qui cause cette situation spéciale.

Selon les règles actuellement en vigueur, pour octroyer les exceptions de nature sociale on doit tenir compte: a) de l'existance de sept enfants au moins effectivement à la charge du contribuable: b) de la nationalité italienne.

A l'égard de cette deuxième qualité requise, il est logique que les allégements fiscaux s'étendent seulement aux citoyens italiens, puisque il s'agit de concessions aboutissant à la potentialité démografique de la Nation.

Ce que nous devons entendre pour „enfants à la charge" le législateur même l'a éclairci (art. 3 loi 14 juin 1928 n. 1312), en établissant qu'on doit considérer à la charge non seulement les fils morts en guerre et les enfants mineurs, mais aussi les majeurs (hommes et femmes, à condition que celles-ci soient nubiles), lorsqu'ils soient inhabiles au travail et qu'ils soient incapables de gagner leur vie directement.

L'inhabilité au travail doit être permanente et doit dépendre d'un défaut physique ou psychique, tel qu'il empêche à la personne inhabile de gagner sa vie avec son travail.

Aux buts de la concession des allégements on doit comprendre dans le nombre des enfants, non seulement les légitimes et les légitimés, mais aussi les enfants naturels reconnus. Aussi les enfants utérins et consanguins sont compris dans le nombre des enfants, mais seulement en faveur de leur propre père ou mère. Au contraire, aux buts du minimum pour la concession des allégements, les enfants adoptifs et affiliés sont exclus, puisqu'ils n'appartiennent pas à la filiation naturelle.

Les exceptions de nature sociale sont appliquées aux familles nombreuses, aussi dans le cas où les parents soient morts.

En effet l'art. 2 du R. D.10 août 1928 n. 1944 établit que, lorsqu'une famille, considérée nombreuse (c'est-à-dire avec sept enfants ou plus) soit privée du père et de la mère, qui étant vivants, auraient joui des allégements de la loi, les susdites concessions soient octroyées proportionnellement, entre les limites fixés par la loi, aux revenus propres des enfants mineurs ou inhabiles d'une manière permanente, qui concourent pour faire le minimum légal.

La loi établit encore (art. 2 du susdit R.D. 1928 n. 1944) que les bénéfices des exemptions et des facilitations, entre les limites fixés par la loi, s'étendent à tous les deux parents, lorsque, pour rejoindre le nombre des enfants, nécessaire pour obtenir les allégements tributaires, on tient compte seulement des enfants germains; au contraire, lorsqu'il faut compter aussi sur les enfants utérins ou consanguins ou naturels reconnus, pour atteindre le minimum légal, les exemptions et les facilitations sont octroyées seulement pour les impôts, taxes et contributions que le seul parent des enfants surnommés doit payer.

III. L'objet des allégements et des exemptions.

A). Les allégements et les exemptions, en matière d'impôts directs, ont étés disposés par le législateur:

1). pour l'impôt complémentaire progressif sur le revenu. Cet impôt, institué en Italie avec le R.D. 30 décembre 1923 n. 3062, frappe le revenu total de chaque contribuable, net d'impôts, de passivité et de frais pour la production du revenu même.

Le législateur a octroyé de remarquables allégements aux contribuables, c'est-à-dire des déductions sur le revenu, en tenant compte du nombre des enfants à l'entretien desquels le contribuable doit pourvoir.

Cette déduction consiste dans un vingtième du revenu net, cependant jamais en mesure qui dépasse le L. 10.000 par chaque personne de la famille, exclus le contribuable et son conjoint.

On doit considérer personnes de la famille les enfants légitimes, lorsqu'ils sont incapables de gagner leur vie avec leurs revenus, dont le père ou la mère n'ait pas l'usufruit légal, et dans le cas où ils soient mineurs pas encore émancipés, ou inhabiles au travail d'une manière parmanente, ou en âge pas supérieur à 25 ans si encore étudiants ou apprentis en période de formation et donc sans activité lucrative; les enfants reconnus ou adoptifs (auxquels les affiliés sont parifiés, art. 16 D.L. 19 octobre 1944 n. 384) avec certaines conditions; les enfants naturels, les enfants trouvés, les beaux-fils vivant à la charge du conjoint, les parents et les beaux-pères en âge pas inférieur à 60 ans, et la mère et la belle-mère veuve, dans le cas où elles vivent avec le contribuable et soient à la charge du même contribuable ou de son conjoint; et en général toutes les personnes qui, puisqu' elles sont unies par des liens de parenté ou d'affinité avec le contribuable, ont droit aux aliments selon le Cod. Civ., et lorsqu'on peut démontrer qu'elles jouissent de ce droit effectivement (art. 4 R.D.L. 29 juillet 1933 n. 1927; art. 2 D.L. 27 juin 1946 n. 87).

Pour ceux qui ont cinq enfants ou plus légitimes, vivants et à la charge, est octroyée la déduction d'un second vingtième, mais pas supérieur à L. 20.000 par chaque enfant, à partir du cinquième (art. 14 R.D.L. 21 août 1937 n. 1542 et art. 2 D.L. 27 juin 1946 n. 87).

Le contribuable, qui a à la charge sept enfants ou plus, a droit à l'exemption partielle jusqu'à L.500.000; si par exemple le revenu qui est envisagé, est de L. 700.000, l'impôt sera établi seulement sur L. 200.000 comme si les autres L. 500.000 n'existaient pas. Naturellement, si le revenu est inférieur à la valeur surnommée de L. 500.000, l'exemption sera totale.

2). pour l'impôt sur les revenus de richesse mobile.

L'impôt sur les revenus de richesse mobile frappe chaque revenu existant dans l'Etat, dont chacun est determiné par sa cause génératrice (intérêts des capitaux, profits de l'industrie, revenus dérivant d'une speculation commerciale, même isolée, etc.) sans égards, en général, aux conditions personnelles du rentier. (T.U. 24 août 1877 n. 4021 et successives modifications).

L'objet de l'impôt est constitué par les revenus de richesse mobile, c'est-à-dire par tous les revenus, qui ne sont pas frappés par les deux impôts fonciers sur les terrains et sur les édifices. A fin qu'un revenu imposable existe, il faut qu'il y ait une richesse nouvelle qui soit jointe à la richesse préexistante, que cette richesse soit en relation d'effet à cause avec quelques énergies déterminées ou forces productives (capital et travail), et que l'accroissement de la richesse dérivant de l'emploi du capital ou de l'activité humaine consiste dans une somme d'argent ou dans un profit déterminable en concret avec de l'argent.

L'art. 1er du R.D.L. 16 octobre 1924 n. 1613, qui modifie l'art. 54 de la loi organique, comprend en cinq catégories tous les revenus sujets à l'impôt mobilier: à la catégorie A appartiennent les revenus, qui dérivent exclusivement de l'emploi du capital; à la catégorie B les revenus mixtes dérivant du capital et du travail, c'est-à-dire les revenus commerciaux et industriels; à la catégorie C^1 les revenus du travail de nature douteuse, tel que les revenus professionnels; à la catégorie C^2 les revenus du travail de nature certaine et définitive, comme les appointements; à la catégorie D les appointements, les pensions et les provisions (les gages exclus) payés par l'Etat et par des autres corps publiques.

Les allégements sur l'impôt de richesse mobile en faveur des familles nombreuses consistent dans la réduction proportionelle des revenus qui sont envisagés, aussi à l'égard des autres impôts, de manière que soit exempt un revenu total jusqu'à L. 500.000 (D.L.

1947 n. 892). Cela va sans dire que l'exemption sera totale dans le cas où le revenu du contribuable, ayant droit aux allégements tributaires pour les familles nombreuses, ne dépasse pas le L. 500.000.

3). pour l'impôt sur les terrains et sur les édifices.

L'impôt sur les terrains est réglé par le R.D. 8 octobre 1931 n. 1572 et par les modifications successives. Cet impôt frappe le revenu dominical, c'est-à-dire soit le revenu foncier ou revenu „ricardiana", repésenté par les majeurs profits desquels les propriétaires des terres les plus fertiles jouissent; soit l'intérêt des capitaux employés d'une manière permanente dans le terrain pour en augmenter sa productivité (par exemple les constructions rurales, les oeuvres d'amélioration agraire, etc.).

L'impôt sur les édifices, reglé par la loi 26 janvier 1865 n. 2136 et par les modifications successives, en général frappe toutes les constructions immeubles, qui peuvent donner un revenu, et qui ne sont pas des constructions rurales (art. 16 T.U. 8 juin 1877 n. 3864), ou bien des ateliers industriels (R.D. 30 décembre 1923 n. 3069), qui sont exempts de l'impôt sur les édifices.

Pour les impôts même sur les terrains et sur les édifices, les contribuables, ayant une famille nombreuse selon la loi, ont droit à une réduction proportionnelle du revenu de manière qu'un revenu complessif de L. 500.000 soit exempt.

4). pour l'impôt sur les revenu agraires.

L'impôt sur les revenus agraires frappe le profit du coltivateur, indépendamment du revenu domical du propriétaire, grevé par l'impôt sur les terrains. Ce profit, qui auparavant était imposé seulement dans le cas où une personne, qui ne fût pas le propriétaire, jouît du revenu puisqu'elle avait affermée les immeubles, à présent a été frappé en tous cas de l'impôt mobilier (R.D. 4 janvier 1923 n. 16).

Aussi pour cet impôt, aux contribuables ayant famille nombreuse selon la loi, est octroyé un allégement proportionnel des revenus qui sont envisagés, de manière qu'un revenu complessif de L.500.000 soit exempt, avec les mêmes jugements précédemment indiqués.

5). pour l'impôt ordinaire sur la fortune.

Cet impôt, institué avec le R.D.L. 12 octobre 1939 n. 1529, modifié en loi 8 février 1940 n. 100 avec des changements, a été supprimé à partir du 1er janvier 1948 (art. 97 T.U. des dispositions

concernant les impôts extraordinaires sur la fortune, approuvé par le D.P. 9 mai 1950 n. 203).

Par l'art. 1er loi 20 mars 1940 n. 224 fut octroyée l'exemption totale de l'impôt ordinaire sur la fortune aux contribuables ayant une famille nombreuse; mais par l'art. 32 D.L.L. 19 octobre 1944 n. 384 l'exemption de l'impôt ordinaire sur la fortune a été limitée à la cotisation de la fortune jusqu'à la valeur imposable de L. 500.000

6). pour l'impôt extraordinaire progressif sur la fortune.

Cet impôt institué par le D.L. 11 octobre 1947 n 1131 a un caractère personnel et il frappe par des taux progressifs, la fortune totale possedée par les personnes physiques à la date de 28 mars 1947.

Par cet impôt sont grevés les contribuables, dont la fortune imposable, au brut d'une déduction fixe de L. 2.000.000, rejoigne la valeur de L.3.000.000. Cependant la loi (art. 39 T.U. cité) octroie quelques facilitations à faveur des contribuables, qui ont des enfants.

En effet du cumule des fortunes imposables des parents, chacune nette de la déduction établie de deux millions, a été admise une ultérieure déduction égale à un vingtième, avec un maximum de L. 300.000 par chaque enfant. Cette déduction est partagée proportionnellement entre les deux fortunes; mais la déduction n'est pas accordée lorsque le cumule, net de la déduction susdite, dépasse les dix millions de lire.

Le montant de la fortune est calculé dans la fortune de chaque enfant aux fins de l'impôt extraordinaire.

B. Les allégements et exemptions concernant les impôts indirects.

Les impôts sur les successions et sur les donations.

Les transfèrements de richesse à cause de mort, même présumée ou d'absence déclarée, et aussi les donations, sont grevées par deux impôts différents, tous les deux progressifs:

1°). l'impôt sur l'héritage global, qui frappe l'héritage global net, composé par toutes les donations, que les héritiers et légataires ont reçues du donateur postérieurement à l'entrée en vigueur du R.D.L. 4 mai 1942 n. 434 et lorsque l'héritage n'excède pas la valeur de L. 250.000, avec une gradation des taux qui varie de 1 % à 25 % (art. 6. et 10 D.L. 8 mars 1945 n. 90).

Les donations sont grevées du même impôt; cependant dans ce cas, pour la gradation du taux, on doit tenir compte des donations

que le donateur a fait déjà au même bénéficiaire, postérieurement à l'entrée en vigueur du R.D.L. 1942 n. 434. La loi établit (art. 7 et 9) que l'impôt sur l'héritage entier est réduit à la moitié, pour les transfèrements entre les ascendants et les descendants, ou bien entre les conjoints.

2°). Le normal impôt de succession, qui frappe chaque cotisation héréditaire et les legs (R.D. 30 décembre 1923 n. 3270), après que le montant de l'impôt précédant a été déduit de la valeur complessive de l'héritage (art. 13 D.L. 8 mars 1945 n. 90). Les taux varient selon le degré de parenté et la valeur de la cotisation héréditaire ou du legs: d'un minimum de 1% jusqu'à une valeur de L. 50.000 pour les transfèrements entre les ascendants et les descendants, compris les enfants naturels légalement reconnus; à un maximum de 80% pour les transfèrements entre les parents outre le quatrième degré, entre les parents par alliance et entre les personnes non apparentées, dont la valeur dépasse les 30 millions.

Les mêmes taux sont maintenus aussi pour les impôts sur les donations. Dans les successions directes ou entre les conjoints les cotisations d'héritage ou de legs jusqu'à L.100.000 sont exempts d'impôt.

Dans les successions légitimes et testamentaires des enfants adoptifs aux adoptants et dans les successions testamentaires du adoptant à l'enfant adoptif l'impôt est dû en mesure de la moitié de celui qui serait appliqué si le rapport d'adoption n'existait pas.

Dans les successions légitimes et testamentaires des parents en faveur des enfants naturels, qui ne sont pas reconnus et qui ne peuvent pas être reconnus, et dans les successions testamentaires de l'affiliant en faveur de l'affilié, l'impôt, augmenté d'un quart, est fixé comme pour les transmissions entre les ascendants et descendants.

La mesure de l'impôt, dûe par l'héritier, qui succède pour droit de représentation (art. 467 C.C.), est déterminée en considération du degré de parenté, qui existe entre lui (et non l'ascendant qu'il représente) et l'auteur de la succession (art. 1er D.L. 8 mars 1945 n. 90).

C. Les allégements et les exemptions concernant les tributs communaux et provinciaux.

En matière des allégements et des exemptions pour les tributs

communaux, le législateur a établi (art. 1er loi 14 juin 1928 n. 1312; art. 31 D.L.L. 19 octobre 1944 n. 384 et D.L. 1er septembre 1947 n. 892):

1°) L'exemption de l'impôt de famille. L'impôt de famille, discipliné par le T.U. 14 septembre 1931 n. 1175 et par les modifications successives, frappe les aisés de la famille, envisagées par les revenu et les rentes, quels qu'ils soient, et de tous les autres indices apparents, par des taux qui ne soient pas supérieurs à 12 % et qui peuvent être gradués en raison directe du revenu et en raison inverse de la population. Le susdit T.U. établit qu'on doit considérer la composition de la famille; il s'ensuit que dans le cas d'un envisagement, peut être déduit du revenu total un vingtième par chaque personne de famille à entretenir, à condition que le revenu ne dépasse pas L. 10.000 par chaque personne (voir Cir. 15 mai 1946 n. 4).

En outre aux contribuables, qui doivent pourvoir à l'entretien de sept enfants ou plus, peut être octroyée l'exemption pour L. 500.000 de revenu net complessif.

2°). Les exemptions des surimpositions communales pour les terrains et les édifices. Selon le T.U. des Finances locales du 14 septembre 1931 n. 1175, les communes peuvent établir, en raison des limites fixés par la loi, une charge additionnelle aux impôts de l'Etat sur les terrains et sur les édifices. La loi octroie aussi la déduction proportionnelle pour les surimpositions communales sur les terrains et sur les édifices, de manière qu'il soit exempt un revenu complessif de L.500.000 en faveur des contribuables avec familles nombreuses, selon la loi.

3°). La loi octroie aussi, en faveur des contribuables qui doivent pourvoir effectivement à l'entretien de sept enfants ou plus, une déduction proportionnelle des revenus envisagés, de manière qu'un revenu complessif de L. 500.000 soit exempt de l'impôt communal sur l'industrie, établi par le R.D. 18 novembre 1923 n. 2538, lequel est appliqué à la charge de la personne qui exerce une industrie, en frappant le revenu net envisagé, selon l'impôt de richesse mobile.

4°). La loi du 14 juin 1928 n. 1312 octroie l'exemption totale en faveur des familles nombreuses, selon la loi, pour l'impôt communal de patente, pour l'impôt sur la valeur locative et pour les impôts communaux sur le bétail et en particulier sur les chèvres.

L'impôt de patente, qui est réglé par l'art. 165 du T.U. des Finances locales 1931 n. 1165 frappe les personnes qui exercent une industrie, un commerce, un art ou une profession, même pas continuellement, duquel reçoit un revenu, qui est exempt de l'impôt de richesse mobile, et qui, en tous cas, ne résulte pas encore envisagé aux effets de cet impôt.

L'impôt sur la valeur locative, réglé par le surnommé T.U. (art. 111) et par les modifications successives, est proportionné à la valeur locative des édifices, avec des taux progressifs.

L'impôt communal sur le bétail, réglé par l'art. 122 du susdit T.U. est égalé à une graduation des taux sur la valeur moyenne de chaque sorte de bétail.

Maintenant, selon l'art. 31 D.L.L. 19 octobre 1944 n. 384, l'exemption est attribuée seulement à ces familles, qui doivent pourvoir à l'entretien de sept enfants ou plus, dont le revenu complessif ne dépasse pas L. 500.000 (D.L. 1947 n. 892).

Donc, pour le revenu excédant L. 500.000 l'Etat pourra percevoir l'impôt.

En matière des allégements et des exemptions pour les tributs provinciaux, le législateur a établi (art. 1er, loi 14 juin 1928 n. 1312 et D.L. 1er septembre 1947 n. 892) la déduction proportionnelle des revenus envisagés pour les personnes qui doivent pourvoir à l'entretien de sept enfants ou plus, de manière qu'un revenu complessif de L. 500.000 soit exempt des surimpositions provinciales sur les terrains et sur les édifices, et de la charge additionnelle sur l'impôt sur les industries.

D) Les allégements et les exemptions concernant les taxes et les surtaxes scolastiques.

Selon l'art. 4 de la loi 20 mars 1940 n. 224, l'exemption des taxes et des surtaxes pour chaque ordre d'écoles et d'instituts, compris les Universités et les Instituts supérieurs, est octroyée seulement dans le cas où il y a des enfants nés vivants, de nationalité italienne et indépendamment du nombre des enfants à entretenir, dans la mesure suivante:

a) l'exemption totale en faveur des personnes qui ont eu sept enfants ou plus de nationalité italienne.

b) l'exemption de la moitié des taxes et surtaxes en faveur des personnes qui ont eu cinq ou six enfants de nationalité italienne.

L'exemption est suspendue pour les élèves qui doivent doubler la classe et pour les étudiants universitaires, qui doivent doubler le cours et qui sont hors de cours, ou bien qui n'ont pas surpassé chaque année les examens selon le programme des études, conseillé par la faculté pour l'année précédente ou un nombre des examens correspondant ou bien tel que les autorités accadémiques peuvent le considérer dans l'ensemble proportionné au programme susdit.

On a droit à l'exemption surnommée, seulement lorsque l'élève fréquente une école publique; aucun allégement n'est octroyé pour les taxes dûes aux écoles privées (loi 5 janvier 1939 n. 15).

L'allégement, qui consiste dans l'exemption partielle des taxes scolastiques, selon le nombre des enfants, peut coexister et se cumuler avec l'exemption des taxes, qui est octroyée aux éleves selon la votation du profit et de la conduite.

IV. Les formalités de procédure pour les concessions des allégements et des exemptions. Les controverses.

Selon les principes généraux, la personne ayant droit aux allégements, doit en demander l'application, selon les règles et les termes de la loi.

Le R.D. 10 août 1928 n. 1944 établit que les exemptions tributaires aux familles nombreuses doivent entrer en vigueur le premier janvier de l'année successive à celle dans laquelle se sont verifiées les conditions requises.

Les instances pour les allégements doivent être présentées entre le 31 octobre, ou bien entre le délai de trois mois depuis que les événements, qui accordent les allégements et les exemptions, se sont vérifiés, lorsque les trois mois périment après le 31 octobre.

Les instances, présentées hors des termes legaux, sont considérées valables pour l'année suivant celle pour laquelle elles furent requises.

L'instance, pourvue des documents du bureau d'anagraphe, certifiant que le contribuable est dans les conditions requises, pour etre admis au traitement spécial, doit être présentée au bureau distrectuel des impôts, au Commune, à la Province, ou aux Chefs d'Universités ou d'Instituts d'instruction, selon l'impôt ou la taxe dont on demande l'exemption.

La résolution de toutes les controverses sur les concessions des

allégements et des exemptions est dévolué aux mêmes Commissions pour les impôts directs, excepté celles concernant les exemptions en matière de taxes et des surtaxes des écoles.

V. Suppressions des allégements et des exemptions.

D'après l'exposé qui précède on voit que les exemptions tributaires, accordées aux familles nombreuses, sont limitées aux personnes qui doivent pourvoir à l'entretien de sept enfants ou plus. Dans le cas où le nombre des enfants, qui sont dans les conditions susdites, se réduit à non moins que cinq, le législateur consent que l'exemption, reduite à la moitié, soit encore accordée (art. 30 D.L.L. 19 octobre 1944 n. 384).

Dans le cas où le nombre d'enfants se reduit à moins que cinq le contribuable n'a plus droit à aucune exemption.

La personne, qui a joui de l'allégement tributaire, a le devoir de déclarer aux bureaux compétents (Bureau distrectuel des impôts, Commune, Province, etc.) la concession des conditions, qui ont déterminée l'attribution des allégements. Cette déclaration doit être présentée, en matière d'impôts directs, entre le 31 janvier de l'année solaire suivant celle dans laquelle se sont vérifiées les conditions surnommées (art. 6 R.D. 17 septembre 1931 n. 1608); au contraire s'il s'agit de tributs différents, appliqués par des bureaux divers de ceux qui sont du district, la déclaration de cessassion doit être présentée entre les trois mois à partir du jour dans lequel se vérifie la cessassion.

Dans le cas de déclaration omise, l'Etat établit des peines pécuniaires et en outre le paiement d'un surimpôt. La réduction de l'exemption à la moitié, dans le cas où le nombre d'enfants soit réduit à non moins que cinq, ou bien la cessassion de l'exemption même, doivent entrer en vigueur dès le 1er janvier de l'année successive à celle dans laquelle se vérifie l'événement qui l'a déterminé. Lorsque le droit à la jouissance des allégements a cessé, le contribuable doit déclarer ses revenus; les Bureaux procèdent à l'inscription en rôle des revenus, pour lesquels fut suspendue l'inscription, et aussi des revenus nouveaux qui se sont survenus pendant la période de validité des allégements, en donnant avis au contribuable, qui pourra réclamer aux Commissions des Impôts.

IMPOTS DIRECTS PORTUGAIS

par

Dr. VASCO N. P. FORTUNA, Lisbonne

La Nation Portugaise est un État unitaire, dont la législation fiscale est une pour tout le territoire métropolitain et insulaire (archipels de Madère et Açores).

La Constitution établit qu'il appartient à l'Assemblée Nationale (chambre politique), non seulement de voter les impôts, mais aussi, moyennant consultation préalable de la Chambre Corporative (chambre technique), d'autoriser le Gouvernement à percevoir les recettes de l'État et à payer les dépenses publiques. Une fois cette autorisation donnée, il incombe au Gouvernement d'élaborer et de mettre en exécution le budget.

En ce qui concerne les recettes. le budget portugais présente l'aspect d'ensemble suivant [1]):

Recette ordinaire:		
Chapitre 1er.	— Impôts directs généraux ...	1.426:230.000$00
,, 2ème.	— Impôts indirects	1.609:520.000$00
,, 3ème.	— Industries sous régime tributaire spécial	291:903.800$00
,, 4ème.	— Taxes-Recettes de services divers	250:146.500$00
,, 5ème.	— Domaine privé, entreprises et industries de l'État-Participations dans les profits .	289:843.713$00
,, 6ème.	— Revenus de capitaux, actions et obligations de banques et sociétés	21:020.909$00
,, 7ème.	— Remboursements et restitutions	344:593.730$00
,, 8ème.	— Consignations de recettes ...	245:394.520$00
		4.478:653.172$00
Recette extraordinaire:		
Chapitre 9ème.	.....	792:869.480$70
		5.271:522.652$70

[1]) Budget Général de l'État pour 1950.

Dans cette synthèse d'aspects fondamentaux, qui a pour seul but de familiariser le lecteur avec l'essentiel du système fiscal portugais, nous ne sortirons pas du cadre des impôts directs, qui couvrent presque 32 % du total de la recette ordinaire.

Ces impôts, rangés d'après le montant de leurs prévisions, sont les suivants:

1 —	Contribution industrielle	470:000.000$00
2 —	Impôt foncier	300:000.000$00
3 —	Impôt sur les successions et donations ...	210:000.000$00
4 —	Impôt complémentaire	170:000.000$00
5 —	Impôt sur les transmissions à titre onéreux	111:000.000$00
6 —	Impôt sur l'emploi de capitaux	90:000.000$00
7 —	Impôt professionnel	60:000.000$00
8 —	Intérêts de retard	7:400:000$00
9 —	Impôt de transit des voitures non automobiles	7:000.000$00
10 —	Impôt sur le revenu, classe B	700.000$00
11 —	Taxe de souveraineté coloniale	130.000$00
		1.426:230.000$00

Nous ne parlerons que de ceux qui occupent les sept premiers postes, car les suivants ont un intérêt technique et quantitatif réduit.

I. IMPOTS SUR LES REVENUS

A) Cédulaires

Simultanément avec ces impôts, sont perçus des centimes additionnels pour les groupements locaux.

1. *Contribution industrielle*

Cet impôt est dû par ceux qui exercent un commerce, une industrie, un art ou on métier. Il est divisé en trois groupes: A, B et C.

a) Groupe A

Concerne les activités indiquées dans une liste officielle. Cette liste établit le montant fixe d'impôt dû par l'exercice de chaque activité.

La tributation a, selon les cas, une allure progressive, regressive ou proportionnelle.

Presque dans tous les cas, le montant de l'impôt dû par les contribuables des villes de Lisbonne et Porto est plus lourd que celui dû par les contribuables des autres villes, et celui-ci plus lourd que l'impôt dû par les contribuables exerçant lours activités hors des villes.

b) Groupe B

Concerne uniquement les sociétés anonymes et en commandite par actions.

La base de l'impôt est la valeur du capital social. Le montant du capital servant de base au calcul de l'impôt doit tenir compte du montant des dividendes distribués et du cours des actions, et peut être fixé par le Ministre des Finances.

Les taux sont:

1,17 % pour les banques; et, 3,5 % pour les autres sociétés.

Ces taux seront, pourtant, réduits respectivement à 0,75 % et 1 %, pendant les trois premières années, si les sociétés n'ont pas de profits.

Si le capital est inférieur à 5:000.000$00, l'impôt sera calculé selon les règles du groupe C, si cela entraine une recette supérieure pour l'État.

C) Groupe C

Concerne tous les contribuables non compris dans les groupes A ou B.

La base de la tributation est le revenu présumable. La fixation de ce revenu est faite par estimation. Le droit de réclamer contre cette fixation est accordé.

Le taux de l'impôt dans ce groupe est de 15 %.

2. Impôt foncier

A cet impôt sont soumises les propriétés immobilières bâties ou non bâties.

Il est divisé en deux cédules: rurales et urbain.

La fixation annuelle des taux de l'impôt appartient à l'Assemblée Nationale.

a) Rural

Concerne les propriétés non bâties, destinées à la culture ou à quelque exploitation (salines, carrières, etc.).

La base de la tributation est le revenu normal.

Le taux de l'impôt est, à présent, de 14,5 % pour les revenus établis par simple évaluation, et de 10 % pour les revenus établis par l'intermédiaire de l'organisation du cadastre géographique (ne couvrant pas encore l'ensemble du térritoire).

b) Urbain

Concerne les propriétés bâties destinées à l'habitation ou à l'exercice d'industrie qui ne soit pas la simple exploitation de la terre, et en outre la superficie non bâtie considérée comme le complément naturel de la partie bâtie (jardins, etc.).

La base de l'impôt est le revenu établi par évaluation. Le revenu inscrit dans les matrices peut être corrigé par le prix du loyer quand celui-ci est supérieur au revenu déterminé par évaluation.

Le taux de l'impôt est, à présent, de 10,5 %.

Des exemptions sont accordées, dans le but de stimuler la construction de logements.

3. *Impôt sur l'emploi de capitaux*

Cet empôt est divisé en deux sections: A et B.

a) Section A

Comprend:

les capitaux faisant l'objet d'un prêt;
les créances provenant d'autres contrats ou transactions produisant des intérêts ou revenus semblables;
les contrats d'ouverture de crédit;
etc.

La matière imposable est constituée par les intérêts, qui seront estimés à 6.5 % sauf si d'autres plus élevés sont stipulés dans le contrat.

Le taux de l'impôt est de 14 %.

b) Section B

Comprend:

les dividendes d'actions;
les profits des associés non gérants de sociétés par quotes;
les profits des associés commanditaires des sociétés en commandite;
les intérêts des obligations;
les intérêts des dépôts dans les banques;
l'incorporation des fonds de réserve dans le capital des sociétés;
etc.

Le taux de l'impôt est de 14%, sauf cas spéciaux prévus dans la loi.

4. *Impôt professionnel*

Cet impôt a comme „sujets'':

1. Les employés qui travaillent pour le compte d'autrui dans le commerce, l'industrie, l'agriculture et dans les professions libérales, les gérants et administrateurs des sociétés, et les commissaires des sociétés anonymes;
2. Ceux qui exercent les professions libérales comprises dans une liste officielle; et,
3. Les salariés du commerce et de l'industrie.

Cet impôt est divisé en deux cédules: employés pour le compte d'autrui, et professions libérales.

a) Employés pour le compte d'autrui.

La matière imposable est constituée par:
les traitements, ou autres rémunérations, quand elles sont d'un montant supérieur à des limites fixées par la loi;
les gratifications ou pourcentages attribuées aux directeurs, gérants et commissaires des sociétés anonymes, ainsi que celles distribuées aux employés;
les salaires, ou autres rémunérations aux salariés, quand leur montant est supérieur à des limites fixés par la loi.

Les taux sont:
sur les traitements:

2% quand le montant est inférieur à 60.000$00; et, 3% quand le montant est égal ou supérieur à 60.000$00;

sur les gratifications 5 %
sur les pourcentages 8 %; et,
sur les salaires 1 %.

L'impôt dû par les salariés peut être perçu par voie de „stoppage à la source".

b) Professions libérales.

Concerne les personnes exerçant les professions comprises dans une liste officielle.

Pour chaque profession, cette liste établit un chiffre-base qui, multiplié par le nombre de contribuables de la même profession, produit un montant à répartir parmi eux.

L'impôt dû par chaque contribuable ne peut être ni inférieur à 1/10, ni supérieur à 10 fois le chiffre-base.

B) Complémentaire

Il s'agit d'un impôt de superposition.

Les „sujets" de cet impôt sont les personnes physiques ou collectives soumises aux:

a) contribution industrielle;
b) impôt foncier;
c) impôt sur l'emploi de capitaux;
d) impôt professionnel;
e) impôt de mines; et,
f) impôt sur les eaux minéro-médicinales.

Sont exemptés de l'impôt complémentaire les revenus des personnes physiques (ou collectives qui ne soient pas des sociétés) jusqu'au montant de 50.000$00.

Aux associés des sociétés commerciales en nom collectif, par quotes et en commandite, est attribué le revenu correspondant à la moitié de la matière imposable au titre de la contribution industrielle de la société, et la totalité du revenu imposable des sociétés civiles.

Dans le calcul du revenu des contribuables individuels seront pris en considération non seulement les revenus du chef de famille lui-même, mais aussi ceux des fils mineurs et du conjoint.

Du revenu global des contribuables individuels seront déduits:
a) les intérêts et charges des dettes hypothécaires; et,
b) le montant des impôts indiqués aux alinéas a) à d).

Dans le calcul du revenu des sociétés anonymes et en commandite par actions il faut déduire des dividendes distribués, un minimum de 50.000$00. Dans les autres sociétés, il faut déduire la moitié du revenu imposable au titre de la contribution industrielle.

Les taux de l'impôt sont:

a) Pour les personnes physiques:

Taux par tranches		Taux moyen Pourcentages
Milliers d'escudos	Pourcentages	
De 50 à 100	4	4,
De 100 à 150	5	4,5
De 150 à 200	6	5
De 200 à 250	7	5,5
De 250 à 300	8	6
De 300 à 350	9	6,5
De 350 à 400	10	7
De 400 à 450	11	7,5
De 450 à 500	12	8
De 500 à 550	13,5	8,55
De 550 à 600	15	9,14
De 600 à 650	16,5	9,75
De 650 à 700	18	10,38
De 700 à 750	19,5	11,4
De 750 à 800	21	11,7
De 800 à 850	22,5	12,37
De 850 à 900	24	13,06
De 900 à 950	25,5	13,75
De 950 à 1:000	27	14,45
De 1:000 à 1:050	29	15,17
De 1:050 à 1:100	31	15,93
De 1:100 à 1:150	33	16,7
De 1:150 à 1:200	35	17,5
De 1:200 à 1:250	37	18,31
De 1:250 à 1:300	39	19,14
De 1:300 à 1:350	41	19,98
De 1:350 à 1:400	43	20,83
Plus de 1:400	45	—

b) Pour les personnes collectives 6 %;
c) Sur les dividendes d'actions au porteur non enregistrées, emises par des sociétés portugaises 12 %;
d) Sur la contribution industrielle des activités d'assurance 15 % et,
e) Sur l'impôt de mines et d'eaux minéro-médicinales 15 %.

II. IMPOTS SUR LES MUTATIONS

1. *Impôt sur les successions et donations*

Cet impôt comporte quatre modalités. Dans chacune d'elles il est calculé, respectivement:

a). à partir de la valeur des biens:
   1) au moment de la mutation;
   2) périodiquement (chaque 30 années);
b). à partir du revenu:
   1) au moment de son atribution; et,
   2) annuellement.

La première modalité est la plus caractéristique. Elle concerne la mutation de meubles ou d'immeubles par:
— succession légitime ou testamentaire;
— légs; et,
— donations entre vifs ou mortis-causa.

Sont exemptées toutes les mutations de valeur égale ou inférieure à 500$00, et celles en faveur de descendants, de valeur égale ou inférieure à 100.000$00.

Dans cette modalité, les taux sont progressifs:

Degré de parenté	Pourcentages							
	De 500$00 à 1.000$00	De 1.000$01 à 5.000$00	De 5.000$01 à 20.000$00	De 200.000$01 à 100.000$00	De 100.000$01 à 500.000$00	De 500.000$01 à 1:000.000$00	De 1:000.000$01 à 5:000.000$00	Supérieur à 5:000.000$00
En ligne descendante	2	3	4	5	6	7	8	9
En ligne ascendante ou entre frères et soeurs	6	10	11	12	13	14	15	16
Entre époux	10	15	16	17	18	19	20	22
Entre collatéraux jusqu'au 3ème. degré	12	20	21	22	23	24	25	27
Entre quelques autres personnes	15	25	27	29	31	33	35	38

À ces taux progressifs il faut ajouter le taux proportionnel de 4%, sauf dans les mutations en faveur de descendants, de valeur inférieure à 150.000$00.

La deuxième modalité de cet impôt constitue une tributation des biens de mainmorte appartenant aux associations ou corporations perpétuelles d'utilité publique, tels que hopitaux, etc. Ces personnes morales sont exemptées d'impôt lors de l'acquisition des biens, mais doivent le payer chaque 30 années.

La troisième modalité concerne l'impôt qui correspond, par hypothèse, à la transmission des titres de la Dette Publique. Il est dû au moment de l'échéance des intérêts. Le taux est de 5%.

La quatrième modalité, appelée „taxe de compensation", est de création récente. Elle a pour but de dédommager la trésorerie de

la perte de recette dans la première modalité décrite, découlant de l'exemption de 100.000$00.

Le taux est calculé sur les revenus fonciers, imposés au titre de la contribution industrielle du groupe C, ou soumises à l'impôt sur l'emploi de capitaux.

Le taux est de 1,5 % dans le premier cas, et de 2 % dans les autres.

Il est perçu simultanément avec l'impôt dont le revenu lui sert de base.

Sont exemptés de cette modalité les revenus fonciers ruraux des matrices cadastrales, les revenus des sociétés anonymes et en commandite quand imposés au titre du groupe C de la contribution industrielle, et les revenus des titres au porteur lorsqu'ils tombent sous le coup de l'impôt sur l'emploi de capitaux de la section B.

2. *Impôt sur les transmissions à titre onéreux*

Cet impôt est du par ceux qui acquièrent des immeubles:
— par achat ou permutation;
— par héritage ou donation avec l'obligation de payement de dettes ou pensions.

Dans le premier cas, la base de l'imposition est la valeur des immeubles calculée à partir du revenu imposable au titre de l'impôt foncier; dans le deuxième cas, la base est la valeur de la dette ou de la pension.

Selon qu'il s'agit de propriété bâtie ou de propriété non bâtie, le taux de l'impôt est, respectivement, de 8 % et 12 %. Dans des cas spéciaux, comme, par exemple, certaines acquisitions de terrains pour la construction, ou la première mutation de propriétés bâties, etc., les taux ci-dessus bénéficient d'importantes réductions qui peuvent aller jusqu'à l'exemption.

Comme aspect d'ensemble de la tributation directe portugaise, on peut retenir qu'elle est carrément proportionnelle, et que le législateur a sacrifié l'idéal des contructions théoriquement perfectes et la „sensibilité" de l'impôt, au réalisme des exigences pratiques de la simplicité de détermination de la matière imposable et à la productivité et à la stabilité des recettes.

L'évolution subie par l'impôt complémentaire semble permettre la conclusion que le système tributaire portugais s'achemine vers une plus forte „personnalisation."

III

GENERAL REVIEW OF NEW FISCAL LITERATURE
REVUE DES NOUVELLES PUBLICATIONS FISCALES

Dr. FRITZ HAEMMERLI: *Die Theorie der einzigen Steuer. Dissertation der Handels-Hochschule St.Gallen.*

Buchdruckerei Merkur AG. Langenthal. 1947.

La thèse de M. HAEMMERLI s'occupe de la genèse et du développement de la conception de l'impôt unique. Selon lui ce ne sont pas les physiocrats qui ont donné à cette conception les fondations scientifiques, mais les savants anglais.

Longtemps avant l'avènement des physiocrats une brochure anonyme anglaise de 1677 trancha le problème et puis ce n'est pas un autre que le célèbre philosophe JOHN LOCKE lui-même qui avait abordé l'analyse scientifique du procéde de l'aplatissement fiscal, et dont se sont servis plutard les physiocrats pour soutenir leur doctrine.

Après avoir exposé dans la première partie de son livre le développement historique, dans la seconde partie l'auteur nous initie à la théorie financière scientifique de l'impôt unique de nos jours. Il commence à citer BRUNO MOLL, qui en 1930 constata, qu'au moins quant aux critériums essentiels de la conception de l'impôt il y a une unanimité plus grande qu'on ne croit généralement.

WILHELM GERLOFF définit l'impôt comme „des prestations levées coercitivement par les corporations publiques pour défrayer leurs besoins financiers et sans récompense spéciale, des autres personnes („Wirtschaften")". 1)

A la fin de la thèse on trouve les statistiques de l'imposition des revenus nationaux des divers pays à partir de 1913 jusqu'à 1946, statistiques qui permettent de remarquer, que la Grande Brétagne

---

1) En ce qui concerne les controverses dans la litérature juridique hollandaise sur ce point voir M. MEYERS dans „Tractatus Tributarii", critiqué dans ce bulletin Vol. III, p. 344.

„socialiste" d'après-guerre porte le plus lourd fardeau fiscal du monde.

HAROLD M. GROVES: *Financing Government. Rivised edition.*
New York: Henry Holt and Company, 1947.

D'une manière rarement animée l'auteur nous entretient des dessous des finances publiques dans un volume contenant plus de 600 pages. Dans la première — et plus petite — partie il nous introduit dans le problème entamé et dans l'histoire du développement des finances publiques. Il faut se raccomoder au projet de l'auteur, qui consacre son attention entièrement — ou presque — aux Etats Unis d'Amérique du Nord. Ainsi le premier chapitre commence par la déclaration de la Cour Suprême des E.U. de 1899 disant: „Le pouvoir à imposer est le pouvoir unique sur lequel est basé la structure nationale entière. Il est aussi indispensable pour l'existence et la prospérité d'une nation que l'air qu'il respire pour l'homme. Il n'est pas seulement le pouvoir à détruire mais aussi le pouvoir à se maintenir vivant."

L'esquisse du développement des finances publiques contient quelque lignes traitant l'imposition dans l'antiquité et poursuit immédiatement à l'imposition et le développement de la constitution de la Grande Brétagene. Et ce développement commence évidemment par la Grande Charte de 1215. Dans cette année là la noblesse et le clergé forçaient le roi JOHN à leur promettre — entre autres — de ne pas imposer un tribut („scutage") ou un subside au royaume sans le conseil général du pays, excepté pour le but de rationner la personne du roi, de faire son fils aîné un chevalier et de marier une fois (!) sa fille aînée: et que les subsides pour ces buts soient raisonnables.

La seconde étappe fut marquée par „the Bill of Rights" de 1689, declarant entre d'autres provisions, que la levée de l'argent pour l'usage de la Couronne sous prétexte de prérogative sans approbation du Parlement pour un temps plus longue ou d'une autre manière que c'est approuvé, est illégale.

Enfin la révolution américaine a eu comme point de départ l'adoption d'une loi imposant aux colonistes américains une taxe sur l'importation de thé (une loi précédente chargeant la colonie à payer des timbres fut révoquée) par le Parlement Anglais,

dans lequel les colonistes n'étaient pas représentés, ce que fut consisidéré comme contradictoire à l'adage: point d'imposition sans représentation. Dans la suite de son récit l'auteur fait tant de regressions encore à l'antiquité.

La deuxième, la plus grande et la plus importante partie du livre est consacrée à la distribution des fardeaux du gouvernement. Après une introduction et la considération des éléments à peser en choisissant les sources de revenu, des principes de la répartition des fardeaux gouvernementaux, la structure du tarif et enfin la taxation pour les buts non-fiscaux, l'auteur commente successivement l'impôt général sur le capital, et ses problèmes annexes, d'une même façon l'impôt sur le revenu, l'impôt de succession et donation, l'impôt sur l'entreprise, l'impôt sur la consommation, l'impôt sur les véhicules à moteur, la capitation, l'impôt de la sécurité sociale, l'impôt des sources naturelles, les revenus non-fiscaux.

Dans la troisième partie l'auteur nous amène à la considération du pouvoir à imposer, des exemptions et les relations fiscales intergouvernementales.

La quatrième et dernière partie du livre nous donne les resultats des recherches quant aux dépenses publiques. Les aspects généraux des dépenses publiques. Les dépenses pour les fonctions spéciales et les possibilités de les économiser, les subsides des états et de la fédération, la nature, le développement, et les principes des emprunts publiques, les problèmes des emprunts publiques, l'administration fiscale, et enfin la politique fiscale et la prospérité.

Bienque cette oeuvre est américaine et concerne l'Amérique il y a évidemment beaucoup de leçons importantes à tirer pour le non-Américain.

Ce qui nous frappe le plus c'est la jurisprudence américaine quant à la législation fiscale. Les Cours excercent une grande influence sur les travaux non seulement des législateurs des municipalités, et des états, mais aussi de ceux de la Fédération elle-même.

Puis le développement des relations entre les états et la fédération est fort surprenant. „Sous le Congress Continental et les Articles de Confédération, les „Etats Unis" étaient plongés dans de telles grandes difficultés financières que le crédit et le prestige de la nouvelle union allait de pis au pire. Le Congrès et la Confédération n'avaient pas de pouvoirs indépendants d'imposition et il leur

fallait obtenir autant de revenus qu'ils pouvaient en demandant aux états de lever des impôts à leur bénifice ou en les forçant à le faire."

Il est curieux de noter, comment la situation a été renversée en un siècle et demi. En effet, le gouvernement fédéral a maintenant des pouvoirs d'imposition et d'emprunt beaucoup plus effectifs que les états (pag. 416/417).

On peut aussi constater ce développement quant à la Confédération helvétique.

Pour l'étranger les Etats Unis se manifestent réellement comme un état unique, dont on ne connaît qu'un seul gouvernement et un seul président!

Enfin, le dernier chapitre (politique fiscale et prospérité) intéressera tout le monde. Les écrivains anglais du 17ème siècle avaient déjà proposé l'introduction des impôts qui pourraient améliorer la condition économique du pays (DAVID HUME et MC. CULLOCH).

L'auteur considère le point de départ pour l'étude du problème donné par M. HOBSON et autres, et selon laquelle il faut choisir les impôts quant à leur effects et quant à la sensibilité des assiettes des impôts, le plus promettant. Ce point de vue était puissamment l'impôt de revenu, de succession et de l'agriculture.

Prof. Dr. ALBERT TIBERGHIEN, Dr. EMIEL MALLIEN: *De personenvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid op privaat-, notarieel- en fiscaalrechtelijk gebied. 3e edition.*

Rechtskundig weekblad, De Sikkel, Antwerpen, 1947.

This book — part of the flemish Law Library and published by the (Antwerp) Law Weekly — is apparently destined to the businessman, whom the authors try to tell in a practical way the position of the (Belgian) Private Company as to Civil Law, Notarial Law and Fiscal Law.

To the better understanding of the structure of the Private Company a comparison is made with the legislation in the neighbouring countries, England, France and Germany. For as a matter of fact the (Belgian) private company (Fr. société à responsabilté limité, Ger. Gesellschaft mit beschränkter Haftung) is founded on existing native legislation, foreign and brandnew elements as well.

This form of association has many attractive features, and it is

on that account, that in England and elsewhere its number is ever increasing. In Belgium also the private company has more and more success.

In the second part of the book the position of the notary public as to the private company is viewed from all angles, i.e. in which cases he is not allowed to intervene, his salary, his responsability and his fiscal duty.

Some models of forms required are provided for. In the third and last part of the book the fiscal problems are examined.

The deed of construction and of later modifications and of dissolution is subject to a stamp duty (varying from 1,5 % to 11 % according to nature and amount of capital put in).

Furthermore there is a capital levy of 5 %.

The profits remaining in the company are subject to the income-tax. The partners are taxed for their shares in the profits and their salaries on the rate of 10 %.

At last there are extra-ordinary taxes levied on profits during the war and profits made on supplies to the ennemy.

An excerpt of the tax laws is supplied as an appendix.

Prof. CH. CEULEMANS: *Traité élémentaire des taxes assimilées au timbre.* 1948.

In his preface the author recommends his book to those who prepare themselves for the examination organised by the "administration de l'Enregistrement et des Domaines" (a division of the Belgian Ministry of Finance charged with the collecting of stamp duties and the revenues out of the state properties) and also to lawyers, civil servants and accountants who in their daily pratice have to apply the law on the stamp duties.

These duties are levied on the event of certain legal facts (e.g. the sale, the letting, the contraction) and of certain material facts (like the attaching of posters and the hunt).

But in most cases there will be some document or other (an invoice) to which the stamp prescribed should be fastened.

A great number of household- and other articles are considered as luxury goods, of which the importation or the sale by the producer is charged with a special tax of 10 % (e.g. caviar, bath-heating, parfumed soap etc. etc.)

MARRINER S. ECCLES et d'autres *Curbing inflation through taxation.* Tax institute New York, 1944.

Dix-huit écrivains, parmi lesquels six savants universitaires, contribuant chacun 10 à 20 pages, nous donnent leur point de vue dans le problème de nos jours, et la possibilité d'une solution. Mais ce livre est composé en 1944; on ne peut qu'espérer qu'une telle oeuvre traitera l'expérience et les resultats des efforts de divers pays dans le laps de temps de six années.

La première partie du livre, traitant l'indices de l'inflation, contient les contributions de M.M. MILTON GILBERT („Les dépenses des consommateurs pendant la guerre"), SETH. D. SIMS („La hausse dans les propriétés à ferme"), HOMER HOYT („L'inflation dans les propriétés urbaines dans la deuxième guerre mondiale") et IRVING BUSSING („L'augmentation des dépôts en banque et de la monnaie en circulation pendant la guerre").

„Les potentiels de l'inflation de l'emprunt publique" a pour titre un article entaché dans la deuxième partie du livre et écrit par MM. ALVIN H. HANSEN et JAMES F. HUGHES.

Dans la troisième partie du livre le sujet principal: les desseins fiscaux à refréner l'inflation, est entamé par six écrivains.

M. MARINUS FARIOLETTI dans son article intitulé „Un impôt fédéral sur le chiffre d'affaires dans le commerce de détail" exprime l'opinion, qu'un tel impôt ne peut pas être recommandé comme une mesure contre l'inflation en temps de guerre.

Par contre M. GODEFREY N. NELSON traitant la même question conclut que soit que l'adoption d'un impôt sur le chiffre d'affaires par le gouvernement fédéral serait d'un caractère expérimental, l'introduction en temps d'émergence est complètement justifiée, néanmoins à son avis il faut que l'impôt soit limité au temps de guerre.

M. ALFRED G. BUEHLER est d'un sentiment favorable en ce qui concerne l'introduction d'un impôt sur la consommation. A son avis un tel impôt encouragera la parcimonie et découragera les dépenses! Aussi est-il d'avis que l'augmentation de l'accise aidera la lutte contre l'inflation.

L'impôt sur le revenu individuel est selon M. ROY BLOUGH un instrument très effectif contre l'inflation.

M. CARL SHOUP constate, que si l'expérience d'Allemagne et d'Italie est un guide, l'emprunt forcé sur une vaste échelle attira l'attention dans plus d'un pays comme une alternative à un impôt sur le capital dans la période d'après-guerre.

Le programme de la sécurité sociale initié en 1935 provenant la vieillesse et le chômage, nécessitait l'imposition des employeurs et des employés sur une base d'un pour cent du salaire, quel tarif sera élevé jusqu'au maximum de 3 %. La majoration de cet impôt sur les salaires est selon M. SEYMOUR HARRIS une arme très effective particulièrement contre l'inflation, parce que le fardeau est posé sur ceux qui consument la plus grande partie de leur revenu.

La quatrième partie du livre est consacrée à l'expérience dans l'effort à reprimer l'inflation dans les divers pays, à savoir l'U.R.S.S. (par M. ARTHUR Z. ARNOLD), l'Italie (par M. GEORGE A. TESORO), le Canada (par M. A. KENNETH EATON) et la Grande Brétagne (par Mlle MARY E. MURPHY).

Les possibilités de l'inflation d'après la guerre et l'action fiscale suggérée sont le sujet de la cinquième et dernière partie du livre, entamées par MM. MARINER S. ECCLES et J. W. OLIVER.

Enfin M. LEONARD POWER dans un appendix consacre quelques pages à l'information fiscale et l'instruction publique.

A. MICHELSON, et M. MASOIN — I. *Le budget dans le cadre de l'économie nationale.* II. *L'évolution de la structure et de la technique budgétaires dans les différents pays.*

Recueil Sirey, Paris, 1950.

In this volume are published the reports submitted to and the proceedings of the 5th session of the international institute of public finance held at Basle in September 1949.

The general report on the budget and the national economy is from the hand of Prof. PAUL REUTER of the University of Aix-en-Provence. In his introduction the author expresses — among other things — his admiration for the efficient methods of budget-administration of Switzerland, inaugurated after the constitutional reform of 1848 and planned bij Mr. SPEISER, later on elaborated by Mr. F. HUGLI.

Then the writer describes the evolution of the budget in function

in the evolution of the state, i.e. the prince-state, the liberal state and the demiurge state. In the following first part of his report the author deals with the data of the budgetary policy. In the second part he traces the evolution of the traditional rules of the budgetary technique. In his conclusion the reporter asks what will be left of the individual and his poor liberties in a world where the State already invading will assume the task of prevision and hunt for the free choices and the hope itself in its ultimate domain: the future? The only justification of the pool, even of the State, is the possibility which it gives, without suppressing the liberty, to correct the disproportions resulting from the fantasy in the behaviour of the individuals. The progress of the international institutes is considered by the author as a new factor which happily aids to conquer the resistence opposing the modernation of the budget.

A comparative study of the economic budgets is delivered by Mr. J. DUMONTIER, who deals with the budget of the United Kingdom, the U.S.A., Norway, and the Netherlands.

By curtailing the credits and creating fiscal exemptions the English members of parliament will be able easily to appreciate the sequences of their acts not only upon the budgetary equilibrity itself but also upon the equilibrity of the revenues and the expenditures of the nation. As to the U.S.A. the author remarks that the American government has not yet brought to bear all possibilities of accountable presentation of the economy to guide its policy. The national budget of Norway is considered by the writer as a practical and material calculation of the distribution of shortage. This calculation does not take account of the bottlenecks and is not sufficient in it self, but it can dress the whole of the program of distribution of the country expressed in material terms. The Dutch budget is in the opinion of the author but a plan, which does not present an entirely obligatory character and is more an ideal to be reached. Nevertheless it exercises a diffuse but efficient influence upon all administrative decisions and is even able in a country where the regimentation of the economy is not impopular upon all private initiatives. The economic aspects of the reform of the budget is dealt with bij Prof. HENRY LAUFENBURGER of the Law Faculty of Paris. In his 7-points conclusion he attributes to the Parliament the vote decisive in budgetary matters. The

Treasury he considers as a cashier and a banker on short term of the State and of the public services.

The second part of the book contains three reports.

Mr. PIERRE HERVIEU writes on the actual evolution of budgetary institutions of France. He pleads for an invariable nomenclature of budgetary divisions and sub-divisions. According to the example of Switzerland it is desirable to make the numbered headings of the budgetary lines end by obtaining for the executive services an eloquence as direct as that of their definition.

Mr. G. DERNOUCHAMPS reports on the budgetary regime of Belgium and the experience of the last years. The interest of the State — the author writes at the end of his conclusion — identifies itself by the continuity and the realism of its politique with the best conditions of the economic and social development of the population.

The new bases of the organization of the public economy answer exigencies of rationalization of the budgetary control.

Prof. ALEXANDER MICHELSON collaborating with Mr. JEAN SOTTY submits a report on the budget, the public accounts and the control in the U.S.S.R. The report begins with the mentioning of the difficulties to get information. The budgetary exposals in the Soviet-papers are succinct and fragmentary; the complete budgetary documents are inaccessible for the foreigner. The statutes and regulations concerning the vote on the budget, the public accounting and the control are scattered in the statutes and decrees of the Soviet Government, which implies its searchings and examination. Furthermore the terminology in use does not always correspond with that in the budgetary documents of the countries of the west.

The sole budget of the State voted by the Supreme Soviet includes for one part the budget of the Union and for the other part the revenues and the expenditures of the federated republics and the local collectivities. After the voting of the sole budget of the State the federated republics have to modify their previsions in order to adapt themselves to the figures of this sole budget before voting on their own budget. The autonomous territorial and regional republics on their turn have to adapt their previsions to the figures voted by the federated republics, and so on.

The project of the budget is to be submitted for advice to the

Planning Committee of the State (Gosplan) and then to the Council of Ministers.

The Gosbank is principally charged with the collecting of the revenues and the paying of the expenses and furthermore with the control of those operations.

The importance and the complexity of the controling organs has grown by enormous dimensions of the administrative apparatus.

The report concludes, that the Soviets have created a system which is of their own. It cannot be pretended that in a country so little cartesian like Russia, the system constitutes now a perfect rational whole. The fact, that the Soviet Administration has little changed since 1939 proves that a certain degree of maturity is reached.

To the debates, summed up in part three of the book, have taken part by mostly delegates from France and Belgium.

CENTRE D'ETUDE DES SOCIETES: *La provision pour le maintien des stocks et les bénéfices exceptionnels*. Etablissements EMILE BRUYLANT, Bruxelles, 1943.

This publication of "the study-centre of companies" at Brussels, concerns a piece of Belgium's war-time legislation. It comments the modification of the Law of January 10th, 1940, on the maintenance of stocks, by decisions of the ministry of finance of March, 31, 1942 and December 28, 1942 and the circular ot that ministry of August, 2, 1942.

The fiscal effects of that provision is amply commented and illustrated with many examples.

Writers of the history of occupied Belgium will find therein an important element for the knowledge of the trend of economic life in that period.

CENTRE D'ETUDE DES SOCIETES: *Le problème des amortissements dans les Entreprises*. Etablissements EMILE BRUYLANT, Bruxelles, 1946.

This — it seems like all publications of "the study-centre of companies" at Brussels, *anonymously* written — booklet gives a notion of the problems of d e p r e c i a t i o n viewed from economical-, commercial- and fiscal viewpoint.

It asserts, that depreciation is caused not only by use or obsolescence but also by economic progress and even by the caprices of fashion.

There are many difficulties to fix annually the amount of the depreciation, specially on account of the devaluation of the money itself. It is proposed not to consider the book-value, but the actual value expressed in devaluated money, taking in account a scale of multiplication based on the devaluation of the Belgian franc in 1935 and in 1944.

The current interpretation of the Supreme Court relating to the law in this matter is mentioned, also a proposition of the "study-centre" itself to alter the legislation.

JEAN VAN DER MENSBRUGGHE: *Les unions économiques. Réalisations et perspectives*. Institut des relations internationales, Brussels, 1949.

In this volume the author gives a historical account of the tripartite pact between Belgium, the Netherlands and Luxemburg, now world-wide known as Benelux. As a matter of fact Benelux was planned long before the second world war. The three governments in exile in London had signed the provisory monetary-agreement, which later on proved to grow out to a customs-union and a really wide economic union, which but gradually are brought to bear.

The short term and the long problems of the union are minutiously dealt with and elucidated with ample statistics.

The author denies, that Benelux is an autarchic power, because the increase of the division of labour between the countries of Benelux will entrain an increase of the imports of raw materials and an increase of the exports of finished products.

In the second part of the book the customs-union between France and Italy and the actual projects of an European Customs-union and the place of Great Britain therein are dealt with.

In his conclusion the author asserts, that a customs union is not sufficient for an economic union. For the realization of an economic union is furthermore required a parallelism in economic policy. This parallelism does not necessarily include a rigorous identity on all points! It includes e.g. that the price-policy be similar and tend everywhere to make the price an index of the scarcety of the goods, that everywhere the inflation be combated,

that everywhere the general organization of economic life have analogous traits, that everywhere the delivery of credit and the fixation of the rate of interest answer to similar criterions. Nevertheless differences in prices and wages in different countries are necessary, because the conditions in which economic life flows are different from country to country.

An appendix contains the documents relating to the subject-matter of the book, while a profuse bibliography is provided for.

Prof. FERNAUD BAUDHUIN: *Précis de finances publiques. Première partie: Budget, Dépenses, Organisation financière. Deuxième partie: Impôt, Recettes non fiscales, crédit public.* Deuxième édition refondue. Etablissements EMILE BRUYLANT, Brussels, 1948 and 1949.

In this small text-book meant for — as the author announces — students who start the study of public finance, is given a birdeye-view of the problems in this field of science.

Though the actual-Belgian public finances form the major part of the writings the author has also called the attention of the reader to problems of the past and abroad.

Moreover the writer looked upon the subject-matter from the standpoint of the State, not from that of the subjects.

CHARLES A. STAPLES: 1950 *Supplement to A Guide to New Zealand Income Tax Practice,* 1949 *Edition.* Financial Publications Ltd., P. O. Box 974, Wellington C, 1, 1950.

Of this useful publication, which gives a clear survey of Income Tax in New Zealand, this year, no 1950-edition appeared, in contrast with the habit to publish yearly a new edition. In the preface the author expounds the reason thereof:

> "Due to the change of Government there has been some uncertainty as to the effect of the new Government's policy on taxation"

The peculiarity of this work is, that it does not deal with the law section after section but that the subject matter is presented in alphabetical order of reference.

The supplement, also in alphabetical order, consists of the amendments introduced by the Land and Income Tax Amendment Act,

1949, and rulings given by the Tax Department since the previous edition.

RONALD STAPLES AND OTHERS: *"Taxation" Manual, 6th edition.* Taxation Publishing Co. Ltd., 98 Park Street, London, W. 1, 1950.

Of this well-known work the 6th edition appeared (411 pages) (the fifth dates from 1947), and the necessary supplements have been brought in. Moreover the practice of a number of important laws has been taken into account, such as the Income Tax Act, 1945. In this way the composers tried, even more than before, to attune this book to the needs of the practitioner.

The work consists of 18 chapters, dealing subsequently with: general principles and administration, the exemptions, the five schedules, the Income Tax Act 1945, the "legal avoidance of tax", "double taxation relief" etc., as well as with the wages-tax and the surtax. In an appendix are inserted the Wear and tear rates of allowance, the allowable percentages of writing off. An extensive index concludes this work, which is very handy for those wanting to get a clear view of the complicated English income tax.

CHARLES PERRET: *Die Wehrsteuer.* Verlag des Schweizerischen Kaufm. Vereins, Zürich, 1946.

This booklet (76 pages) gives, in a concise form a survey of the Wehrsteuer, which aims to cover the extra expenses for the defence of the country. Divided in nine chapters, it gives a clear view of the structure of the tax as well as of the questions arising with it.

CHARLES PERRET: *Die Zusätzliche Wehrsteuer.* Textausgabe mit Erläuterungen. Polygraphisher Verlag, A. G. Zürich, 1947.

This work (67 pages) consists of the text of the decision of the Bund of 30 September / 22 Oct. 1946 "über den Abbau der Kriegsgewinnsteuer und deren Ersetzung durch eine zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftsertragen" with notes of the author .It has to be mentioned that various alterations have been brought since.

CHARLES PERRET: *Der Steuererlasz auf dem Gebiet der direkten Bundessteuern.* Polygraphischer Verlag, Zürich, 1946.

This pamphlet consists of a reprint of the contribution in the work "Von der Steuer in der Demokratie" Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. ERNST BLUMENSTEIN.

Often the Treasury has to renounce from the collection of a tax debt. The cause may be: irrecoverability. Then the administration rules come into force. More important are the cases in which the collection can be a great hardness and injusticeness on the taxpayer. Then one is put before the question whether the *Doctrine of Justice* on which also the application of fiscal law has to rest, has to lead up to the result, that there has to be renounced from the collection. Specially one comes to this question if the law prescribes the levy, while the case as such however does not belong to those, which the legislator should have taxed. The author, however, does not stand on such broad viewpoint and presumes, that the non-collection must be based on a particular legal provision. Therefore, he investigates the direct taxes levied by the Swiss Federation. The following regulations are extensively examined:

1. Erste Eidgenössische Kriegssteuer (1916/1917) und erste Kriegsgewinnsteuer (1915—1920), 2. Auszerordentliche Kriegssteuer (1921—1932), 3. Eidgenössische Krisenabgabe (1934—1940) und erstes Wehropfer (1940—1942), 4. neue eidgenössische Kriegsgewinnsteuer (1939—1940), 5. Eidgenössische Wehrsteuer (1941—1949) und neues Wehropfer (1945—1947).

J. VAN HOUTTE, M. MASOIN & PIERRE RONSE: *De herstelling van de oorlogsschade aan Private goederen. Theoretische en practische commentaren van de wet van* 1 *October* 1947. Boekhandel Universum Brussel — Ver. voor Morele Sociale en Juridische studiën, Leuven 1948.

The Belgian law of 1 October 1947 concerning the recovery of war damage to private persons is very complicated. Persons interested will therefore have highly appreciated, that Prof. VAN HOUTTE who closely followed the process of new legislation, has been found prepared to expound in a methodically worked out treatise the entire matter of the recovery of war damage.

He had the cooperation of Prof. MASOIN, who wrote the economic-historical introduction and Mr. RONSE, who dealt with procedure. The subject is outside the scope of the subjects dealt with in the Bulletin, but the last (5th) chapter brings us on well-known ground: war damage and taxes. Here one finds a treatise of the many questions of fiscal character which are the consequence of the destruction because of the war and of the reparation grants. These measures do not only concern the fiscal measures appearing in the law of 1947, but concern the whole fiscal law. One finds contemplations concerning the land tax, the trade tax, registration duty, mortgage and succession duty and stamp duty and concerning the taxes similar with the stamp duty.

ANDRE DALSACE: *Le Bilan, sa structure, ses éléments*. Editions Foucher, 19, rue de Racine, Paris, 1946.

This work, (285 pages) has been written by the author, professor at the C.P.A. of the Chamber of Commerce of Paris and "à l'école d'application des manufactures de l'Etat", in the years 1941 until the end of 1943 "dans la clandestinité". More deepening is due to this, but less reference to literature and jurisprudence. Nevertheless the book consists of an extensive list of quoted authors and next to this a list of non-quoted authors. Although to the fiscal side not much attention has been paid, this book deserves attention of fiscalists because of the general contemplations appearing therein. After an introduction concerning the balance sheet a number of general remarks follow. By means of simple drawings the author clears up his purpose. One finds contemplations concerning assets and liabilities and the grouping of different entries. The second part of the book specially deals with the assets and liabilities.

The writings off are dealt with in the third part, while capital and reserves are dealt with in the fourth part as "la situation nette".

The fifth chapter deals with the function of the balance and only in this chapter "Le Bilan et le Fisc" comes up for discussion. The author did not go into this matter very closely, therefore the important alterations brought in the French tax legislation since did not alter the significance of this book.

ANDRÉ DALSACE: *Le Bilan, le compte de profits et pertes, le compte d'exploitation.* La Bibliothèque française, 33, rue St. André-des-Arts, Paris, 1947.

This booklet is much more concise (140 pages), written with the purpose to inform non-bookkeepers to the extend that they can read and understand a balance. The author hopes that the reader, having reached this, can also read the State budget.

HENRY LAUFENBURGER: *Précis d'Economie et de législation Financières, Revenu, capital et impôt, troisième édition.* Recueil Sirey Paris, 1947.

The legal study is not sufficient to solve the problem of public finance the author says in his introduction. It is very important to elucidate the tax system, the loans and the budget from the viewpoint of public law — he mentions with great praise the names of Moye, Trotabas and Bonnard, but, now that taxes absorbe such a great part of the national income, the economical side of the question comes forward ever more. Gaston Jèze is the man who throw new light on the question of modern public finance. In contrast with the usual methods, the author deals with the question of public finance in the economical scope of the re-division of income and property. He considers the tax as a "prélèvement" by the State on the private income and sometimes on property. The State receipts (taxes and loans) on the one side and the liabilities on the other side are the two aspects of the re-division.

This thought rules the set-up of this book. The first part deals with the private income and the national income; therein one finds the treatment of income and property as sources for taxation and the fiscal conception of income and property as well as the fixation of the value thereof. The second part deals with the position of taxation with respect to income; here one comes accross important considerations concerning the theory and the technics of taxation, concerning the economical principles etc. The third part deals with the purpose and the effect of taxation among which considerations concerning the burden of tax, the limits of taxation and suchlike subjects.

It is a book rich of contents, which also outside France deserves all attention.

HENRY LAUFENBURGER: *Traité d'Economie et de Législation financières. Dette publique et richesse privée. 3e édition.* Recueil Sirey, Paris 1948.

Different from the work mentioned above this does not concern taxation although here and there it is mentioned. This work concerns the technics of public credit, the public debt and the different aspects thereof.

THE SOUTH AFRICAN BUSINESS BLUE BOOK. *National Publishing Co (Pty.) Limited, Winchester House, 74 Long Street, P.O.B.* 335 *Cape Town*, consists of valuable data for everyone who is doing business with South Africa.

In a lucid way it gives a clear survey of legislation in the Union, also for lays.

A concise survey will suffice:

1. *Business Law.* In this subdivision the Companies Act- Contracts- Hire-Purchase Act- Patents Act- Partnership- Regulation for the Management of a limited Company are dealt with.
2. Postal Information.
3. Commercial Distributive Trades Wage Regulating Measures.
4. Price Control.
5. Customs. Tariff.
6. Stamp Duties.

Moreover a concise survey is given of the Income Tax and of the taxes levied by the provinces.

We should like to make one remark with regard to this work. The fiscal consequences of an establishment in the Union are not completely surveyable as succession duty is missing in this work. It might be possible to insert in a next edition a survey of this duty, i.e. in the same way as the income tax is dealt with. It would suffice to mention the subjective and objective tax-liability as well as the rates.

HANS R. SCHERRER *Die steuerpolitik des Bundes während der Wirtschaftsdepression der Dreissigerjahre* (1930—1938). Juris Verlag, Zürich, 1949.

This thesis, defended in the University of Zürich, mainly has a historical character. The serious economical crisis of the thirties

brought in danger the financial situation of the Swiss Federation. This thesis gives a survey of the measures taken at that time. There is a preceding discussion of the situation before 1930 and the fiscal policy followed at that time. After that an extensive discussion is devoted to the Finanzprogramme 1933, that of 1936, of 1938 and finally of that for 1939—1941.

The survey, which is completed with some tables, may contribute to a clear insight in present taxation in the Swiss Federation.

WALTER REINHARDT: *Betriebswirtschaftliche Betrachtung des Steuerrechtlichen Vermögens und Kapitalbegriffes. No.* 17 *von ,,Unternehmung und Betrieb''. Beitrage zur Betriebswirtschaftslehre, herausgegeben von Dipl. ing.* ALFRED WALTER *o. Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Univerwität Bern.* Verlag PAUL HAUPT, Bern, 1949.

The maintenance of enterprises is of an interest which concerns the entire social life. This necessity also brought the economists to study fiscal law. Thus arose business-economical taxation principles, and the applied methods. Without these, a proper unity cannot be obtained. The author aims at applying to fiscal law the results reached in business economy. Consecutively the author deals with the relations between the doctrine of organized economy and fiscal law and gives in the second part of his book a comparative contemplation of the conceptions "property" and "capital" for business economy and fiscal law. The second part is most extensive and in it important subjects are dealt with, e.g., the question of valuation. Also in the summary this subject comes forward.

Die Steurn der Schweiz, bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

Les impôts de la Suisse, Recueil redigé par l'Administration fédérale des contributions.

Algemeine Ubersichten — Bundessteuern 1950
Généralités — Impôts fédéraux 1950.

I Teil Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher Personen (1 Juli 1950).
Impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques (1er juillet 1950).

II Teil Ertrags- und Kapital Steuern juristischer Personen (1 Juli 1950).
Impôts sur le rendement et sur le capital. Personnes morales (1er juillet 1950).

III Teil Erbschafts- und Schenkungssteuern — Vermögensverkehrssteuern. Verbrauchs- und Aufwand Steuern (1 Juli 1950).
Impôts sur les successions et les donations.
Impôts sur les transferts de propriété.
Impôts sur les consommation et sur la défense (1er Juillet '50).

Verlag für Recht und Gesellschaft A. G. Basel.

With this extensive publication the Federal Tax Administration rendered an important service to all those who have to deal with the complicated Swiss Tax Law.

The general part gives, after a short introduction, a survey of the subjective tax liability, after that of the regulations concerning assessment regulations, tax periods, etc,. of the measures to avoid double taxation and finally of the tax systems of cantons and municipalities; a survey of the rates of cantonal and municipal taxes concludes the general part.

After that, a survey is given of the various federal taxes.

The volumes I—III contain succinct surveys of the numerous cantonal taxes.

M. Labarre et Maurice Bossy, *Les Sociétés et Associations devant l'impôt sur le revenu. Tome I.* Liège, Maison De Soer, s.d.

An extensively set up work, of which the first section only consists of a small part: general remarks and the land tax. The general remarks consist of short notes. Subjects are not profoundly touched, but many problems are dealt with. Taxes are described by the author as the part of income of each citizen, paid to the State to cover the costs of the Services rendered by the State to its citizens, and which aims to promote personal property and the national independency. This quotation reproduces the character and the tendency of the introduction. Among the subjects dealt with it

deserves attention what has been said concerning "annalité de l'impôt" referring to the legal power of the courts of justice.

More extensive is the treatment of schedular taxes of which only the land tax is dealt with. Concerning this part of income tax the reader is informed under reference to jurisprudence.

It will be interesting to study the further volumes as well, and it is to be hoped that these will be published in due course.

Dr. Fr. Zweifel: *Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Masznahmen.* Verlag Paul Haupt, Bern, 1948.

C'est certainement une idée très assurante au contribuable moyen, qui — partout le monde — est encore hostilement disposé au Fisc et considère celui-ci somme un assayant puissant (mais légal) du bienêtre de sa bourse, d'apprendre que par des mesures politiques fiscales la production industrielle peut être favorisée et dirigée.

L'oeuvre du Dr. Zweifel, d'abord concipiée comme une thèse zurichoise, s'entreprend à le prouver. D'ailleurs, comme l'auteur dit dans son introduction, l'orientation extra-fiscale de l'imposition est devenue de plus en plus importante depuis la première guerre mondiale. En particulier l'auteur pose le problème comment intentionellement et rationellement par l'imposition on peut opérer dans l'industrie. Au premier plan l'auteur veut prouver la cohérence fonctionnelle générale entre l'imposition et la production industrielle, puis éclairer avec la connaissance acquise les possibilités fondamentales de l'influence sur ladite production et indiquer les voies, qui sont ouvertes à la politique fiscale à fin de stimuler et de régler susdite production.

Dans le premier chapitre l'auteur traite l'imposition comme un instrument de politique étatique de la production industrielle.

Les possibilités d'une augmentation de la productivité d'une économie industrielle par la politique d'imposition étatique constituent le sujet du deuxième chapitre.

La nature et la grade de l'opération de l'impostition sur la production industrielle et les conséquences qui en résultent sont considérées dans le troisième chapitre.

Dans le quatrième chapitre l'auteur décrit les possibilités géné-

rales de l'opération de la politique d'imposition étatique sur la production industrielle.

Le cinquième chapitre traite les possibilités particulières de la politique d'imposition étatique sur la production industrielle d'un pays.

Les opérations sur la production industrielle par des moyens d'imposition dirigés par la politique de conjoncture sont considérées dans le sixième et dernier chapitre.

Dans ses conclusions l'auteur exprime — entre autres — son voeu, que la loi fondamentale de la répartition de l'impôt sera la conservation des sources de l'impôt.

DAN THROOP SMITH, J. KEITH BUTTERS: *Taxable and business income*. National Bureau of Economic Research, inc. New York, 1949.

Dans tous les pays où un impôt sur le revenu est levé le contribuable profitera de l'élaboration de la conception de ce livre, à savoir l'étude comparée du revenu i m p o s a b l e et du revenu c o m m e r c i a l.

En ce qui concerne la considération légale l'importance du livre est naturellement limitée aux Etats Unis de l'Amérique, mais d'ailleurs — si du moins les experts-comptables et les économistes adhèrent aux principes communs — on en peut tirer encore des renseignements d'une nature universelle.

Le problème de la dépréciation, entre autres, est de tous les pays et de tous les temps.

Pour le reste les statistiques abondamment y insérées nous instruisent qui l'addition du fisc américain ne surpasse pas toujours celle de l'expert-comptable du commerçant.

CENTRE D'ETUDE DES SOCIETES: *Le droit fiscal des sociétés*. Tome premier: Droits d'enregistrement et droits de timbre. Etablissements EMILE BRUYLANT, Bruxelles, 1950.

This booklet — like so many publications of the "study-centre" — is to be a practical guide for the business-man, in fiscal matters of the company in Belgium.

In a systematical way the articles of the Law on registration-

and stamp- duties in case of fondation or dissolution of companies and emission of shares, are commented.

Foreign companies, having a branch or operating in office Belgium, are dealt with separately.

Numerous references are also made to textbooks and judicial decisions so as to facilitate the acquisition of more detailed information.

J. VAN HOUTTE: *Traité des sociétés de personnes à responsabilité limitée*. Nouvelle édition, entièrement refondue et augmentée comprenant une étude fiscale et un formulaire.

Société d'études morales, sociales et juridiques, Louvain. Maison FERDINAND LARCIER, S.A., Bruxelles, 1950.

The student who is after scientific information will find it in this treatise to his liking, while the business-man who is after practical tips will find them also therein.

A comparative study in the double sense, i.e. comparing the legislation of the private company in different countries as well as comparing the history of the private company with that of the limited company, is given in the introductive chapters.

The legal status of the private company (in Belgium) and all legal problems concerning its constitution, its control, its dissolution and so on are amply discussed in several chapters.

The fiscal regime as to the private company is also minutely elaborated.

About a fifth of the volume is filled up with models of forms required for acts relative to the private company.

ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIETES PAR ACTIONS:

No. 81 Decembre 1949 *Le nouveau régime des valeurs mobilières.*

No. 83 Avril 1950 *Le sort fiscal des provisions pour remouvellement des stocks.*

No. 84 Juin 1950 *Le code général des impots*

No. 85 Juillet 1950 *Les récentes mesures en matière d'avoirs étrangers.*

32 Avenuė, Marceau, Paris (VIIIe).

No. 81. The post-war monetary situation of France conceals countless problems, a part of which concerns shares and bonds.

While the real value of the shares and bonds was unceasingly diminishing, the cost of manipulations and of the relative documents did not cease rising. Furthermore the number of shares and bonds in circulation was considerably increased.

There was also a Central Bank for depositing and clearing of shares and bonds (C.C.D.V.T.) to be liquidated.

Several measures relating to these questions (Decree of October, 30th, 1948, of May, 4th, 1949, Arrêt of December, 6th, 1948, Law of July, 5th, 1949, Decree of August, 4th, 1949 and Decree of November, 10th, 1949) are discussed and commented in this booklet.

No. 83. To facilitate the renewal of the stocks during the war, the business-enterprises were authorised to accumulate them — free of tax — above their normal need (calculated on the base of 1939), under the condition that the surplus-stocks will be administered under a separate heading in the balance-sheet.

This provision came to an end December, 31st, 1945.

The pamphlet of the ANSA deals with the law of January, 31. 1950 and the decrée of April, 5th, 1950, which give a new provision in this matter.

No. 84. The French Government has published in the official gazette of April, 30th, 1950 a codification of all tax-laws and regulations in force.

The booklet of the A.N.S.A. contains a copy of the commentary of the Tax-Administration on that new code, and of the circular of the General Directory of the Tax Service concerning the new rules of procedure in direct-tax-matters.

No. 85. The ANSA pursuits in this publication its goal to clarify the measures taken by the French Government relating to foreign property in France in connection with the post-war monetary-regime.

V

TAXES AFFECTING INDUSTRIAL AND COMMERCIAL ENTERPRISES IN DENMARK

by

POVL HERLER
Chief of Division in the Danish Tax Department.

I. *Summary indication of the law with regard to profit taxes.*

1. In Denmark the following taxes are levied upon profits:

a) National income tax, including the extraordinary company income tax, so called, though its "extraordinary" character has changed, the law in question being prolonged ever since 1940.
b) Intercommunal income tax.
c) Municipal income tax.

Moreover some extraordinary profit taxes are levied either as an increasement of the national income tax on a percentage basis (surtax, additional assessment) or as a particular tax, imposed however on the same basis of assessment as the national income tax. Furthermore must be mentioned the Danish capital levy, in reality being a taxation on the capital yield. This capital levy is in force only with regard to individuals and is paid only to the state and the intercommunal fund, not to the municipalities.

2. Liable to these taxes are

a) individuals having domicile or residence in Denmark. Temporary visits abroad do not interrupt this liability to tax. The liability to tax includes even income from sources outside Denmark ("world income") and is therefore often called "the unlimited liability to tax."

Non residents, who own real property in Denmark, or who are engaged in industry, trade or business through a permanent establishment in Denmark are liable to tax in Denmark as to the income arising from such sources, ("limited liability to tax"). Certain other reasons can involve such a limited liability to tax in Denmark.

b) The following corporate bodies are liable to tax:

1. Limited liability companies. Exempted from taxation are com-

panies, which are spending their total income in public recognized usefull or charitable purposes.
2. Consumer's or producer's cooperative societies.
3. Mutual insurance companies when undertaking insurances without obligation to part in the common responsibility.
4. Mortgage and credit societies and savings-banks, when part of their profit is reserved founders or guarantors.
5. Other unions, foundations, corporations and entities, when they participate in business activity, including wording of real property. The liability to tax, however, in these cases only concern the income from business activity and, moreover, after application can be released by the authorities, when the purpose of the entity is exclusively of common charitable, beneficent, educational, cultural, artistic, scientific or similar purpose.
6. Estates pending their settlement by judicial decree.

A partnership, i.e. a joint concern, the members of which have a personal and unlimited responsibility as regards the liabilities of the concern, is not liable to tax, the income tax being imposed on the income of the partners as individuals.

ad a and b.

The conditions for tax liability are common as to national and intercommunal tax, but differ a little as to municipal tax. The difference however is of secondary importance so far as the subject of this statement is concerned. The computation of taxes, reductions and allowances is heterogeneous as regards the different groups of taxes and taxpayers. Corporate bodies are not liable to intercommunal tax.
3. The conditions for tax liability are given above (v.2a) as to individuals. It must here be added, that the nationality or the citizenship is without importance.

As to entities it is a condition for liability to tax, that the entity is created or organized in Denmark or under Danish laws. The law has the term "domiciliated in Denmark". In practice this term has been explained as: the place of the directors or of the main office. This construction, however, caused difficulties in practice, but to a certain extent another law, namely the law concerning limited liability companies has solved the problems. In order to be registered as a Danish company the company in question has to fix

such rules as to the directors and management, that a company registered under Danish law will ever be taxable in this country.

Foreign entities are liable to tax only when they in Denmark have income arising from the above mentioned sources (v 2a).

4. The Taxation takes place for the fiscal year ("tax year", = assesment year), which begins from 1st April and ends on 31st. March the following year. The fiscal year is identical with the financial year (budget year) but different from the accounting period, v. 5.

5. The accounting period is usually the calendar year, but accountable tax payers are entitled to use another accounting period. Once chosen such an accounting period must not be altered, unless the authorities admit it. The taxable income is for a certain fiscal year based on the profit of the preceding accounting period.

II. *What is understood to constitute profits?*

1. The computation of fiscal profits is on principle the same with regard to individuals and corporate bodies.

2. The assessment on principle takes place on the basis of a produced account. The taxpayer may keep accounts as he prefers, if no legal provisions prescribe a certain method, which is the case for instance concerning limited liability companies. It is a condition, however, for some fiscal allowances, that the account is kept in a certain way. If this account is estimated to be insufficient, especially because the basis, the book keeping, fails, it may be quite disregarded, and the assessment takes place at a rough estimate. It may also be, that certain items of the account are to be critizised, e.g. if depreciations are made with too high amounts, but as such corrections may take place regarding any item of the account and will depend on the circumstances in either particular case, no more can in a general way be said about this matter.

3a. A comparison of the taxable property's net worth (the assets less the liabilities) at the beginning and the end of an accounting period, may always be a usefull help to decide, whether the income found out in the account is correct, but only in such cases where the account is completely disregarded this method, so called "indirect method," is put into question. When applied as to individuals the method means that the taxpayer is assessed on the move of property during the accounting period added to the amount, to

which his private consumption in the accounting period is estimated by the authorities. However, only such moves which influence on the income are considered, and it is therefore necessary to eliminate other moves, capital moves.

The net worth of the property is generally found out in conformity with civil law, but certain deviations must be mentioned. The worth of real property is assessed at an estimate over its replacement value every 5th year by the authorities, and this worth, neither more nor less, must be used in the accounts to taxation, whether the cost price, replacement value, or value after depreciation are different from this amount or not. Furthermore must be mentioned, that goodwill is not considered as taxable fortune.

b. Which gains resulting from the business activity are profits.

1. By income arising from "business activity" is in this statement understood income arising from enterprises, which intend to obtain profits within the industry, commerce, trade, agriculture etc., opposite to the income which arises from employment, bonds, shares, bank accounts etc.

2. The taxable income does not include the gain arisen from revaluation of assets, so far these are not sold. If fixed capital assets are sold, the profit will be submitted to taxation only if the assets were acquired by the taxpayer with the purpose to sell them with profit, that is for speculative selling. Income arising from selling fixed capital assets will therefore probably seldom be submitted to taxation according to this rule. Since the outbreak of the Second World War, however, the profit arisen from selling such assets as goodwill, patents, machines and inventory is submitted to taxation, without regard to the purpose by acquiring them, according to certain rules including a limitation of the taxable part of the profit.

Liquidation profit is not taxable, nuless it would be taxable according to general rules.

4. The law does not contain special provisions as to discriminating dispositions between relatives or other contracting partners with special relation between the parties. The authorities, however, are careful, if they find circumstances which suggest, that relationship is the real cause of dispositions deviating from the usual ones. As an example of how the authorities have tried to prevent abuses

of the organisation of entities can be mentioned the practice, that has evolved with regard to the payment of director's fees, when the directors are also stockholders of the company in question. If such a fee exceeds the usual one, the excess will be considered as disguised distribution and consequently not allowed deducted at the assessment of the taxable income of the company.

III. *How are profits computed?*

1. Valuation methods concerning stocks in trade.

By the assessment of the taxable income arising from industrial and commercial income the moves in the value of stock in trade influence the income directly.

The law itself prescribes, that stock in trade at the end of an accounting period can be taken into account either at the historical cost (cost price) or at the replacement value (price of the day). Since the outbreak of the second world war it is further allowed, to use the average price between the price at August 31, 1939, and that at the end of the accounting period. If this average price exceeds the price at August 31, 1939, more than 50 pct, the excess may be disregarded. Substitute goods may always be taken into account at a third of the price of the day.

The valuation methods may differ for the different groups of stock in trade, but when one valuation method is used as to a certain group, it must be used for all articles of same category.

The valuation used at the end of an accounting period must be used in valuing the same assets at the beginning of the next accounting period.

Revaluation of stock in trade is permitted, but never prescribed. The fiscal consequence is, that the excess value is taxed as income.

As to articles bought on forward delivery latest in the next accounting year a depreciation on certain conditions is allowed.

According to circumstances a further depreciation may be allowed as to articles, the value of which may be dubious, e.g. substitute goods.

2. Depreciation (depletion, obsolescence) concerning fixed stock.

The law permits annual wear and tear depreciation for fixed stock but does not contain further particulars.

In practice the allowance is calculated on a percentage basis with the cost price of the assets in question as a starting point. Deduction must be made every year in the same amount. A great number of allowances regarding the different categories of assets have been fixed by the authorities taking in consideration the usual durability of each category of fixed stock treated of. Deviating allowances may be claimed, if particular circumstances can be proved.

Since the outbreak of the Second World War some extraordinary depreciation allowance is in force as to fabrics, ships and machinery. The original purpose was to encourage production by guarding against future losses on assets, which might be bought under high price level. It is accordingly settled, that a certain percentage of the cost price concerning fabrics (40 p.c.), ships (50 p.c.) and machines (50 p.c.) may be deducted within a few years, namely correspondingly 4—10 years, 2—10 years and 2—5 years. The allowance is only admitted concerning newbuildings of fabrics or ships and purchase of new machines. The remaining part of the cost price may be deducted as ordinary depreciation.

3. a. Regarding the taxation of entities reserves are allowed, when they are done with the purpose to guard against future losses. The transference, however, is not regarded as deductible in the income (basic abatement), but when the tax is computed the tax amount to a certain extent is proportionately reduced.

If such funds are later on used to other purposes than mentioned, e.g. to pay dividend to shareholders, a penal taxation takes place. Other reserves are not allowed,

As to individuals no reserves are allowed.

Reserves are not allowed for selfinsurance, for the spreading of regular charges and expenses made for a period of more than one year.

b. As to doubtful and bad debts reserves are not allowed as a general rule but only if certain facts prove, that the loss is to be considered as sure, such as in case of bankruptcy or distraining. An exeption is in force with regard to certain business on a rate, where losses normally will occur. Here it is allowed within certain branches to deduct a fixed percentage of the debtor's mass.

c. For the elimination of so called imaginary profits resulting from a rise of the price level no deduction is admitted.

4. a. Pensions paid by an enterprise to a person, who has been employed in the business, or to the dependant of a former employee, can be deducted. Lump sums paid for an insurance policy to cover pension payments cannot be deducted at once, but perhaps it may be allowed deducted over a certain number of the following years. When pensions are paid not by the employer directly, but by a fund established entirely or partly by contributions from the employer, he may not deduct the amount paid out of the fund. Another matter is, that the employer may deduct his contributions to such a fund, if it is legally etablished in such a way, that the employer is incapable to recover his contribution. Most of such funds are established in accordance with the rules of a particular law concerning pension funds and supervised by the authorities. But even in other cases, when the fund is legally separated from the employer's disposal and property, deduction may be allowed for contributions to the fund.

b-c. Deductions are allowed for compensation for technical assistance and for the use of patents, when the expenditure is not of a capital nature, and for interest paid to creditors.

d. For remunerations (salaries and shares in the profits) of directors, managers and members of the Board deduction is allowed, with the limitation that follows of what is mentioned above (v II, 4).

e. For scientific research deduction is allowed to the extent, that the work can be considered as a part of the enterprise's normal business. Contributions to institutions with scientific research as purpose generally cannot be deducted.

f. Deduction for taxes is allowed, exept certain extraordinary taxes, which cannot be deducted so far as corporate bodies are concerned.

5. It is not allowed to reduce the amount of taxable profits by losses incurred in any other fiscal year.

6. It is not allowed to reduce the amount of taxable profits by "reserves", but as to corporate bodies a certain allowance is made, if the reserves are destinated to guard against future loss, (v.III 3.a.)

FOREIGN INCOME

by

A. VAN KEULEN

In the first volume of this Bulletin a series of articles had been published dealing with the effects of foreign exchange control on the fiscal provisions of Belgium, Canada, Denmark and the Netherlands.[1]) In this brief article on comparative fiscal law it is intended to enlarge our views in this particular field of taxation, however without competing with the United Nations publication on "The effect of Taxation on foreign trade and investment" [2])

The problem is that residents in one or another country want to invest capital abroad, but cannot repatriate either their earnings or their capital. In how far is their taxpaying capacity influenced by this impossibility and which are, if any, the remedies the home tax acts can provide for.

Studying the various income tax systems it strikes that foreign income can be dealt with in either of the following methods:

(A) Principle of territoriality

The country only charges with income tax those income items which are derived from inland sources, foreign income is not taxed. This is for example the system applied by *Venezuela*. Article 1 of the income tax 1949: "Se crea un impuesto que pagará toda persona o comunidad por los enriquecimientos netos y disponibles que obtenga en virtud de actividades económicas realizados o de bienes situados en Venezuela."

Certain countries applying the principle of territoriality have

---

[1]) Belgium: R. Putman "Taxation des Revenus de Comptes Blocqués
Canada: H. Steward Stikeman (p. 378)
Denmark: P. Herler: "The taxation of "blocked accounts" in Denmark (p. 375)
The Netherlands: H. J. Doedens: The taxation of blocked income and capital items (p. 382)

[2]) Sales no. 1950. XVI. 1.

increased their tax-bases by providing that tax shall be charged in respect of income from sources which are deemed to be within the country. This is the system of the *Union of South Africa* and income tax is levied wheresoever payment has been made or is to be made and whether such payment has been made or is to be made by a person resident in or out of the Union. This nuance of the territoriality-principle leads to the great category of countries applying —

(B) the principle of domicile.

Every resident taxpayer is charged with tax in respect of his inland and foreign income. Here, too, nuances are to be observed. It is possible that foreign income only is taxed:

(1) when it is received in the country.

In the *United Kingdom* assessment on a remittance basis is provided for under the Cases IV and V to schedule D. Individuals who are not domiciled but resident in the U.K. or, if British subjects, not ordinary resident there are liable to tax on this basis. The same provisions prevail mutatis mutandis for corporations. The remittance basis is not applied in respect of all income, but only in respect of particular income items, though not defined by law, viz. income from foreign securities and possessions. In general it may be said that ,,securities'' include ,,some form of secured liability'' (Viscount Cave in *Singer v. Williams*). The term ''possessions'' means all objects of property, whether tangible or intangible and include shares in a foreign company. What constitutes a ''remittance''? It is obvious that any transfer of foreign income of this particular kind to the United Kingdom will make the beneficiary liable to tax. It must however be an actual receipt in one form or another, a mere entry in accounts will not be sufficient. Even it is possible to enjoy foreign income in the U.K. without ''remittance''. The leading case in this respect is *Hall v. Marians*: a taxpayer had foreign income, which was not repatriated. He invested his income in foreign shares. Then he opened a London bank account and obtained an overdraft. This overdraft was transferred to his foreign bank account and with the proceeds of the sale of the investments the taxpayer cleared off his overdraft. Economically the taxpayer consumed his foreign income within the U.K., although he did not follow the way of remittance within

the meaning of Rule 2 of Case V. Thus the Court decided: not liable to tax. In 1950 (the *Gordon* Case) a similar method was applied with the same result as the Lord President of the Court found himself *"not prepared to rewrite Rule 2"*.

As a matter of fact the *Italian* tax system diverges to some extent from the U.K. system. It is mainly based on the principle of territoriality. However an exception to this rule is made in section 4 of the "imposta complementare progressiva sui redditi". This section provides that a resident taxpayer, either a citizen or an alien, is charged with income tax in respect of his income from foreign sources., "la quale sia goduta nel Regno." Foreign income is taxed only when it is consumed within the country; necessarily this should extail a remittance to Italy. Unlike the United Kingdom the Italian income tax does not discriminate between the various kinds of income.

Both systems are of a general character, viz. it does not matter whether or not the foreign income is blocked or not convertible for any reason whatsoever.

(2) Now we come to the second category. Countries applying the principle of domicile take into account those circumstances which make it impossible to repatriate foreign income on account of foreign exchange control. Originally this category could be subdivided into:

(a) countries which made special provisions or regulations in their fiscal legislation; and
(b) countries where this regulating task was entrusted to its tax courts.

France may be taken as an example of category 2(a). In its "surtaxe progressive" tax is charged whenever income is at the disposal of the taxpayer either in France or abroad (section 156 Code Général). In section 158—3 a provision is made that income from personal property is taxed in the year "soit de leur payement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte." During the war many taxpayers were not aware of having income at their disposal and therefore they could not file a return. Income is at the disposal of the taxpayer whenever he can repatriate it or when he can make use thereof in the country of origin. This occurred when the war was over and the French resi-

dent discovered that he could enjoy his foreign income. In order to meet the difficulty of a too heavy burden of tax on this accumulated income the taxpayer was allowed to an equal spreading of income over the preceding years in accordance with section 163 Code Général (B.O. 1946 No. 3 Revue des Impôts art. 6389 and 6552).

Switzerland applies quite an other system. The „Wehrsteuer" in its section 19 determines that income out of foreign real property and out of a foreign, but own enterprise or permanent establishment of a Swiss enterprise is not included in the taxable amount of income, although these income items are taken into consideration when the rate of the (progressive) income tax is to be determined. With respect to all other income derived from foreign sources, and, being blocked, Switzerland applies a special (fiscal) rate of exchange on the foreign currency (Sperrkursen). [3])

The country in which originally the regulating task was entrusted to the tax courts was the *United States*. Income is in accordance with the U.S. fiscal laws only taxable when it can be measured in terms of dollars: "Our tax law does not measure assets in terms of marks, francs or kronen, any more than in terms of wheat or pig iron . . . income accrues . . . only in terms of dollars" [4]). Income received abroad and convertible into U.S. dollars is taxed although it is not actually repatriated. Whenever the convertibility is obstructed difficulties may arise. If income is received in foreign currency, this foreign currency is according to U.S. tax practice "a commodity ordinarily a capital asset" and "it is the fair market value of this capital asset which should be included in taxable income" [5]). Following Klarman's article it is possible to make the following scheme:

---

[3]) Richtlinien für die Feststellung der Steuerwerte ausländischer Wertpapiere und Guthaben auf den 1. Januar 1948:
„Bei Erträgnissen aus ausländischen Wertschriften und Guthaben sind die effektiv gutgeschriebenen bezw. eingegangenen Beträge in Schweizerfranken maszgebend. Wenn der Pflichtige den Beweiss erbringen kann, dasz die Erträgnisse nicht transferiert werden konnten, sondern auf blockierten Konti in fremder Währung gutgeschrieben worden sind, so sind sie zu den in unserer Kursliste . . . aufgeführten Sperrkursen für die betreffende Währung in Schweizerfranken umzurechnen . . .".

[4]) *Frederik Victor & Acheles v. Salt's Textile Manufacturing Company.*

[5]) Marcel Klarman "Taxation of income in blocked currency" (Taxes = the Tax Magazine 1950 page 47.)

1. blocked currencies with no fair market value: Repatriation of the foreign income is not possible; moreover the taxpayer cannot have unrestricted use and enjoyment. Not taxable.
2. blocked currencies with a fair market value, although under certain conditions the income may not be convertible into U.S. dollars. The fair market value arises because the income can be used in the country concerned (e.g. sale) and the only difficulty remaining is which is the rate of exchange. The income is taxable.
3. blocked currencies with economic value; i.e. the income might be used for living purposes and as the income procures satisfaction of the taxpayer's wants it might be taxable. Rowland W. Lassen [6]) discriminates whether or not the taxpayer has really expended the money and "has thus saved the expenditure of U.S. dollars". In the first case this taxpayer is liable to tax ,,to the extent of such actual expenditure", but it is in his opinion "wrong... to force a taxpayer to pay income taxes on income which he *could* have spent within the foreign country" (italics supplied).
4. Economic value is also attached to income, which may be used for business or investment purposes. This question is particularly interesting with regard to partnership and personal holding company income, which under the provisions of the Internal Revenue Code is deemed to have been derived by the partners or shareholders. Should this income wholly be convertible into U.S. dollars when it should be distributed? It is in the *Eder* case that the Circuit Court decided that in spite of blocking provisions the taxpayer could have received "economic satisfaction," which doctrine equally seems to have been applied in the *Freadmann* case. In fact the problem arises with respect to business income in general.

At the end of his article Klarman mentions two new developments in the fiscal consequences of blocked foreign income. After the President, in his message to Congress on January 23, 1950, recommended the taxation of foreign corporate income to be postponed "until it is brought home" (stimulation of foreign investments), the Treasury Department issued Mimeograph 6475 (March 1, 1950), which provides:

"Income which is not readily convertible into United States

---

[6]) ,,Blocked accounts'' (Taxes — the Tax Magazine 1945 page 238).

dollars owing to monetary exchange or other restrictions imposed by a foreign country can be reported as "deferable income". Such "deferable" income becomes taxable income:

(a) When the money or property in such foreign country is readily convertible into United States dollars;

(b) when, notwithstanding the existance of any laws or regulations forbidding the exchange of money or property into United States dollars, conversion is actually made into United States dollars 7); or

(c) when such income is used for non-deductible personal expenses or is disposed of by way of gift, bequest, devise or inheritance, or by dividend or other distribution, or when, in the case of a resident alien, a taxpayer terminates his residence in the United States". (As far as we know this is the only example of a giving up of the subjective liability to tax, which entails an objective liability to tax — prevention of fiscal evasion?)

(3) We so far studied the influence of foreign income (blocked or not) on the amount of taxable income. Sometimes the authorities prevent hardship in the national tax legislation; however there remains a category which probably unintentionally provide for a prevention in its provisions with respect to double taxation. The *Commonwealth of Australia* in section 25 of the income tax defines "assessable income", when the taxpayer is a resident, as "the gross income derived directly or indirectly from all sources whether in or out of Australia". Income shall be deemed to have been derived by a person although it is not actually paid over to him but is reinvested, accumulated, capitalized, carried to any reserve, sinking fund or insurance fund or otherwise dealt with on his behalf or as he directs (Sect. 19). Section 23 (q) provides for an exemption of income, which is "derived by a resident from sources out of Australia, where that income is not exempt from income tax in the country where it is derived . . . unless the Commissioner is satisfied that the tax has been or will be paid . . . .".

It need not be said that a solution is equally reached by conventions in order to prevent double taxation of income.

---

7) Legitimate or illegitimate base ?

As it is hardly possible to give a survey of all systems, it had to be sufficient to mention the most remarkable solutions. Whenever one of the readers in their country meets with other features of the problem, not mentioned here, we should be glad to receive their remarks.

A. VAN KEULEN.

VII

DICTIONARY OF FISCAL LAW

ENGLISH

Alphabetical order

Administrator 293
Adoption 298
Divorce 285
Executor 294
Guardian 296
Guardianship 295
Judicial separation 286
Marriage 284
Marriage settlements 291
Trustee 292
Will 299

FRANÇAIS

Ordre alphabetique

Administrateur . 292, 293, 294
Adoption 298
Communauté à titre universel 288
Communauté réduite aux acquêts 289
Convention matrimoniale : 291
Déclaration d'absence 297
Divorce 285
Jouissance légale des parents 287
Mariage 284
Séparation de biens 290
Séparation de corps 286
Testament 299
Tutelle 295
Tuteur ... 292, 293, 294, 296

DEUTSCH

Alphabetische ordnung

Adoption 298
Annahme an Kindesstatt .. 298
Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft 286
Ehe 284
Eheliche Gemeinschaft ... 288
Ehevertrag 291
Elterliches Nutzniessungsrecht 287

NEDERLANDS

Alphabetische volgorde

Adoptie 298
Bewindvoerder . 292, 293, 294
Echtscheiding 285
Gemeenschap van vruchten en inkomsten 289
Huwelijk 284
Huwelijksgemeenschap ... 288
Huwelijksvoorwaarden 291
Ouderlijk vruchtgenot 287

DEUTSCH

Errungenschaftsgemeinschaft 289
Gütergemeinschaft 288
Gütertrennung 290
Pfleger 292, 293, 294
Scheidung (der Ehe) 285
Testament 299
Todeserklärung 297
Verwalter 292, 293, 294
Vormund 296
Vormundschaft 295

NEDERLANDS

Scheiding van goederen ... 290
Scheiding van tafel en bed 286
Testament 299
Verklaring van vermoedelijk overlijden 297
Voogd 296
Voogdij 295

DICTIONNAIRE DE DROIT FISCAL

ENGLISH

NUMERICAL ORDER

284 Marriage
285 Divorce
286 Judicial Separation
287 —
288 —
289 —
290 —
291 Marriage settlements
292 Trustee
293 Administrator
294 Executor
295 Guardianship
296 Guardian
297 ?
298 Adoption
299 Will

FRANÇAIS

ORDRE NUMERIQUE

284 Mariage
285 Divorce
286 Séparation de corps
287 Jouissance légale des parents
288 Communauté à titre universel
289 Communauté réduite aux acquêts
290 Séparation de biens
291 Convention matrimioniale
292 Administrateur
292 Tuteur
293 Administrateur
293 Tuteur
294 Administrateur
294 Tuteur
295 Tutelle
296 Tuteur
297 Déclaration d'absence
298 Adoption
299 Testament

DEUTSCH

NUMERISCHE ORDNUNG

284 Ehe
285 Scheidung (der Ehe)
286 Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft

NEDERLANDS

NUMERIEKE VOLGORDE

284 Huwelijk
285 Echtscheiding
286 Scheiding van tafel en bed
287 Ouderlijk vruchtgenot

DEUTSCH	NEDERLANDS
287 Elterliches Nutzniessungsrecht	288 Huwelijksgemeenschap
288 Eheliche Gemeinschaft	289 Gemeenschap van vruchten en inkomsten
288 Gütergemeinschaft	290 Scheiding van goederen
289 Errungenschaftsgemeinschaft	291 Huwelijksvoorwaarden
290 Gütertrennung	292 Bewindvoerder
291 Ehevertrag	293 Bewindvoerder
292 Pfleger	294 Bewindvoerder
292 Verwalter	295 Voogdij
293 Pfleger	296 Voogd
293 Verwalter	297 Verklaring van vermoedelijk overlijden
294 Pfleger	298 Adoptie
294 Verwalter	299 Testament
295 Vormundschaft	
296 Vormund	
297 Todeserklärung	
298 Adoption	
298 Annahme an Kindesstatt	
299 Testament	

IX

INFORMATIONS DE L'ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE
I.F.A.

(sous la responsabilité du Conseil de l' I.F.A.)

LE QUATRIEME CONGRES INTERNATIONAL DE DROIT FISCAL

Les 21, 22 et 23 septembre 1950 l'Association Fiscale Internationale a tenu son quatrième Congrès International de droit fiscal.

A l'origine le Groupement belge avait invité l'I.F.A. à tenir son congrès à Bruxelles. Lorsque, pendant le mois de juin, ce groupement fut contraint de retirer son invitation, le Conseil d'Administration se trouva dans un grand embarras.

L'I.F.A. doit au Groupement français d'avoir trouvé, à ce moment difficile, une solution excellente en obtenant de Son Altesse Sereine le Prince Rainier de Monaco une invitation à tenir le Congrès à Monte Carlo.

Ce ne fut que dans la première moitié du mois d'août que cette décision fut prise. Par conséquent, on avait toute occasion de craindre que les membres, étant déjà en vacances, ne vinrent qu'en très petit nombre. La realité se montra plus favorable. Peu de temps après que les inviatations furent expédiées, le secrétariat général reçut soixante inscriptions, provenant de 13 pays, à savoir: Belgique, Danemark, Etats Unis, France, Grande Bretagne, Grèce, Italie, Israel, Luxembourg, Norvège, Pays-Bas, Suède et Suisse.

C'est sans doute le lieu séduisant où le congrès devait se tenir, qui a joué un certain rôle dans la décision des congressistes de se rendre à Monte Carlo.

Les attractions de Monte Carlo sont maintes! Pour les congressistes venant des régions pluvieuses et brumeuses du Nord, le climat y est une vraie révélation. A la fin de septembre on s'y trouve en plein été: un soleil brillant sur une mer d'une couleur bleue saphir, des palmiers frémissant sous un vent imperceptible. Les grands hôtels au bord de la mer font l'impression d'un décor d'opéra. Les grands rôchers surmontent ce décor en lui donnant un air plus sévère. Les congressistes jouissaient du privilège de deux phéno-

mènes: la pleine lune, qui dans les nuits douces faisait étinceler la mer d'une lumière étrange, et un après-midi de mistral, qui balayait les rues et faisait tourner les gens sur eux-mêmes.

Cependant, toutes ces attractions de Monte Carlo n'ont point nui au zèle des congressistes. Comme le Président du Congrès, Monsieur CAMILLE ROSIER, faisait observer à la dernière session, il n'avait, jusque-là, jamais fait l'experience que le nombre des congressistes ne se soit pas diminué pendant les jours d'un congrès. A partir de la première session les congressistes ont montré un si grand intérêt aux discussions sur les deux thèmes choisis, que rien-ne pouvait détourner leur attention.

Le matin du 21 Septembre à onze heures on se réunit dans la grande salle du Café de Paris, où le Président de l'I.F.A., Monsieur MITCHELL B. CARROLL, prononça l'allocution d'ouverture du Congrès, qui fut suivie par des allocutions de Monsieur VOIZARD, Ministre d'Etat de Monaco, de Monsieur ZUSSIER, Directeur Général des Impôts de Monaco et de Monsieur CAMILLE ROSIER, Président du Congrès.

Ensuite fut décerné le lauréat du Prix MITCHELL B. CARROLL 1950 par le Président du jury, Monsieur CAMILLE ROSIER.

Le décernement de ce prix a donné quelques difficultés. Lorsque le jury avait designé la monographie reçue sous la devise „Et nunc erudimini qui judicates terram" comme la meilleure et comme digne du Prix et que le secrétaire général ouvrit l'enveloppe scellée accompagnant cette monographie, il se trouva que l' auteur en était la Commission d'Etudes Economiques, Financières, Fiscales et Administratives du Syndicat National des Cadres de l'Administration des Contributions Directes et du Cadastre, dont Monsieur PAUL DUSSAUSSOIS est le président et Monsieur PIERRE VALLAUD le secrétaire. La Commission d'Etudes déclara avoir établi la monographie en collectivité. Or, bien que le décernement du lauréat à une collectivité de personnes ne fût pas exclus expressis verbis dans le Règlement du Prix, il est clair que, dès que le nom de la Commission avait été communiqué aux membres du jury, une grave difficulté s'opposait au décernement du lauréat. Car il est évident qu'une commission de plusieurs personnes est à même d'écrire une meilleure monographie qu'une seule personne. Il aurait donc été du devoir du jury d'oublier le nom de la Commission — chose impossible — et

de rejuger la monographie. Dans ces circonstances plusieurs membres du jury, ainsi que Monsieur CARROL, furent d'avis qu'il était impossible de décerner le prix à l'auteur de la monographie reconnue la meilleure. Cependant, le président de la commission susmentionnée, Monsieur DUSSAUSSOIS, réclamait le lauréat qualitate qua. Alors, Monsieur CAMILLE ROSIER, le seul membre du jury présent, la premiére journée du congrès, a considéré la question de non-décernement du Prix à une collectivité comme se posant pour l'avenir et il a, par conséquent, attribué le lauréat à Monsieur PAUL DUSSAUSSOIS en sa qualité de président de la Commission.

La monographie est insérée à la page 337 de ce numéro.

L'après-midi de cette première journée était voué aux discussions sur le thème

„Les bases d'imposition des revenus affectés par les variations „de la monnaie nationale ou des devises étrangères."

Monsieur COURTHIEU (France) qui remplaça le rapporteur général Monsieur MARCEL FEYE (Belgique), prononça son rapport complémentaire. Suivirent les allocutions de Messieurs HOOTSEN (Pays-Bas), KAUFFMAN (Luxembourg), SCHREUDER (Belgique), COSCIANI (Italie), KLIMOWSKY (Israel), ANGELOPOULOS (Grèce), de LA VILLEGUERIN (France) et DESMYTTERE (France), représentant la Chambre de Commerce Internationale. Monsieur COURTHIEU fut chargé de préparer un synthèse de ces allocutions, qui pourrait être discuté à la dernière session du congrès.

Le soir, les congressistes étaient invités à une réception à la Mairie, offerte par la Municipalité de Monaco, où tous se retrouvèrent en conversation agréable en jouissance d'un apéritif.

Le vendredi matin était voué aux discussions sur le thème:

„Elimination des obstacles d'ordre fiscal au rapprochement des „systèmes économiques européens."

Monsieur W. H. VAN DEN BERGE (Pays-Bas), rapporteur général, avait fait distribuer une thèse contenant 23 points, qui servit de base aux discussions. Les rapporteurs nationaux présents Messieurs CAILLEZ (France), MITCHELL B. CARROLL (Etats Unis) et VAN SOEST (Pays-Bas) ainsi que Messieurs SCHREUDER (Belgique), remplaçant Monsieur BAUDHUIN, le rapporteur belge, SCHENDSTOK

(Pays-Bas), KOCH (Angleterre), ANGELOPOULOS (Grèce), DESMYTTERE (France), KAUFFMAN (Luxembourg), COSCIANI (Italie), KLIMOWSKY (Israel), SAINZ DE BUJANDA (Espagne) et BARBEY (France) présentèrent leurs observations.

Ensuite Monsieur MICHEL (France) intervint sur les sujets de congrès proposés pour 1951. Il se prononça pour le domicile fiscal et le tribunal fiscal international.

La séance était tellement animée qu'elle ne fut levée qu'à 13.20 heures ce qui ne laissait que très peu de temps aux congressistes pour prendre le déjeuner avant de monter dans le car qui, enfin, allait leur donner l'occasion de jouir des superbes vues de la Côte d'Azur. On monta les trois Corniches, visita les petits anciens villages charmants, les lieux historiques des environs, prit le thé à Nice et rentra juste à temps pour s'habiller pour la réception que le Bureau de Tourisme du Commissariat de l'Etranger eut la bonne grâce d'offrir aux congressistes dans ses localités.

Le samedi matin les congressistes se rendirent au Jardin Exotique, où il y a une très belle collection de plantes en formes phantastiques, et au Musée d'Anthropologie Préhistorique.

Pendant ce temps le Conseil d'Administration tenait sa réunion et, aprés des discussions animées, un grand nombre de décisions importantes fut pris, dont nous mentionnons ici les suivantes:

1) Monsieur PAUL COART FRÉSART a, à notre grand regrét, donné sa démission comme membre du Conseil d'Administration et président du Groupement belge. Le Groupement belge a été délégué par le Conseil d'Administration pour la désignation d'un nouveau président et d'un membre du Conseil d' Administration;

2) Un nouveau Comité Directeur a été insitué consistant des personnes suivantes:

MM. K. G. A. SANDSTRÖM, Stockholm, président

A. C. BURGERSDIJK, Amsterdam EDGAR SCHREUDER, Bruxelles	vice-présidents
CESARE COSCIANI, Rome PAUL GMÜR-HENGGELER, Zurich Un membre à designer par le groupement français	membres

3) Monsieur W. J. DE LANGEN, professeur de droit fiscal à l'université d'Amsterdam, a été nommé conseiller scientifique du Conseil d'Administration;

4) Monsieur L. KORTHALS a été remplacé comme secrétaire général par Monsieur M. F. J. COOL, La Haye, qui a accepté cette fonction à titre très temporaire;
5) Monsieur M. F. J. COOL a été remplacé comme trésorier général par Monsieur C. C. J. M. VAN HOOF d'Amsterdam;
6) Le nom français de l'I.F.A. a été changé de „Association Internationale de Droit Financier et Fiscal" en „Association Fiscale Internationale";
7) Les thèmes suivants, dont la formulation pourra être améliorée encore, seront discutés au Congrès de 1951:
   a) Localisation territoriale de matière imposable et domiciliation fiscale des personnes physiques et morales au regard des impôts sur le revenu et des impôts sur la fortune (y compris les droits de mutation par décès);
   b) Interprétation judiciaire des conventions de double imposition et nécessité ou opportunité d'instituer des juridictions fiscales internationales.

   De plus, le Groupement italien présentera au Congrès de 1951 un rapport au sujet:

   Charges fiscales et para-fiscales et coûts de production dans les entreprises.
8) Le thème pour le Prix MITCHELL B. CARROL 1951 sera:

   „Du conflit entre la vie des entreprises et la taxation „annuelle de leurs bénéfices."

   Ce prix ne pourra être accordé qu'à une personne physique ayant dressé son mémoire sans la collaboration d'autres personnes.

Monsieur PAUL GMÜR-HENGGELER expose qu'à la prochaine réunion du Groupement suisse une invitation à l'I.F.A. pour tenir son congrès de 1951 à Zurich sera prise en considération!

Le samedi après-midi les discussions furent reprises et aboutirent, après des vives et prolongées échanges de vues, à la résolution suivante sur le premier thème:

„Le Congrès de Monaco, après avoir étudié les divers rapports
„nationaux et le rapport général sur
„Les bases d'imposition des revenus affectés par
„les variations de la monnaie nationale ou des
„devises étrangères,

,,et compte tenu des discussions qui ont eu lieu à ce sujet, adop-
,,te les motions suivantes:
,,En période de hausse générale des prix provenant de variations
,,monétaires de fait ou de droit, des mesures efficaces et immé-
,,diates doivent être prises pour éviter que l'impôt diminue la
,,capacité de production des entreprises; pour aboutir à ce ré-
,,sultat, il apparaît souhaitable d'envisager l'application des
,,principes suivants:

,,(a) l'impôt ne devrait atteindre que le bénéfice réel, réalisé ,,consommable, qui résulte de la vente d'un bien; il ne devrait ,,jamais atteindre le bénéfice apparent provenant d'une ,,simple réévaluation d'un bien quelconque de l'actif de ,,l'entreprise;

,,(b) Au regard du bénéfice réalisé après la vente d'un bien, une ,,exonération totale et définitive devrait être accordée pour ,,les bénéfices réalisés sur les biens considérés comme néces-,,saires au maintien du potentiel de production de l'entreprise."

et à l'avis sousmentionné sur le second thème:

,,Le Congrès de l'I.F.A., après avoir étudié les rapports des dé-
,,légués nationaux et le rapport général ainsi que les différentes
,,observations échangées en cours de séance sur le sujet mise à
,,l'étude:
,,Elimination des obstacles d'ordre fiscal au rapprochement des
,,systèmes économiques européens,
,,émet l'avis:

,,1) que les obstables d'ordre fiscal constituent l'une des entra-
,,ves au rapprochement économique européen:

,,2) que, si leur disparition immédiate s'avère difficile, il con-
,,vient cependant d'y procéder sans attendre la suppression de
,,tous les autres obstacles au rapprochement européen;

,,3) que l'attention des Gouvernements soit attirée sur ce que ces
,,obstacles sont différents, selon que l'on envisage le développe-
,,ment de transferts de marchandises, la circulation des capitaux
,,ou la réalisation d'investissements financiers ou industriels
,,par un pays dans un autre;
,,4) qu' aucune discrimination fiscale ne soit donc faite entre
,,les Nationaux et les Etrangers et que le principe de territorialité

„de l'impôt soit de constituer une base absolue de la législation fiscale „de chaque pays."

Ensuite l'Assemblée Générale approuva à l'unanimité les décisions prises par le Conseil d'Administration.

A six heures le Président de l'I.F.A., après avoir remercié chaleureusement tous ceux qui ont contribué au succès du Congrès, clôtura la partie officielle du Congrès.

Ce soir, à l'Hôtel de Paris, il y eut dîner final, que sans doute les congressistes garderont en très bon souvenir, aussi bien à raison de la bonne qualité des plats servis que pour l'atmosphère joyeux et les toasts brillants prononcés par Monsieur ARTHUR CROVETTO, Chef du Cabinet de S.A.S. le Prince Rainier de Monaco, qui nous fit l'honneur de sa présence, et par Messieurs MITCHELL B. CARROLL, CAMILLE ROSIER, SCHENDSTOK et CARDYN.

Nous sommes convaincus que la plupart des congressistes est rentrée satisfaite du congrès et désireuse de participer au congrès de l'année prochaine, qu'il soit tenu à Zurich ou allieurs.

Secrétariat Général de l'I.F.A.

Fiscal Law — I, A — *Droit Fiscal*

Impôts directs, signification en Tchécoslovaquie 207
Impôts indirects 207
Réforme fiscale tchécoslovaque 207

Fiscal Policy — I, B — *Politique Fiscale*

Politique fiscale et financière .. 207

Economic Influence — I, C — *Influence Economique*

Value — I, D — *Valeur*

Sales tax
. Sale value.....8

Fiscal Evasion — I, E — *Evasion Fiscale*

Prevention of fiscal evasion 29, 115

Fraude fiscale 148, 237
. causes 237
. . conclusion 267
. . psychologiques 249
. . . agressivité des économistes et financiers 254
. . . apparition des conseils fiscaux 252
. . . attitude des autorités ecclésiastiques 258
. . . ,, des hommes de lettres 261
. . . ,, des hommes politiques 260
. . . ,, des journalistes..... 263
. . . ,, des juristes 265
. . . curiosité fiscale 251
. . . disparition de la conscience fiscale 250
. . . indifférence des moralistes et sociologues 257
. . . rôle des groupements professionnels 253
. . . solidarité fiscale 251
. . techniques 238
. . . abus de la progressivité 238
. . . accroissement du nombre d'impôts 245
. . . appel excessif de la fiscalité directe 243
. . . catégorisation abusive des assujettis 248
. . . élévation des tarifs 238
. . . esprit des régies fiscales 241
. . . exagération des immunités et exceptions 249
. . . interventionnisme fiscal ... 239

. . . multiciplicité des doubles impositions 247
. . . personnalité grandissante de l'impôt 24
. . . taxation des gains de fortune et des plus-values 246
. . . utilisation abusive de la déclaration 243
. . . utilisation fiscale de la comptabilité commerciale..... 244
. définition et remarques générales 149
. différentes classifications 157
. . formes de la fraude 157
. . . comptable 159
. . . juridique 158
. . . matérielle 157
. . fraude à l'assiette..... 161
. . ,, au recouvrement 162
. . ,, illicite 159
. . ,, intermationale 162
. . ,, interne 162
. . ,, licite 159
. formes 149
. . disparition de la matière imposable 154
. . incidence de l'impôt 155
. . refus de payer l'impôt 149
. . refus de voter l'impôt 155
. manifestations à travers l'histoire 163
. . formes actuelles 164
. . le passé 163
Fraude fiscale proprement dite . 156

Collection I, F *Recouvrement*

Miscellaneous I, G *Matières Diverses*

Allègements tributaires 359
. formalités de procédure 360
Budget portugais 362
Impôts indirects 207
Impôts provinciaux et communaux 357
Taxes scolastiques..... 359

International Fiscal Law II *Droit Fiscal International*

Agency 31, 118
Agreements of Austria with respect to war taxes
. France 147
. Greece (15-2-1950) 146
. Liechtenstein..... 147
. Netherlands 147
. Switzerland (8-2-1949) 146

Agence 110
Conventions
. Suède-Norvège 105, 179
. . dividendes 106, 111
. . domicile 107
. . droits d'auteur 110
. . entreprises industrielles et commerciales..... 109

. United Kingdom (7-11-1949) .. 146
. U.S.A. (31-12-1949) 146
Aircraft 33, 185, 191
Avoidance of double taxation, 26, 115, 181, 186, 190
. methods 26, 125, 190
Convention (England-Sweden) . 188
. corporate bodies 189
. effect upon Swedish tax law .. 188
. equality of taxation 196
. individuals 189
. personal allowances, reliefs and reductions 196
. resident of Sweden 190
. Swedish taxes 188
. undivided estate of a deceased person 194
Convention (Netherlands-U.K.) (income tax)..... 25, 115
. effect on British tax on various classes of income 30
. effect on Netherlands tax on various classes of income 118
. equality of treatment of Netherlands nationals 41, 115
. Netherlands enterprise trading in the U.K. 32
. . if carried on by an individual resident in the Netherlands . 32
. . if carried on by an individual through a U.K. company ... 33
. . if managed and controlled in the Netherlands 32, 117
. . subsidiary company of a Netherlands company 33
. Netherlands nationals resident in the U.K. 41, 42
. Netherlands tax law affected.. 115
. termination 42
. U.K. tax law affected 29
Convention (Norway-Sweden) 105, 179
. apportionment between the two States 182
. . deviations from main rules 184
. circumference of the Convention 179
. corporate bodies..... 180, 183
. domicile 180, 183
. effects on Norwegian revenue laws..... 179
. nationals of Norway and Sweden 180, 183
. Norwegian taxes 180
. . basis 180
. . dividends 181
. . free shares 181
. . entreprises interliées..... 113
. . extension 105
. . fortune 113
. . immeubles 109
. . impôts suédois..... 106
. . personnes morales..... 105
. . professions libérales 110
. . répartition des revenus entre les Etats 107
. . . dérogation aux règles 109
. . résidence 108
. . ressortissants autres 105
. . ressortissants norvégiens ... 105
. . ressortissants suédois 105
Dividendes 106, 111
Domicile 107
Double imposition éviteé .. 107, 113
Entreprises interliées 113, 211
Etablissement stable 109, 110
Fortune imposable 113
Impôts sur les coupons (Suède) . 106

. . non residents 180
. . residents 181
. residence 180, 183
. special agreement between the supreme authorities 183
. undivided estate, of a deceased person 183
Corporations resident in the Netherlands 117, 119
Corporation resident in U.K. .. 28
Country of residence, principle of 26, 115
. exceptions 27, 115
Coupon tax (Sweden) 192
Dividends 33, 34, 118, 120, 186, 189, 191, 193
Exchange of information 115
Fiscal evasion.....29, 115, 187
Income
. capital gains 195
. copyright 121, 184, 194
. dividends 33, 34, 118, 120, 185, 191, 193
. from alienation of immovable property 184
. from an undivided estate of a deceased person 194
. from trade or business 30, 118, 184, 191
. government pensions . 38, 122, 193
. government salaries .. 38, 122, 193
. interest 34, 193
. investment 33, 34, 118, 120, 185, 186, 191
. life annuities 37, 124
. patent..... 34, 35, 121, 184, 194
. pensions 37, 124, 182, 193
. personal labour 36, 123, 182, 184, 192
. professional services 36, 123, 184, 192
. real property 35, 36, 184, 194
. royalties 34, 35, 121, 184, 193
. visiting professors and teachers 38, 124, 192
. visiting students etc .. 39, 125, 195
Permanent establishment... 30, 117 184, 191
. agency constituting a p. e. 31, 118
. purchasing office 31, 118
. subsidiary company 31, 118
Personal allowances 39
Prevention of fiscal evasion 29, 115
Principle of domicile 403
Principle of territoriality 402
Purchasing office..... 31, 118

Resident investing capital abroad 402
Resident of the Netherlands.... 116
. of the United Kingdom 27
Shipping 33, 185, 191
Subsidiary company 31, 33, 118, 203
Tax
. at source 27, 120
. credit 39, 120, 126
Visitor (England) 28

Accounting period..... 68, 202, 397
Accounting rules .. 76, 203, 215, 398
Adjustments . 70, 202, 215, 218, 397
Assessments methods . 70, 202, 214 218
Associations 36
Blocked currencies
. with a fair market value 406
. with economic value 406
. with no fair market value 406
Commercial profits 70, 202, 214, 218 397
Comparative method for the computation of profits ... 73, 203 219, 397
Computation of profits .. 69, 72, 75 203, 220, 397, 399
Conditions for tax liability . 67, 200 214, 217, 396
Cooperative Societies 217,396
Corporate bodies ... 66, 70, 74, 200 213, 217, 396
Deductions allowed .70, 71, 77, 205, 215, 220, 401
Excess profits tax (Brazil) 66
Exemptions 67, 201, 213, 217
Expenses, ordinary and necessary 131
Family partnerships .. 75, 203, 215
Fiscal profits . 70, 203, 214, 218, 397
Fiscal year ... 68, 202, 214, 218, 397
Foreign concerns . 67, 202, 214, 397
Foreign income 402
Foundations 66
Holding companies 75, 203, 215, 219 398
Horizontal jurisdiction 314
. conclusions 317
. constitutional limitations 314
. effects of conflicts 316
. existing conflicts 315
. . business activities 316
. . corporations 315
. . intangible personal property 315

Administrateurs, rémunérations et tantiémes aux 62, 129, 211
Aide technique 61, 129, 211
Allocations à la recherche scientifique 63, 129, 211
Amortissements 54, 55, 57, 128, 129, 211
Assurance sur la vie 222, 226
Attributions gratuites d'actions 53
Bénéfice
. calcul 54, 129, 211
. détermination 51, 128, 210
. évaluation 54, 129, 211
. . méthodes 54, 129, 211
Bénéfice commercial .. 52, 128, 210
. correctifs 52, 128, 210
Cession d'entreprise..... 55
Circulaire administrative, possibilité de l'invoquer devant le juge 80
Compétence des tribunaux 225
Conditions auxquelles est subordonnée la qualité de contribuable 49, 127, 209, 210
Contribuables 48, 127, 209
Déductions autorisées ou non... 60, 129, 131, 211
Détermination du bénéfice fiscal 51, 128, 210, 211
Distribution camouflée de bénéfices..... 54
Echelonnement de revenus 318
. cas spéciaux 318
. réglementation générale 321
Exercice fiscal 50, 128, 210
Exploitant individuel 47, 54
Exploitation d'une entrèprise
. définition 128, 210
. fin 52, 211
Fonction de la jurisprudence .. 222
Fonds de retraites du personnel 60, 129, 211
Frais de voyage, déductibilité .. 131
Holdings companies. ..54, 129, 211

. proposed solutions 317
Income
. foreign 402
. . deferable 407
. . taxable 407
. production of 131
Income tax (South Africa) 213
Individuals 66, 69, 73, 200, 213, 217, 395
Investment trusts . 75, 203, 215, 219
Jurisdiction to tax in the Republic of Argentine 299
Liability to tax .. 200, 213, 217, 395
Losses 79, 205, 216, 221, 401
Partnerships 66, 213, 217, 396
Persons liable to tax 66, 200, 213, 217, 395
Principle of domicile 403
. of territoriality 402
Reserves . 77, 79, 204, 215, 220, 400
Residents investing capital abroad 402
. earnings blocked 402
. remittance 403
Sales tax (Canada) 5
. difference with Australia and New Zealand 5
. influence on Australia and New Zealand 5
Separate property marriages .. 66
Societies 66
Taxes affecting industrial and commercial enterprises .. 66, 200, 213, 217, 395
Taxes levied upon profits ... 66, 200, 213, 217, 395
Valuation methods 76, 203, 215, 220, 399
Vertical jurisdiction 299
. conclusions 313
. effects of present situation ... 309
. . economical..... 309
. . . non-unificated taxes 310
. . . unification..... 309
. . political 310
. historical review 299
. . collective faculties 303
. . faculties of the federal government 302
. . faculties of the provincial government 303
. . legislative history 302
. . origin of federalism 300
. . situation before the federal system was adopted 299
. . tendency to centralization .. 303
. present situation 305

Impôts
. déductibles 63, 129, 211
. sur les bénéfices . 47, 127, 208, 209
. sur les dividendes 226
. sur les entreprises industrielles et commerciales 43, 127, 207
. . formulaire 44, 127, 207
Intérêts..... 61, 129
Intervention du législateur 222
Jouissance d'un trust 225
Patente..... 127
Personnes morales..... 47, 127, 209
. exonérées 48, 127, 209
Personnes physiques .. 47, 127, 209
Pertes 64, 130, 211
Plus-values 52, 129, 210, 224
Provisions 60
. pour renouvellement des stocks 54, 59, 129
Rapport entre le législateur fiscal et le juge 222
Réévaluation de l'équipement industriel 224
Réserves 55, 59, 129, 211
Révision des bilans . 52, 55, 58, 129, 211
Signe extérieur 208
Sociétés
. anonymes 48, 127, 209
. à responsabilité limiteé 48, 127, 209
. coopératives 48
. de familles 54, 129
. de fait 48, 127
. de personnes 47
. de placement 54, 129
. en commandite par actions 48, 127 209
. . simple 48, 127, 209
. en nom collectif 48, 127
Stocks 56, 129
Taxe sur le chiffre d'affaires ... 226
Versement d'une somme globale à un employé 223

. . federal-provincial shared taxes 307
. . . casual profits taxes..... 308
. . . excess profits taxes..... 308
. . . income taxes 308
. . . sales taxes 308
. . . taxes on commodities..... 307
. . federal taxes 305
. . local taxes 306
. . provincial taxes 306
. proposed solutions 311
. state authority 304
Wear and tear 77, 204, 215, 220, 399

Income and Profits Taxes IV *Impôts sur les revenus et les bénéfices*

Accounting period..... 68, 202, 397
Accounting rules . 76, 203, 215, 398
Adjustments . 70, 202, 215, 218, 397
Assessments methods . 70, 202, 214, 218
Associations 36
Casual profits taxes 308
Commercial profits 70, 202, 214, 218, 397
Communal Income Tax (Norway) 200
Company Tax (Neth.)..... 274
Comparative method for the computation of profits 73, 203, 219, 397
Compensation for loss and damage 271
Computation of profits .. 69, 72, 75, 203, 220, 397, 399
Conditions for tax liability . 67, 200, 214, 217, 396
Convention (England-Sweden)
. Swedish taxes 188
Convention (Norway-Sweden)
. Norwegian taxes 180
. . basis 180
. . dividends 181
. . free shares 181
. . non residents 180
. . residents 181
Cooperative Societies 217, 396
Corporate bodies ... 66, 70, 74, 200, 213, 217, 396
Coupon tax (Sweden) 192
Deductions allowed 70, 71, 77, 205, 215, 220, 401
Depreciation of business assets . 13
. conjunctural fluctuations 14
. war damages 13
Determination of profits 269

Administrateurs, rémunérations et tantièmes aux 62, 129, 211
Aide technique 61, 129, 211
Allègements tributaires 350
. exemptions 353, 361
. impôt complémentaire progressif sur le revenu..... 353
. impôt sur les revenus agraires . 355
. impôt sur les revenus de richesse mobile 354
. impôt sur les terrains et édifices 355
. objet 353
. sujets 350
. suppressions 361
Allocations à la recherche scientifique 63, 129, 211
Amortissements 54, 55, 57, 128, 129, 211
Attributions gratuites d'actions 53
Bénéfice
. calcul 54, 129, 211
. détermination 51, 128, 210
. évaluation 54, 129, 211
. . méthodes 54, 129, 211
Bénéfice commercial .. 52, 128, 210
. correctifs 52, 128, 210
Cession d'entreprise 55
Charges familiales en droit fiscal italien 348
. aperçu historique 348
Conditions auxquelles est subordonnée la qualité de contribuable 49, 127, 209, 210
Contribuables 48, 127, 209
Déductions autorisées ou non. . 60, 129, 131, 211
Détermination du bénéfice fiscal 51, 128, 210, 211

Dividends 33, 34, 118, 120, 186, 189, 191, 193
Excess Profits tax (Brasil) 66
Exemptions . 67, 201, 213, 217, 396
Expenses, ordinary and necessary 131
Family partnerships .. 75, 203, 215
Fiscal profits . 70, 203, 214, 218, 397
Fiscal year ... 68, 202, 214, 218, 397
Foreign concerns . 67, 202, 214, 397
Foreign income 402
Foundations 66
Holding companies 75, 203, 215, 219 398

Income
. capital gains 195
. copyright ... 34, 35, 121, 184, 194
. dividends ... 33, 34, 118, 120, 185, 191, 193
. foreign 402
. from alienation of immovable property 184
. from an undivided estate of a deceased person 194
. from trade or business 30, 118, 184, 191
. government pensions . 38, 122, 193
. salaries 38, 122, 193
. interest 34, 193
. investment... 33, 34, 118, 120, 185, 186, 191
. life annuities 37, 124
. patent..... 34, 35, 121, 184, 194
. pensions 37, 124, 182, 193
personal labour .. 36, 123, 182, 184, 192
. production of 131
. professional services . 26, 123, 184, 192
. real property 35, 36, 184, 194
. royalties 34, 35, 121, 184, 193
. visiting professors and teachers 38, 124, 192
. visiting students 39, 125, 195

Income tax
. Argentine 308
. England 25
. Netherlands 269
. South Africa 213
Individuals 66, 69, 73, 200, 213, 217, 395
Investment trusts 75, 203, 215, 219
Liability to tax .. 200, 213, 217, 395
. cessation 273
Losses 79, 205, 216, 221, 401
Partnerships 66, 213, 217, 396

Distributions camouflées de bénéfices..... 54
Dividendes 106 111
Enfants à charge 351
. enfants légitimes 352
. enfants légitimés 352
. enfants naturels reconnus 352
. fils morts en guerre 352
. majeurs inhabiles 352
. mineurs 352
Exercice fiscal 50, 128, 210
Exploitant individuel 47, 54
. décès 52
Exploitation d'une entreprise
. définition 128, 210
. fin 52, 211
Fonds de retraites du personnel 60, 129, 211
Frais de voyage, déductibilité .. 131
Holding companies ... 54, 129, 211
Impôt complémentaire progressif sur le revenu (Italie)..... 353
Impôts
. sur les revenus agricoles..... 355
. sur les revenus de richesse mobile 354
. sur les terrains et sur les édifices 355
. communaux et provinciaux .. 357
. déductibles 63, 129, 211
. directs portugais 363
. . classification 363
. directs (signification en Tchécoslovaquie 207
. sur les bénéfices . 47, 127, 208, 209
. sur les coupons (Suède) 106
. sur les entreprises industrielles et commerciales 43, 127, 207
. . formulaire 44, 127, 207
Impôts sur les revenus portugais 363
. cédulaires 363
. . contribution industrielle ... 363
. . . bases d'impôt 364
. . . contribuables 363
. . impôt foncier 364
. . . bases 365
. . . rural 365
. . . urbain 365
. . impôt professionnel 366
. . . assujettis 366
. . . employés 366
. . . matière imposable 366
. . . professions libérales 367
. . impôt sur l'emploi des capitaux 365
. . . bases 365
. complémentaire 367
. . assujettis 367

Personal allowances 39
Persons liable to tax ... 66, 200, 213, 217, 395
Profits 269
Profits tax (England) 25
Reserves . 77, 79, 204, 215, 220, 270, 272, 400
Revaluation of assets 271
Separate property marriages .. 66
Societies 66
State income tax (Norway) 200
Surplus value 271
Surtax (England) 25
Tax amendments (Netherlands) 269
Taxes affecting industrial and commercial enterprises .. 66, 200, 213, 217, 395
Taxes levied upon profits .. 66, 200, 213, 217, 395
Valuation methods 76, 203, 215, 220, 399
Wear and tear 77, 204, 215, 220, 399

. . déductions 367
. . exemptions 367
. . taux 368
Inhabileté au travail 352
Intérêts 61, 129
Patente 127
Personnes morales 47, 127, 209
. exonérées 48, 127, 209
Personnes physiques .. 47, 127, 209
Pertes 64, 130, 211
Plus-values 52, 129, 210, 224
Provisions 60
. pour renouvellement des stocks 54, 59, 129
Réductions pour enfants 351
Réforme fiscal tchécoslovaque . 207
Réserves 55, 59, 129, 211
Révisions des bilans . 53, 55, 58, 129 211
Signe extérieur 208
Sociétes
. anonymes 48, 127, 209
. à responsabilité limitée 48, 127, 209
. coopératives 48
. de familles 54, 129
. de fait 48, 127
. de personnes 47
. de placement 54, 129
. en commandite par actions 48, 127 209
. . simple 48, 127
. en nom collectif 48, 127
Stocks 56, 129

Property taxes V *Impôts sur la fortune*

Allègements tributaires 355
. impôt ordinaire sur la fortune . 355
Impôt ordinaire sur la fortune . 355

War Taxes VI *Impôts de guerre*

Capital Accretions tax (Austria) 143
. austrian property, defined ... 144
. capital accretion, defined 144
. corporations exempted 144
. fictitious accretions, taxation avoided 144
. individuals 144
. international agreements 145
. legal entities 144
. non residents 144
. rate 144
. residents 144
Capital levy, Austria 145
. exemptions 145
. fictitious property 145

Allègements tributaires 356
. impôt extraordinaire progressif sur la fortune 356
Impôt extra ordinaire progressif sur la fortune 356

. international agreements 145
. non residents 145
. rates 145
. residents..... 145
Excess profits tax 308

Death Duties VII *Droits de Succession*

Allègements tributaires
. impôts sur les successions et sur les donations 356
Impôts portugais sur les mutations 369
. impôt sur les successions et donations 369
. . modalités 369
. . taux 370
Impôt sur les successions et les donations 369

Turnover Taxes VIII *Taxes sur le Chiffre d'Affaires*

Sales Tax (Canada) 5
. Administration 5
. Appeals 11
. Assessments..... 11
. Books of account..... 11
. Classification 6
. Determination of "manufacture"..... 7
. Difference with Australia and New Zealand 5
. Exemptions ..... 8'9
. First Canadian sales tax 6
. General principles 6
. Importations 11
. Influence of Canadian s.t. on Australia and New Zealand .. 5
. legislative structure 5
. Licensing 7
. Machinery and other aids to manufacture 9
. Own use 11
. Productivity 10
. Rates 10
. Raw materials 7
. Returns 7
. Sale value..... 8
. War-time changes 8
Sales taxes 308

Taxe sur le chiffre d'affaires ... 226

Stamp Duties and similar taxes IX *Droits de timbre et Taxes y assimilées*

Impôts portugais sur les mutations 369
Impôt sur les transmissions à titre onéreux 371

Customs and Excises X *Douanes et Accises*

Taxes on commodities 307

Legislation XI *Législation*

Capital Accretions Tax Act (Austria)..... 143
Capital Levy Act (Austria) 143
Decree 22456 of 10.2.1933 (Brazil) (Capitalisation Companies) 76
Decree-Law 2063 of 6.3.1940 (Brazil) (Insurance Companies) 76
Decree-Law 2627 of 26-9-1940 (Brazil) (Companies Act) 76
Decree-Law 7377 of 13.3.1945 (Brazil) (Mutual Companies) 76, 77
Finance Act, 1942 (England) .. 123
Finance (No. 2)Act, 1945 (England) 25
Income Tax Act, 1918 (England) 28, 131
Income Tax Assessment Act (Australia) 131
Income Tax (Employments) Act 1943 (England) 132
Income Tax Decree No. 24. 239 of 22-12-1947 (Brazil) 66
Income Tax Law No. 154 of 25-11-1947 (Brazil) 66
Income Tax Ordinance, 1941 (Netherlands) 13
Internal Revenue Code (U.S.A.) 131
Law of 28-12-1934 (Sales Tax) (Argentine) 304
Law of 5-1-1935 (Income Tax) (Argentine) 304
Law of 21-12-1939 (Taxes on commodities) (Argentine) ... 304
Special War Revenue Act, 1915 (Canada)..... 5
Décret-loi du 30-12-1923 No. 3270 (impôt de succession) (Italie) 357
Décret-loi du 21-8-1937, No. 1542 (Italie) 353
Décret-loi du 12-10-1939 No. 1529 (Impôt sur la fortune) (Italie) 355
Décret-loi du 8-5-1945 No. 90, (Impôt sur l'héritage global) (Italie)..... 356
Décret-loi du 27-6-1946 No. 87, (Italie) 353
Décret-loi du 11-10-1947 No. 1131 (Impôt extraordinaire progressif sur la fortune) (Italie) 356
Décret-loi législatif du 19-10-1944, No. 384 (exemption tributaire) (Italie) 351, 356, 361
Décret présidentiel du 9-5-1950 No. 203 356
Décret royal du 4-1-1923 No. 16 (Impôt sur les revenus agraires) (Italie) 355
Décret royal du 30-12-1923 No. 3062, (Impôt complémentaire progressif sur le revenu) (Italie) 353
Décret royal du 30-12-1923 No. 3069 (Impôt sur les édifices) (Italie) 355
Décret royal du 10-8-1928 No. 1944 (familles nombreuses) (Italie) 352, 360
Décret royal du 8-10-1931 No. 1572 (Impôt sur les terrains) (Italie) 355
Décret royal du 29-7-1933 No. 1027 (Italie) 353
Décret royal du 4-5-1942 No. 434 (Impôt sur l'héritage global) (Italie)..... 356
Code Général des Impôts (France..... 131
Einkommensteuergesetz ..... 132 (Allemagne)
Loi du 26-1-1865 No. 2136 (impôt sur les édifices) (Italie) .. 355
Loi du 14-6-1928 No. 1312 (facilitations tributaires) (Italie).. 350
Loi du 8-2-1940 No. 100 (Italie). 355

Loi du 20-3-1940 No. 224, (facilitations tributaires) (Italie) .. 351

Aguilar, Gustavo F. 95
Aguilar, Jorge I. 96, 102
Albareda, José D. 102, 103
Ammann, Alfred 280
Ammann, Hans 287
Angelopoulos, Angelos 283
Association Nationale des Sociétés par Actions 393
Ayars, Robert D 18, 172
Bachrach, Michael D. 18, 172
Baudhuin, Fernand 383
Berg, Karl 19, 20, 173
Bichel, Wilhelm 280
Blumenstein, Ernst 280
Bossy, Maurice 390
Bregger, Franz 286
Brien, Victor 284
Brown, Robert C. 19, 173
Buehler, Alfred G. 176
Buschweiler, Carl 281
Bustamante, Eduardo 93
Butters, J. Keith 392
Cabrera, Luis 94
Carral Escalante, José 98
Centre d'Etude des Sociétés 381, 392
Ceulemans, Ch. 376
Conrad, R. K. 19, 173
Conseil National du Patronat Français 296
Cortina Gutiérrez, Alfonso 93, 94, 102
Cossio, José L. 104
Cowcher, W. B. 22
Creel Luján, Luis J. .. 100, 101, 102, 103
Dalsace, André 386, 387
Darrell, Norris 176
Defesche, Paul 15, 169
De Llergo, G. L. 92
Dernouchamps, G. 380
Donnay, Maurice 15, 16, 196
Dumontier, J. 179
Eccles, Marriner S 377
England, F. 22
Esquivel, Toribio 100
Estill, M. 175
Farnthworth, A 22
Flores Zavala, Ernesto 95, 96, 97, 98 99, 103
Folliet, Pierre 290
Fürer, A 178
Gallegos Adame, Manuel L. 103
Gambill, Sidney B. 18, 172
Gasser, Elsa F. 281
Garza, Servando J. 97
Gazol Santa Fe, Antonio 95
Geyer, Ernst 281
Gomez Tagle, Gustavo 103
Gonzalez Rodríguez, Alfonso .. 98
Graf, A 177
Grossmann, Eugen 279
Groves, Harold M. 373
Guzman Lozano, Emilio . 94, 97, 99, 101, 102, 103, 104
Gygax, Hansrudolf 288
Gygi, Fritz 285
Haemmerli, Fritz 372
Hausscheer, Wolfgang 291
Havaux Megia, Ricardo 102
Herold, Hans 282
Hervieu, Pierre 380
Higy, Camille 281
Houtte, J. Van 385, 393
Huber, E 288
Imboden, Max 282
Jimenez Huerta, Mariano 104
Käfer, Karl 282
Keller, Theo 281
Klein, Julio 104
Krapf, Kurt 283
Labarre, M. 390
Labastida, Luis G. 91
Laufenburger, Henry 278, 379, 387, 388
Macedo, Pablo 92
Magnus, H. 22
Makin, F. Bradshaw 175
Mallien, Emiel 375
Martin, James W. 175
Masoin, M. 378, 385
Mekler, Ana 95
Mensbrugghe, Jean Van der 382
Michelson, A 378, 380
Mireles, Miguel C. 94
Monteil, Viktor 286
Montes de Oca, Luis 96
Munkman, John H. 24
Mustoe, N. E. 22
Navarro, Ignacio 93
Neumann, Siegfried H. 296
Oeffering, Heinz 17, 171
Olivares, Ricardo 93
Oropeza y Garzia Teruel, Maria-

no 94
Ortega, Joaquin B..... 97
Ortiz Mena, Raul..... 99
Otten, Joseph 20, 174
Pani, Alberto J. 92
Pérez Carvalho, Andrés 95
Perret, Charles..... 384, 385
Plunkett, H. G. S. 22
Presuhn, August 17, 171
Pugliese, Mario 93, 98
Quintana, José Miguel 100
Rappard, William E. 283
Redard, Albert..... 290
Reinhardt, Walter 389
Reuter, Paul 378
Robinson, J. L. R. 22
Ronse, Pierre 385
Rowe, Norman F. 24
Ruslander, Leo S. 18, 173
Saenz, Josue 100
Saitzen ,Manuel 279
Scailteur, Camille 295
Scherrer, Hans R. 388
Schorer, Hans 283
Servin, Armando 95, 99, 101
Simon, Viscount 21
Smeets, M. J. H. 279
Smith, Dan Throop 392
Sobral, Enrique M. 93
Sotty, Jean 380
Staples, Charles A 383
Staples, Ronald 384
Tax Institute 176
Tena Ramirez, Felipe 94
Tiberghien, Albert 375
United Nations .. 177, 292, 293, 294
Vazquez Castelon, Leopoldo ... 98
Vazquez Santaella, José ... 93, 100
Villavicencio Quiroz, Daniel ... 98
Vleeschauwer, Robert de 284
Wing, R. A. 23
Zweifel, Fridolin 391
Zwingli, Ulrich 283

INDEX OF AUTHORS *TABLE DES AUTEURS*

Abart, Pierre 47
Adriani, P. J. A. 222
Blann, B. E. J. 213
Blok, H. J. 215
Canto, Gilberto de Ulhôa 66
Creel Lujan, Luis J. 91
Dalal, R. K. 217
Dussaussois, Paul 337
Ekenberg, Otto 105, 188
Exinger, Viktor 143
Fagernaes, S. 200
Fortuna, Vasco N. P. 362
Giuliani Fonrouge, Carlos M. .. 299
Herler, Povl 395
Hodgins, Jeffrey E..... 5
Kal, J. W..... 80, 131, 318
Keulen, A. van 13, 269, 402
Koch, F. E. 25
Nobile, Gustavo Adolfo 348
Rosier, Camille 148, 237
Sitbon, Maurice 127
Urbye, Chr. 179

INDEX OF COUNTRIES *TABLE DES PAYS*

Açores 362
Argentine 299
Australia 131, 319, 323, 407
Austria 143
Belgium 323
Brazil 66
Canada 5, 319
Ceylon 298
China 276
Denmark 395
England 25, 115, 131, 188, 222
319, 403
France 47, 131, 148, 224, 237
298, 321, 404
Açores 362
Allemagne 132, 322
Argentine 299
Australie 131, 319, 323, 407
Autriche 143
Belgique 323
Brésil 66
Canada 5, 319
Ceylan 298
Chine 276
Danemark 395
Etats Unis d'Amérique . 131, 225
319, 405
France 47, 131, 148, 224, 237
298, 321, 404

Germany 132, 322
India 217
Israel 131, 325
Italy 348, 404
Madeira 362
Mexico..... 91, 297
Netherlands ... 13, 25, 115, 131, 226
269, 323
New Zealand 319
Norway 105, 179, 200,
Portugal 362
Sweden 105, 179, 188
Switzerland 133, 405
Tunesia 127
Union of South Africa 213, 320, 403
United States of America .. 131, 225
319, 405
Venezuela 402

Grande Bretagne ..25, 115, 131, 222
319, 403
Inde 217
Israel 131, 325
Italie..... 348, 404
Madère 362
Mexique 91, 297
Norvège 105, 179, 200
Nouvelle Zélande 319
Pays - Bas 13, 25, 115, 131, 226
269, 323
Portugal 362
Suède 105, 179, 188
Suisse 133, 405
Tunisie 127
Union de l'Afrique du Sud . 213, 320
403
Vénézuela 402